

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ  
И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ  
БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«КАБАРДИНО-БАЛКАРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ им. Х.М. БЕРБЕКОВА»

---

---

**ЭКОНОМИКА И ПРАВО В УСЛОВИЯХ  
ГЛОБАЛЬНЫХ ВЫЗОВОВ**

**Материалы Национальной  
научно-практической конференции  
с международным участием**

**ECONOMICS AND LAW IN GLOBAL CHALLENGES**

**Materials of the National  
scientific and practical conference  
with international participation**

**Часть 2**

24–25 декабря 2020 г.

Нальчик  
КБГУ  
2020

УДК 33 (470 + 571)

ББК 65 (2 Рос)

Э40

*Редакционная коллегия:*

*Ю.К. Альтудов, А.Е. Карлик, М.Х. Гукепшиков (гл. редактор),  
А.Х. Шидов, М.В. Аликаева, А.Б. Нагоев, И.Н. Богатая, А.И. Шахизин,  
З.Х. Мисроков, М.В. Дышеков, Р.Л. Жамбекова, Ж.Г. Леонтьева,  
С.Ю. Хаширова, З.Х. Шогенцукова, Б.В. Казиева*

Э40 Экономика и право в условиях глобальных вызовов : материалы Национальной научно-практической конференции с международным участием (24–25 декабря 2020 г. Нальчик). Часть 2. – Нальчик : Каб.-Балк. ун-т, 2020. – 278 с. : ил. – 50 экз. – Текст : непосредственный. – ISBN 978-5-7558-0645-9.

В издании представлены материалы, подготовленные участниками Национальной научно-практической конференции с международным участием «Экономика и право в условиях глобальных вызовов» [«Economics and law in global challenges»], проведенной в г. Нальчик 24–25 декабря 2020 г.

Предназначено для научных и практических работников, преподавателей экономических и юридических специальностей вузов.

УДК 33 (470 + 571)

ББК 65 (2 Рос)

ISBN 978-5-7558-0645-9

© Кабардино-Балкарский  
государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, 2020

**Секция 2. ПРАВО В УСЛОВИЯХ  
СОВРЕМЕННЫХ ГЛОБАЛЬНЫХ ВЫЗОВОВ**

**ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОЛИТИКА  
В ОБЛАСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ  
В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

**Ханнанова Т.Р.**

*кандидат юридических наук, профессор  
Пуцинский государственный  
и естественнонаучный институт, г. Пушино, Россия  
Hannanova1@mail.ru*

**Гильмутдинова Р.А.**

*кандидат технических наук, доцент  
Башкирский государственный университет, г. Уфа, Россия  
Rimta\_76@inbox.ru*

**Гарифуллина А.Ф.**

*кандидат политических наук, доцент  
Башкирский государственный университет, г. Уфа, Россия  
Albina.garifullina@bk.ru*

*Статья посвящена проблемам формирования государственной политики в области интеллектуальной собственности в условиях цифровой экономики. Авторы рассматривают проблемы формирования данной политики на примере системы образования и предлагают пути их решения.*

**Ключевые слова:** государство, политика, экономика, право, законодательство, цифровизация, информационные технологии, образование, дистанционное обучение, интеллектуальная деятельность.

**STATE POLICY IN THE FIELD OF INTELLECTUAL PROPERTY  
IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION OF THE ECONOMY**

*This article is devoted to the problems of forming state policy in the field of intellectual property in the digital economy. The authors consider the problems of forming this policy on the example of the education system and suggest ways to solve them.*

**Keywords:** state, politics, economy, law, legislation, digitalization, information technology, education, distance learning, intellectual activity.

Государственная политика в области интеллектуальной собственности, по нашему мнению, представляет собой комплекс взаимосвязанных элементов. В число этих элементов мы полагаем необходимым включить определение приоритетов названной политики, ее цели, задачи, ресурсное обеспечение (кадровое, информационное, финансовое, правовое, организационное и иное), систему органов управляющего воздействия, наделение этих органов соответствующей компетенцией, организация и осуществление деятельности, контроль за деятельностью, оценка эффективности политики, осуществление взаимодействия между системой управляющего воздействия и объектами такого воздействия. Все перечисленные элементы находят свое выражение в рамках общественных отношений, в целом называемых интеллектуальной собственностью. Следует подчеркнуть, что в законодательстве в настоящее время отсутствует легальное определение государственной политики вообще и государственной политики в области интеллектуальной собственности, в частности. Поэтому мы считаем целесообразным опереться в своих рассуждениях на понимание государственной политики в области интеллектуальной собственности как системы общественных отношений по поводу владения, пользования и распоряжения интеллектуальными объектами.

Кроме того, государственную политику в области интеллектуальной собственности вполне можно рассматривать как систему взаимодействия государства и участников отношений по поводу интеллектуальной собственности.

Государственная политика в области интеллектуальной собственности представляет собой достаточно сложное явление, которое находится в постоянном динамическом развитии. Качество названной политики оказывает значительное влияние на сущность правового обеспечения интеллектуальной собственности и состояние правовой практики.

В условиях цифровизации экономики необходимо констатировать изменение государственной политики в области интеллектуальной собственности.

Интеллектуальная собственность возникла на таком этапе развития человечества, когда у него появилась необходимость выражать свое творчество в виде создания материальных объектов.

Одним из видов интеллектуальной собственности можно было бы назвать авторское право. Авторское право безусловно имеет свои особенности хотя бы потому, что его предмет не овеществлён.

На протяжении многих лет интеллектуальная собственность, включая авторское право, развивалась, появлялись новые вещественные носители. Главной задачей при этом стала необходимость закрепления результатов творческого труда, продвижения его в гражданско-правовом обороте, превращения в товар, обеспечения его правовой охраны [1]. Иными словами, государственная политика в области интеллектуальной собственности развивалась в социально-экономических условиях конкретного общества, в системе идеологических координат этого общества.

Положение кардинально изменилось с появлением сети Интернет, что побудило к тому, чтобы по-новому взглянуть на принципы и строение государственной политики в области интеллектуальной собственности. В частности, материальные носители объектов интеллектуальной собственности морально устаревали. Кроме того, на первый план выдвинулись проблемы защиты авторских прав преподавателей, ученых, иных участников отношений интеллектуальной собственности, что особенно наглядно стало видно в условиях цифровизации экономики.

Приведем наиболее понятный в этом отношении пример. Действующее российское законодательство предусматривает реализацию образовательных программ с применением электронного обучения и дистанционных образовательных технологий, что требует наличия функционирования электронной информационно-образовательной среды, которая, в свою очередь, включает в себя такие составные части, как электронные образовательные и информационные ресурсы, информационные и телекоммуникационные технологии, а также необходимые технологические средства. Все это в совокупности позволяет обучающимся осваивать образовательные программы независимо от места их нахождения. В этих условиях понятны попытки законодателя защитить права интеллектуальной собственности, в том числе права авторов произведений.

Современное российское законодательство, к сожалению, безнадежно отстаёт от тех реалий, которые происходят в сфере функционирования интеллектуальной собственности. Если рассматривать интеллектуальную собственность как систему общественных отношений, то логично сделать вывод: в настоящее время нуждаются в адекватном правовом обеспечении как правовой статус участников отношений, так и статус объектов интеллектуальной собственности. Не говоря уже о содержании этих отношений, о правах и обязанностях. Да, конечно, принятие 4 части Гражданского кодекса РФ существенно сказалось на состоянии правового регулирования отношений интеллектуальной собственности, обобщило действующее законодательство, систематизировало его, устра-

нило некоторые пробелы. Но вопросы все же остались. Требуется развитие специального блока законодательства об интеллектуальной собственности с учетом появления ее новых объектов, новых вызовов современности (введения легальной удаленной работы, функционирования экономики в условиях ограничений, вызванных пандемией коронавируса, появлением новых информационных технологий, изменением способов и укладов жизнедеятельности человека и др.) [4]. В этих условиях политика российского государства должна быть направлена на создание таких норм права, которые бы не столько зафиксировали сложившееся положение дел, сколько смогли создать опережающее правовое обслуживание для постоянно изменяющихся и находящихся в непрерывной динамике отношений интеллектуальной собственности. Государство должно ясно продемонстрировать участникам этих отношений своё отношение, свои политические приоритеты в сфере функционирования интеллектуальной собственности. И продемонстрировать свою позицию государство безусловно должно в первую очередь именно правовыми средствами.

По нашему мнению, политика государства в области интеллектуальной собственности должна, с одной стороны, опираться на фундаментальные основы права собственности, а, с другой стороны, стремиться обогатить сферу интеллектуального права новым содержанием. Так, например, система высшего образования во многом представлена именно объектами интеллектуальной собственности, в том числе и объектами авторского права. Преподаватели и научные сотрудники ежедневно создают множество произведений науки, искусства, литературы, компьютерные программы, презентации, аудиовизуальные произведения, базы данных и иные объекты интеллектуального права. Значительное место в общей массе этих объектов занимают прежде всего произведения науки: диссертации, монографии, авторские лекции и доклады, научные отчеты и статьи, конструкторская и опытная документация, материалы для научных грантов и др.

По общему правилу, как это следует из международного опыта, право интеллектуальной собственности распространяется не только на опубликованные, но и на неопубликованные произведения, которые представлены в форме, приемлемой для восприятия, в том числе и в электронной форме. В современной вузовской системе стало обыкновением подавляющую часть обучающего материала создавать и хранить в цифровой форме. В такой же форме обучающая информация доводится и предоставляется в пользование участникам учебного процесса. В этой связи постоянно возникают вопросы на стыке трудового, гражданского и интеллектуального права:

1) являются ли созданные произведения объектами интеллектуальной собственности;

2) кто из участников трудовых отношений (работодатель или работник) является собственником объекта интеллектуального права, если таковой появляется;

3) каким образом происходит использование объектов интеллектуальной собственности;

4) защищены ли права участников в процессе создания и использования объектов интеллектуальной собственности.

Следует подчеркнуть, что не всегда ответы на эти вопросы столь очевидны. Особенно в условиях удаленной (дистанционной) работы [2]. Тем более, когда произведения созданы и существуют в цифровой форме. Статус этих произведений как объектов интеллектуальной собственности предопределяется наличием и состоянием программного обеспечения, качеством технических средств и, что очень важно, наличием и качеством локального правового регулирования [3, с. 11–15]. Конечно, использование объектов интеллектуальной собственности должно осуществляться в режиме законности [4]. Это в полной мере относится и к произведениям, существующим в электронной форме. Совершенно недопустимы случаи, когда объекты интеллектуального права в электронной форме широко используются обучающимися с нарушением норм авторского права. На практике часто возникают ситуации, когда в учебном процессе появляется необходимость использования произведения науки преподавателями, а также самими обучающимися. К сожалению, не всегда работодатель способен обеспечить легитимный доступ к таким произведениям (отсутствуют лицензионные договоры, договоры с библиотеками, издателями, разработчиками программных продуктов). Спорным, с точки зрения авторского права, в настоящее время является правовой статус сайтов. Если признать сайты объектом интеллектуальной собственности, то использование таких сайтов и их информации логично должно базироваться на соблюдении требований авторского права, а права авторов, естественно, должны быть урегулированы и защищены.

В университетах успешно используются такие электронные образовательные ресурсы как: Elibrary, Zoom, LMSMoodl, Znanium, Edu и т.д. Эти ресурсы позволяют не только иметь доступ к электронным научным произведениям, но и проводить занятия, осуществлять консультации, организовывать конференции, открытые занятия, встречи с профильными работодателями, но и в целом осуществлять учебный и воспитательный процесс.

В данном случае проблема заключается в том, что наличие лицензионных договоров еще не является гарантией соблюдения прав авторов. Можно иметь лицензионный договор или подписаться на обучающие ресурсы, но при этом не быть уверенным в том, что контент наполнен легитимно и при его формировании соблюдались авторские права.

Актуальность формирования и реализации грамотной государственной политики в области интеллектуальной собственности особенно возрастает в условиях дистанционного обучения. Дело в том, что дистанционное обучение представляет собой такую форму обучения, при которой участники образовательного процесса физически отделены друг от друга не только в пространстве, но и во времени [5]. Эта разделенность не должна влиять на качество образовательного процесса, а, наоборот, создать более комфортные условия для обучения. Понятно, что в рамках дистанционного обучения также должно соблюдаться законодательство в области интеллектуальной собственности.

### **Выводы**

1. Государственная политика в области интеллектуальной собственности должна учитывать современные реалии и строиться на развитии законодательстве об интеллектуальной собственности.

2. Электронное образовательное пространство – это пространство, где соблюдаются нормы интеллектуального права.

3. Современное интеллектуальное законодательство должно учитывать появление новых объектов интеллектуальной собственности.

4. Объективное повышение роли дистанционного обучения стало импульсом для развития локального правового регулирования в системе высшего образования.

5. В вузах страны назрела необходимость разрабатывать и реализовывать обучающие курсы для повышения квалификации, а также переподготовки преподавателей, научных сотрудников, студентов, посвященные праву интеллектуальной собственности, управлению результатами интеллектуальной деятельности, защите авторских прав, патентному делу. Актуальность такого обучения значительно возрастает в условиях цифровизации экономики и образования.

### **Литература**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 31.07.2020). Гражданский кодекс российской федерации. Часть четвертая. Принят. Государственной Думой // СПС КонсультантПлюс. Версия Проф.

2. Федеральный закон от 8 декабря 2020 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации в части регулирования дистанционной (удаленной) работы и временного перевода работника на дистанционную (удаленную) работу по инициативе работодателя в исключительных случаях»//СПС КонсультантПлюс. Версия Проф.

3. Богоненко В.А. Правовая защита интеллектуальной собственности: проблемы теории и практики // материалы междунар. науч.-

практ. конф. 17–18 мая 2019 г. / редкол.: В.А. Богоненко (отв. ред.), Н.А. Бесецкая, И.В. Вегера. – Новополюцк: Полоц. гос. ун-т, 2019. – 160 с.

4. Российская Федерация. Конституция (1993). Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года / Российская Федерация. Конституция (1993). – М.: АСТ: Астрель, 2020. – 63 с.

5. Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс. Версия Проф.

## **ОСНОВАНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Кагерманов А-С.С.**

*кандидат исторических наук, доцент*

*Чеченский государственный университет, г. Грозный, Россия  
salah64@mail.ru*

*В статье рассматриваются некоторые основания освобождения от юридической ответственности в Российской Федерации. Анализируются взгляды ученых-правоведов в различных областях права по вопросам освобождения от юридической ответственности. Выделены два признака, характерных основаниям освобождения от любой ответственности: фактический и нормативный.*

**Ключевые слова:** юридическая ответственность, основания, освобождение, закон, договор, преступление.

## **BASIS FOR EXEMPTION FROM LEGAL LIABILITY IN THE RUSSIAN FEDERATION**

*The article discusses some of the grounds for exemption from legal responsibility in the Russian Federation. The views of legal scholars in various fields of law on issues of exemption from legal responsibility are analyzed. Two features are highlighted that are characteristic of the grounds for exemption from any liability: actual and normative.*

**Keywords:** legal responsibility, grounds, release, law, contract, crime.

Целью освобождения от юридической ответственности является недопущение осуждения в условиях, когда оно уже не является целе-

сообразным. В этом проявляется социальная сущность анализируемого института, ведь он используется не для устрашения других (хотя, в определенной степени, такой эффект все равно достигается, но он не является самоцелью института юридической ответственности).

Применение юридической ответственности, в первую очередь, основывается на принципе справедливости. Это предполагает, что мера ответственности, применяемая к правонарушителю, должна соответствовать тяжести совершенного деяния и всем обстоятельствам, при которых оно совершалось.

В связи с этим, у правоприменителя имеется достаточно большой арсенал средств для правового воздействия на правонарушителя и одним из таких средств является как раз освобождение от ответственности. Иногда именно оно способно наиболее благотворным образом повлиять на правонарушителя и его окружение, а также оказать обще-превентивную функцию в криминологическом понимании.

Если обратиться к этимологии, то под «основаниями» принято понимать причины, поводы, ставшие триггером для дальнейших действий, детерминирующих их. Исходя из этого, основание освобождения от ответственности – это наличие определенных и достаточных причин, условий, которые позволяют применить к лицу, совершившему правонарушение, нормы об освобождении его от ответственности.

Вместе с тем, не все поддерживают такое определение. Г.Х. Сухорук предлагает определять основания освобождения от ответственности через понятие юридического факта или юридического состава [1].

И.Н. Тихоненко критикует данную позицию, отмечая, что становится неясной особенность оснований освобождения от ответственности, поскольку основания для наступления юридической ответственности, равно как основания освобождения от нее – тоже факты [2]. Но нам такая критика не видится последовательной и содержательной, поскольку действительно, и основания ответственности, и основания освобождения от нее суть набор фактов, при наличии которых возможно наступление либо не наступление определенных последствий и событий. Такого же мнения придерживается и С.В. Розина [3].

Думается, что для более объективного подхода к определению понятия оснований освобождения от юридической ответственности необходимо для начала исследовать ее признаки.

Следует заметить, что существует разветвленная классификация видов юридической ответственности, из которой вытекает большое видовое разнообразие оснований освобождения от нее.

В Уголовном кодексе РФ, например, закрепляются особенности освобождения лица от уголовной ответственности. Глава 11 УК РФ

содержит пять таких оснований. Кроме этого, Особенная часть УК РФ включает специальные основания освобождения от уголовной ответственности в примечаниях к статьям, содержащим составы конкретных преступлений (ст. 126, 205, 205.1, 205.3, 206, 208 УК РФ и др.).

В гражданском законодательстве отдельная глава с основаниями освобождения от ответственности не выделяется. Такие основания содержатся в рамках отдельных разрозненных статей. Например, в ч. 4 ст. 363, ч. 3 ст. 401, ч. 2 ст. 462, 1098 ГК РФ и многие другие.

Другие кодифицированные законодательные акты (ТК РФ, КоАП РФ, НК РФ) также не выделяют основания освобождения от отраслевой ответственности в отдельную главу, однако содержат статьи, в которых конкретные нормы регламентируют основания освобождения от нее.

Стоит заметить, что нормы, предусматривающие освобождение от ответственности, можно встретить и в других федеральных законах. К примеру, в статье 57 ФЗ «О средствах массовой информации» содержатся правила, в соответствии с которыми редакция, главный редактор и журналист освобождаются от ответственности за распространение ложных сведений [4].

Немало норм, регламентирующих освобождение от ответственности, содержится в Законе РФ «О защите прав потребителей» (ч. 4 ст. 13, ч. 5 ст. 14, ч. 3 ст. 35 и т.д.) [5].

При этом обратим внимание, что основания освобождения от юридической ответственности, помимо прямого закрепления в тексте закона, могут устанавливаться в договоре. Следовательно, существует две группы оснований освобождения от ответственности: вытекающие из норм закона и следующие из договора. Космическое и воздушное право также предлагают основания для освобождения от соответствующего вида ответственности.

Несомненно, каждая отрасль права накладывает сильнейший отпечаток на перечень оснований, установленных для того, чтобы лицо можно было освободить от ответственности, однако в общей теории права также прорабатывается этот вопрос.

В отраслевом законодательстве, особенно это касается уголовного права, вопрос оснований освобождения от ответственности проработан очень хорошо. Вместе с тем, отсутствует законодательный акт, в котором бы излагались нормы с общими основаниями освобождения от юридической ответственности. В силу отсутствия таких законодательных установлений, общие основания, приемлемые для всех разновидностей юридической ответственности, стали разрабатываться учеными.

По нашему мнению, невозможно все видовое многообразие со спецификой правовых норм конкретной отрасли права, привести к

единой системе оснований, просто в силу разности начал, скажем, гражданского и уголовного права. Думается, что усилия исследователей, пытающихся найти универсальные основания для исключения юридической ответственности – бессмысленны. Можно выделить только два признака, характерных основаниям освобождения от любой ответственности: фактический и нормативный.

Фактический предполагает, что соответствующее правонарушение имело место в действительности и лицо может быть привлечено к соответствующему виду юридической ответственности, отсутствуют основания для ее исключения.

Нормативный (некоторые авторы предлагают выделять правовой аспект, но он не включает договорные нормы) предполагает наличие конкретной нормы, вытекающей из закона либо договора, в соответствии с которой при конкретных обстоятельствах лицо освобождается от бремени соответствующей юридической ответственности.

В свою очередь, только фактический аспект равно применим для всех разновидностей ответственности, а нормативный, точнее, его содержание, будет уникальным для каждой отрасли права.

В связи со сказанным, считаем целесообразным подробнее рассмотреть основания для освобождения от некоторых отраслевых видов юридической ответственности, чтобы глубже понять реализацию этих признаков.

Так, лучше всего, как мы уже отмечали, вопрос освобождения от ответственности разработан в уголовном праве, где все исследуемые основания делятся на два вида: общие и специальные. Общие перечисляются в Главе 11 УК РФ, а специальные содержатся в примечаниях к соответствующим статьям Особенной части УК РФ.

Так, на основании главы 11 УК РФ, выделяются такие общие основания освобождения от уголовной ответственности:

- деятельное раскаяние (ст. 75);
- примирение с потерпевшим (ст. 76);
- возмещение ущерба (ст. 76.1);
- с назначением судебного штрафа (76.2);
- в связи с истечением сроков давности привлечения к уголовной ответственности (ст. 78).

Кроме того, основаниями освобождения от уголовной ответственности могут быть акт амнистии (ст. 84 УК РФ) и применение к несовершеннолетним принудительных мер воспитательного воздействия (ст. 90 УК РФ).

Специальные основания освобождения от уголовной ответственности преследуют и специальную цель – пресечь совершение пре-

ступления, стимулировать преступника отказаться от преступной деятельности, добровольно прекратить ее, способствовать предотвращению тяжелых общественно-опасных последствий [6].

Такая цель реализуется путем освобождения от ответственности за уже совершенное преступление, если в деянии лица отсутствуют признаки состава другого преступления. Как отмечают исследователи, такие основания – это специальная разновидность деятельного раскаяния [7].

Например, в соответствии со ст. 126 УК РФ (похищение человека) лицо будет освобождено от уголовной ответственности за похищение, если добровольно освободит похищенного.

На основании примечания 2 к ст. 205.1 УК РФ (содействие террористической деятельности), если лицо, совершившее такое преступление, своевременно сообщит правоохранительным органам о преступлении, которое оно финансировало или совершению которого содействовало, либо самостоятельно сделает все, чтобы предотвратить совершение такого преступления, то оно освобождается от ответственности по ст. 205.1 УК РФ.

Теперь рассмотрим, какие основания для освобождения от ответственности разработаны цивилистикой. –

О.А. Кузнецова предлагает выделять следующие основания:

- истечение срока давности, если сторона спора заявит об этом;
- малозначительность правонарушения;
- прощение долга;
- примирение с правонарушителем [8].

При этом автор справедливо указывает на несостоятельность позиции, в соответствии с которой основанием освобождения от гражданско-правовой ответственности предлагается считать отсутствие элемента состава правонарушения, какого-то признака, который устанавливается как основание для привлечения к ответственности. В таком случае речь будет идти об исключении гражданско-правовой ответственности, а не об освобождении от нее.

Вместе с тем, список, представленный автором, видится неполным. Но, при этом даже анализ данной позиции позволяет провести сравнение оснований освобождения от ответственности на примере разных отраслей права.

Некоторые исследователи основания освобождения от гражданско-правовой ответственности делят на материальные и процессуальные.

Очевидно, что основания освобождения от уголовной и гражданско-правовой ответственности совершенно разные. А те, что формально похожи (истечение срока давности) обладают существенной спецификой. В уголовном праве при истечении срока давности при-

влечения к уголовной ответственности привлекать к ней нельзя, а по гражданскому законодательству ответственность возможна, если стороны не возражают против этого.

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что основаниями освобождения от юридической ответственности являются основанные на нормах права или договора фактические обстоятельства, наличие которых позволяет освободить правонарушителя от необходимости претерпевать какие бы то ни было негативные последствия правового характера от совершенного деяния.

Таким образом, подводя итог, следует констатировать, что невозможно дать единый исчерпывающий перечень оснований юридической ответственности в силу того, что отрасли существующего сегодня права разнообразны, построены на абсолютно разных началах и не могут пронизываться единым институтом освобождения от ответственности. Это подтверждается хотя бы тем, что даже основания привлечения к юридической ответственности в разных отраслях права отличаются. В связи с этим попытки исследователей, пытающихся привести общие признаки, безуспешны и нецелесообразны. Думается, что все основания юридической ответственности можно свести только к двум наиболее общим признакам, не раскрывающим их суть, но позволяющим ее структурировать: фактическое основание и нормативное. Любое освобождение от юридической ответственности возможно только в том случае, когда было совершено правонарушение (фактическое основание), когда освобождение от него вытекает из правовых норм либо договора (нормативное основание).

### Литература

1. Сухоруков Г. К. Освобождение от ответственности по советскому праву: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Свердловск, 1972. – С. 13.
2. Тихоненко И.Н. Основания освобождения от юридической ответственности: дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 1995.
3. Розина С.В. Институт освобождения от гражданско-правовой ответственности: дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2006. – С. 12.
4. О средствах массовой информации: Закон РФ от 27.12.1991 N 2124-1 (ред. от 06.06.2019) // Российская газета, 1992. – № 32.
5. Кузнецова О.А. Применение мер гражданско-правовой ответственности // Вестник Пермского Университета. Юридические науки. – 2012. – № 4. – С. 97.
6. О защите прав потребителей: Закон РФ от 07.02.1992 N 2300-1 (ред. от 18.07.2019) // Российская газета. – 1996. – № 8.

7. Абдулгазиев Р.З., Мартыненко М.И. Основания освобождения от уголовной ответственности // Аллея науки. – 2019. – Т. 2, № 6 (33). – С. 557–560.

8. Кузнецова О.А. Применение мер гражданско-правовой ответственности // Вестник Пермского Университета. Юридические науки. – 2012. – № 4. – С.97

## **ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ОХРАНЫ СЕКРЕТОВ ПРОИЗВОДСТВА (НОУ-ХАУ) В РОССИИ**

**Хавжокова З.Б.**

*кандидат юридических наук, доцент  
Кабардино-Балкарский государственный  
университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия,  
z.khavzhokova@mail.ru*

**Зумакулова З.А.**

*кандидат юридических наук, доцент  
Кабардино-Балкарский государственный  
университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Бейтуганова З.Х.**

*старший преподаватель, заместитель директора  
института права, экономики и финансов  
Кабардино-Балкарский государственный  
университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

*Данная статья посвящена анализу правового регулирования секрета производства, обладающего наибольшей универсальностью среди других объектов интеллектуальной собственности.*

**Ключевые слова:** интеллектуальная собственность, коммерческая тайна (ноу-хау), правовая охрана, информация.

## **FEATURES OF LEGAL REGULATION AND PROTECTION OF PRODUCTION SECRETS (KNOW-HOW) IN RUSSIA**

*This article is devoted to the analysis of the legal regulation of the secret of production, which has the greatest universality among other objects of intellectual property.*

**Keywords:** intellectual property, trade secrets (know-how), legal protection, information.

Режим коммерческой тайны – это один из старейших методов охраны интеллектуальной собственности. Несомненно, что мастера древнего мира хранили в тайне секреты своего мастерства задолго до возникновения понятия интеллектуальной собственности. Их производственные секреты не имели письменной формы, а были знаниями и ноу-хау отдельных людей.

В настоящее время российское законодательство об охране секретов производства представляет собой совокупность норм, которые содержатся в различных правовых актах, посвященных в целом регулированию иных общественных отношений. Центральной из них является часть IV ГК РФ, содержащая определение секрета производства (ноу-хау), раскрывающая условия признания ее самостоятельным объектом правовой охраны и указывающая на основные юридические средства защиты прав ее обладателя.

Не менее важное значение имеет в рассматриваемой сфере ряд статей Федерального закона от 26.07.2006 г. №135-ФЗ «О защите конкуренции», которые запрещают незаконное использование информации, составляющей коммерческую тайну, определяют функции и права государственных антимонопольных органов, содержат санкции, применяемые к нарушителям правил добросовестной конкуренции и т.д.

Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149 ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» хотя и не содержит специальных правил, посвященных охране секретов производства, но включает целый ряд норм, имеющих к ней непосредственное отношение.

Трудовой кодекс РФ допускает включение в трудовой договор условий о неразглашении работником сведений, составляющих служебную или коммерческую тайну, ставших известными ему в связи с исполнением своих должностных обязанностей (ст. 57 ТК РФ).

Налоговый кодекс РФ, Законы РФ «О частной детективной и охранной деятельности в РФ», «О таможенном тарифе» и др. содержат специальные статьи, возлагающие на работников соответствующих органов и организаций обязанность по неразглашению сведений, ставших им известными в связи с выполнением служебных обязанностей и составляющих коммерческую тайну предприятий и организаций.

Законодательство о секретах производства призвано стимулировать развитие тех областей производства, где относительно слаба патентная защита. Достаточно трудно, например, ввести патентную ох-

рану секретов производственного процесса, и поэтому конкуренты могут их тайно заимствовать и использовать. Однако относительно просто защитить производственные секреты как коммерческую тайну, и в таком случае конкуренты могут ими пользоваться, только если откроют такой же способ производства самостоятельно [1].

Получение патента – процесс длительный и дорогостоящий. Поэтому компании не могут себе позволить патентовать любое рационализаторское предложение или нововведение. А режим коммерческой тайны может обеспечивать охрану секретов производства и, следовательно, стимулировать новаторские предложения, каждое из которых относительно мало, чтобы стать объектом патентования, но их совокупность становится уже весьма ценной. Многие виды таких предложений в принципе не патентоспособны, поскольку не несут в себе новизны изобретения. В качестве примера возьмем списки клиентов. Режим коммерческой тайны в этом случае может быть единственным способом охраны, содержащейся в них информации.

Гражданский кодекс РФ определяет секрет производства как сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и другие) о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере и о способах осуществления профессиональной деятельности, имеющие действительную или потенциальную коммерческую ценность вследствие неизвестности их третьим лицам, если к таким сведениям у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и обладатель таких сведений принимает разумные меры для соблюдения их конфиденциальности, в том числе путем введения режима коммерческой тайны (ст. 1465 ГК РФ).

Отвечая всем признакам, свойственным интеллектуальной собственности, и будучи одним из ее объектов, секрет производства обладает рядом специфических особенностей.

Прежде всего следует отметить, что в ее основе лежит фактическая монополия определенного лица на некоторую совокупность знаний. Правовые средства, которыми располагает обладатель секрета производства, хотя и предоставляют ему известные возможности для ограждения его интересов, являются менее эффективными, чем те, которые имеются в распоряжении владельцев иных объектов интеллектуальной собственности. Поэтому, прежде всего от самого правообладателя, от полноты и результативности принимаемых им мер по сохранению его фактической монополии на знание зависит жизненность его права на секрет производства.

Важной особенностью секрета производства является ее наибольшая универсальность среди других объектов интеллектуальной

собственности. Если под изобретениями, промышленными образцами, товарными знаками и иными объектами интеллектуальной собственности закон понимает вполне определенные результаты интеллектуальной деятельности, то под понятие секрет производства могут быть подведены самые разнообразные сведения, связанные с производством, технологической информацией, управлением, финансами и другой деятельностью предпринимателя. При этом секретом производства могут быть объявлены вполне потенциально патентоспособные решения, которые правообладатель по каким-либо причинам не желает обнародовать и патентовать в установленном порядке.

Вместе с тем возможности предпринимателей по отнесению сведений, связанных с их деятельностью, к секрету производства не безграничны. Любое государство вправе осуществлять контроль за деятельностью предпринимателей, следить за своевременностью и полнотой уплаты налогов, оценивать воздействие их деятельности на окружающую среду и т.д.

Поэтому повсеместно законом, иными правовыми актами или судебной практикой определяются сведения, которые не могут составлять секрет производства.

Секрет производства как объект интеллектуальной собственности не требует официального признания ее охраноспособности, государственной регистрации или выполнения каких-либо иных формальностей, а также уплаты государственных пошлин [2]. Это также имеет значение в выборе данной формы охраны достигнутого результата интеллектуальной деятельности среди имеющихся возможностей.

Специфической чертой секрета производства, выделяющей ее среди других объектов интеллектуальной собственности, является неограниченность срока ее охраны. Этот срок длится столько, сколько данная информация отвечает условиям, изложенным в законе. Такое положение значительно более благоприятно по сравнению с патентной охраной, срок действия которой в большинстве стран истекает через 20 лет после даты подачи заявления или даже ранее, если патентообладатель перестает оплачивать пошлину за поддержание патента в силе. С другой стороны, в отношении секрета производства существуют реальные риски, поскольку сведения, составляющие секрет производства можно утратить в любое время либо ввиду неосторожности ее обладателя, либо в результате «настырности» других лиц. Иными словами, право на секрет производства действует до тех пор, пока сохраняется фактическая монополия лица на информацию, которая ее образует, а также имеются предусмотренные законом условия ее охраны. Это обстоятельство делает избрание данной формы охраны привлека-

тельным для предпринимателей в тех случаях, когда их не удовлетворяет принцип срочности патентной охраны.

Таковы основные особенности секрета производства как объекта интеллектуальной собственности. Их анализом, однако, характеристика секрета производства не ограничивается. Как и по отношению к другим объектам интеллектуальной собственности, применительно к секрету производства закон устанавливает ряд критериев охраноспособности, которым она должна соответствовать, чтобы пользоваться правовой охраной [3]. Особенностью рассматриваемого объекта интеллектуальной собственности является то, что проверка охраноспособности секрета производства осуществляется не в порядке специальной предварительной процедуры, а только тогда, когда право на секрет производства нарушается или оспаривается и требуется установить, существует ли оно вообще.

Российское законодательство предъявляет к секрету производства, следующие три требования.

Во-первых, информация должна иметь действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу ее неизвестности третьим лицам. В соответствии с данным критерием из числа сведений, составляющих секрет производства, исключаются те, которые не представляют никакого интереса для окружающих, не могут быть использованы третьими лицами для достижения своих целей и, которыми никто не приобрел бы, если бы они были предложены к продаже. Кроме того, те сведения, которые обладают действительной или потенциальной ценностью, должны быть неизвестны третьим лицам. Под третьими лицами в данном случае понимаются те лица, для которых эти сведения представляют коммерческий интерес. Ими могут быть другие предприниматели, конкурирующие с обладателем секрета производства, его контрагенты по хозяйственным обязательствам, потребители его продукции, работ и услуг и т.д. Известность сведений должностным лицам и иным работникам органов и организаций, которым эти сведения стали известны в связи с выполнением ими служебных обязанностей и на которых лежит обязанность по сохранению их в тайне, не препятствует признанию информации секретом производства.

Во-вторых, к информации, составляющей секрет производства, не должно быть свободного доступа на законном основании. Если соответствующая информация может быть получена законным образом любым заинтересованным лицом, например, путем изучения открытых данных, анализа образцов выпускаемой продукции, знакомства с публикациями и т.п., она секретом производства не признается.

В-третьих, чтобы информация считалась секретом производства, обладатель информации должен принять меры к охране ее конфиденциальности. Спектр этих мер весьма обширен. К ним могут быть отнесены разнообразные меры технического, организационного и юридического характера, которые направлены на то, чтобы оградить информацию от несанкционированного доступа третьих лиц. При этом, конечно, не требуется, чтобы обладатель информации принимал все мыслимые средства для ее охраны. Важно, чтобы из его конкретных действий явно следовало желание сохранить определенные сведения в тайне от окружающих. Следует подчеркнуть, что при значимости всех названных выше условий охраноспособности секрета производства последнее из них является, пожалуй, решающим. Если, например, обладатель информации не позаботился о том, чтобы возложить на конкретных лиц, будь то наемные работники или контрагенты, обязанность по неразглашению известных им сведений, его шансы на защиту нарушенных интересов крайне невелики.

Гражданский кодекс РФ не указывает на то, какие методы получения информации являются незаконными, но данный вопрос не представляет особой сложности. К законным способам приобретения информации можно отнести:

- 1) публикации конкурентов и отчёты о процессах, полученные обычными путями;
- 2) сведения, данные публично бывшими служащими конкурента;
- 3) обзоры рынков и доклады инженеров-консультантов;
- 4) финансовые отчёты;
- 5) устраиваемые конкурентами ярмарки и выставки, а также издаваемые ими брошюры;
- 6) анализ изделий конкурентов;
- 7) отчёты коммивояжёров и закупочных отделов;
- 8) попытки пригласить на работу специалистов, работающих у конкурента, и последующий анализ заполненных ими вопросников;

К незаконным же способам относят:

- 1) вопросы, осторожно задаваемые специалистам конкурента на специальных конгрессах;
- 2) непосредственное тайное наблюдение;
- 3) притворное предложение работы служащим конкурента без намерения брать их на работу, с целью выведать у них информацию;
- 4) притворные переговоры с конкурентом якобы для приобретения лицензии на один из патентов;
- 5) использование профессиональных шпионов для получения информации;

- 6) сманивание с работы служащих конкурента для получения информации;
- 7) посягательство на собственность конкурента;
- 8) подкуп сотрудников закупочного отдела конкурента;
- 9) засылка агентов к служащим или специалистам конкурента;
- 10) подслушивание телефонных и прочих средств связи;
- 11) похищение документов, чертежей, технических образцов;
12. шантаж и различные способы давления.

Большинство из названных и подобных им действий запрещены законодательством и образуют составы административных или уголовных правонарушений. В тех случаях, когда специального запрета на использование некоторых мер в действующем законодательстве не содержится, следует исходить из смысла правил, запрещающих недобросовестную конкуренцию.

Следует отметить, что существует еще три очень важных способа получения секрета производства, которые признаются законными: 1) независимое открытие, 2) обратный технический анализ, 3) добросовестное приобретение. Все три способа считаются «честными видами коммерческой практики» [4]. Рассмотрим указанные способы более подробно.

1. Независимое открытие. Действующее российское законодательство признает нарушением права на секрет производства не всякое получение третьим лицом неизвестной ему ранее и ценной для него в коммерческом отношении информации, а только завладение этой информацией с помощью незаконных методов. Ни в одной стране мира секрет производства не имеет охраны от независимых открытий. Введение подобной охраны подорвало бы основы патентной системы, которая обеспечивает защиту прав патентообладателя от независимого открытия в обмен на обнародование им закрытой информации и передачу ее в общественное пользование по истечении срока патентной охраны. Обладатель незапатентованного производственного секрета рискует его утратить в любой момент. Конкурент, который делает независимое изобретение, может его засекретить как секрет производства, и в этом случае возникают два обладателя одного и того же секрета. Секрет производства может быть утрачен также в совершенно законной ситуации, когда независимый ученый-исследователь приходит к таким же результатам и публикует информацию о них в научной печати.

2. Обратный технический анализ, или «обратная инженерия», – это процесс исследования, имеющегося в широкой продаже продукта с целью обнаружения секретов его работы и/или того, как он сделан. В международном праве интеллектуальной собственности не существует защиты против такой «обратной инженерии». Когда продукт выпущен в продажу, конкуренты могут его приобрести и поставить задачу сво-

им инженерам изучить его, чтобы понять, как он сделан. Компания, которая преуспевает в этом, свободна в использовании результатов «обратной инженерии» в конкурентной борьбе с обладателем оригинального секрета производства. Эта компания может в своем производстве использовать полученный через «обратную инженерию» секрет, но она не может его запатентовать, поскольку никто из ее работников не является автором изобретения.

3. По российскому законодательству добросовестность третьего лица, которое приобрело сведения, составляющие секрет производства, у лица, не имевшего права на их передачу, исключает применение к такому лицу каких – либо санкций. Следует полагать, что добросовестным приобретателем сведений признается тогда, когда он не знал и не должен был знать о том, что лицо, от которого получены эти сведения, не имело права на их распространение. Указанный вопрос решается с учетом конкретных обстоятельств каждого случая, в том числе в зависимости от характера самих сведений, условий их приобретения и т.п. Повидимому, для признания приобретателя недобросовестным недостаточно проявления им простой неосторожности, а требуется умысел или по крайней мере грубая неосторожность. Кроме того, приобретателя сведений защищает общегражданская презумпция добросовестности участников гражданского оборота (п. 3 ст. 10 ГК РФ). Поэтому если недобросовестность приобретателя сведений, составляющих коммерческую тайну, не доказана в установленном законом порядке, он вправе свободно использовать эти сведения в своей хозяйственной деятельности и не будет нести никаких обязательств перед обладателем права на секрет производства.

Сущность права на секрет производства состоит в обеспечении обладателю информации возможности ее засекречивать и требовать, чтобы третьи лица воздерживались от использования незаконных методов и средств получения данной информации.

### Литература

1. Белов А.Н. Защита коммерческой тайны // Аудиторские ведомости. – апрель 2003. – № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://base.garant.ru/4073406>.
2. Фейгельсон В.М. Интеллектуальная собственность, недобросовестная конкуренция и ноу-хау. – М., 2010.
3. Карташян А.Г. Правовая природа ноу-хау // Юрист. – 2006. – № 8. – С. 19–22.
4. Гаврилин Ю.В. Понятие и правовая охрана коммерческой тайны в РФ. – М., 2015.

## ОСОБЕННОСТИ РАСПОРЯЖЕНИЯ ПРАВОМ ТРЕБОВАНИЯ О ПРИВЛЕЧЕНИИ К СУБСИДИАРНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ДЕЛЕ О БАНКРОТСТВЕ

**Ксанаев А.Б.**

*главный специалист, Прокуратура КБР, г. Нальчик, Россия  
ksanai@bk.ru*

**Ксанаева М.Б.**

*кандидат экономических наук, доцент,  
Кабардино-Балкарский государственный университет, г. Нальчик, Россия  
ksanm@yandex.ru*

*В статье проанализированы способы распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности. Детально рассматриваются особенности каждого способа распоряжения в отечественной правоприменительной практике.*

**Ключевые слова:** банкротство, несостоятельность, субсидиарная ответственность, способы распоряжения.

### FEATURES OF DISPOSING OF THE RIGHT TO CLAIM SUBSIDIARY LIABILITY PROCEDURES IN THE BANKRUPTCY

*The article analyzes the ways of disposing of the right to claim subsidiary liability. The features of each method of disposal in domestic law enforcement practice are considered in detail.*

**Keywords:** bankruptcy, insolvency, subsidiary liability, methods of disposal.

*Введение.* Федеральным законом от 29.07.2017 № 266-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) была внесена Глава III.2, которая раскрывает вопросы ответственности контролирующих должника лиц [1].

Данная глава детально регламентирует вопросы привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц. Механизм привлечения к субсидиарной ответственности позволяет восстановить баланс интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве,

нарушенный неправомерными действиями контролирующих должника лиц, в сторону конкурсных кредиторов. Учитывая значение данного института, законодательством детально регламентированы положения, регулирующие данные правоотношения, которые еще сильнее ужесточают меры ответственности за нарушение Закона о банкротстве.

Верховный Суд Российской Федерации в постановлении Пленума от 21.12.2017 № 53 также предпринял попытку охарактеризовать изменения и унифицировать судебную арбитражную практику по вопросам, связанным с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве [2].

Законом о банкротстве детализируется порядок распределения между кредиторами должника прав требований к контролируемому должнику лицу. Кредиторы теперь, согласно действующему законодательству, вправе выбрать способ распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности, что позволяет обеспечить большую защиту их законных требований и интересов в деле о банкротстве.

*Исследование вопроса.* Арбитражный управляющий обязан в течение пяти дней со дня вынесения судебного акта о привлечении к субсидиарной ответственности сообщить кредиторам о праве выбрать способ распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности. Указанное сообщение размещается арбитражным управляющим на сайте Единого федерального реестра сведений о банкротстве [3].

Кредиторы, в чьих интересах лицо привлекается к субсидиарной ответственности, имеют право в течение десяти дней направить арбитражному управляющему заявление о выборе способа распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности. Законом о банкротстве предусмотрено несколько вариантов распоряжения указанным правом (*рис. 1*).



*Рис. 1.* Способы распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности

По прошествии двадцати дней со дня направления арбитражным управляющим сообщения о праве выбора кредиторами способа распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности, он обязан направить в суд отчет о результатах выбора кредиторами способа распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности, с указанием сведений о выбранном каждым кредитором способе распоряжения, размере и об очередности погашения его требования [1, 5].

Кредитор, не выбравший в указанный срок способ распоряжения правом требования, считается выбравшим вариант продажи права требования.

На основании отчета арбитражного управляющего арбитражный суд:

1) производит замену взыскателя в части соответствующей суммы на кредиторов, выбравших способ уступки права требования, и выдает на имя каждого такого кредитора как взыскателя исполнительный лист с указанием размера и очередности погашения его требования;

2) выдает исполнительный лист на имя должника по делу о банкротстве как взыскателя на оставшуюся сумму.

Если сумма требований кредиторов, выбравших способ распоряжения правом требования – взыскание задолженности, превышает сумму требований кредиторов, выбравших способ – продажа права требования, арбитражный управляющий осуществляет взыскание задолженности по требованию по привлечению к субсидиарной ответственности в рамках дела о банкротстве. При этом не учитываются голоса кредиторов, заинтересованных по отношению к должнику или контролирующему должника лицу [5].

Если же превышает сумма требований кредиторов, выбравших способ распоряжения правом в виде продажи права требования, то арбитражный управляющий должен созвать собрание кредиторов для утверждения порядка продажи оставшегося права требования о привлечении к субсидиарной ответственности. Кредиторы, выбравшие способ уступки права требования, на таком собрании кредиторов права голоса не имеют [6].

К кредитору, который выбрал способ, уступки права требования, с момента вынесения арбитражным судом определения о замене на него взыскателя переходит часть требования о привлечении к ответственности, равная размеру требования этого кредитора к должнику.

Такой переход не уменьшает размер требования этого кредитора к должнику, лицу, предоставившему обеспечение, иным лицам, к которым может быть предъявлено требование в соответствии с действующим законодательством [7].

В случае удовлетворения требования кредитора субсидиарным ответчиком, в соответствующей сумме уменьшается размер требова-

ния этого кредитора к должнику, лицу, предоставившему обеспечение, иным лицам, к которым может быть предъявлено требование.

Необходимо отметить, что вышеуказанное не применяется в делах о банкротстве застройщиков, кредитных и финансовых организаций [8]. В делах о банкротстве указанных организаций суммы по требованиям о привлечении к ответственности подлежат взысканию в рамках дела о банкротстве либо права требования подлежат реализации.

*Анализ и выводы.* В настоящее время в российском праве не сложилась достаточная арбитражная практика по применению положений о привлечении к субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц при банкротстве для проведения качественного анализа существующих способов распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности, выявления их недостатков и преимуществ [3, 5, 7].

По нашему мнению, введение в Закон о банкротстве положений об ответственности контролирующих должника лиц, безусловно, является положительной тенденцией, направленной на восстановление баланса интересов лиц, участвующих в деле о банкротстве, который до недавнего времени склонялся в сторону должников.

Однако необходимо отметить, что из всех трех способов наиболее перспективным и направленным на скорейшее удовлетворение требований кредиторов, на наш взгляд, является вариант продажи права требования о привлечении к субсидиарной ответственности, так как два других способа предполагают обращение взыскания на имущество контролирующего должника лица, что при отсутствии ликвидных активов у такого лица, его недобросовестном поведении может быть сопряжено с трудностями и приведет к искусственному затягиванию процесса банкротства.

Следует отметить, что продажа права требования, являясь на наш взгляд наиболее перспективным вариантом, имеет серьезный недостаток в виде непроработанности механизма выявления имущества контролирующего должника лица и доведения сведений о его имуществе до участников торгов. То, каким имуществом обладает лицо, право требования к которому выставляется на продажу, играет первостепенную роль в успешности продажи права такого требования.

Таким образом, проведенный анализ позволил сделать вывод о том, что действующий механизм распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности не свободен от существенных недостатков, что обуславливает необходимость внесения соответствующих поправок в Закон о банкротстве, которые устранили бы указанные пробелы в правовом регулировании данной сферы.

## Литература

1. Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 года №127-ФЗ. // СПС «Консультант плюс» [Электронный документ]. – Режим доступа: <http://law-journal.ru/files/pdf/201501.pdf> [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_39331](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331) (дата обращения – 05.11.2020 г.)
2. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 N 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» // СПС «Консультант плюс» [Электронный документ]. – Режим доступа: <http://law-journal.ru/files/pdf/201501.pdf> [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_286130/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_286130/) (дата обращения – 08.11.2020 г.)
3. Загоруйко И.Ю. Особенности рассмотрения заявления о привлечении к субсидиарной ответственности в предпринимательстве // Экономика и предпринимательство. – 2019. – № 3 (104). – С. 600–603.
4. Касьянов А.С. Вопросы выбора способа распоряжения правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности при рассмотрении заявления // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – Т. 15, – № 2. – С. 79–85.
5. Абрамов С.И. Субсидиарная ответственность за доведение до банкротства: вопросы теории и практики // Вестник арбитражной практики. – 2020. – № 1 (86). – С. 81–90.
6. Шишмарева Т.П. Защита прав кредиторов в процедурах несостоятельности (банкротства) // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2019. – № 9. – С. 46–50.
7. Свит Ю.П. Распоряжение правом требования о привлечении к субсидиарной ответственности // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2018. – № 7. – С. 37–41.
8. Плешанова О.П. Способы обеспечения исполнения обязательств и корпоративный контроль // Право и бизнес: правовое пространство для развития бизнеса в России. Коллективная монография: в 4 т. / отв. ред. С.Д. Могилевский [и др.]. М., 2020. – С. 603–619.
9. Альтудов Ю.К. Трансформационный потенциал факторов развития посткризисной экономики российских регионов: дисс. ... д-ра эконом. наук. – Ростов-на-Дону, 2003.

## СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ПОЛИТИЧЕСКОЙ КУЛЬТУРЫ В РОССИИ

**Кагерманов А-С.С.**

*кандидат исторических наук, доцент*

*Чеченский государственный университет, г. Грозный, Россия*

*salah64@mail.ru*

*В статье рассматриваются вопросы политической культуры в России, анализируются причины, современное состояние и перспективы развития политической культуры. Исследуется политическая культура России в контексте политической жизни страны. Основные черты политической культуры рассматриваются во взаимосвязи с практикой политики управления в России.*

**Ключевые слова:** политическая культура, политическая идеология, политическая жизнь, молодежь, государство, правовая культура.

### THE CURRENT STATE OF POLITICAL CULTURE IN RUSSIA

*The article examines the issues of political culture in Russia, analyzes the causes, current state and prospects for the development of political culture. The political culture of Russia is investigated in the context of the political life of the country. The main features of political culture are considered in conjunction with the practice of management policy in Russia.*

**Keywords:** political culture, political ideology, political life, youth, state, legal culture.

Рассматривая политическую культуру России, стоит обратить внимание на то, что с точки зрения политики и географии наша страна признается уникальным государством. Расположенная на пересечении Европы и Азии, Россия не только оказалась местом столкновения двух типов культур, но и впитала в себя основные их положения, что временами отражаются на современной действительности.

Российская политическая культура есть плод не столько переплетения и взаимодействия азиатского и европейского типов культур, сколько становится местом для их противоборства, что создает сложности в становлении собственной политической культуры – европейский тип, завязанный на господстве личности, и азиатский тип, осно-

ванный на превосходстве государства, стремятся к единоличному господству в России и тем самым мешают нормальному развитию политической культуры.

Стоит отметить, что в настоящее время политическая культура России меняет свое содержание и развивается под влиянием следующих процессов:

- изменения в экономической, политической, социальной и духовной жизни, массовые переселения в Россию жителей ближайшего зарубежья, вызывающие новые межэтнические, демографические образования и передел территории;

- социальная структура общества постоянно меняется и становится более сложной. В ней постепенно появляются новые социальные группы, применительно к российским реалиям – возрастает уровень имущественного неравенства среди населения, что отражается на политической жизни, возрастает роль вертикальных и горизонтальных социальных «лифтов»;

- все происходящее переоценивается на основании уроков прошлого и настоящего; большое внимание уделяется перспективам будущего времени.

Отметим, что во многом развитие политической жизни России зависит от политической культуры правящей элиты государства. Несмотря на то, что политическая культура (и вместе с тем общественно-политическая жизнь) в России должны развиваться гармонично под воздействием множества факторов, нельзя не признать, что культура и жизнь правящей элиты на протяжении всего исторического развития оказывала огромное воздействие на жизнь всего государства. И только в последнее десятилетие молодое поколение стало проявлять негативную реакцию на реформы – возможно, отчасти из-за того, что они затрагивают уровень жизни не только их, но и их родителей и детей.

В то же время, как отмечают исследователи, вопрос политической и правовой культуры правящей верхушки довольно сложен и многогранен [1]. Кроме того, на протяжении длительного времени эти вопросы считались малозначительными и практически не рассматривались, что отразилось на современном состоянии политической культуры (и, соответственно, жизни) на территории всей страны.

Отметим, что затруднения вызваны по меньшей мере следующими причинами:

- нравственным обвалом всего российского общества, прежде всего затронувшим элитарные слои политики, экономики, науки, иных общественных сфер;

– отсутствием нормально выстроенных, целостных политических концепций, непредсказуемостью действий со стороны политиков, экономистов, представителей научных слоев, образования и здравоохранения, которая усиливает конфликтность общества и его напряженность;

– явной необходимостью изменения всего общества, заключающейся как минимум в изменении проявления прав и свобод личности, верховенства закона и его нормального функционирования. Как можно заметить, в России со многими законодательными нормами возникает проблема применения;

– тем, что на политическую авансцену выходят представители разных профессий, которых объединяет одно – неосведомленность в вопросах, связанных с теоретическими основами политики и права, а также с теорией возникновения государства и права, элит, культурой политики, права и т.д.

Стоит отметить, что все эти недостатки как вместе, так и по отдельности создают сложности в формировании современной политической культуры, и, соответственно, в выравнивании политической жизни в стране. Особенно большое количество неприятностей создает последний недостаток, поскольку при управлении страной верхушка власти должна быть осведомлена о теоретических основах управления и должна уметь применять их на практике. Однако действительность показывает, что мало кто из правящей элиты России в настоящее время соответствует этому критерию.

Исследователи ставят под вопрос существование правящей элиты в России. Первая группа говорит о том, что истинной элиты нет, вторая – о том, что она существует. Третьи же говорят, что правящая элита присутствует, но отождествляется в России с высшим политическим классом и имеет свое внутреннее разделение [1].

В то же время исследователи отмечают, что политическая культура отдельно взятого государства взаимосвязана с типом политического лидера, её возглавляющего. Чтобы обосновать эту взаимосвязь, стоит прежде всего обратиться к исследованию типов политической культуры.

Всего их три:

- патриархальный;
- подданнический;
- активистский.

Отметим, что в двух первых категориях, как правило, политическая культура не развита или вообще отсутствует как класс, поскольку люди её избегают.

Активистский тип политической культуры характерен для общества с развитой политической системой – граждане активно участвуют в политике, ориентируясь не только на те политические ценности, которые господствуют внутри государства – они могут придерживаться и каких-либо иных идеологий.

На волне этого в российском научном сообществе последнее время выделяют четвертый тип – культуру гражданственности, при которой большая часть населения страны так или иначе участвует в политике государства [3].

Стоит отметить, что политическая культура сейчас находится на пути активного развития, поскольку молодое поколение страны наконец стремится высказывать накопившееся недовольство – обилие информации, доступ к её мировым источникам наконец поставили личностью на путь осмысления данных, которые он получает от социума, и формирование на основе полученных данных собственного мнения. Именно осознание человека как личности, сопротивление его общественному мнению и направленность идти к лучшему, по нашему мнению, стало частичной причиной изменений в политической жизни и политической культуре в России.

В политической жизни страны на местных, региональных и государственном уровнях активно участвует молодежь. Объяснить это можно тем, что молодые люди в силу возраста имеют более критичное мышление, обращают внимание на действия правительства, поскольку это влияет не столько на их родителей, сколько на их будущее и будущее их детей.

Впрочем, отчасти активность молодежных политических движений можно объяснить деятельностью партий, мероприятиями, направленными на пробуждение инициативной молодежи.

При этом становится заметно, что в отдельных регионах молодежь, невзирая на повышенный интерес к политическим событиям, не имеет желания вступать в партии и организации и подчиняться какой-то конкретной идеологии.

Рассматривая политическую культуру в контексте политической жизни, хочется, прежде всего, обратить внимание на то, как на неё влияет политический режим, существующий в государстве.

Рассматривая вопрос о политической культуре нашего государства, не стоит отбрасывать в сторону её историческое прошлое. Страна на протяжении длительного времени находилась под феодальным правлением, кардинальные реформы проводились последние три столетия феодализма, но направлены они были не на выравнивание положения всех слоев населения.

О влиянии советской власти на политическое развитие России с точки зрения внутренней политики также не приходится говорить по-

ложительно – несмотря на наращивание внешнего потенциала на политической арене и становлении СССР как одного из двух силовых полюсов мира, внутренняя политика оставляла желать лучшего. Негативно стоит рассматривать, разумеется, не все политические реформы советской власти – к примеру, от политики, направленной на повышение образованности, уровень жизни населения значительно вырос по сравнению с тем, каким он был. Негативно для политической жизни воспринимается прежде всего эпоха жесткой цензуры.

Современная политическая ситуация наталкивает на мысли о том, что государство в данный момент находится на очередном перепутье в своем развитии, и от этого выбора зависит то, какой наша страна будет через многие годы. Сложность в том, что современная политическая культура России, несмотря на свою относительную монолитность, сталкивается с множеством противоречий [4].

Политическая жизнь привязана к политической культуре. Однако политическая культура в России в данный момент находится в состоянии падения – население не готово принимать участие в политических событиях и предпочитает высказывать свое мнение не в открытую, а между собой. Соответственно часто информация, которая была бы полезна при управлении страной, зачастую просто не доходит до населения.

Также можно выделить ещё одну отличительную особенность – население страны имеет низкую правовую культуру, что сказывается на политических решениях и мнении людей. Религия, отделенная от государства законодательно, в действительности имеет огромное влияние на примерно половину населения страны – часть граждан не воспринимает государственные события вне религии.

Таким образом, политическая культура – очень важный вопрос для современной российской истории и состояние национальной политической культуры нуждается в поддержке большей, чем есть сейчас, в чем-то, подобно политике финансовой грамотности населения.

## Литература

1. Таранцов В.П. Политическая и правовая культура правящей элиты современной России // Философия права. – 2015. – № 1 (68). – С. 36.

2. Шульженко А.О., Маргулис С.Б. Взаимосвязь между политической культурой страны и типом её политического лидера: сборник избранных татей по материалам научных конференций ГНИИ «Нацразвитие». – 2019. – С. 44.

3. Бирюков С.В., Омеличкин О.В. Противоречия российской политической культуры – мнимые и реальные расколы // Вестник Забайкальского государственного университета. – 2019. – Т. 3, № 25. – С. 39.

## К ВОПРОСУ О СОСТОЯНИИ МОШЕННИЧЕСТВА С МАТЕРИНСКИМ КАПИТАЛОМ В РЕСПУБЛИКЕ БАШКОРТОСТАН

**Низамов С.С.**

*кандидат экономических наук,  
Уфимский юридический институт МВД России, Россия  
sadyk765@mail.ru*

*В статье рассмотрены мошеннические деяния, связанные с «обналичиванием» материнского капитала – инструмента финансовой поддержки семей в Российской Федерации. Анализируются особенности исследуемой системы, перспективы ее развития.*

**Ключевые слова:** преступление, мошенничество, обналичивание, материнский (семейный) капитал, субъект, услуги мошенников, обман.

## TO THE QUESTION OF THE STATE OF MATERNAL CAPITAL FRAUD IN THE REPUBLIC OF BASHKORTOSTAN

*The article examines the fraudulent acts associated with the «cashing out» of maternity capital as an instrument of financial support for families in the Russian Federation. The features of the system under study, the prospects for its development are analyzed.*

**Keywords:** crime, fraud, cashing, maternity (family) capital, subject, fraudulent services, deception.

В настоящее время демографическая проблема в Российской Федерации является одной из самых острых социальных проблем. В Российской Федерации законодательно закреплён принцип государственной поддержки семьи, материнства, отцовства и детства, что отражено в ст. 38 Конституции РФ «материнство и детство, семья находятся под защитой государства. Забота о детях, их воспитание – равное право и обязанность родителей». Из этого можно сделать вывод, что конституционно-правовыми нормами обязанность по обеспечению прав детей возложена не только на родителей ребенка, но и на наше государство.

Рассмотрим одну из действенных мер государственной поддержки семьи и повышения рождаемости – предоставление материнского (семейного) капитала при рождении второго ребенка. Это закреплено Федеральным законом № 256-ФЗ «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей» (далее – Закон № 256-ФЗ) [1] вступил в силу 1 января 2007 года, в ч. 3 ст. 7 которого законодатель установил перечень допустимых направлений использования материнского (семейного) капитала, а именно:

- улучшение жилищных условий;
- получение образования ребенком (детьми);
- формирование накопительной части трудовой пенсии для женщин.

Такая жесткая законодательная регламентация использования материнского капитала вызвала оживленные дискуссии среди получателей, да и в обществе в целом. Такое закрепление перечня расходов материнского капитала не учитывало текущие потребности. Научные и общественные деятели предложили расширить установленный перечень. Некоторые предложенные законопроекты были отклонены (о направлении материнского капитала на покупку автомобиля, на лечение и реабилитацию ребенка-инвалида, на предоставление младенцам высокотехнологичной медицинской помощи). Такие законопроекты как размещение материнского капитала на счете в банке для получения дивидендов, оплата материнским капиталом образования не только ребенка, матери, но и отца, поддержка семей, где рождается двойня-тройня находятся в стадии рассмотрения. Надо отметить, что предложения о направлении средств (части средств) материнского капитала не только на оплату обучения, но и содержания ребенка в образовательном учреждении уже рассмотрены и утверждены. Такая оплата касается детского сада и любого образовательного учреждения, которое реализует основную общеобразовательную программу дошкольного образования или основные образовательные программы начального общего, основного общего и среднего (полного) общего образования.

Многие вопросы, связанные с использованием материнского капитала, не получили надлежащего научного обоснования и надлежащей законодательной регламентации.

Также необходимо отметить, что в совершенствовании нуждаются и нормы, касающиеся определения субъекта, имеющего право на дополнительные меры государственной поддержки.

Так, правом на дополнительные меры государственной поддержки (ст. 3 Закона № 256-ФЗ) обладают:

- женщина, имеющая гражданство Российской Федерации, родившая (усыновившая) второго или последующих детей начиная с 1 января 2007 года;

– мужчина, имеющий гражданство Российской Федерации, являющийся единственным усыновителем второго или последующих детей, если решение суда об усыновлении вступило в законную силу, начиная с 1 января 2007 года;

– отец (усыновитель) ребенка независимо от наличия гражданства Российской Федерации в случае прекращения права на дополнительные меры государственной поддержки женщины, родившей (усыновившей) детей, вследствие, например, смерти, лишения родительских прав в отношении ребенка, в связи с рождением (усыновлением) которого возникло право на получение материнского капитала, совершения в отношении ребенка (детей) умышленного преступления;

– несовершеннолетний ребенок (дети в равных долях) или учащийся по очной форме обучения ребенок до достижения им 23-летнего возраста, при прекращении права на дополнительные меры государственной поддержки отца (усыновителя) или женщины, являющейся единственным родителем (усыновителем) в установленных Федеральным законом случаях.

Из вышеизложенного следует, что право на материнский (семейный) капитал возникает первоначально у женщины (родившей или усыновившей детей), и только в случае прекращения права у неё (смерть, лишение родительских прав) – это право возникает у других лиц.

Таким образом, право на материнский капитал зависит:

– от количества рождений (усыновлений) детей (второго или последующих детей);

– от даты рождения (усыновления): «начиная с 1 января 2007 года»;

– от характера родительских отношений: кровного биологического родства (отец, мать), либо социального отцовства и материнства (усыновитель, отчим);

– от личности родителя (усыновителя) и др.

На законодательном языке право на материнский капитал зависит только от количества рождений (усыновлений) детей, а не от фактического количества живых детей. Таким образом, если женщина родила двух детей, но один из них умер, при рождении второго ребенка и истечении трех лет после его рождения она имеет право на получение материнского капитала. Такие случаи конечно исключение не жели правило. Получение материнского капитала не должно зависеть от количества рождений детей. Подобные ситуации могут возникнуть и при отмене усыновления (удочерения), если женщина уже получила сертификат, а может, и реализовала это право. Логично было бы увязать размер материнского капитала с количеством детей (чем больше

детей, тем больше размер материнского капитала). В реалии сегодня – чем больше детей, тем меньше сумма материнского капитала.

Требует уточнения ч. 3 ст. 3 Закона № 256-ФЗ, согласно которой «право женщины... прекращается в случаях смерти женщины, объявления ее умершей, лишения родительских прав в отношении ребенка, в связи с рождением которого возникло право на дополнительные меры государственной поддержки, совершения в отношении своего ребенка (детей) умышленного преступления, относящегося к преступлениям против личности, а также в случае отмены усыновления ребенка, в связи с усыновлением которого возникло право на дополнительные меры государственной поддержки». Целесообразно включить в перечень оснований и ограничение в родительских правах (ст. 64 СК РФ), поскольку в силу ч. 1 ст. 65 СК РФ родительские права не могут осуществляться вопреки интересам детей, так как обеспечение интересов детей должно быть предметом основной заботы их родителей; при осуществлении родительских прав родители не вправе причинять вред физическому и психическому здоровью детей, их нравственному развитию. При этом исключить из текста слова «в отношении ребенка, в связи с рождением (усыновлением) которого возникло право на дополнительные меры государственной поддержки», поскольку и лишение родительских прав, и отмена усыновления в отношении любого ребенка (а не только того, в отношении которого возникло право на материнский капитал) негативно характеризует личность, свидетельствует о ее склонности к ненадлежащему исполнению обязанностей родителя (усыновителя) по отношению к детям [2].

В Послании к Федеральному Собранию В.В. Путин отметил, что страна переживает сложный демографический период. Основная цель управленческой команды – обеспечить стабильный прирост населения. В поддержку материнства Владимир Путин предложил увеличить выплаты за рождение второго ребенка. Так, после появления на свет первенца каждая молодая семья получит по 466 тысяч рублей, а выплаты за рождение второго президент предложил увеличить еще на 150 тысяч.

Материнский (семейный) капитал в 2007 году был установлен в размере 250 000 рублей и ежегодно индексируется с учетом инфляции: в 2013 году – 408 960 рублей, с 1 января 2014 года – 429 408,5 рублей, а в 2019 году – 453026 рублей. Следовательно, размер материнского капитала значительно увеличился за двенадцать лет, а именно на 81,2 %, что свидетельствует о заинтересованности государства в дальнейшем обеспечении и поддержке нуждающихся семей. Данный фактор является существенным стимулом к рождению детей для многих семей.

В то же время проблема распространения мошеннических деяний при получении материнского капитала приобрела особую актуальность.

В целях оптимизации противодействия мошенничеству Уголовный кодекс Российской Федерации (далее – УК РФ) в 2012 был дополнен шестью новыми статьями (159.1-159.6 УК РФ), предусматривающими ответственность за совершение мошенничества в различных сферах, в том числе за мошенничество при получении выплат (ст. 159.2 УК РФ).

В статье 159.2 УК РФ написано: «Мошенничество при получении выплат, то есть хищение денежных средств или иного имущества при получении пособий, компенсаций, субсидий и иных социальных выплат, установленных законами и иными нормативными правовыми актами, путем представления заведомо ложных и (или) недостоверных сведений, а равно путем умолчания о фактах, влекущих прекращение указанных выплат». Анализ статистических показателей свидетельствует о существенных негативных количественных и качественных характеристиках, присущих данному виду преступлений. В их числе можно выделить увеличение случаев мошенничества с материнским капиталом, совершенного группой лиц с использованием изощренных схем; значительную территориальную распространенность преступной деятельности групп; тесную связь с коррумпированными представителями государственных органов (сотрудниками Управления Пенсионного фонда Российской Федерации, медицинских учреждений, загсов и др.) и т.д. При этом процесс расследования рассматриваемой категории преступлений в большинстве случаев сводится к доказыванию виновности владельца сертификата и, соответственно, полному игнорированию роли в преступной деятельности остальных участников преступной группы [1].

За период с 01.01.2012 по 31.12.2019 гг. в Республике Башкортостан по статье 159 Мошенничество (УК РФ) вынесено 5610 решений [4].

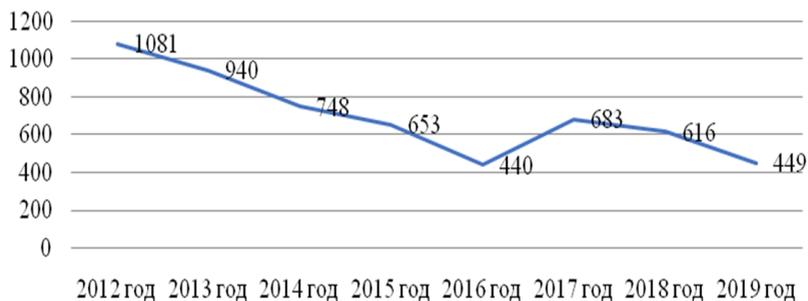


Рис. 1. Решения судов в Республике Башкортостан по статье 159 УК РФ за 2012–2019 гг.

Усовершенствование механизма реализации закона «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей» от 29.12.2006 № 256-ФЗ, в Республике Башкортостан привело к снижению преступности по статье 159 УК РФ.

Но поражают масштабы мошеннических афер с материнским капиталом. Практически каждый второй сертификат «обналичивается» незаконным путем. Этой проблематике посвящено множество научных статей, имеются достаточная теоретическая база, следственная и судебная практика по делам о мошенничестве с материнским капиталом.

Владелец государственного сертификата, должен знать, что, соглашаясь принять участие в сомнительных схемах, идет на совершение противоправного действия и может быть признан соучастником преступления по факту нецелевого использования государственных средств и привлечен к уголовной ответственности. Кроме того, в случае незаконного использования средств материнского капитала вся сумма материнского капитала будет взыскана с семьи в пользу отделения пенсионного фонда, где сертификат был выдан [3].

В заключение важно отметить, что мошенники изобретают новые схемы по обналичиванию материнского капитала, его получателю во избежание нецелевого использования материнского капитала, необходимо тщательно изучить законные права и способы распоряжения этими средствами и, при необходимости, обращаться с интересующими вопросами в Пенсионный фонд. Ведь риск возникновения правонарушений и привлечения к ответственности в результате обращения к нелегальным фирмам очень велик.

### Литература

1. Антонов В.А., Шишмарева Е.В. Некоторые особенности раследования мошенничества с материнским капиталом // Юрист-Правовед. – 2016. – № 2 (76). – С. 28–34.
2. Меркулова А.В. Материнский капитал: вопросы теории и практики // Ученые записки Орловского государственного университета. Серия: Гуманитарные и социальные науки. – 2011. – № 6(44). – С. 336–339.
3. Рудых С.Н. К вопросу о незаконном использовании материнского капитала // Актуальные проблемы борьбы с преступлениями и иными правонарушениями. – 2014. – № 14-2. – С. 90–92.
4. Судебные и нормативные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sudact.ru/practice/po-moshennichestvu/?page=2> (дата обращения: 12.12.2020).

## ПРАВО И ЭКОНОМИКА КАК ПЛАТФОРМА РАЗВИТИЯ СОВРЕМЕННОЙ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

**Матренин Р.О.**

*магистрант 2 курса Башкирский государственный педагогический  
университет им. М. Акмуллы, г. Уфа, Россия  
matrenin.roman2017@yandex.ru*

**Лутфуллин Ю.Р. (научный руководитель)**

*доктор экономических наук, профессор  
Башкирский государственный педагогический университет  
им. М. Акмуллы, г. Уфа, Россия*

*В статье рассматриваются тенденции экономики, а также ее глобализация и формы при которых происходит процесс взаимопереплетения экономик разных стран.*

**Ключевые слова.** Экономика, право, тенденции развития, глобализация, информатизация.

## LAW AND ECONOMICS AS A PLATFORM FOR THE DEVELOPMENT OF THE MODERN WORLD ECONOMY

*This paper examines the trends of the economy, as well as its globalization and the forms in which the process of interweaving the economies of different countries occurs.*

**Keywords:** economics, law, development trends, globalization, Informatization.

На современное развитие мировой экономики влияет множество факторов, определяющих ее развитие в 21 веке. К ним относятся:

- 1) глобализация экономической деятельности;
- 2) регионализация мировой экономики, ВЭД;
- 3) либерализация мировой экономики;
- 4) информатизация мировой экономики.

Все эти тенденции взаимосвязаны и в целом составляют очень активную, сложную и противоречивую систему мировой экономики на данном этапе. Каждый из них находится под влиянием исторических традиций, национальных особенностей отдельных национальных эко-

номик и всей международной экономической и политической ситуации. Проявления этих тенденций часто меняются, усложняют общую ситуацию, полны противоречий, связанных с усилением международной конкуренции. Рассмотрим их подробнее.

Глобализация – это процесс интеграции и объединения мировой экономики, политики и культуры. Воздействие глобализации на мировое экономическое развитие носит объективный и систематический характер и затрагивает все сферы общества. Основными последствиями являются расширение и углубление международных отношений в области производства, миграция капитала и производственных ресурсов, инвестиции, обращение, поставки и продажи всей планеты, а также стандартизация законодательства, экономических и технологических процедур.

Глобализация оказала влияние на управление внешнеэкономической деятельностью на межгосударственном, государственном и региональном уровнях, а также на управление отдельными предприятиями (предприятием), что, в свою очередь, означает качественно новый этап международного развития экономической жизни. Суть ее заключается не только в расширении и углублении международного уровня, но и в наличии производительных сил, которые не могут работать в национальной экономике [1].

Они выходят за рамки экономических связей и отношений в национальной экономике. Благодаря международному разделению труда, экономическим связям и отношениям между различными странами группа стран вышла на новый уровень. Таким образом, накопление количественных изменений привело к переходу всей мировой экономики к новому качеству и установлению более интегрированной и единой экономической системы. В результате мир стал более тесно связанным и более зависимым от всех игроков мирового рынка. На базе использования новейших информационных технологий, либерализации и повышенной мобильности факторов производства, «тарифном разоружении» и возрастающей роли нескольких международных экономических организаций, регулирующих основные процессы международной экономики, происходит глобальная финансовая и экономическая межпланетарная взаимозависимость и усиление роли небольшого количества международных экономических организаций. К ним относятся Всемирный банк, Всемирный валютный фонд, Организация Объединенных Наций и Всемирная торговая организация. Это оказало определенное положительное влияние на развитие мировой экономики. В принципе, в результате их деятельности реализуется

большая свобода производства, товаров, услуг, интеллектуальной собственности и других элементов.

Интернационализация национальных экономик имеет две основные формы: интеграцию и транснационализацию. Форма интеграции сначала представляет собой единство рынка, а затем – продукцию нескольких стран, входящих в зону свободной торговли и предпринимательства, тем самым, предопределяя формирование единого экономического пространства. Содержание, предпосылка и цель экономической интеграции заключаются в использовании преимуществ мировой экономики для устранения тарифов, валютных и других препятствий и расширения рынка сбыта. Создание интегрированного союза также преследует цели внешней политики. Главное – создать благоприятную внешнеэкономическую среду для экономических союзов. Во многих регионах мира внешнеэкономическая деятельность приобрела важное значение для содействия социально-экономическому развитию, расширения спроса на промышленные товары, стимулирования их конкурентоспособности, увеличения доходов, увеличения занятости населения и улучшения насыщения местного рынка дефицитными и высококачественными товарами [2].

В транснациональной форме, посредством приобретения компаний и создания предприятий в других странах, открытия филиалов в пределах своих границ, производства продукции в рамках специализации и сотрудничества транснациональных компаний, а также использования более благоприятных условий в регионе и его инвестиционной среде для реализации экономики различных стран используется процесс переплетения. Спрос и предложение организованы транснациональными компаниями. Все потоки товаров и капитала проходят через транснациональные компании и связанные с ними транснациональные банки.

Однако существует серьезное противоречие между финансовой глобализацией, продвигаемой Международной валютной организацией и транснациональными банками, и возможностью регулирования международных финансов, что может привести к катастрофическим последствиям. Как и прежде, финансовая глобализация привела к инфляционной тенденции в национальной денежно-кредитной политике и подавила рост реального ВВП. Спекулятивные финансовые операции по-прежнему доминируют, что искажает использование капитала и трудовых ресурсов. Этот процесс особенно ярко проявился в странах «третьего мира», которые фактически лишили страны с переходной экономикой независимой финансовой политики.

Еще одна важная тенденция экономического развития современного мира – экономическая интеграция и взаимодействие стран на

региональном уровне. Когда отдельные группы стран создают различные интеграционные союзы и более или менее открывают свои внешнеэкономические связи, регионализация или микроглобализация становится сложным и многогранным процессом. Международные барьеры для потока товаров, услуг, рабочей силы, капитала, финансовых ресурсов и прав интеллектуальной собственности постепенно ослабляются и устраняются. В результате сформировалось макрорегиональное пространство, увеличились социально-экономические альянсы.

В современной мировой экономике существуют три основные региональные торгово-экономические группы, которые фактически делят состояние Земли на три крупнейших экономических региона:

- а) Западная Европа;
- б) Северная Америка;
- в) Азиатско-Тихоокеанский регион.

В этом экономическом треугольнике наиболее важными альянсами являются Соединенные Штаты, Европейский Союз и Япония.

Следует отметить, что региональные интеграционные профсоюзы выступают против глобализации. По своему содержанию эти процессы могут стать основой глобального объединения или стать препятствием на пути к полной глобализации.

Процесс регионализации затрагивает очень болезненные вопросы, связанные с национальным суверенитетом. В конце концов, каждый уровень интеграции означает, что страны-участницы теряют часть своего экономического суверенитета и, следовательно, своего политического суверенитета, который приносит пользу всей региональной группе или наднациональному учреждению и дает право принимать решения без согласия правительств стран-членов. Национальное государство постепенно теряет способность эффективно использовать традиционные меры макроконтроля (импортные барьеры, экспортные субсидии, курсы национальной валюты, ставки рефинансирования центрального банка) и вынуждено сосредоточить внимание на глобальных тенденциях в своей экономической политике [3].

На современном этапе развития экономической деятельности происходит процесс либерализации, который характеризуется глобальной глобальной тенденцией, охватывающей все больше и больше стран. Либерализация заключается в уменьшении или полном устранении ограничений на международную торговлю, иностранные инвестиции и маршруты международных финансовых транзакций. Что касается степени либерализации мировой экономики, прогресс глобализации зависит от ее общего уровня открытости. Глобализация и либерализация – это два аспекта одного и того же процесса, и между ними существует тесная связь. С одной стороны, глобализация позволила

компаниям, банкам и инвестиционным фондам добиться большего развития в международном производстве, торговле и финансовой деятельности. Происходит слияние и поглощение транснациональных компаний для расширения международной специализации и производственной кооперации. Эти процессы объективно требуют устранения или ослабления препятствий на своем пути. С другой стороны, сама либерализация создала благоприятные условия для дальнейшей глобализации и стимулировала ее расширение и углубление, потому что она открыла пространство для действия механизмов свободной рыночной торговли и конкуренции; правительство вмешивается в экономику в ее административной форме, а правительство Непосредственный надзор за страной снижается. Основная экономическая функция страны заключается в создании и поддержании конкурентной среды путем принятия экономического и гражданского законодательства, упрощения и снижения затрат на создание новых частных предприятий, поддержки малых и средних предприятий и повышения доступности и качества процедур гражданского судопроизводства [4].

Внутренняя и внешняя экономическая либерализация – это процесс взаимосвязи и взаимодействия. Либерализация внутренней экономики включает приватизацию государственных предприятий в рамках национальной экономики, свободное установление цен и доходов, расширение условий кредитования и процентных ставок. Либерализация внешнеэкономической политики привела к глубоким и неизбежным противоречиям различных политических, экономических и социальных сил, промышленных и финансовых групп в экономической сфере, а также в хозяйственной сфере.

Несомненно, либерализация является одним из главных приоритетов современной мировой экономики. Преимущества одних компаний, отраслей, секторов экономики и стран неизбежно приведут к убыткам для других компаний. Баланс между выгодами и потерями от либерализации постоянно меняется. Принять здесь четкую методику недопустимо.

Информатизация – одно из направлений современной экономики. Этому способствовало развитие современных информационных технологий и глобальной компьютерной сети Интернет. Информатизация меняет общий облик и структуру мировой экономики, рынка труда, направления бизнеса компаний и условия финансового рынка, главным образом в развитых странах. Все финансовые (банковские, биржевые) операции осуществляются в сети Интернет. В настоящее время в сфере коммерческого рынка появилось новое явление – «электронная коммерция», которое включает операции купли-продажи между компаниями в сфере потребительского рынка. Наконец, в современной мировой экономике сама информация становится все более и

более важной – глобализированной, разнообразной и огромной по масштабу и непрерывной во времени. Именно информация становится первым звеном в детерминированной цепочке, далее – ожидания и прогноз, которые влияют на направление финансовых потоков. Второе звено – это распределение материальных ресурсов, затем – структура и динамика хозяйствующих субъектов.

Глобализация не позволяет странам найти свое место в мире и не может выполнять запланированные планы развития. Это привело к усилению внутригосударственной конкуренции между регионами, а богатые организации неохотно делятся ресурсами с более бедными. Все это побудило многие государства к локализации, что коренным образом изменило баланс сил внутри них. Есть много форм локализации. На смену однопартийной системе пришла многопартийная, повысилась степень свободы, в процессе управления также участвовали общественные и неправительственные организации. Однако глобализация и локализация не являются противоположными процессами, а, наоборот, часто содействуют друг другу.

Успех экономического развития в 21 веке связан со способностью преодолевать социальные проблемы и зависит от того, насколько хорошо общество способно адаптироваться к новым мировым реалиям и использовать их в интересах модернизации. Государство может играть важную роль в разумном влиянии на экономический процесс, а возможности государства зависят от наличия соответствующих рычагов власти. Имеется ввиду не детальное регулирование социально-экономической жизни общества с его стороны, а создание необходимых условий для успешного развития общественного производства. В мире не существует нового экономического порядка, основанного на принципе свободной экономики с соблюдением прав человека. Глобальная несинхронность заставляет людей искать баланс и пытаться установить геополитический баланс. Региональные группы демонстрируют тенденцию к социальной и экономической маргинализации в различных частях мира. Очевидно, что по сравнению с предыдущими заявлениями о новом мировом экономическом порядке современные взгляды на вызовы экономической глобализации претерпели серьезные изменения. Требуется более реалистичная оценка плюсов и минусов этого процесса и увязки демократизации глобальной общественной жизни с демократизацией международных отношений. Есть и другие важные аргументы в пользу этого. Теперь тревогу бьют не только бедные страны, но и представители богатых стран, которые чувствуют себя уязвимыми для мировой экономической системы.

## Литература

1. Современная мировая экономика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://economuch.com/filosofiya-ekonomiki/sovremennaya-mirovaya-ekonomika-56847.html>.
2. Экономика и право. Словарь-справочник; Вуз и школа. – М., 2016.
3. Дегтерев Д. А. Экономическая дипломатия: экономика, политика, право; МГИМО (У) МИД России, Навона. – М., 2018.
4. Тосунян Г. А. Банкизация России. Право. Экономика. Политика; Олимп-Бизнес. – М., 2017.

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ КОРРУПЦИИ В СФЕРЕ ОБРАЗОВАНИЯ

**Чеботарев М.А.**

*студент 3 курса Башкирского государственного  
университета, г. Уфа, Россия  
chebotarevm@inbox.ru*

**Апокина К.В. (научный руководитель)**

*кандидат социологических наук, доцент кафедры ОЭТ ИНЭФБ  
Башкирский государственный университет, г. Уфа, Россия  
k.apokina\_oet@bk.ru*

*В статье на основании проведенного анализа зарубежного опыта противодействия коррупции в области образования выделены основные направления дальнейшего совершенствования правового регулирования противодействия коррупции.*

**Ключевые слова:** коррупция; образование; зарубежные государства; развивающиеся страны; демократия; правовая система.

## FOREIGN EXPERIENCE IN COMBATING CORRUPTION IN EDUCATION

*Based on the analysis of foreign experience in combating corruption to the field of education., the author highlighted the main directions for further improvement of the legal regulation of anti-corruption.*

**Keywords:** corruption, education, foreign countries, developing countries, democracy, legal system.

*Введение.* Коррупцию принято определять, как злоупотребление официальным лицом своим властным положением в целях получения собственной выгоды. Слово «коррупция» происходит от лат. *corruptio* – порча, разложение. В современном мире значение слова изменилось, но его эмоциональная коннотация и моральная оценка осталась прежней.

С 1990-го года борьба с коррупцией стала первоочередной для многих стран, так как она является препятствием для экономического роста и общественного доверия. Коррупция стала эпидемией, охватившей рабочий механизм бюрократии и социальную жизнь многих стран. По словам Юрия Федотова, исполнительного директора Управления ООН по наркотикам и преступности, «коррупция – вор экономического и социального развития, крадущий возможность обычных граждан развиваться и процветать» [1].

Такое явление как коррупция существует во всех отраслях, на всех уровнях и в разных масштабах. И сфера образования, к сожалению, не исключение.

*Коррупция и образование.* Образование – фундаментальное право человека и важнейший социальный лифт, позволяющий человеку не только добиться поставленных перед собой целей, реализовать себя и занять свою позицию в обществе, но и воспитать себя через приобщение к богатству культуры разных эпох и регионов мира. Именно поэтому коррупция в сфере образования настолько опасна и требует бдительного внимания со стороны общества.

Равный доступ к образованию – ключевой фактор на пути к увеличению социальной мобильности. Принцип меритократии в образовании предполагает поощрение учащихся по способностям и талантам, а не по доходу семьи. Но до сих пор одним из препятствий к получению высшего образования, особенно в развивающихся странах является взяточничество. Так коррупция в образовании выступает своеобразным дополнительным налогом, ложащимся еще одним бременем на бедные семьи, и равенство в возможностях ставится под угрозу.

*Коррупция по сферам.* Hallak, Poisson и другие специалисты в своих работах [2; 3] обозначили следующие основные уязвимые для коррупции моменты в образовательной системе: 1) финансы и их трата, 2) назначение и выделение специальных денежных пособий, 3) строительство образовательных корпусов и их ремонт, 4) покупка и обеспечение учреждений оборудованием, мебелью и материалами, 5) написание учебных пособий, 6) назначение преподавателей и управление персоналом, 7) профессиональный уровень и поведение преподавателей, 8) экзаменация и выдача аттестатов и дипломов, 9) поступ-

ление учащихся в образовательное учреждение, 10) аккредитация учреждений, 11) выплата налогов и распоряжение собственностью.

*Крупная коррупция и примеры.* Коррупция крупного масштаба это и 1) оказание бизнесом давления на формирование политики государства или его региона в области образования, 2) перевод должностными лицами средств на свои счета, 3) назначение политическими лидерами на важные посты тех, кто не имеет должной квалификации или опыта [3].

*В 2000 году в восточноафриканской Малави после решения о введении бесплатного начального образования, правительство взялось за строительство школ. Справедливого и честного конкурса проведено не было, контракты на строительство получили члены партии большинства и «школы-призраки» так и не были построены [4].*

*В 2008 году Всемирный банк и другие крупные доноры пожертвовали более 83 млн долларов Кении на развитие системы образования. В 2009 году стало известно, что деньги были растрочены. Кенийская комиссия по этике предъявила список из 40 чиновников, уличённых в краже средств, однако их преследование оказалось невозможным: нужные документы «потерялись», свидетели либо отказывались выступать, либо вовсе исчезали. В 2011 году счётные органы установили, что 54 млн ушло «не в те руки». Финансирование было остановлено и правительство Кении было вынуждено возместить потери деньгами налогоплательщиков [5].*

*Мелкая коррупция и примеры.* Международные аналитики выделяют также более мелкие формы коррупции [6]: принуждение студентов покупать учебные материалы, написанные их учителями; намеренное снижение эффективности преподавания в школе для повышения спроса частного тьюторства; платное тьюторство взамен на положительную оценку; протекция учеников, чьи родители спонсируют школу; установление школами монополии в обеспечении студентов обедами и школьной формой, ведущая к высоким ценам и низкому качеству; неоплачиваемый труд учеников в школьных зданиях и на прилегающих территориях; присвоение руководителями школ госсредств, выделяемых на зарплату «учителям-призракам» (учителям, которые либо умерли, либо вообще на деле не существовали). Есть проблема и «учеников-призраков» – завышение директорами количества учеников для увеличения финансирования.

*Коррупция и заработная плата.* Одним из факторов, ведущим к коррупции на низком уровне, принято считать бедность и низкий уровень зарплаты служащих в этой сфере. Поэтому пересмотр величины

вознаграждения работников образования многими положительно оценивается как инструмент решения проблемы коррупции в целом [7].

Другой проблемой во многих развивающихся странах является пропуск (absenteeism) учителями занятий. В Индии было решено обеспечить школы камерами и обязать в начале и конце каждого учебного дня делать фотоснимок преподавателя с учениками. Так пропуск снизился с 42 до 22 процентов [1].

В 2005 году власти Индонезии повысили зарплату учителям на 50 %. Через три года учителя сообщили, что их удовлетворённость работой повысилась, они перестали отвлекаться на дополнительный заработок и стали испытывать меньше стресса [8]. Это в целом снизило проблему абсентеизма, однако это не оказало большего влияния на успеваемость учащихся. Эксперты пришли к выводу, что повышение зарплат уменьшает коррупцию, но не решает абсолютно всех проблем.

*Опыт Афганистана.* В Афганистане проблема коррупции также стоит остро. После 4-х десятилетий войны и разорения в стране, развивавшейся до того на мусульманских ценностях честности и порядочности, стали нормой обман и мздоимство.

В отчёте [9], опубликованном афганской антикоррупционной комиссией (МЕС), указываются следующие проблемы: 1) 75 % выпускников педагогических вузов не могут найти работу, так как учителей назначают либо по чьей-либо протекции, либо через взятку; 2) учителя сами платят руководителям школ для сохранения работы по достижении пенсионного возраста; 3) вынужденная покупка учащимися учебников, в то время как они должны выдаваться бесплатно; 4) инспекция школ неэффективна; 5) во многих провинциях зарплаты выплачиваются наличными, что также часто ведёт к злоупотреблениям на местах; 6) учебные программы перегружены и учителям часто не хватает нужных компетенций и учебного времени, что делает высоким риск прибегания учителей к нечестным методам небезвозмездной помощи ученикам на экзаменах; 7) количество учеников часто превышает школами для получения дополнительных госсредств.

Афганская комиссия предложила следующие рекомендации: 1) основать независимый орган для контроля качества образования; 2) основать независимый орган для назначения учителей; 3) сократить размер учебной программы; 4) сократить штат министерства, чтобы повысить эффективность управления и контроля; и 5) усилить контроль над соблюдением закона и поощрять обращение в правоохранительные органы.

*Законодательные инициативы.* Коррупция в образовании также насущная проблема и для Южной Африки [10]. Наиболее коррумпиро-

ванными оказались директора школ. Жалобы те же: нечистое управление финансами, присвоение государственных денег, отсутствие отчётности перед родителями и местными отделами образования. Страдает от этого нищее население, для которого коррупция становится дополнительным финансовым бременем. Кроме того, истощается государственная казна, ухудшается качество и сама ценность образования. В ответ на эту проблему правительство разработало ряд законов, в которых были конкретизированы обязанности директоров и членов местных правительственных органов, ужесточилась их ответственность и усилилась подотчётность. В дополнение к этому расширился круг полномочий и финансовых инспекторов (*accounting officer*). А каждый человек, узнавший о правонарушении, стал обязанным сообщать о факте правонарушения в соответствующие органы.

Ирак [1] отменил статью 136b Уголовного кодекса, который позволял министрам защищать своих сотрудников от преследования по делу о коррупции. Несмотря на то, что это изменение имело общий характер, оно сказалось в первую очередь на образовании, как на самом большом гражданском секторе. Наравне с этим шагом власти Ирака развили и расширили законодательство в вопросах взяточничества, растраты государственных средств, препятствия правосудию, создали законы, защищающие честный конкурс для подрядчиков. Также Ирак подписал меморандум с Программой развития ООН, позволяющий последней оказывать помощь антикоррупционным органам страны и содействовать в расследовании преступлений. Для улучшения отчётности, прозрачности и эффективности в Ираке была учреждена должность генерального инспектора, призванного контролировать деятельность государственных структур.

*Родительский комитет и гражданские сообщества.* Немецкие эксперты предложили [7] увеличить роль как внутренних, так и независимых, внешних по отношению к сфере образования финансовых органов, на уровне местного сообщества и наделить их полномочиями, властью и необходимыми ресурсами по выявлению коррупции и наложению санкций. К примеру, данная группа аналитиков советует увеличить роль родителей и гражданских групп по принятию решений по таким вопросам, как назначение учителей, продление контрактов, управление денежными средствами. Такая практика позволит увеличить осведомлённость о феномене коррупции и внутри самой образовательной среды, и среди широкого населения, а также поощрит людей отстаивать свои права и озвучивать свои интересы.

Например, в Ираке, для борьбы с коррупцией были созданы независимые контрольные органы как в чисто финансовой сфере (FBSA –

Federal Board of Supreme Audit), так и в управлении – при школах заработал общий совет преподавателей и родителей (SMC – School Management Committee, РТА – Parents Teacher Associations), призванный координировать весь образовательный процесс от управления и планирования и до составления бюджета и распоряжения финансами.

Вовлечённость родителей повлияла на сокращение коррупции и в Индонезии [5]. В начале учебного года представители родительского комитета встречаются с администрацией школы, составляют совместно бюджет. Администрация же со своей стороны представляет в течение года подробный отчёт о всех расходах. Другим решением управленческой задачи стало заключение с преподавателями лишь краткосрочных контрактов. Получение высоких академических результатов и положительных отзывов родительского комитета становились условиями для их продления.

В своих работах зарубежные эксперты предлагают и другие проекты вовлечения гражданского общества в обсуждение проблем, принятие решений по контролю и должному использованию государственных денег [2].

*Информационные технологии.* Для преодоления коррупции западные учёные предлагают сделать прозрачной процедуру назначения кадров и приёма студентов, а также назначения и использования денежных выплат [3]. Автоматизация и диджитализация могут значительно повлиять на открытость, а также сократить очное взаимодействие граждан с бюрократией, тем самым искоренив взяточничество.

Программа развития ООН (UNDP) в своём отчёте также делает упор на важности ИТ-технологий в борьбе с коррупцией [1]. Их применение может помочь в регистрации учителей и оплате их труда, в учёте и отслеживании успеваемости студентов, в прозрачности экзаменации. Эти системы собирают и анализируют информацию, исключают человеческий фактор в принятии решений, значительно влияя на законность и справедливость образовательного процесса.

Одним из примеров решения проблемы объективности управления преподавательскими кадрами является западноафриканская Гамбия [6]. Власти в содружестве со Всемирным банком создали Информационную систему управления образованием (EMIS), которая независимо ведёт и обновляет ранжированный банк учителей с учётом опыта, знания иностранных языков, специализации и других факторов, помогающих беспристрастно оценить компетентность каждого учителя, тем самым повлияв на открытость и прозрачность процесса трудоустройства. Подобные информационные системы существуют во многих странах и обслуживают многие другие сферы учебного процесса,

такие как учёт успеваемости учащихся, обработка, хранение, передача и анализ данных, обмен информацией с другими ведомствами и решение управленческих задач.

Другим решением проблемы неэффективного использования денежных средств в образовании стало применение «формулы финансирования» (Funding Formula). Эта формула с учётом разных данных, таких как количество учеников, их возраст, уровень благосостояния региона, определяет объём средств, необходимый для конкретной школы. Так финансирование становится объективным, прозрачным и справедливым. Одной из стран, принявшей такой подход и успешно с ним работающей, является Эквадор [4].

*Поставка и снабжение.* До 2003 года Ирак пользовался услугами лишь одного издательства и одной фирмы-поставщика. Это привело к монополии на рынке учебных материалов, высоким ценам и низкому качеству. После создания проекта по решению этой проблемы совместно со Всемирным банком удалось открыть рынок для состязательства разных компаний, разделив также контракты между типографиями и поставщиками бумаги. Подобные шаги были предприняты и в сфере строительства и ремонта. Благодаря реформам удалось привлечь небольшие местные фирмы и в общей сложности сэкономить около 9 млн долларов [1].

В плане обеспечения учащихся учебными материалами в Ираке было решено дать доступ к их электронным версиям. Так с одной стороны сокращается возможность коррупции в поставке учебников, с другой стороны открывается доступ к образованию тем, кому по каким-либо причинам нелегко посещать школу.

Для борьбы с проблемой поставки и обеспечения школ товарами и услугами немецкие эксперты советуют [7] государствам отдать на приватизацию или передать часть бизнеса частным фирмам в таких сферах как школьное питание, транспортная система, строительство и ремонт зданий. Конкуренция фирм поощрит их быть более эффективными и ориентированными на потребителя.

*Экзамены.* Также поделились своим опытом и румынские эксперты [11]. В своей работе авторы проанализировали последствия усилий, направленных на искоренение мошенничества в получении оценок, в частности за выпускной школьный экзамен. Антикоррупционная кампания состояла из двух компонентов: 1) ужесточение наказания за взяточничество (как для предлагающего, так и принимающего взятку); 2) введение CCTV-мониторинга центров по сдаче экзаменов. Начиная с 2011 года наказание для учителя состояло в увольнении и угрозе тюремного заключения, учащийся же удалялся с экзамена и ка-

кое-то время не допускался к пересдаче. Меры оказались эффективны: уже в 2011 году рейтинг резко упал, а к 2012 году средняя оценка понизилась почти на половину. Молдова, имея похожую с румынской систему образования, ввела подобные меры и получила схожие результаты. Эксперты в своей статье пришли к выводу, что угроза наказания и видеонаблюдение в их взаимодействии приводят к нужному результату, усиливая эффект друг друга.

*Поступление в вуз.* Оказалась частой практика, когда популярные репетиторы, готовящие выпускников школ ко вступительным экзаменам, оказываются членами самой приёмной комиссии и плата за их образовательные услуги становятся своеобразной взяткой для поступления [4].

Проблему коррупции при поступлении в вуз успешно решили в Азербайджане [8]. Конкурс отделили от университетов, создав отдельный орган. Эта комиссия независимо контролирует и управляет вступительными экзаменами, ранжированием студентов и их зачислением во все университеты страны.

*Общественная реакция и СМИ.* По подсчётам разных учёных, сфера образования – либо самый большой, либо второй по величине гражданский сектор. По причине высокого процента населения, задействованного в нём, коррупция в этой сфере становится политической повесткой дня. К сожалению, самых строгих законов и правовых регуляторов не всегда достаточно для предотвращения коррупции, поэтому активное проявление гражданами несогласия и недовольства существующим положением может быть инструментом, способным изменить ситуацию. Осенью прошлого 2019-го года прошли студенческие протесты в 17 городах Колумбии, включая её столицу Боготу [12]. В демонстрациях приняли участие как студенты государственных, так и частных вузов. Бок о бок со студентами в марше в знак солидарности шли родители и преподаватели. Это стало одним из способов противостояния беззаконию через привлечение внимания общественности и власти предрержащих.

Также в улучшении ситуации по вопросу коррупции вообще и в образовании в частности важную роль выполняют семинары, круглые столы, социальные рекламы, распространяемые через каналы СМИ, задача брошюр, активизм в социальных сетях и журналистские репортажи и расследования. Одним из успешных примеров является «Eradicate corruption in education» – кампания, развернувшаяся в Мали ассоциацией «Journalists Against Corruption». Кампания стала причиной создания более открытой системы оценивания студентов и запустила другие проекты по прозрачности образовательного процесса в школе [1].

*Этика и воспитание.* Коррупция является воплощением внутреннего кризиса общества и одних законов и инструментов принуждения для её искоренения недостаточно.

Многие согласны, что проблемы должны решаться через поиск их внутренних причин и через непосредственное обращение к их истокам. Коррупция далеко не всегда обусловлена нуждой или бедностью, но часто – моральной несостоятельностью коррупционеров. Нравственные раны населения, правовое невежество должны искореняться через воспитание гражданской ответственности и покорности закону. В вопросах морали может быть полезной и деятельность традиционных церквей.

Образование, как мы указывали выше, формирует культуру человека. И чрезвычайно неблагоприятно, если сама эта система коррумпирована. Чтобы бороться с обсуждаемым социальным недугом желательно, чтобы не только система образования была свободна от него, но и включала внутри себя профилактику коррупции.

Так в сентябре 2012 года в Тиране в рамках проекта по искоренению коррупции в Албании (РАСА) при поддержке Совета Европы было выпущено пособие-руководство для учителей «Education against corruption» [13]. В нём предлагаются планы уроков с детьми для профилактики коррупции. Цель – познакомить учеников с коррупцией и её формами, показать какой она несёт ущерб, и почему ей нет места в современном обществе. Подобную программу разработала Иракская «Commission of Integrity» [1]. В свою очередь Независимая комиссия против коррупции (Гонконгская комиссия, ICAC) разработала расширенные образовательные программы, как для молодёжи, так и государственных служащих, бизнес организаций и простого населения [14]. Определённые усилия в этом направлении предприняли и власти Индонезии [15]. Выпустила свои рекомендации и Организация экономического сотрудничества и развития (OECD) [16]. Введение темы коррупции в учебные программы учебных заведений всех уровней рекомендовала и ООН в 13-й статье Конвенции ООН против коррупции (принята резолюцией 58/4 Генеральной Ассамблеи от 31 октября 2003 г.).

Коррупция в образовании опасна также тем, что многие дети и подростки, встречаясь с ней, привыкают к ней, начинают считать её нормой, с таким настроем взрослеют и затем строят свою взрослую жизнь без веры в честность, порядочность и бескорыстие. Не говоря уже о том, что образование как средство социальной мобильности перестаёт работать и подрывает возможность продвижения к успеху для способных и талантливых.

Для борьбы с обсуждаемой проблемой Евросоюз учредил «Все-европейскую платформу по этике, прозрачности и честности в образо-

вании» (ETINED) [3]. Специалисты из 50 стран-членов ЕС в сотрудничестве с другими международными организациями и ведомствами устраивают дискуссии, семинары и круглые столы для обмена опытом и информацией и совместного поиска решений проблемы коррупции.

Хелена Маликяр, председатель МЕС (Афганистан), отмечает в свою очередь, что «для развития и выполнения национальной стратегии по восстановлению честности и этических ценностей нужна консолидация всего общества от правительства до школ, семей, мечетей и медиа. Без этого успех невозможен» [9].

Одним из факторов, минимизирующих коррупцию и продвигающих честность и нравственную дисциплину в преподавательской среде, является принятие профессионального кодекса поведения. В каждом штате США составлен свой такой кодекс и его нарушение может повлечь потерю учителем лицензии [8]. Однако наказание за несоблюдение профессиональной этики эффективно работает лишь в tandem с другими мерами и санкциями.

*Заключение.* Коррупция – болезнь, охватившая все органы социального организма, и исцеления можно достичь лишь комплексным лечением, направляя усилия и на правовую сторону, и на финансовую сферу, и привлекая гражданское общество. «Главное же, – подчёркивает Хелен Маликяр, – для того чтобы добиться успеха в борьбе с коррупцией, параллельно с реформами и уголовным преследованием, мы должны сфокусироваться на честности, как ключевой социальной добродетели» [9].

## Литература

1. Niehaus, M. Anti-Corruption Methods in the Education Sector in Iraq. University Münster and University of Twente, 2018.
2. Hallak J., Poisson M. (UNESCO, ИЕП) Corrupt School, Corrupt Universities: What Can be Done? International Institute for Educational Planning, 2007.
3. Deliversky J. Preventing Corruption in the Education System. Bulgaria, Sofia, 2016.
4. Corruption in the education sector URL: <https://www.u4.no/> (дата обращения: 18.10.2020).
5. Kirya M. Education sector corruption: How to assess it and ways to address it
6. Education sector review URL: <https://curbingcorruption.com/> (дата обращения: 18.10.2020).
7. Dr. Ochse K.L. Preventing Corruption in the Education System: A Practical Guide. Germany, Eschborn, 2004.

8. Chapman D. Corruption and the Education Sector // Management Systems International. USA, Washington DC, 2002.
9. Report of Independent Joint Anti-Corruption Monitoring & Evaluation Committee. Afghanistan, 2017.
10. Rongongo P., Mohlakwana M. and Beckmann J. Causes of financial mismanagement in South African public schools: The views of role players // South African Journal of Education. South Africa, Pretoria, 2016.
11. Borcan O., Lindahl M. and Mitrut A. Fighting Corruption in Education: What Works and Who Benefits? // American Economic Journal: Economic Policy, 2017.
12. Colombia protests: Students want better funding for universities URL: <https://www.aljazeera.com/videos/2019/10/11/colombia-protests-students-want-better-funding-for-universities/> (дата обращения: 18.10.2020).
13. Projects against corruption in Albania (PACA) «Education against corruption», A Manual for Teachers. Albania, Tirana, 2012.
14. Wong, C. Effective practices of anti-corruption education: Hong-Kong experience.
15. Fajar A. Prevention of Corruption through Anti-Corruption Education (Indonesia). Netherlands, 2018.
16. Education for Integrity: Teaching on Anti-Corruption, Values and the Rule of Law. Организация экономического сотрудничества и развития (OECD), 2018.

## **ВЛИЯНИЕ КОРРУПЦИИ НА СОСТОЯНИЕ ЭКОНОМИКИ СТРАНЫ**

**Терентьева Н.Г.**

*студентка Башкирского государственного университета  
natasha060700@mail.ru*

**Апокина К.В. (научный руководитель)**

*кандидат социологических наук, доцент кафедры ОЭТ ИНЭФ Б  
k.apokina\_oet@bk.ru*

*В данной статье представлены последствия влияния коррупции на эффективность экономического развития нашей страны, также изучены основные способы ослабления влияния коррупции.*

**Ключевые слова:** коррупция, бюджет, налог.

## IMPACT OF CORRUPTION ON THE COUNTRY'S ECONOMY

*This article presents the consequences of the influence of corruption on the effectiveness of our country's economic development. The article also examines the main ways to reduce the influence of corruption.*

**Keywords:** corruption, budget, tax.

Коррупция, очевидно, стала одним из самых распространенных негативных феноменов в современной России. Это социальное явление встречается в самых разных отраслях жизнедеятельности людей и особенно сильное влияние оказывает на экономику страны.

Коррупция ограничивает развитие рыночных отношений, не позволяет вести конкуренцию с соблюдением основных принципов добросовестного экономического соперничества, снижается платёжеспособность граждан и организаций, следовательно – рост производства страны в целом падает. Кроме того, широко распространенная коррупция оказывает инфляционное давление на экономику и создает необходимость увеличения налоговой нагрузки на существующие предприятия и ведет к снижению экономической активности [1].

В данной статье под коррупцией будут пониматься такие действия должностных лиц, которые используют свое положение на службе в корыстных целях для получения определенной выгоды.

Пока что не существует единого мнения о том, насколько сильное влияние на экономику должно оказывать государство. Одни специалисты считают, что влияние должно быть минимальным. Ни для кого не секрет, что взятки в стране были, и скорее всего, ещё будут. Первое решение этой проблемы – укрепление законодательных норм, касающихся незаконных действий должностных лиц и контроля за их соблюдением. Второе решение – применение методов институциональной психологии при модернизации институтов средств массовой информации путем организации и проведения информационной политики по контрпропаганде непомерного обогащения, безудержного потребления, вещизма и ложных представлений о жизненном успехе [2]. Для осознания важности проблемы, нужно упомянуть, какие материальные последствия влечёт коррупция.

1. При расширении сектора неформальной экономики, сокращается бюджет и налоговые поступления государства, теряется государ-

ственный контроль за функционированием экономики. По разным оценкам, сегодня более 40 % экономики находится в «тени». Масштабы и распространение коррупции уже в какой-то мере объясняются просчетами в экономической и регуляторной политике конца 80-х годов прошлого века, которые, по сути, могут заключаться в так называемом «теневом» капитале, легализации и проникновении криминальных элементов в частный бизнес [1]. Несвоевременное урегулирование вопросов налогообложения, принципов получения прибыли и т.д. создали слабую, непродуманную правовую базу.

2. Еще одним негативным последствием является нарушение конкуренции на рынке. Оно заключается в том, что в наше время в преимуществе оказывается не тот, кто этого заслуживает, а тот, кто нелегально получил определенную выгоду или «связи». Таким образом рыночная конкуренция становится совершенно бессмысленной, как следствие – снижается эффективность работы рынка.

3. Ограничивается появление частных собственников из-за нарушений, связанных с приватизацией. Довольно часто это связано с непропорциональным использованием должностными лицами своих полномочий.

4. Неэффективное использование средств бюджета при реализации национальных, муниципальных программ. Чрезвычайно критическое положение создается во время экономических кризисов. Как результат – резко ухудшается благосостояние граждан.

5. Потребители страдают из-за повышения цен на товары и услуги под воздействием «дополнительных» расходов.

6. Страдают не только потребители, но и предприниматели. Они оказываются незащищенными от монополии.

7. Участники рынка перестают верить в силу власти по контролю за соблюдением рыночных правил. В бизнес перестают поступать инвестиции, сохраняются спады в производстве.

8. Коррупционный рост, который в нашей стране иногда достигает невероятных масштабов, влияет на эффективность работы, а точнее на её снижение, как итог – негативное влияние на всю экономику целиком.

Коррупция в различных сферах государственной и общественной жизни представляет серьезную опасность, в результате чего подрывает доверие людей к правительству, усугубляет политическое и экономическое неравенство, порождает организованную преступность, ставит под угрозу национальную безопасность страны и порождает снижение экономики в целом [3].

Для полного представления о влиянии коррупционных действий на экономику важно изучить и базовые структуры государственной системы, без которых тяжело представить существование государства.

Первая структура – государственный бюджет. Его исполнение реализуется благодаря налогам, которые взимаются с предпринимателей и обычного населения. Люди, которые ответственно платят налоги, должны владеть информацией об эффективности использования бюджета государства и его справедливом распределении. Поэтому важно поднимать вопрос о прозрачности исполнения бюджета и детальных отчётов реализации бюджетных средств.

Из-за коррупции завышаются издержки, которые влекут за собой и повышение цен на товары и услуги для потребителей. Как следствие – увеличиваются расходы населения, при сохранении уровня заработных плат, за счёт чего падает уровень жизни населения, особенно экономически уязвимых категорий граждан.

Следующей базовой структурой можно выделить государственные целевые программы. Они позволяют соблюдать справедливое распределение финансов государства в целом и отдельных его субъектов. При этом решаются наиболее острые социально-экономические проблемы, касающиеся населения и его благосостояния.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что коррупционное влияние в Российской Федерации негативно сказывается как на отдельных индивидах экономических процессов, так и на функционировании всей экономики в целом. Существует два основных направления, в которых следует работать для эффективного преодоления этой социально-экономической проблемы: улучшение законодательства и усиление контроля в области коррупционных процессов, а также – изменение менталитета и психологического отношения населения к коррупции.

### **Литература**

1. Комов С.А. К вопросу о влиянии коррупции на экономику // Проблемы экономики и юридической практики. – 2017. – № 2. – С. 191–194.
2. Рукина И.М., Петросян Д.С. Коррупция и справедливость в современной экономике. – М., 2020
3. Созонова В.С. Коррупция в современной России: пути противодействия. – Текст: непосредственный // Молодой ученый. – 2019. – № 17 (255). – С. 114–116.

## АКТУАЛИЗАЦИЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЦИФРОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ В АРБИТРАЖНЫХ СУДАХ

**Шогенцукова К.Х.**

*помощник судьи Арбитражного Суда КБР, г. Нальчик*

*Статья посвящена вопросам актуализации использования в Арбитражных судах Российской Федерации цифровых технологий и автоматизированных систем. Использование автоматизированных систем и автоматизация процессов судебного и общего делопроизводства становятся обязательными элементами судопроизводства в России. Активизация использования в ходе арбитражного судопроизводства современных технологий дает возможность повысить «открытость» информации о деятельности судов, доступа к судебным актам, аккумулировать и систематизировать сбор и обработку информации для судебной статистики, а также минимизировать судебные издержки лиц, участвующих в судопроизводстве.*

**Ключевые слова:** автоматизированные системы, цифровые технологии, арбитражные суды, арбитраж, системы видео-конференц-связи.

## UPDATING THE USE OF DIGITAL TECHNOLOGY IN ARBITRAL TRIBUNALS

*This article is devoted to the application of digital technologies and automated systems in Arbitration courts of the Russian Federation. The use of automated systems and automation of judicial and General record-keeping processes are becoming mandatory elements of legal proceedings in Russia. Activation of application of modern technologies in arbitration proceedings gives the chance to increase «openness» of information on activity of courts, access to judicial acts, to accumulate and systematize collecting and processing of information for judicial statistics, and also to minimize court costs of the persons participating in legal proceedings.*

**Keywords:** computerized, digital technology, arbitral tribunals, arbitration, systems of videoconferencing  
Vasilyeva words: computerized, digital technology, arbitral tribunals, arbitration, system video conferencing.

Необходимость применения современных цифровых технологий в различных сферах жизнедеятельности общества в России было отмечено еще в 2002 году, что было обусловлено низким уровнем развития инфраструктуры доступа населения страны к информации о деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления. Решением данной проблемы стало принятие и реализация Федеральной целевой программы «Электронная Россия (2002–2010 годы)». Стало необходимым не только перевод информации о деятельности государственных органов и процесса предоставления тех или иных государственных услуг в электронный вид, но и создание специальной системы, обеспечивающей доступность граждан и организаций страны к данной информации.

Путем систематизации различных источников по практике применения современных цифровых технологий в Арбитражных судах Российской Федерации можно выделить следующие основные этапы, данного процесса.

1. Внедрение в 2004 году автоматизированной информационной системы «Судопроизводство», которая позволяет автоматизировать процесс судебного делопроизводства, сбор и обработку судебной статистики. Система может быть модифицирована с учетом потребности того или иного суда.

2. Разработка в 2007 году автоматизированной информационной системы для информационно-справочных киосков, позволяющая посетителям арбитражных судов получить доступ к информации о суде, графике судебных заседаний, принятых судебных актах и иной подобной информации.

3. С 1 апреля 2010 года введена в эксплуатацию автоматизированная система «Банк решений арбитражных судов», которая дает доступ любого заинтересованного пользователя к судебным актам, принятым арбитражными судами. Кроме того, в этом же году в арбитражных судах стали применять новый информационный ресурс: «Карточка арбитражных дел» – раскрывающий, полную информацию обо всех делах, рассматриваемые арбитражными судами.

Начиная с 2010 года Президиум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации, приступил к видеотрансляции судебных заседаний.

4. В 2011 году в практику арбитражных судов был введен в действие сервис «Мой арбитр» дающий, возможность подачи исковых заявлений и иных документов в электронном виде, а также отслеживать в режиме онлайн информации о результатах рассматриваемых дел.

Вопросы применения современных технологий в сфере арбитражного судопроизводства в системе нормативно-правового регулирования рассматриваются в следующих нормативных документах.

1. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации». Согласно данному документу на законодательном уровне была закреплена «возможность проведения судебных заседаний в арбитражных судах РФ с помощью систем видеоконференц-связи» [2]. Практика применения «видеоконференц-связи» при проведении судебных заседаний в арбитражных судах России свидетельствует об эффективности применения современных технологий, но при этом возникает множество вопросов по использованию такой процедуры.

2. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда России от 17.02.2011 года № 12 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный Кодекс Российской Федерации» (п.п. 23–28). Принятие данного документа, позволило решить ряд проблемных моментов, возникавших при организации и проведении судебных заседаний с применением систем видео-конференц-связи.

Вопросы и проблемы применения современных технологий в сфере судопроизводства активно обсуждаются юридическим сообществом на различных площадках. Особое внимание уделяется правовому статусу «новых технологий», а также внедрению высоких технологий в юридическую деятельность, например, при разрешении споров. В конце 2014 г. крупнейшее западное интернет издание о современных технологиях «TechCrunch» отмечает «бум в сфере разработки программного обеспечения, используемых в рамках предоставления юридических услуг» [5]. В сфере права и юридической профессии появляется специальный термин для обозначения высоких технологий – «legaltechnology» («лигалтех»). Согласно данным Forbes [6], в феврале 2015 года насчитывалось более ста «лигалтех» – стартапов, но при этом юридическое сообщество достаточно консервативно относится к инновациям и не спешит активно внедрять их в свою деятельность.

Основными тенденциями развития в области применения цифровых технологий в юриспруденции являются: определение правового статуса «криптовалют»; перспективы использования искусственного интеллекта. Наиболее эффективным и перспективным «лигалтех» на российском рынке юридических услуг, по оценкам специалистов является электронная система для рассмотрения споров в арбитраже Арбитражного центра при Институте современного арбитража. Данная

система позволяет выстроить эффективную и оперативную процедуру разрешения экономических споров, но для обеспечения высокого качества процедуры рассмотрения споров, необходима напряженная работа административного аппарата арбитражного учреждения. По оценкам специалистов для соответствия международным стандартам администрирования, сформированным ведущими иностранными арбитражными учреждениями, необходимо:

- привлечение дополнительных ресурсов, например, как это делает Международный арбитражный суд в Париже (ICC) – привлекает к работе более 40 сотрудников для повышения эффективности работы в сфере администрирования процесса судопроизводства;

- автоматизация отдельных процессов, с использованием цифровых технологий, позволяющий сократить расходы на привлечения дополнительных трудовых ресурсов.

Обобщая международный опыт использования цифровых технологий в арбитражном судопроизводстве можно привести следующие направления применения высоких технологий:

- 1) применение специальных внутренних программных продуктов – систем электронного документооборота, отражающих требования арбитражных учреждений, в частности в Арбитражном институте Стокгольме (SCC);

- 2) создание онлайн-сервисов для сторон арбитража, позволяющий подачу документов в арбитраж; подобную практику применяет НКІАС в Гонконге.

Применение «единой электронной системы» для всех участников арбитража является наиболее эффективным механизмом как использование технологических возможностей, так экономическую целесообразность управления ресурсами арбитражных учреждений. Единая электронная система позволяет также синхронизировать данные, аккумулировать в единую базу данных по рассматриваемым делам. В системе необходимо указывать истца, ответчика и контактные данные заявителя, а также загружать данные по делу (арбитражный иск с приложениями). Кроме того, в данной системе вся информация структурирована, и обеспечивается конфиденциальность всей представленной сторонами информации, доступ к которым получают участники конкретного судопроизводства.

Активное применение цифровых технологий обусловило и активизацию внедрения информационно-коммуникационных технологий в арбитражный процесс. В российской системе арбитражного процесса в настоящее время происходят кардинальные процессы применения и внедрения информационных технологий. Начиная от судов различных

округов, до Высшего Арбитражного суда, переходят на систему применения электронного судопроизводства, позволяющей: электронное распределение дел, обеспечивающее рациональное распределение дел; своевременное размещение судебных актов на сайте судов и т.д. Важным достижением цифровизации арбитражного процесса является внедрение «электронных исковых заявлений», что значительно снижает риск пропуска срока исковой давности подачи исковых заявлений истцами.

Основной целью использования цифровых технологий в судебной системе является оптимизация затрат на подготовку документов и иные судебные процедуры, а также обеспечение своевременности рассмотрения дел в условиях активизации процессов информатизации общества, в том числе и в сфере информирования общественности о деятельности российских судов, расширения возникновения и распространения практики применения широкого спектра услуг и средств связи, а также информационных и коммуникационных технологий в судебной системе России.

Таким образом, можно отметить, что применение цифровых технологий в арбитраже, а также активное внедрение электронного судопроизводства оптимизирует работу российских судов, обеспечивает своевременность рассмотрения дел в суде. Необходимость применения современных технологий в судопроизводстве, заложены в статье 445 Конституции Российской Федерации: «принцип публичности судебного разбирательства через повышение степени транспарентности, доступности и открытости правосудия, повышение доверия к ней со стороны общества» [1]. Обеспечить возможность применения цифровых технологий в российской системе судопроизводства возможно путем глобальной информатизации судебной системы России, а также переходом к электронному правосудию.

Существенным шагом в сфере применения цифровых технологий в судопроизводстве РФ является принятие в 2008 году Федерального закона от 22.12.2008 № 262-ФЗ «Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации», раскрывающего юридические нормы обнародования информации (сведений) о работе судебной системы. Кроме того, начиная с 1 июля 2010 года суды различной юрисдикции российской судебной системы обязаны размещать в сети Интернет тексты судебных актов, сведения о своей деятельности и т.п.

Практика применения современных технологий в российском судопроизводстве выявила ряд сложностей и проблем, в частности неопределенность «статуса» электронных документов в ходе рассмотрения дел. В отличие от практики зарубежных стран в российском

процессуальном законодательстве нет «конкретных критериев достоверности данных, полученных с помощью компьютера». Юридическую силу документам, переданным при помощи информационных технологий, придает наличие «электронной подписи», наличие которого требует необходимости приобретения электронного ключа, а также наличие специального соответствующего оборудования.

Для эффективности применения современных технологий в судебной системе необходимо обеспечение технических возможностей, т.е. наличие автоматизированных информационных систем, дающих возможность регистрации, обработки и хранения данных; соответствие их законодательным нормам. Применение современных цифровых технологий в практике арбитражных судов России позволяет выполнение следующих судебных процедур:

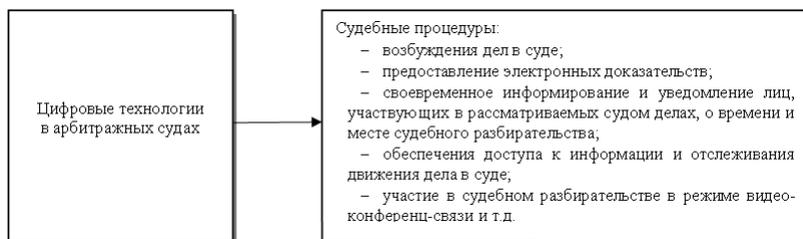


Рис. 1. Судебные процедуры в рамках которых применяются цифровые технологии в арбитражных судах

Активное применение современных цифровых технологий в практике арбитражных судов привело к необходимости внесения изменений в саму систему судопроизводства, например, разработки специального электронного сервиса, позволяющего предоставление документов в электронной форме, для получения прямого разрешения в процессуальном законодательстве, для принятия данного документа как доказательство в рамках рассматриваемого дела.

В целом современные цифровые технологии в судопроизводстве Российской Федерации должны выполнять функции «инструментария» для сокращения расходов участников арбитражного процесса; обеспечивать своевременность исполнения отдельных судебных процедур, связанных с рассмотрением дела в суде; проведения в режиме реального времени совещания, семинаров и иных мероприятий. В то же время следует отметить уточнения, что современные технологии не могут заменить «технологии» принятия решения в современной судебной системе.

## Литература

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) СПС Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28399](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399).
2. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» СПС Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103105](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103105).
3. Федеральный закон «Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации» от 22.12.2008 № 262-ФЗ (последняя редакция). СПС Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_82839](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82839).
4. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда России от 17.02.2011 года № 12 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный Кодекс Российской Федерации». СПС Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111644](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111644).
5. Legal Tech Startups Have a Short History and a Bright Future by Basha Rubin. Tech Crunch. Dec 6, 2014.
6. The Future of Legal Tech: It's Not as Scary as Lawyers Think by Mary Juettten. Forbes. Feb 19, 2015.

## **ОСОБЕННОСТИ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И НАЗНАЧЕНИЯ НАКАЗАНИЯ В ОТНОШЕНИИ ЛИЦ, СОВЕРШИВШИХ ПРОИЗВОДСТВО, ПРИОБРЕТЕНИЕ, ХРАНЕНИЕ, ПЕРЕВОЗКУ ИЛИ СБЫТ НЕМАРКИРОВАННЫХ ТОВАРОВ И ПРОДУКЦИИ**

**Коцева А.А.**

*ассистент кафедры теории и истории государства и права  
Кабардино-Балкарского государственного университета, г. Нальчик, Россия*

**Шериева А.А.**

*ассистент кафедры трудового и предпринимательского права  
Кабардино-Балкарского государственного университета, г. Нальчик, Россия*

*В статье рассмотрены особенности уголовной ответственности и назначения наказания в отношении лиц, совершивших преступление, предусмотренное статьей 171.1 УК РФ – производство, приобретение, хранение, перевозка или сбыт немаркированных товаров и продукции. Рассмотрены объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона анализируемого преступления.*

**Ключевые слова:** уголовная ответственность, товары и продукция без маркировки, объект преступления, субъект преступления, квалификация преступления

## **FEATURES OF CRIMINAL LIABILITY AND PUNISHMENT FOR PERSONS WHO HAVE MADE, ACQUIRED, STORED, TRANSPORTED OR SOLD UNMARKED GOODS AND PRODUCTS**

*This article discusses the features of criminal liability and sentencing in relation to persons who have committed a crime under Article 171.1 of the Criminal Code of the Russian Federation—production, acquisition, storage, transportation or sale of unmarked goods and products. The object, objective side, subject and subjective side of the analyzed crime are considered.*

**Keywords:** criminal liability, goods and products without marking, the object of the crime, the subject of the crime, the qualification of the crime.

Статья 171.1 УК РФ устанавливает ответственность за производство, приобретение, хранение, перевозку или сбыт немаркированных товаров и продукции [1].

В Постановлении Правительства Российской Федерации «О маркировании товаров и продукции на территории Российской Федерации знаками соответствия, защищенными от подделок» отмечено, что маркирование устанавливается в целях охраны интересов и прав потребителей на приобретение товаров надлежащего качества и привлечения дополнительных средств в доходную часть федерального бюджета. С 1 января 1997 г. введена обязательная маркировка алкогольной продукции, производимой на территории Российской Федерации, подтверждающая легальность ее происхождения, а с 1 марта 1997 г. запрещена реализация ее без наличия специальной марки [2]. Административная ответственность за продажу подакцизных товаров без маркировки была установлена еще в 1996 году. Меры административного

характера оказались недостаточно эффективными, и законодатель надеется, что установление уголовной ответственности будет способствовать достижению поставленных целей.

Объектом анализируемого преступления следует считать установленный порядок занятия предпринимательской деятельностью, обеспечивающий легальное производство и последующий оборот товаров и продукции, контроль за поступлением акцизных платежей в федеральный бюджет, а также поступлений от продажи марок акцизного сбора, специальных марок (знаков соответствия) [3]. Хотя реализация марок акцизного сбора и специальных марок (знаков соответствия) имеет ярко выраженный фискальный характер, основным объектом следует считать порядок занятия предпринимательством, что подтверждает и сам законодатель, поместивший норму ст. 171.1 УК после ст. 171 УК (незаконное предпринимательство). На основной объект преступления указывает и предмет незаконного оборота, о котором идет речь в ст. 171.1 УК, – товары и продукция. Объективная сторона преступления включает производство, приобретение, хранение, перевозку товаров и продукции, подлежащих обязательной маркировке, если такие действия совершены с целью их сбыта, либо сам сбыт. Названные действия являются криминально значимыми в случае совершения их с товарами и продукцией, достигающими крупного размера (ч. 1 ст. 171.1 УК). Остановимся на характеристике признаков объективной стороны преступления, описывающих само деяние. Эти признаки имеют оценочный характер и подлежат грамматическому толкованию, некоторые из них традиционно использовались при описании других преступлений, в частности, помещенных в главе 22 (ст. 175), 24 (ст. 222) и 25 (ст. 228) действующего Уголовного кодекса.

Под производством следует понимать деятельность по изготовлению (созданию) товаров и иной продукции, подлежащей в соответствии с законами и подзаконными актами обязательной маркировке марками акцизного сбора или знаками соответствия (специальными марками). Создание продукции или товаров может происходить в условиях промышленного производства. Приобретение означает способы, посредством которых лицо становится фактическим обладателем товаров или продукции (покупка, получение в дар или в уплату долга, в обмен на другие товары и вещи и т.д.). Хранение представляет собой содержание товаров и продукции в приспособленных для этого местах (базах, складах, других нежилых и жилых помещениях), позволяющих обеспечить их сбережение. Перевозка – это перемещение товаров и продукции из одного места в другое, доставка их по назначению. Сбыт товаров или продукции характеризуется совершением действий, со-

стоящих в любых способах возмездной или безвозмездной передачи, отчуждении любым способом (продажа, дарение, обмен, передача в уплату долга, возмещения причиненных лицом убытков и др.). Сбыт представляет собой последний этап незаконного обороте товаров и продукции, все предыдущие действия являются промежуточными звеньями такого оборота.

Преступление, совершенное в виде производства, приобретения, перевозки или сбыта, может быть продолжаемым. Юридически значимыми для квалификации границами в этом случае будет размер (стоимость товара или продукции) от крупного до особо крупного. На наш взгляд, конструкция состава преступления не исключает возможности покушения, если оно складывается из нескольких последовательно совершаемых однотипных действий. Преступление, совершаемое в виде хранения товаров или продукции, является длящимся. Содержащееся в законе указание на то, что предметами названных действий являются товары и продукция, дает основание говорить, что в конечном итоге предполагается извлечение дохода (прибыли). Поэтому в подавляющем большинстве случаев они (действия) будут иметь возмездный характер.

Все перечисленные действия совершаются с товарами и продукцией, которая подлежит обязательной маркировке марками акцизного сбора, специальными марками или знаками соответствия, защищенными от подделок. Для того, чтобы установить, действия с какими товарами и продукцией являются уголовно наказуемыми, следует обращаться к нормативным документам. Постановлением Правительства РФ "О маркировании товаров и продукции на территории Российской Федерации знаками соответствия, защищенными от подделок" установлено, что маркированию подлежат товары и продукция, производимые на территории РФ, импортные, а также конфискованные таможенными органами и реализуемые на потребительском рынке Российской Федерации. Этим Постановлением утвержден перечень первой группы товаров и продукции, подлежащих обязательному маркированию знаками соответствия, защищенными от подделок.

В настоящее время маркированию марками акцизного сбора подлежат товары, производящиеся и реализуемые на территории России, а также импортируемые в страну. Исключение составляют товары, конфискованные или обращенные в собственность иным способом, маркированные в другом порядке. К числу таких товаров отнесена алкогольная продукция, табак и табачные изделия. Поскольку названные товары представляют лишь часть подакцизных товаров, пере-

чень которых периодически изменяется, можно предположить, что число товаров, подвергающихся маркировке марками акцизного сбора, будет также изменяться.

Действия, составляющие незаконный оборот товаров и продукции, подлежащей обязательной маркировке марками акцизного сбора, специальными марками или знаками соответствия, защищенными от подделок, образуют преступление, если стоимость таких товаров достигает крупного размера. Крупным размером признается стоимость немаркированных товаров и продукции, в двести раз превышающая минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством Российской Федерации на момент совершения преступления. Возможны сложности, связанные с определением фактической стоимости товаров и продукции. Как известно, существует оптовая цена товара и отпускная (рыночная), по которой он реализуется торговыми предприятиями. На различных этапах незаконного оборота цена такой продукции (товаров) различна. На этапе производства она может быть равна себестоимости, на этапе реализации потребителям в розничной торговой сети ее стоимость, точнее было бы сказать цена, должна определяться закупочными ценами у товаропроизводителя либо посредника. Представляется, что правоприменитель будет стремиться к определению стоимости товаров (продукции) исходя из сложившихся рыночных цен по месту ее реализации потребителям.

Субъективная сторона преступления выражается в прямом умысле. На это указывает специальная цель, с которой совершаются действия, предусмотренные диспозицией статьи, а именно с целью сбыта [4]. Сознанием лица, совершающего преступление, должна охватываться общественная опасность своих действий. Субъектом преступления является физическое вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. В рассматриваемой норме УК РФ не содержится признаков, которые указывали бы на специального субъекта преступления, что представляется не совсем правильным.

Так, в постановлении говорится об ответственности должностных лиц и руководителей организаций, индивидуальных предпринимателей. В Постановлении сказано, что ответственными за маркировку алкогольной продукции специальной маркой являются организации – производители этой продукции. Часть вторая ст. 171.1 УК содержит следующие обстоятельства, отягчающие содеянное: совершение преступления организованной группой; неоднократно и в особо крупном

размере. Первые два признака, отягчающие ответственность, не имеют каких-либо отличительных черт применительно к рассматриваемому преступлению. При их определении следует руководствоваться статьями Общей части УК РФ.

Представляется, что в случае совершения преступления организованной группой не будет иметь значения, какие функции в рамках содеянного выполняет лицо – является ли оно руководителем предприятия либо непосредственно совершает одно или несколько действий, указанных в диспозиции ст. 171.1 УК; кому принадлежит товар или продукция на праве собственности.

Особо крупный размер будет иметь место, если стоимость товара (продукции) в пятьсот раз превышает минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством Российской Федерации на момент совершения преступления. Если умысел был направлен на совершение противоправного оборота товаров (продукции) в особо крупном размере, то неоднократности в смысле незаконного оборота в крупном размере не будет. В случае маркировки товаров и продукции, подлежащих обязательной маркировке, поддельными марками акцизного сбора, а равно поддельными специальными марками или знаками соответствия с последующим совершением действий, указанных в ст. 171.1 УК, можно говорить о совокупности преступлений, предусмотренных ст. 171.1 и ч. 2 ст. 327.1 УК.

Хочется надеяться, что ст. 171.1 УК социально обусловлена и сыграет важную, главным образом превентивную роль в упорядочении оборота товаров и продукции, подлежащей обязательной маркировке марками акцизного сбора, специальными марками или знаками соответствия, защищенными от подделок.

### Литература

1. Уголовный кодекс Российской Федерации.
2. Постановление Правительства РФ от 17.05.1997 № 601 «О маркировании товаров и продукции на территории Российской Федерации знаками соответствия, защищенными от подделок».
3. Яни П.С. Уголовная ответственность за незаконное предпринимательство. – М.; Воронеж, 2001.
4. Наумов А.В. Российское уголовное право. Общая часть: курс лекций. – М.: Бек, 1996.

## ПРАВОВАЯ РЕГЛАМЕНТАЦИЯ ВНЕДРЕНИЯ ТЕХНОЛОГИЙ ИСКУССТВЕННОГО ИНТЕЛЛЕКТА В КОНТЕКСТЕ ЭПИДЕМИОЛОГИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ

**Даова М. Х.**

*студентка направления «Юриспруденция» Института права,  
экономики и финансов Кабардино-Балкарского государственного  
университета им. Х.М. Бербекова  
milana.daova@mail.ru*

**Богатырев А.З. (научный руководитель)**

*кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой  
конституционного и административного права,  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

*Рассмотрена правовая регламентация внедрения технологий  
искусственного интеллекта (ИИ) в контексте эпидемиологической  
ситуации, теоретические основы внедрения технологии искусствен-  
ного интеллекта в условиях пандемии, защита персональных данных.*

**Ключевые слова:** искусственный интеллект, права, АТ-техно-  
логии, коронавирусная инфекция, информационные технологии

### LEGAL REGULATION OF THE INTRODUCTION OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE TECHNOLOGIES IN THE

*The legal regulation of the introduction of artificial intelligence  
technologies in the context of the epidemiological situation. Theoretical  
foundations of introduction of artificial intelligence technology in pandemic  
conditions, protection of personal data are considered.*

**Keywords:** artificial intelligence, law, ATS technologies, coronavi-  
rus infection, information technologies.

На сегодняшний день, учитывая условия пандемии, искусствен-  
ный интеллект представляется важным инструментом для содействия  
принятию экстренных скоординированных мер по борьбе с новой ко-  
ронавирусной инфекцией. Эффективность использования AI-техноло-  
гий подтверждается многочисленными примерами мирового опыта,

демонстрирующими показатели замедления, а также предотвращения распространения вируса. Стоит отметить, что применение AI-технологий в период эпидемиологической ситуации не является произвольным, а основывается на соблюдении таких принципов, как законность, необходимость, временность, соразмерность, а также конфиденциальность и защита данных. Рассмотрим один из ключевых принципов использования AI-технологий – принцип законности.

Исследуя феномен искусственного интеллекта с правовой точки зрения, необходимо апеллировать к Федеральному закону от 24.04.2020 № 123-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального регулирования в целях создания необходимых условий для разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта в субъекте Российской Федерации – городе федерального значения Москве и внесении изменений в статьи 6 и 10 Федерального закона «О персональных данных» [1]. Данный закон установил экспериментальный правовой режим с 1 июля 2020 года в г. Москве в целях «создания необходимых условий для разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта».

В первую очередь, обратимся к понятию «искусственный интеллект», закрепленному в законе. Искусственный интеллект – комплекс технологических решений, позволяющий имитировать когнитивные функции человека (включая самообучение и поиск решений без заранее заданного алгоритма) и получать при выполнении конкретных задач результаты, сопоставимые, как минимум, с результатами интеллектуальной деятельности человека. Определение отражает характеристики ИИ, имеющие принципиальное значение и позволяющие отграничить AI-технологии от традиционных информационных систем.

Однако данная дефиниция вызывает определенные контroversии, поскольку она имеет достаточно широкое толкование и потенциальный характер. Охватывая максимально большой круг деятельности ИИ для будущего развития, законодатель тем самым не устанавливает конкретизированный спектр возлагаемых на него функций; не определяют свойства, на которых будут основываться технологии (субстантивности или автономности); не уточняется, каким требованиям должен соответствовать ИИ для его внедрения. Кроме того, отсутствие дефиниции термина «самообучение» в российском законодательстве, в целом, усложняет понимание данной категории.

Следует также проанализировать некоторые моменты, которые представляются наиболее сомнительными и противоречивыми под углом правомерности. Прежде всего, важно отметить, что ФЗ не про-

писывает механизмы защиты человека от возможного нанесения ущерба в результате применения технологий. Возникает вопрос, на кого возлагается ответственность за нарушение прав человека и в какой орган обращаться в подобных ситуациях? Если предположить, что ответственность будет нести участник экспериментального правового режима, т.е. юридическое лицо или ИП, опять-таки имеет место коллизионный фактор. Действия юридических лиц всегда восходят к действиям индивида или группы людей, действия же систем на основе искусственного интеллекта не обязательно будут прямо восходить к действиям человека. А согласно ст. 3 УК РФ применение уголовного закона по аналогии не допускается [2], следовательно, переложение ответственности на разработчика технологии не представляется правомерным.

Второй пункт, на который стоит обратить внимание в рассматриваемом законе, это использование участниками эксперимента массива обезличенных персональных данных. Закон устанавливает, что обработка данных будет осуществляться на основании соглашения с уполномоченным органом, и такое соглашение будет содержать механизмы обеспечения конфиденциальности передаваемых данных и безопасности их хранения. Также подчеркивается, что данные положения не ущемляют конституционных прав и свобод человека и обеспечивают безопасность личности, общества и государства.

Вместе с тем, не детализируются методы ИИ, которые будут внедряться и использоваться; порядок передачи собственниками полученных изображений в результате фото – и видеонаблюдения; не конкретизируется, как будут обеспечиваться персональность и конфиденциальность данных в контексте обезличивания и многие другие моменты.

Возникает множество вопросов, на которые закон не дает ответов, что усиливает беспокойность населения, ведь оно должно быть уверено в том, что участники эксперимента не будут злоупотреблять своими полномочиями, должно выработаться некое «социальное доверие» государству. Это особенно актуализируется после разработки программы «Социальный мониторинг» в Москве для контроля над гражданами, обязанными находиться на самоизоляции [3].

Безусловно, программа позволяет отслеживать рост заболеваемости и процентирует возникновение новых случаев заражения. Но наряду с этим, на практике имеется множество случаев необоснованного привлечения граждан к административной ответственности ввиду некорректной работы приложения. Ситуация усугубляется сомнениями граждан в сохранности их цифровых профилей, использовании данных исключительно в целях обеспечения безопасности населения без утечки информации.

Возвращаясь к внедрению технологий ИИ и резюмируя вышеупомянутое, особенно важно, чтобы узаконенный экспериментальный режим не привел к фатальным последствиям в виде электронно-цифрового рабства и тотального, повсеместного оборудования технологиями в будущем. Одной из целей проведения эксперимента является «повышение эффективности государственного или муниципального управления», что, несомненно упростит осуществление государством контрольных полномочий. Но сохраняется ли при этом конституционное право человека на приватность, тайность частной жизни? Можно ли говорить об учете таких релевантных критериев как соразмерность и временность ограничений, когда речь идет об установлении подобной ревизии? Есть ли вероятность, что государство тем самым не будет нарушать внутреннюю свободу человека и проникать в его эмоциональное поле? Таким образом, очень важно определить границы властных действий, не допустить своеволия, чтобы не только текстуально, но и в действительности охранялись фундаментальные права человека.

### **Литература**

1. Федеральный закон от 24.04.2020 № 123-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального регулирования в целях создания необходимых условий для разработки и внедрения технологий искусственного интеллекта...» // Собр. законодательства РФ. – 2020. – № 17. – Ст. 2701.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 27.10.2020) // Собр. законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
3. Социальный мониторинг – мобильное приложение контроля соблюдения карантина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.mos.ru/city/projects/monitoring>.

## **ИНСТИТУТ СУДА ПРИСЯЖНЫХ В ГРАЖДАНСКОМ ПРОЦЕССЕ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АСПЕКТ**

**Кумыкова А.А.**

*студентка, 3 курс бакалавриата по направлению «Юриспруденция»  
Института права, экономики и финансов Кабардино-Балкарского  
государственного университета им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия  
[alinakum00@mail.ru](mailto:alinakum00@mail.ru)*

**Дышеков М.В. (научный руководитель)**

*кандидат юридических наук, доцент  
заведующий кафедрой теории и истории государства и права,  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

*В статье проведен сравнительный анализ реализации института суда присяжных в гражданском процессе в разных странах.*

**Ключевые слова:** присяжные, институт суда присяжных, гражданский процесс

### **INSTITUTE OF JURY TRIAL IN CIVIL PROCEEDINGS: COMPARATIVE ASPECT**

*The article a comparative analysis of the implementation of the institution of jury trial in civil proceedings in different countries was carried out.*

**Keywords:** jury, institution of jury trial, civil trial

Институт присяжных заседателей для российской правовой традиции является уже известным механизмом и ведёт свою историю с судебной реформы 1864 г. Особенностью его функционирования в нашей стране является то, что он, в отличие от многих иностранных государств, применяется исключительно в уголовном судопроизводстве и закон не предусматривает возможности обращения к суду присяжных в рамках гражданского судопроизводства. Однако на протяжении многих лет в кругах как юристов-теоретиков, так и практиков не утихают дискуссии по вопросу внедрения института суда присяжных в гражданский процесс. Всё вышеизложенное определяет непреходящую на данном этапе развития отечественной правовой системы актуальность заявленной темы исследования.

Нами преследовалась цель провести сравнительный анализ функционирования института присяжных заседателей в России с функционированием аналогичного института в зарубежных странах в рамках гражданского судопроизводства для определения возможности применения данного института в рамках российского гражданского процесса.

В результате проведенного исследования были сформулированы следующие выводы.

Во-первых, следует отметить, что первое существенное различие в особенностях функционирования института суда присяжных в нашей стране и зарубежных странах (для сравнения рассматривались США, Великобритания и Германия) состоит в том, что данный институт является для российской правовой мысли и традиции не столь привычным, как для рассматриваемых иностранных государств. В частности, с судом присяжных заседателей Англия знакома с XII века [2], а США как бывшая колония Великобритании при обретении независимости в XVIII веке сохранили этот институт, но были с ним знакомы и до XVIII века [1], в то время как российская правовая традиция познакомилась с этим институтом в 1864 году, однако после прихода к власти большевиков в 1917 году он был забыт и возрожден только в конце XX века.

Во-вторых, институт суда присяжных в Англии и США изначально применялся в том числе и в гражданском судопроизводстве, что является еще одним отличием от российской правовой традиции инкорпорации этого института в судопроизводство, так как для России привычнее наблюдать функционирование этого института в рамках уголовного процесса, что, однако, не исключало существование института народных заседателей, действовавших до 2004 года в рамках гражданского судопроизводства.

В-третьих, в силу специфики исторического развития института присяжных заседателей в рассматриваемых странах (Англии, США и Германии) эти институты являются привычными, а сознание и менталитете граждан этих государств более традиционными, чем для жителей нашей страны, многие поколения которых не были знакомы и не имели возможности познакомиться с данным процессуально-правовым институтом.

Логичным представляется вопрос: целесообразно ли в таком случае внедрение суда присяжных в гражданский процесс? В проанализированной научной публицистике последних лет не было выявлено однозначного ответа на этот вопрос, а приводимые аргументы в пользу нецелесообразности внедрения суда присяжных в гражданское судопроизводство преимущественно сводятся к следующему:

- 1) дороговизна обеспечения функционирования суда присяжных;
- 2) трудности, связанные с поиском и привлечением к участию в отправлении правосудия в качестве присяжных лиц, не состоящих на службе в правоохранительных органах, но обладающих достаточными юридическими познаниями и высокой правовой культурой чтобы разобраться в сути рассматриваемого в конкретном судебном заседании гражданского дела;

3) сложности определения характера статуса вердикта присяжных (его обязательность либо рекомендательный характер для суда).

Противники введения института суда присяжных в гражданский процесс отмечают также, что это может быть возможно лишь при четкой регламентации всех процессуальных вопросов, так или иначе связанных с определением процессуального статуса и компетенции присяжных заседателей в гражданском судопроизводстве, для чего в России пока не созданы условия [3].

Однако среди юристов-теоретиков и практиков есть и иная точка зрения, которая гласит что суд присяжных в гражданском судопроизводстве вполне уместен и будет способствовать более справедливому разрешению гражданского дела. Сторонники данной точки зрения утверждают, что распространение суда присяжных на гражданский процесс будет способствовать повышению доверия к этому институту со стороны населения, укреплению его роли в российской процессуально-правовой традиции [2]. Кроме того, суд присяжных является, бесспорно, демократическим институтом, предоставляющим гражданам участвовать в отправлении правосудия, отвечающим требованиям правового государства и отражающим структуру и разноликость общества [1, 4, 5].

Таким образом, хочется отметить, что идея о внедрении суда присяжных в гражданское производство представляется не лишённой перспективы. Однако этому должна предшествовать немалая юридическая подготовка, включающая в себя определение круга дел, где суд присяжных будет эффективен, выработка требований к лицам, носящим статус присяжных (отдельного внимания заслуживает вопрос об их юридической грамотности и о глубине их познаний в правовой сфере), достижение оптимального баланса между назначением суда присяжных и реальным местом, которое они смогут занять в гражданском процессе. При этом новый суд присяжных в гражданском судопроизводстве не должен быть «судом кивал», как часто именовали суд народных заседателей [2], достижение чего считается крайне непростой задачей, требующей грамотной правовой регламентации обозначенных выше вопросов.

На наш взгляд, в некоторых делах, касающихся брачно-семейных отношений, наследственных споров, иными словами, не там, где на первый план выходят экономические, предпринимательские, товарно-денежные и иные по большей частью имущественные аспекты гражданских правоотношений (так как в силу своей специфики они требуют очень серьезного и глубоко понимания сути правовых явлений, механизмов, материально-правовых требований и притязаний), а где

правовое поле тесно соприкасается с насущными житейскими проблемами, моралью, семейным и нравственным благополучием, институт суда присяжных сможет стать связующим звеном между возвышенным для большинства граждан правом и судопроизводством и действительностью, составляющей жизнь граждан нашей страны.

### **Литература**

1. Валова Е.В., Нагих С.И. Суд присяжных в американской системе правосудия // Успехи в химии и химической технологии. – 2014. – Т. XXVIII, № 7. – С.130–132.

2. Домрачев И.В. Суд присяжных в гражданском судопроизводстве // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2016. – № 2 (34). – С. 129–132.

3. Екимовских Д.Н. Нужен ли суд присяжных в гражданском судопроизводстве? // EUROPEAN RESEARCH: сборник статей XVIII Международной научно-практической конференции. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2018. – С. 248–249.

4. Николайчик, В.М. Суд присяжных как «символ демократии» // США: Экономика. Политика. Идеология. – М., 1997. – № 9.

5. Рахматулина Е.А. Приемлемость суда присяжных в гражданском процессе судов общей юрисдикции в российской федерации // Lex russica (Русский закон). – М., 2006. – № 1. – С.173–175

## **НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ В СФЕРЕ ПРОЕКТИРОВАНИЯ МУЛЬТИМЕДИЙНОГО ПРОДУКТА В СИСТЕМЕ АВТОРСКОГО ПРАВА**

**Муллаханова Ю.Р.**

*магистрант 2 курса БГПУ им. М. Акмуллы, г. Уфа, РФ*

**Лутфуллин Ю.Р. (научный руководитель)**

*доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВО БГПУ им. М. Акмуллы, г. Уфа, Россия*

*Статья посвящена проблеме особого режима правовой охраны мультимедийного продукта, и на основании проведённого исследования предлагается внести соответствующие изменения в Гражданский кодекс РФ.*

**Ключевые слова:** авторское право, мультимедийный продукт, мультимедиа, проблемные аспекты, Гражданский кодекс РФ.

## **SOME QUESTIONS IN THE FIELD OF MULTIMEDIA PRODUCT DESIGN IN COPYRIGHT SYSTEM**

*The article is devoted to the problem of a special regime for the legal protection of a multimedia product, and on the basis of the study, it is proposed to amend the Civil Code of the Russian Federation accordingly.*

**Keywords:** copyright, multimedia product, multimedia, problematic aspects, Civil Code of the Russian Federation.

Благодаря развитию компьютерных технологий и программирования в конце 20 века появились новые результаты интеллектуальной деятельности, а именно мультимедийные продукты, ставшие неотъемлемой частью современной культуры социума.

На настоящем этапе функционирования общества имеется насыщение всех сфер общественной жизни всеобщей компьютеризацией, которая повлекла к таким явлениям как появление различных интернет-сайтов, компьютерных игр, виртуальных музеев, педагогических мультимедийных продуктов (планы-конспекты уроков с использованием визуализации информации, составление информационных брошюр с аудио- и видео-сопровождением, информационные библиотеки и другие современные формы художественного творчества, являющиеся новыми средствами коммуникации.

Несмотря на бесчисленное множество различных мультимедийных продуктов, общественные отношения, которые возникают по поводу мультимедийных продуктов, в должной мере в системе российского права не урегулированы и существуют проблемы, которые требуют незамедлительного решения на всех уровнях.

Дефиниция мультимедийного продукта только лишь упоминается в ст. 1240 ГК РФ наряду с другими достаточно сложными объектами, однако не определён особый режим его правовой охраны. Для того чтобы в полной мере создавать, использовать и охранять результаты интеллектуальной деятельности, необходимо определить, что же представляет собой понятие мультимедийного продукта.

В соответствии с новым словарем иностранных слов от 2020 года, мультимедиа (от лат. *multium*, «много» + *medium*, «центр», « сосре-

доточие») представляет собой совокупность следующих взаимосвязанных и обусловленных элементов [1, с. 77]:

1) наличие программных и аппаратных средств, которые обеспечивают воспроизведение на экране видео- и аудиоинформации, полученных разными методами и способами из различных источников информации по различным каналам связи и используемых как в образовательной сфере при обучении, так и в компьютерных играх, для создания базы данных справочного характера и др.;

2) различные виды средств массовой информации, которые используются в информационных и выразительных целях.

Дефиницией «мультимедиа» принято также обозначать различные средства передачи информации, к которым относят текст, звук, изображение, анимация, а также информационная технология, которая основана на совокупном использовании различных вышеперечисленных видов информации.

Первые упоминания о мультимедийных продуктах появились в 1970 году и были применимы к книгам, журналам, рекламным телепередачам, средствам массовой информации. В современности наиболее распространено толкование мультимедиа с технической точки зрения. Стоит отметить, что данная категория определяется как «особый вид компьютерной технологии, объединяющий в себе как традиционную статистическую визуальную информацию (текст, графику), так и динамическую – речь, музыку, видеофрагменты, анимацию и т.п.»

При этом под мультимедиа понимают также и как «программу интерактивного типа для ЭВМ». Иначе говоря, мультимедиа – «это средство обработки информации или компьютерная технология, которая определяется как сложное произведение» [2, с. 54].

Таким образом, по-нашему мнению, под мультимедийным продуктом необходимо понимать выраженный в электронной (цифровой) форме определенный объект авторских прав, содержащий в себе несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности и с помощью компьютерных устройств функционирует в процессе взаимодействия с пользователем. Несомненно, мультимедийные произведения представляют собой такие же сложные и комплексные произведения, как и аудиовизуальные.

К мультимедийным произведениям относится и такая их распространённая форма, как компьютерная презентация или же компьютерная игра образовательного характера. К примеру программа – ЭВМ, которая содержит в себе разработанный авторами набор кейсов с видео- и аудиосопровождением по самым различным образовательным темам, тематическим блокам или разделам. Они могут быть воспроиз-

ведены как в простейшей форме с использованием мобильного устройства, так и полноценными компьютерными системами.

Для определения круга авторства продуктов мультимедиа обратимся к процессу создания базовой разновидности исследуемого объекта – компьютерной игры. Организаторами такого процесса, как правило, выступают компании-разработчики или же образовательные организации самых различных уровней. На первоначальном этапе составляется проект, в котором описывается концепция будущей игры. Сценарист создаёт сценарий, на котором основывается сюжет.

Далее уже игра наполняется контентом, художники иллюстрируют и визуализируют необходимую информацию, композиторы создают музыкальные произведения, педагоги приводят кейсы в соответствие с образовательными началами. В свою очередь программисты разрабатывают компьютерные коды и претворяют в компьютерные программы, чтобы объединить и соединить указанные результаты творческой деятельности в единый объект. Каждый из перечисленных субъектов по своему является автором разрабатываемой образовательной игры.

В этой связи следует всех таких субъектов признать авторами мультимедийного продукта в целом, установив тем самым так называемое сборное авторство. Так как создание мультимедийного продукта является длительным процессом, над ним необходимо руководство определенного организатора, на которого возлагаются также функции формирования необходимой рабочей группы и финансирования такого проекта. Таким образом, роль организатора мультимедийного продукта вполне аналогично роли продюсера в аудиовизуальном производстве, что позволяет приравнять их правовой статус.

Именно поэтому, по-нашему мнению, будет наиболее целесообразным наделить организатора исключительным правом на мультимедийный продукт. В правовой норме ст. 1259 ГК РФ объекты авторских прав обозначены как произведения науки, литературы и искусства независимо от их достоинств и назначения произведения, а также способа его выражения. При этом имеются определенные требования для признания таковых результатов интеллектуальной деятельности объектом авторских прав каковыми являются:

- творческий характер (ст. 1257 ГК РФ);
- новизна – выражение в объективной форме, а именно в электронной (цифровой) форме.

Из этого предполагается сделать обоснованный вывод, что мультимедийный продукт в значительной степени соответствует критериям объекта авторских прав, и, таким образом, является произведе-

нием, которое охраняется наравне с другими подобными результатами интеллектуальной деятельности, указанными в п. 1 ст. 1259 ГК РФ.

В соответствии со всеми перечисленными доводами, мультимедийный продукт необходимо рассматривать как объект авторских прав и его следует внести в перечень охраняемых результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, а именно в часть 1 статьи 1225 ГК РФ.

### **Литературы**

1. Позднякова Е.А. и др. Право интеллектуальной собственности: учебник и практикум для академического бакалавриата / под общей ред. Е.А. Поздняковой. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Юрайт, 2020. – 374 с.

2. Близнец И.А. и др. Право интеллектуальной собственности. Международно-правовое регулирование: учебное пособие для вузов / под ред. И.А. Близнеца, В.А. Зимина; отв. ред. Г.И. Тыцкая. – М.: Юрайт, 2020. 252 с.

3. Щербак Н.В. Авторское право: учебник и практикум для вузов. – М.: Юрайт, 2020. – 182 с.

## **ОПЕКА И ПОПЕЧИТЕЛЬСТВО**

**Этезова М.А.**

*студентка 3 курса направления «Юриспруденция» Кабардино-Балкарского государственного университета г. Нальчик, Россия*

**Зумакулова З.А. (научный руководитель)**

*кандидат юридических наук, доцент Кабардино-Балкарский государственный университет, г. Нальчик, Россия*

*Статья посвящена теоретическим и практическим вопросам опеки и попечительства в системе нормативно-правового регулирования РФ.*

**Ключевые слова:** попечительство, кодекс, поддержка, контроль, государственная, опека, институт.

*The article is devoted to theoretical and practical issues of guardianship and guardianship in the system of legal regulation of the Russian Federation.*

**Keywords:** guardianship, code, support, control, state, guardianship, institution.

В настоящее время в Российской Федерации проблема опеки и попечительства является весьма актуальной, так как процент людей, находящихся под опекой и попечительством очень велик. Перед нашим обществом стоят задачи обустройства детей и их обеспечение. В процессе своевременного выявления детей, нуждающихся в государственной помощи роль органов опеки и попечительства важна. Это связано с тем, что нестабильные социально-экономические отношения, отсутствие информации, пропагандирующей семейные ценности, семью как ячейку общества, приводят к росту неблагополучных семей, которые нуждаются в опеке и попечительстве. К этой категории относятся дети, попавших в трудную жизненную ситуацию или оставшихся без родительского попечения. В нашей стране данная категория является одной из самых незащищенных социальных групп.

Институт опеки и попечительства регулируется нормами как гражданского, так и семейного права, что лишний раз доказывает близость данных отраслей права. Но, стоит подчеркнуть, что если Гражданский кодекс РФ определяет общие вопросы такие как: задачи и цели института опеки и попечительства, сущность органов опеки и попечительства, права и обязанности опекунов, назначение и прекращение опеки и попечительства, то Семейный кодекс РФ уделяет внимание, в первую очередь, опеке над несовершеннолетними, и он позволит должным образом обозначить правовую природу опеки и попечительства, признав это институтом гражданского или семейного права. Нужно четко и в полной мере разграничивать объем полномочий опекунов и попечителей, так как данное разграничение позволит устранить несоответствие в толковании этого вопроса, что безусловно улучшит качество жизни как опекунов, попечителей, так и их подопечных.

### **1. Понятие, принципы, сущность и задачи опеки и попечительства.**

На сегодняшний день опека и попечительство представляет собой комплексный институт гражданского и семейного права, обеспечивающий все виды охраны прав и законных интересов нуждающихся в этом граждан с целью защиты их личных и имущественных прав.

Правоотношения по опеке и попечительству начинаются с момента, когда устанавливается опека и попечительство, а заканчивается их прекращением.

Сам порядок осуществления опеки регулируется ст. 32 Гражданского кодекса РФ, по которой опека устанавливается над двумя категориями граждан:

- над малолетними (несовершеннолетними до 14 лет)
- гражданами, признанными судом недееспособными вследствие психического расстройства.

Порядок осуществления попечительства санкционируется ст. 33 Гражданского кодекса и оно осуществляется в отношении:

- несовершеннолетних (с 14 до 18 лет);
- граждан, ограниченных судом в недееспособности вследствие злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами, азартными играми;
- дееспособных граждан, если они по состоянию здоровья не могут самостоятельно осуществлять свои права и выполнять обязанности.

Общим для обоих институтов является то, что и опека, и попечительство устанавливаются по отношению к недееспособным или не полностью дееспособным гражданам в частности несовершеннолетних при отсутствии у них родителей, усыновителей, лишения родителей родительских прав, а также в случаях, когда несовершеннолетние остались без попечительства родителей. Опека и попечительство обеспечивают защиту прав и интересов подопечных, а если речь идет о несовершеннолетних – также и их воспитания.

Принципы опеки и попечительства:

- добровольности;
- обеспечения максимальной защиты;
- подконтрольности деятельности попечителей и органов опеки;
- попечительства посредством их надзорной функции.
- государственной поддержки лиц, осуществляющих деятельность по защите прав и законных интересов подопечных, к которой могут причисляться наделение таких лиц социальными льготами.

Сущность опеки и попечительства состоит в устройстве конкретного лица, его судьбы и судьбы его имущества. Институт опеки и попечительства представляет собой способ осуществления социальной заботы, такую форму устройства лица, которая предполагает индивидуальное оказание помощи.

Задачами института опеки и попечительства являются:

- защита прав и интересов граждан;

- обеспечение государственной поддержки граждан, исполняющих обязанности опекунов и попечителей;
- обеспечение исполнительными органами опеки и попечительства возможности их максимального функционирования;
- обеспечение установления опеки и попечительства в отношении нуждающихся лиц;
- обеспечение достойного уровня жизни граждан, находящихся под опекой и попечительством.

Основания для прекращения опеки и попечительства указываются в ст. 40 Гражданского кодекса РФ:

- достижение 18 лет;
- признание судом полностью недееспособным совершеннолетнего гражданина дееспособным в результате его выздоровления;
- достижение подопечным 14 лет – прекращение опеки и наступление попечительства;
- признание судом отмены ограничения дееспособности лица, злоупотреблявшего спиртными напитками;
- нарушение условий назначения опекуна, попечителя предусмотренных в п. 2. ст. 35 ГК РФ;
- смерти подопечного или его опекуна.

## **2. Патронаж**

В Гражданском кодексе предусмотрен институт попечительства в форме патронажа. Данный институт применяется в отношении совершеннолетнего дееспособного гражданина, который по состоянию здоровья не может самостоятельно осуществлять и защищать свои права и исполнять обязанности.

Попечительство совершеннолетнего дееспособного гражданина может быть назначен органом опеки и попечительства только с согласия гражданина. Назначаемый попечитель должен соответствовать всем качествам, установленным в законодательстве РФ, и назначаться по месту жительства подопечного.

«Гражданин, над которым устанавливается патронаж, может самостоятельно совершать любые сделки, поскольку он полностью дееспособен», попечитель выступает лишь в качестве его помощника. Так, например, совершение бытовых сделок, которые направлены на содержание и удовлетворение бытовых потребностей, осуществляется его попечителем с согласия подопечного. На эти цели используются доходы подопечного, т.е. пенсии, пособия и др. Распоряжение имуществом, принадлежащему совершеннолетнему дееспособному подопечному, осуществляется попечителем на основании договора поручения или доверительного управления, заключенного подопечным. Для прекращения

патронажа необходимо решение соответствующего органа опеки и попечительства (принятия акта главной местной администрации).

### **Заключение**

В заключении можно сделать вывод, что институт опеки и попечительства – это специфический гражданско-правовой институт в рамках общегосударственного масштаба. На сегодняшний день можно сказать, что его назначение определяется в зависимости от того, какие именно интересы и потребности подопечных лиц подлежат охране в первоочередном порядке. Институт опеки и попечительства удовлетворяет как интересы частного лица в самосохранении жизни, так и общественным интересам.

### **Литература**

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30 ноября 1994 № 52 ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 29.06.2009).

2. Закон РФ от 2 июля 1992 № 3185-1 (ред. от 22.08.2004) «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании».

3. Федеральный Закон от 24 апреля 2008 № -48 «Об опеке и попечительстве» (принят ГД ФС РФ 11.04.2008).

4. Федеральный Закон от 6 октября 2003 № – 131-ФЗ (ред. от 07.05.2009) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации (принят ГД ФС РФ 16.09.2003).

5. Гражданское право: учебник / С.С. Алексеев, Б.М. Гонгало, Д.В. Мурзин и др. / под общ. ред. С.С. Алексеева. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Проспект, 2009. – 528 с.

6. Шерстенева Н.С. Опека и попечительство как форма воспитания несовершеннолетних // Семейное и жилищное право. – 2007. – № 2. – С. 27–29.

7. Рузакова О.А. Гражданское право: учебник. – М.: Московская финансово-промышленная академия, 2004. – 422 с.

### **Секция 3. РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ**

#### **ОСОБЕННОСТИ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ РОССИЙСКИХ БАНКОВ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО**

**Мамбетова Ф.М.**

*доктор экономических наук, профессор кафедры  
бухгалтерского учета, анализа и аудита, Кабардино-Балкарского  
государственного университета, г. Нальчик, Россия*

**Тхагалижокова Л.Р.**

*магистрант направления экономика, направленность  
«Учет, анализ и аудит» Кабардино-Балкарского государственного  
университета, г. Нальчик, Россия*

*Статья посвящена систематизации особенностей документов, регулирующих деятельность российских кредитных учреждений в условиях международной стандартизации бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Процесс реформирования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО обуславливает необходимость и актуальность исследования МСФО как инструмента формирования информации в условиях международной интеграции и глобализации.*

**Ключевые слова:** банк, кредитные учреждения международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), финансовая отчетность, финансовые институты, филиал, Банк России.

#### **FEATURES AND REGULATIONS GOVERNING THE ACTIVITIES OF RUSSIAN BANKS IN THE CONTEXT OF THE APPLICATION OF IFRS**

*The article is devoted to the systematization of the features of documents governing the activities of Russian credit institutions in the conditions of international standardization of accounting and reporting in accordance with international financial reporting standards. The process of reforming*

*the Russian accounting system in accordance with IFRS makes the study of IFRS a tool for generating information in the context of international integration and globalization necessary and relevant.*

**Keywords:** bank, credit institutions international financial reporting standards (IFRS), financial statements, financial institutions, branch, Bank of Russia.

В нынешних условиях предоставляют повышенный спрос к кредитным учреждениям, эксплуатацию банковскими организациями структурой управления заемными средствами, в результате должен быть обеспечен преодоленный путь к негативным явлениям в сфере банков и воздействовать становлению международной системе экономики в целом. Экономичная сущность кредита благодаря оказанию финансовых ресурсов формирует условия, необходимые для экономики нормального функционирование. Деятельность банка в Российской Федерации состоит под четким регулированием законодательства, но также содержит нормативно-правовую основу и находится в основном под коллизионной нормой, то есть под правовой нормой, направленной на расшатывание банковской системы в целом. Только преодоление задач в банковской сфере государство одобрит стимулирование развития банковской системе в Российской Федерации.

Российская банковская система имеет двухуровневую структуру. Центральный банк Российской Федерации относится к первому уровню, роль, функции и полномочия, которые его отличают от других банков.

В основном создается установка и методологическое постановление е законов исполнения, а также регистрация банковского обслуживания, лицензирование банковской деятельности, выпуск наличных денег (эмиссия), организация платежного оборота и надзор за всеми кредитными организациями, оформление кредитных организаций и иных банков, резервная политика и установления обязательных экономических нормативов для них.

Центральный банк Российской Федерации занимает главное место в банковской системе, благодаря своему функциональному предназначению.

Второй уровень включает прочие кредитные организации, к которым относятся: российские банки с зарубежным капиталом или же филиалы иностранных банков, а также банковская и небанковская кредитная организация. Главный смысл кредитных учреждений – выполнение операций по кредиту в банках, расчетно-кассовых операций, а также субъектов экономических отношений и обслуживание депозиту клиентом.



Рис. 1. Структура банковской системы Российской Федерации

В группу сопоставимых элементов в Российской Федерации банковская система включает: банковское законодательство, инфраструктура банка и кредитные учреждения. Кредитная организация – это юридическое лицо, основной целью деятельности которой является извлечение прибыли, на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка России (Банка РФ). В соответствии с Законом о банках оно имеет право осуществлять банковские операции.

В целом банк – кредитная организация, имеющая исключительное право осуществлять банковские операции, такие как: привлечение вкладов денежных средств физических и юридических лиц, размещение этих средств от своего имени и за свой счет при выполнении условий возвратности, срочности, платности, открытые и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

На территории Российской Федерации регламент открытия и деятельности филиалов и представительств иностранных банков установлен специальными законодательными актами. Банк России устанавливает ограничения на осуществление банковских операций для филиалов и представительств иностранных банков. Банки, которые находятся на территории РФ, не изолированы от внешней среды. Для того чтобы выполнять свои экономические функции, требуется выполнение услуг, которая банковская инфраструктура обеспечивается. Эти значения (банковская инфраструктура) в последнее время сильно растет. Под банковской инфраструктурой понимается совокупность установлений, которые формируют нужные условия для того, чтобы осуществлять банковскую деятельность и содействовать созданию различных банковских услуг до их потребителей. К ним относятся:

– Система вкладов для страхования, которая гарантирует сохранность вкладов граждан находящиеся в банках, установленным

законодательством норм, это осуществляет агентство, которое специально создало государство (АСВ – агентство по страхованию вкладов).

– Независимая платежная система, оказывает содействие при осуществлении расчетов между организациями и банками, например, платежная система SWIFT, а также платежные операции по пластиковым картам, например, VISA. MasterCard, AmericanExpress.

– Аудиторские организации, обеспечивают независимую проверку деятельности, как коммерческих банков, так и Центрального банка РФ и подтверждают их финансовую отчетность.

– Консультационные и юридические организации, помогают банкам в развитии их бизнеса, представляют интересы банков при взаимодействии с клиентами и органами власти.

– Организации – поставщики информационно-технологических решений, разрабатывают и предоставляют банкам современные банковские технологии, которые направлены на автоматизацию их бизнес-процессов и достижение достаточного уровня безопасности.

– Учебные организации, осуществляют подготовку и переподготовку банковских специалистов, проводят различные семинары и курсы повышения квалификации.

В России в настоящее время функционирует четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета в банковской сфере. Путем обобщения и систематизации нормативно-правовых документов, регулирующих бухгалтерский учет деятельности банковских учреждений можно составить табл. 1.

Таблица 1

Структура нормативного регулирования бухгалтерского учета в кредитных организациях

| Уровень нормативно-правовых документов | Характеристика уровня  | Состав нормативно-правовых документов регулирующих деятельность кредитных организаций в России   |
|--|--|--|
| I. законодательный                     | Федеральные законы, постановления, указы                           | Гражданский кодекс РФ, Указы Президента, Конституция РФ  |
| II. нормативный                        | Правила ведения бухгалтерского учета                               | Положение Банка России «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации» № 302-П от 26.03.2007 г. |
| III. методический                      | Инструкции, указания, рекомендации по бухгалтерскому учету         | Учетная политика   |
| IV. внутренний                         | Учетная политика, рабочие документы по организации и ведению учета | Устав, решения высшего и исполнительного органа управления, требования внутреннего положения и инструкция и т.д.   |

К первому уровню относятся различные законодательные акты и законы (это могут быть: Гражданский кодекс РФ, Указы Президента, Конституция РФ), которые регулируют установление бухгалтерского учета в учреждениях или в организациях.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [2] занимает особое место на законодательном уровне. Данный документ регламентирует «единые методологические и правовые основы формирования отчетности и ведения бухгалтерского учета на территории Российской Федерации для всех юридических лиц».

Самым главным документом нормативного уровня для кредитных учреждений является Положение Банка России «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации» № 302-П от 26.03.2007 г. [5].

В методологическом уровне должны содержать документы методологического указания для ведения учетов, в которых проводится раскрытие различных механизмов, для определённого вида деятельности применения бухгалтерских приемов.

В системе внутреннего уровня являются документы организаций (кредитной), в котором определяется положение об учетной политике.

В процессе разработки Учетной политики банков нужно учитывать, с точки зрения бухгалтерского учета, чтобы любая операция банка была продуманна в организационно-техническом, технологическом и правовом отношении.

Законные основания обычно делятся на внутренние и внешние.

Внешние – устанавливаются сводом нормативных и законодательных актов, которые регулируют сферу банковской деятельности и должны содержать их обобщение в применении к конкретным банковским операциям.

Внутренние – должны содержать обобщение внутренних требований (Устава, решений высшего и исполнительного органов управления, требований внутренних положений и инструкций и т.д.) применительно к конкретным банковским операциям.

Технологическое обоснование должно содержать подробные описания предварительного, текущего и заключительного этапов каждой из операций, а также порядок и сроки исполнения всех этапов и особенности применения компьютерных систем. Только выстроенная технология позволяет оптимизировать временные затраты на проведение этих операций.

Организационно-техническое обоснование позволяет дать подробные описания документооборота по операциям и позволяет определить сроки подготовки и передачи документов, с указанием ряда

дополнительных параметров, таких как: должностное лицо, его полномочия и ответственность, порядок и контроль за правильностью выполнения операций. Должностные инструкции являются документами, обеспечивающими организационно-техническую сферу.

Отражение в бухгалтерском учете каждой конкретной операции, напрямую зависит от ее внешнего и внутреннего правового обеспечения, от примененной технологии проведения операции и должно содержать подробное описание всех указанных обоснований.

Возникновение и развитие банковской системы приводит к необходимости создания правового поля для данной сферы деятельности. В развитых странах в сфере экономики складывается законодательство в виде многообразных законов, инструкции и положения, которые регулируют различные вопросы для того, чтобы осуществлять банковскую деятельность.

Банковское законодательство – регулирует денежные отношения через совокупность гражданско-правовых норм, разработанных для функционирования финансовых институтов, кредитно-финансовых учреждениях. Деятельность кредитных организаций находит отражения в различных институтах общества: конституционное, административное, гражданское, уголовное, гражданско-процессуальное, уголовно-процессуальное права. Банковская система в России следует определенным правилам, прописанным во множестве законов. Деятельность банковской системы России определяется в первую очередь Конституцией Российской Федерации.

Статья 8 Конституции гарантирует «единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержку конкуренции и свободу экономической деятельности» [1].

Статья 75 этого документа гласит: «Денежной единицей в Российской Федерации является рубль. Денежная эмиссия осуществляется исключительно Центральным банком Российской Федерации. Введение и эмиссия других денег в Российской Федерации не допускаются. Защита и обеспечение устойчивости рубля – основная функция Центрального банка Российской Федерации»

ЦБ обязан защищать и обеспечивать устойчивость национальной валюты. Согласно статье 83, по предложению президента России, нижняя палата Государственной Думы путём голосования, утверждает его в должности кандидатуру председателя Центрального банка или отказывается от этого.

Следующий ключевой нормативно-правовой акт, регулирующий банковскую деятельность – ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации». Он регламентирует статус учреждения, его руководящие элементы, функции и обязанности. Правовой статус Банка России является уникальным, так как не относится ни к одной из ветвей власти, это обособленный публично-правовой институт. Имущество банка является собственностью Российской Федерации, однако он не отвечает по обязательствам государства и наоборот. Высшей структурой кредитной системы страны выступает Банк России. Закон о Банке России определяет правовое положение Банка России.

Функции Центрального банка заключаются в следующем: монопольный выпуск национальной валюты – рубля, разработка и реализация совместно с правительством денежно-кредитной политики, установка правил расчётов на территории страны, также он является кредитором последней инстанции, управляет золотовалютным резервом, ведает разрешением на осуществление банковской деятельности, осуществляет надзор за банками, осуществляет валютный контроль, определяет правила отчётности для кредитных учреждений и т.д. Для работников финансовой сферы ключевой акт – это ФЗ «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 [3]. Закон регламентирует требования к участникам банковского рынка, определяет их правовую основу, требования к капиталу, механизмы создания и ликвидации, контроля со стороны ЦБ, гарантирует сохранность банковской тайны, заявляет о свободе банковского рынка, описывает межбанковские отношения, права вкладчиков и т.д.

Также, банковская деятельность регулируется Гражданским и Налоговым кодексами, законом «О валютном регулировании и валютном контроле», и множеством других законов и подзаконных актов, которыми образована система банковского права России. Коммерческие банки (КБ) открываются и регистрируются в соответствии с законом о ЦБ и о банковской деятельности, а также инструкции ЦБ № 49 от 27.09.1996 [3] года с изменениями и дополнениями.

Процесс применения МСФО как инструмент формирования информации о деятельности российских банков, процесс, протекающий со своими особенностями и сложностями. Данный процесс в России могло быть осуществлено только постепенно и в модифицированном и адаптивном виде, т.е. путем сочетания исторически сложившихся и наработанных отечественной системой, механизмов формирования информации, преимущественно через российскую систему бухгалтерского учета и положений МСФО. МСФО являются одним их наиболее

признанных распространенных инструментов формирования и представления информации в виде финансовой отчетности на международном уровне [9]. Постепенный переход российских банков на МСФО было начато в 2004 году и зафиксировано в Стратегии развития банковского сектора Российской Федерации [4] и в нормативно-правовых документах (Письмо № 181-Т «Методические рекомендации «О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности»). Документ носить рекомендательный характер, но стал началом процесса реформирования бухгалтерского учета в области банковской деятельности.

В настоящее время преимущественно все финансовые институты уже работают с использованием МСФО как инструмент формирования информации об их деятельности, при этом формируют отчетность по МСФО на базе финансовой отчетности, сформированной по российским правилам бухгалтерского учета (РПБУ) или ведут параллельный учет, в результате которого формируется как отчетность по МСФО, так и по РПБУ [9].

Начиная с 2010 года в системе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета нормы формирования консолидированной финансовой отчетности, компилированы с принципа МСФО, в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ. В статье 1 п. 2 федерального закона дано следующее определение: «консолидированная финансовая отчетность – это систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения, которая вместе с другими организациями и иностранными организациями в соответствии с МСФО, определяется как группа». Данное положение закона, заложило начало «законодательных основ и придания правового статуса МСФО в системе нормативно-правового регулирования России» [8].

Для достижения прозрачности деятельности финансовых институтов, а также повышения эффективности их деятельности, необходимым стало развитие и совершенствования механизмов и инструментов, как самого процесса формирования информации, так и выстраивания системы управления и использования данной информации. Одним из основных таких инструментов в международной практике стали международные стандарты финансовой отчетности – продукт процесса международной стандартизации бухгалтерского учета и отчетности. Необходимость самого процесса стандартизации было обусловлено расширением деятельности национальных финансовых институтов и появлением транснациональных кредитных учреждений.

## Литература

1. Конституция Российской Федерации.
2. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 22 ноября 2011 года № 402-ФЗ.
3. Федеральный закон от 03.02.1996 № 17-ФЗ «О банках и банковской деятельности».
4. Стратегии развития банковского сектора Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/491345>.
5. Положение Банка России от 16 июля 2012 года № 385-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации» // Официальный сайт ЦБ РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.cbr.ru/analytics/?ch=ITM\\_31819&prtId=ko#CheckedItem](http://www.cbr.ru/analytics/?ch=ITM_31819&prtId=ko#CheckedItem)
6. Положение Банка России от 27 февраля 2017 года № 579-П «О Плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения» // Официальный сайт ЦБ РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cbr.ru/analytics/accounting/files/579-p.pdf>.
7. Пугачева Ю.Ф. Зачем российским банкам МСФО? // МСФО И МСА в кредитной организации». – 2007. – № 2.
8. Шогенцукова З.Х., Мисрокова А.О., Беева Ж.М. Законодательные основы формирования консолидированной финансовой отчетности в России // Дневник науки. – 2018. – № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dnevniknauki.ru/images/publications/2018/4/econom>.
9. Шогенцукова З.Х., Кокова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) как инструмент формирования информации о деятельности российских банков // Вектор экономики. – 2018. – № 5 (23). – С. 18. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=35055302>.

## ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ РАЗВИТИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

**Гедгафова И.Ю.**

*кандидат экономических наук, доцент  
Кабардино-Балкарского государственного университета  
им. Х.М. Бербекова», г. Нальчик, Россия*

**Балкизова З.А.**

*магистрант Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова», г. Нальчик, Россия*

*Статья посвящена вопросам изучения и анализа функций бухгалтерского учета и степени их проявления в управленческом учете. Функциональный подход к бухгалтерскому учету позволяет глубоко проникнуть в его сущность, а также раскрыть содержание и назначение.*

**Ключевые слова:** контроль, управление, информационное обеспечение, управленческий учет, функции бухгалтерского учета.

## **ACCOUNTING FUNCTIONS AND THEIR DEVELOPMENT IN MANAGEMENT ACCOUNTING**

*The article is devoted to the study and analysis of accounting functions and the degree of their manifestation in management accounting. A functional approach to accounting allows you to deeply penetrate into its essence, as well as reveal its content and purpose.*

**Keywords:** control, management, information support, management accounting, accounting functions.

Функциональный подход к бухгалтерскому учету позволяет глубоко проникнуть в его сущность, а также раскрыть содержание и назначение. В настоящее время вопрос о функциях, несмотря на отсутствие фундаментальных разработок в этом направлении, становится все более дискуссионным.

Одна группа ученых (П.С. Безруких и др., Б.И. Валуев) рассматривают функции бухгалтерского учета как функции, выполняемые бухгалтерским аппаратом, без каких-либо пояснений [1]. Своеобразна трактовка функций учета у В.Ф. Новодворского. Он считает, что бухгалтерский учет в системе управления выполняет следующие функции:

1) формирование потока информации о кругообороте средств предприятия и выявление результатов его деятельности;

2) формирование информации о хозяйственных взаимоотношениях между предприятиями и организациями, а также внутри предприятия и соблюдение режима экономии;

3) государственная регламентация отражаемых хозяйственных операций;

4) контроль состояния средств и их источников.

Несмотря на кажущуюся конкретность содержания, перечисленные функции бухгалтерского учета весьма сузили сферу информационного обеспечения и контроля. Что же касается государственной регламентации хозяйственных операций, то ее отнесение к функциям бухгалтерского учета весьма сомнительно.

Ряд экономистов, признавая информационную функцию учета, дискутируют по поводу его контрольной функции (Л.Г. Евланов, А.Н. Кузьминский и др.). Так, А.Н. Кузьминский [2], признавая учет как одну из общих функций управления, отрицает контрольную функцию бухгалтерского учета. Кроме того, он считает, что бухгалтерскому учету присущи такие функции, как подготовка учетных решений и разработка проектов управленческого решения.

Рассматривая функции учета в качестве главных в деятельности учетно-аналитических служб предприятий, Г.Г. Кирейцев выделяет внутренние и внешние функции бухгалтерского учета, подчеркивая, что внутренние представляют собой систему взаимосвязанных действий в использовании метода учета, систему учета взаимопереходов и взаимодополнений отдельных его приемов в реальных учетных действиях. Он также предлагает следующие внешние функции учета: научно-познавательную; обеспечения необходимой информацией систем управления; контроля за выполнением плана, соблюдением пропорций общественного воспроизводства, мерой труда и мерой потребления, соблюдением законности совершения хозяйственных и финансовых операций, выполнением хозрасчетных заданий, обязательств по коллективному подряду, за соответствием величины расходов на производство установленным лимитам, нормам и нормативам, сметам и сметно-финансовым расчетам; воспитательную; прогностическую; правовой защиты субъектов хозяйствования; учетного регулирования [3].

Идея внутренних и внешних функций учета имеет место также у В.Ф. Папия и Я.В. Соколова, которые при определении бухгалтерского учета выделяют такие его составные [4]: цель бухгалтерского учета – управление хозяйственными процессами; его содержание – информация о фактах хозяйственной деятельности; его рабочая функция – наблюдение, измерение, классификация, обобщение и передача информации. Цель лежит вне бухгалтерского учета, она задается ему. Содержание бухгалтерского учета составляет предмет его теории, а рабочая функция обслуживает его практику. В свое время французские ученые (Э. Леоте и А. Гильбо), предполагая наличие внутренних и внешних функций, выдвинули доктрину трех функций учета:

1) счетоводной, связанной с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т.д.;

2) социальной, сопоставляющей, как сказали бы мы, классовые интересы;

3) экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами.

Если принять тезис о разделении функций на внутренние и внешние, то в настоящей статье анализируются внешние функции бухгалтерского учета и степень их проявления в управленческом учете.

Недостаточная разработка методологии управленческого учета порождает пестроту взглядов на функции управленческого учета. Одни экономисты (Р. Делапорт) ограничиваются только перечислением функций, выделяя при этом: 1) статистические; 2) экономические; 3) финансовые; 4) юридические; 5) бюджетные; 6) управленческие; 7) контрольные; 8) исторические; 9) регистрационные (описательные); 10) сигнализационные; 11) сравнительные (аналитические). Другие (З. Каплан), сводя их к минимуму и поясняя содержание, отмечают, что основными функциями управленческого учета являются: обеспечение всех уровней управления данными, необходимыми для принятия управленческих решений по планированию и контролю; выработка информации, служащей средством коммуникации внутри предприятия. Информация, подготавливаемая в системе управленческого учета, базируется на финансовой информации, вместе с тем она более детализирована и, кроме того, не обязательно выражена в денежной оценке. Третьи (Я.В. Соколов) увязывают функции учета с конкретными его разделами и выделяют следующие функции управленческого учета: 1) планирование и координирование будущего развития предприятия; 2) оперативное управление; 3) оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия. Трех функциям соответствуют три раздела управленческого учета: 1) учет затрат; 2) оперативный аналитический учет; 3) центры ответственности.

Остановимся подробнее на анализе функций с целью их выработки для бухгалтерского учета и конкретизации проявления в управленческом учете.

Информация, формируемая в результате сбора и обработки учетных данных, образует информационную систему бухгалтерского учета. Получаемую информацию целесообразно рассматривать в двух направлениях. Первое из них связано с удовлетворением информационной потребности, вызванной осуществлением бухгалтерского учета как самостоятельной функции управления. Исходя из этого, вполне

закономерно определить учет как систему наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи аппарату управления информации о хозяйственной деятельности. Более того, можно утверждать, что учет должен не фиксировать все полностью, а поставлять информационно-ориентированные данные (Ю.Я. Литвин) [5]. Второе направление вызвано необходимостью обслуживать информацией другие функции управления: планирование, контроль, анализ и т.д. При этом учет «пользуется услугами» других функций (планирования, нормирования, анализа и т. д.), в чем также находит свое выражение его взаимосвязь с ними.

Как функция управления производством, учет руководствуется и принципами управления, что не противоречит пониманию его как составного звена системы управления, а, наоборот, еще раз подчеркивает связь учета с другими функциями.

Вместе с тем, сфера процесса управления шире сферы бухгалтерского учета и если для бухгалтерии управление – цель, то для управления бухгалтерский учет – средство. Характерная черта управления – действовать, а счетоводства – освещать и направлять, чтобы действовать наиболее правильно и рационально. В данном случае исследуется информационный аспект бухгалтерского учета. По своему содержанию одна и та же информация образует несколько потоков, различающихся между собой аналитичностью, оперативностью, точностью.

Бухгалтерская информация сама по себе зачастую не может служить базой для принятия обоснованных управленческих решений и поэтому необходима аналитическая обработка. Важнейшим направлением в решении этой проблемы является интеграция учета и экономического анализа в единую информационную систему. Такая система представляет собой процесс объединения на основе предметной, функциональной и методологической автономии учета и экономического анализа с целью обеспечения всех уровней управления более качественной информацией обратной связи, необходимой для принятия оптимальных управленческих решений [6]. Применительно к хозяйственной деятельности предприятий целесообразность интеграции учета и экономического анализа определяется следующими требованиями:

- 1) необходимостью предоставления информации в виде, наиболее пригодном для принятия обоснованных управленческих решений;
- 2) повышением оперативности принятия управленческих решений;
- 3) потребностью осуществления одного из основных принципов современного управления – управления по отклонениям с тем, чтобы субъект управления имел возможность реагировать не только на явные, но и на скрытые отклонения от заданных параметров;

4) стремлением автоматизировать принятие стандартных управленческих решений, направленных на оперативное регулирование производственно-финансовой деятельности;

5) необходимостью точно и объективно определять результаты внутрихозяйственного расчета с тем, чтобы на итоговые показатели работы отдельных центров ответственности относились только те отклонения, которые зависят от качества их работы за отчетный период.

Таким образом, в результате интеграции учета и анализа продуктом бухгалтерии становится учетно-аналитическая информация.

Для принятия решений используется не вся совокупность имеющихся данных, сведений, отражающих различные факты, связанные с функционированием управляемого объекта. По нашему мнению, под системой информационного обеспечения следует понимать совокупность потребителей и создателей информации, информационных потоков, содержащих необходимую информацию, учитывающую объективные информационные потребности потребителей, а также специализированные информационные подразделения, обеспечивающие информационную связь (сбор, обработка, хранение, поиск, отбор и предоставление информации) между потребителями и источниками информации. Информационное обеспечение – это процесс удовлетворения информационных запросов, который состоит из непрерывной подготовки и выдачи информации потребителям в соответствии с их объективными потребностями.

### **Литература**

1. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974.

2. Кузьминский А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.И. Хозяйственный учет на базе микро ЭВМ / под общ. ред. А.Н. Кузьминского. – М.: Финансы и статистика, 1989.

3. Кирейцев Г.Г. Функции учета в управлении сельскохозяйственным производством (проблемы теории, методологии и практики): автореферат дис. ... д-ра эконом. наук. – Киев, 1993.

4. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981.

5. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17.

6. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не управленческий учет // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2.

## РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

**Карельская С.Н.**

*кандидат экономических наук, доцент  
Санкт-Петербургского государственного университета, Россия  
s.karelskaya@spbu.ru*

**Зуга Е.И.**

*кандидат экономических наук, доцент  
Санкт-Петербургского государственного университет, Россия  
e.zuga@spbu.ru*

*В статье описана история распространения современной методологии учета в мире, как важнейший результат, а отчасти и инструмент, глобализации. Рассмотрены особенности ее введения в России, основным толчком для чего стали преобразования Петра I.*

**Ключевые слова:** Петр I, двойная бухгалтерия, визуализация, преобразование государственного управления, дуальные счета, балансовая триада, приказ, учетная книга, отчетная ведомость, регламент.

### THE ROLE OF ACCOUNTING IN GLOBALIZATION: A HISTORICAL ASPECT

*The paper describes the history of the spread of modern accounting methodology in the world, as the most important result, and partly a tool, of globalization. The features of its introduction in Russia are considered, the main impetus for which were the transformations of Peter the Great.*

**Keywords:** Peter I, double-entry bookkeeping, visualization, transformation of public administration, dual accounts, balance sheet triad, order, ledger, reporting sheet, regulations.

Бухгалтерский учет часто называют международным языком бизнеса [1, с. 267]. Это связано с универсальностью современной методологии, терминологии, визуализации данных в учетных системах и отчетности. Как отмечает С.А. Самусенко, истоки происхождения применяемой сегодня методологии учета все еще обсуждаются уче-

ными [2], ведутся также дебаты и о полном перечне ее составляющих. По мнению М.И. Кутера, главы научной школы, в которой основное внимание уделяется изучению памятников учетной практики, сохранившихся в государственных архивах городов Генуя, Флоренция и Прато, относящейся к периоду зарождения применяемой в современном мире системы учета [3, с. 46], основу двойной бухгалтерии составляют три ключевых элемента: дуальные (двусторонние) счета, двойная запись и балансовая триада (баланс счета, баланс результатов, баланс всех счетов системы) [4, с. 84].

Распространение по всему миру двойная бухгалтерия получила из Италии. Там, как известно из результатов исследований М.И. Кутера, уже в XIV в. она применялась в компании Франческо ди Марко Датини (*Francesco Datini*, 1335–1410 гг.) – знаменитого купца-банкира из Прато [5]. Но ее распространение в мире большинство авторов связывают с опубликованием в этой стране в 1494 г. трактата «О счетах и записях» Л. Пачоли (*Luca Pacioli*, 1445–1517), в котором автор изложил правила двойной бухгалтерии.

Процесс внедрения новой методологии учета в других странах происходил достаточно длительное время. Одной из характеристик ее продвижения в разных странах, по мнению Я.В. Соколова (1938–2010), является промежуток времени между выходом первой печатной книги и первого специального издания по бухгалтерскому учету [6, с. 231]. Данные об этом представлены в табл. 1, которая дополнена еще одной характеристикой развития учета, предложенная в работе W. Motyka, сравнившего количество изданных на национальном языке книг по бухгалтерскому учету за период с выхода трактата Л. Пачоли в 1494 году по 1700 г. [7, с. 55].

Таблица 1

Развитие бухгалтерского учета в европейских странах до 1700 г.

| Страна           | Год издания первой книги по двойной бухгалтерии | Количество лет между выходом первой печатной книги и первой книги по учету | Количество изданных на национальном языке книг по бухгалтерскому учету с 1494 по 1700 гг. |
|------------------|---|--|---|
| Италия           | 1494  | 23   | 43  |
| Германия/Австрия | 1531  | 55   | 47  |
| Нидерланды       | 1543  | 66   | 85  |
| Англия           | 1543  | 69   | 82  |
| Испания          | 1590  | 49   | 8   |
| Франция          | 1676  | 69   | 31  |

Составлено авторами: [6, с. 231, 7, с. 55].

В табл. 1 наглядно показано, что в разных странах знакомство с современной методологией учета через специальную литературу заняло разный период времени: от 23 лет в Италии до 69 лет в Англии и Франции. При этом количество книг, изданных за первые два столетия после выхода в Италии первого труда по двойной бухгалтерии, разнится: в Испании за это время увидели свет всего 8 книг по учету, в то время как в Нидерландах их появилось 85. Для сравнения следует уточнить, что в России в обозначенный период не было издано ни одной книги по бухгалтерскому учету. Первая книга по двойной бухгалтерии появилась в России лишь спустя 220 лет после издания первого печатного труда в стране [6, с. 231]. Она называлась «Ключ купечества» и была издана в 1768 г. Это был перевод работы 1689 г. английского автора Джона Хавкинсона [8; 9, с. 161]. В России период был более длительным, чем в Швеции, где на это ушел 151 год, и в Дании – 178 лет. Больше количество лет, чем в нашей стране, по данным Я.В. Соколова, этот процесс занял только в Португалии – 263 года [6, с. 231]. Причина такого долгого пути к появлению в России книг по двойной бухгалтерии связана с тем, что до принятия новой методологии учета во всей ее комплексности, российским бухгалтерам пришлось сделать дополнительные шаги, пройденные в других странах задолго до этого.

Главной особенностью бухгалтерского учета в России до XVIII в. было то, что записи в учетных книгах осуществлялись сплошным текстом в форме заметок описательного характера. В них не применялись приемы табличного представления и позиционного расположения учетных записей [9, с. 26]. Кроме того, цифры в тексте записывались старославянскими буквами, что делало их визуально не отличимыми от прочих данных. По данным исследователей российского учета, такой подход к организации учетных регистров использовался в государственных органах (приказах), в монастырях, на Московской бархатной фабрике и Воробьевском зеркальном заводе и др. [9, с. 26].

Приемы табличного представления учетных записей начали применять в России лишь при Петре I (годы жизни: 1672–1725, годы правления: 1682–1725, единолично с 1696 г.). Это стало одним из важнейших его преобразований российского учета. Использование табличных форм было введено в России через нормативное регулирование – 09 января 1710 г. особым указом Петра I «Об учинении во всех Приказах и Ратуше ведомости о доходах, и об отсылке оных к Губернаторам для составления общей ведомости», посвященном правилам отчетности государственных учреждений и предписывающий форму этих отчетов в нашей стране. Впервые была представлена табличная

форма отчета, которую должны были заполнять на основе текущего учета в приказах и городах (табл. 2).

Таблица 2

Сводная отчетная ведомость губернатора

| Город | Оклад | Во взятии по окладу |      |      | Недобору |      |      |
|-------|-------|---------------------|------|------|----------|------|------|
|       |       | 1705                | 1706 | 1707 | 1705     | 1706 | 1704 |
|       |       |                     |      |      |          |      |      |

*Составлено авторами:* [10, с. 471]

Этот документ стал началом изменения сложившейся в России практики оформления учетных записей сплошным текстом, в котором отражалось более аналитическое представление данных. Следует пояснить, что в данной таблице под окладом понимается сумма налогов или сборов, размер которых известен заранее, что позволяет говорить о том, что в этой отчетной ведомости использовался метод сопоставления данных о начисленных и полученных государственных доходах. Данный метод не был новым для российской практики, его применяли задолго до этого, но не в такой явной форме. Таким образом, можно отметить, что в российском бухгалтерском учете несмотря на отсутствие принятого в других странах табличного оформления учетных регистров, затрудняющего работу с учетными данными, применялись достаточно сложные приемы учета.

На этом документе Петр I не остановился в преобразовании российского учета. По подсчетам М.И. Сидоровой и Д.В. Назарова за время его правления было принято 82 указа, регулирующих учетную практику, что почти в три раза больше, чем за аналогичный предшествующий период (1653–1688) [11, с. 16]. Самым значимым из них, по мнению исследователей истории российского бухгалтерского учета, стал Регламент управления Адмиралтейства и верфи [12, с. 525–607], изданный 5 апреля 1722 г. В.В. Ковалев (1948–2020), основываясь на том, что этот документ был распечатан отдельным изданием, назвал его даже первой в России книгой по бухгалтерскому учету: «книгой, в которой имели место отрывочные несистематизированные сведения и рекомендации по ведению учета» [13, с. 101].

Новации Адмиралтейского регламента для российского учета, по мнению Я.В. Соколова, состояли в следующем: а) появление терминов «дебет» и «кредит», б) утверждение требования делать записи в книгах на основании подтверждающих документов, в) введение новых правил организации материального учета, основанного на линейном методе в двухсторонних книгах [6, с. 226–227]. М.И. Сидорова и Д.В. Назаров дополнили этот перечень еще одним важным нововведе-

нием, появившимся в этом документе: введение табличных форм учетных книг [11]. Таким образом, в Адмиралтейском регламенте впервые в России было введено требование использования табличного представления данных в учетных регистрах. Это дополнило ранее введенное требование об использовании таблиц в отчетных формах, появившееся в описанном выше документе 1710 г.

Адмиралтейский регламент содержал много форм учетных регистров, но самым ярким примером, свидетельствующим о его связи с западной учетной практикой, построенной на принципах двойной записи, является форма книги учета прихода и расхода денежных средств (табл. 3).

Таблица 3

Форма книги учета прихода и расхода денежных средств из образцов (формуляров), приведенных в Адмиралтейском регламенте

| Книга, которая будет введена из приходной и расходной книги для подачи месячных и годовых ведомостей в Коллегию |             |  |      |      |      |               |             |  |      |      |      |
|---|-------------|--|------|------|------|---------------|-------------|--|------|------|------|
| 1 страница Дебет 1722 года  |             |  |      |      |      | Кредит        |             |  |      |      |      |
| Месяцы, числа   | № на указах |  | Стр. | Руб. | Коп. | Месяцы, числа | № на указах |  | Стр. | Руб. | Коп. |
|   |             |  |      |      |      |               |             |  |      |      |      |
|   |             |  |      |      |      |               |             |  |      |      |      |

Составлено авторами: [12, с. 605]

Приведенная в таблице 3 форма учетного регистра, по мнению Д.А. Львовой, являлась образцом систематического регистра линейной записи по учету денег [14, с. 79]. Согласно Адмиралтейскому регламенту записи в этой книге рекомендовалось располагать на двух сторонах разворота листа; левая и правая стороны имели названия Дебет и Кредит. Таким образом, в учетные регистры вводилась специальная бухгалтерская терминология, а в организацию записей – дуальные (двусторонние) счета, один из ключевых элементов двойной бухгалтерии.

Линейная запись присуща двойной бухгалтерии, но несмотря на внешнее сходство с учетными регистрами этой системы учета, Д.А. Львова обоснованно доказала, что Адмиралтейский регламент не вводил в российскую практику современную методологию учета. Учет денег, для которого предназначалась представленная в табл. 3 учетная книга, рассматривался в ряду прочих ценностей, а сами деньги не при-

нимались в качестве единого учетного измерителя. Учет материалов в Адмиралтейском регламенте предписывалось вести в натуральных измерителях, не было в этом документе и упоминания о балансе [14, с. 79]. На основе анализа перечня учетных регистров и учетной процедуры Д.А. Львова обоснованно пришла к заключению о том, что система учета, описанная в этом нормативном акте, была построена по принципам простой бухгалтерии с элементами камерального учета [14, с. 80].

Несмотря на то, что Адмиралтейский регламент не вводил в российскую практику двойную бухгалтерию, являющуюся в настоящее время общепринятой учетной методологией, можно констатировать, что его появление существенно изменило российскую учетную практику и приблизило ее развитие к принятию современных правил бухгалтерского учета.

Дальнейшее развитие российского учета происходило ускоренными темпами. Через 18 лет в российской экономической жизни появился термин «баланс» в выпущенном в 1740 г. нормативном документе «Указ о банкротях», в котором предписывалось его составление на основе данных учетных книг [15, с. 92]. По мнению В.В. Ковалева, не следует принимать это за введение отчетной формы – баланса, «скорее всего, рекомендация «баланс чинить» означала подведение итога, т.е. выведение остатка по счету «капитал» как разницы между имевшимся в наличии имуществом и долгами; тем самым давалась характеристика состоятельности купца. Иными словами, в данном случае понятия «баланс», «капитал», «состояние» в известном смысле синонимичны» [15, с. 92]. Можно сказать, что таким образом в этом нормативном Указе о банкротях вводились составляющие балансовой триады, входящей в один из трех ключевых элементов двойной бухгалтерии, обозначенных М.И. Кутером [4, с. 84]: баланс счета, баланс результатов и возможно даже баланс системы счетов, но последнее представляется дискуссионным.

Далее, как было отмечено выше, в 1768 г. в стране была издана первая книга по двойной бухгалтерии, а в 1774–1786 г. по данным проведенного Д.В. Назаровым и М.И. Сидоровой исследования в дворцовом хозяйстве начали предпринимать попытки внедрения двойной записи [9, с. 126]. Дворцовое хозяйство в то время включало в себя обширные территории площадью более 2,6 млн десятин в восьми губерниях России с более чем трехмиллионным крестьянским населением и управлялось централизованно Главной дворцовой канцелярией [9, с. 129–130]. Соответственно уже в последней четверти XVIII в. в российской практике учета стали использовать еще один ключевой элемент двойной бухгалтерии – двойную запись. По мнению исследователей, можно ли считать, что уже применялась полная система двойной бухгалтерии пока остается дискуссионным вопросом, решение которого зависит от перечня определяющих признаков [9, с. 153]. Если принимать во внимание перечисленные выше ключевые элемен-

ты двойной бухгалтерии, указанные М.И. Кутером, то описанная Д.В. Назаровым и М.И. Сидоровой организация учета дворцового хозяйства, еще не отвечала всем характеристикам двойной бухгалтерии. Дискуссионность вопроса объясняется необходимостью учитывать тот факт, что дворцовое хозяйство являлось особым видом хозяйством, имеющим свою специфику, отличающую его от частного коммерческого предприятия, для учетной системы которого М.И. Кутер определил перечень ключевых элементов или характеристик двойной бухгалтерии. Но как бы не решился вопрос относительно учетной системы этого хозяйства, исследователи уточняют, что двойная бухгалтерия начала применяться в Русско-Американской компании – первой российской акционерной компании с государственным участием, созданной в конце XVIII в. [9, с. 155].

Таким образом, можно заключить, что к началу XIX в. Россия присоединилась к мировому процессу использования двойной бухгалтерии, началом распространения которой во всем мире стало опубликование в XVв. первой книги, в которой описывались ее правила. Но основным толчком для этого в нашей стране стало не издание книг по бухгалтерскому учету, а изменение визуализации данных в учетных регистрах и отчетности, через введение в учетную практику табличного позиционирования данных, которое было осуществлено в процессе государственных преобразований, осуществленных Петром I.

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

### **Литература**

1. Ванюкова Р.А. Универсальный язык бухгалтерского учета // Актуальные проблемы экономики современной России. – 2017. – № 1. – С. 267–269.
2. Самусенко С.А. Концепция капитала и гипотезы происхождения двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 18. – С. 1040–1050.
3. Гурская М.М. Вклад научной школы профессора М.И. Кутера в развитие теории и практики бухгалтерского учета в России // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2014. – № 3 (150).
4. Кутер М.И. Из истории развития двойной бухгалтерии: Баланс счета. Двойная запись и дуальные счета. Баланс финансовых результатов. Баланс бухгалтерских счетов // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 2 (14). – С. 75–84.

5. Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A., Bagdasaryan R. The early practices of financial statements formation in Medieval Italy // Accounting Historians Journal. – 2017. – Т. 44, № 2. – С. 17–25.

6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996.

7. Motyka W. The Impact of Western Europe on Accounting Development in Tsarist Russia Prior to 1800 // Abacus. – 1990. – № 26 (1). – С. 36–62.

8. Соколов Я.В., Бычкова С.М. «Ключ коммерции» – первая книга по двойной бухгалтерии в России // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 17. – С. 70–77.

9. Назаров Д.В., Сидорова М.И. У истоков профессии бухгалтера в России – люди и события XVIII века: монография. – М.: Научные технологии, 2020. – 223 с.

10. Полное собрание законов Российской Империи. – 1710. – Т. 4, № 2244. – С. 471.

11. Сидорова М.И., Назаров Д.В. Регулирование учетной практики государственными учреждениями в России в середине XVIII в. // Аудит. – 2017. – № 9. – С. 15–21.

12. Полное собрание законов Российской Империи. – 1722. – Т. 6, № 3937. – С. 525–607.

13. Ковалев В.В. Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2010. – № 4. – С. 98–112.

14. Львова Д.А. Истоки теории бухгалтерского учета общественного сектора экономики. – СПб.: СПбУ, 2014.

15. Ковалев В.В. Бухгалтерский баланс в исторической ретроспективе // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2011. – № 3. – С. 85–98.

## **СОСТАВ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО СТРОИТЕЛЬНЫХ РАБОТ**

**Эфендиева Г.А.**

*кандидат экономических наук, доцент Кабардино-Балкарского  
государственного университета, г. Нальчик, Россия  
efendieva.greta@yandex.ru*

**Шхашемишева И.М.**

*магистрант, Кабардино-Балкарского  
государственного университета, г. Нальчик, Россия  
indirabaksan@mail.ru*

*В статье рассмотрены вопросы классификации и группировки затрат по различным основаниям применительно к отрасли строительства. Описан действующий порядок постатейного учета производственных расходов, и уточнен, с учетом отраслевой специфики, состав затрат применительно к деятельности подрядных строительных организаций.*

**Ключевые слова:** строительство, группировка затрат, экономический элемент, калькуляционная статья, накладные расходы.

## **COMPOSITION AND CLASSIFICATION OF COSTS FOR PRODUCTION OF CONSTRUCTION WORKS**

*This article discusses the issues of classification and grouping of costs on various grounds in relation to the construction industry. The current procedure for the item-by-item accounting of production costs is described, and the composition of costs in relation to the activities of contracting construction organizations is specified, taking into account the industry specifics.*

**Keywords:** construction, cost grouping, economic element, cost item, overhead

Методически обоснованная организация учета затрат в значительной степени зависит от правильной классификации производственных затрат, поскольку это не только влияет на планирование и учет затрат, но и способствует точнее анализировать, выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

Общеизвестно, что планирование и калькулирование себестоимости продукции в отраслях строительства ведется в двух группировках: затраты по составу группируются в разрезе экономических элементов, а по назначению – в разрезе статей себестоимости.

При формировании расходов по обычным видам деятельности согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» [1] должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам: материальные затра-

ты; затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Отметим, что группировка затрат в разрезе экономических элементов необходима для составления плана по себестоимости, для сопоставления уровня плановых и фактических затрат, израсходованных на производство всей продукции. Группировка по элементам показывает, что именно израсходовано предприятием на выпуск той или иной продукции. Она используется для составления сметы издержек производства и необходима, при планировании затрат, их анализе в разрезе бригад, участков, центров ответственности и предприятия в целом.

Поэлементная группировка затрат имеет большое значение для экономической характеристики производства, так как в различных отраслях соотношение отдельных элементов затрат различно. Уровень отраслевых затрат на предприятиях определяется уровнем организации производства, оснащенностью новой техникой, уровнем производительности труда.

Разные подходы к решению проблемы классификации затрат проявляются при составлении действующих группировок, применяемых на отечественных предприятиях и зарубежных фирмах (табл. 1). Как показывают элементы, приведенные в табл. 1, в странах с развитой рыночной экономикой по сравнению со странами СНГ затраты более разукрупнены и можно более детально судить об их динамике и структуре.

Таблица 1

Сравнительная характеристика группировки затрат по элементам

| Венгрия   | Республика Беларусь   |
|---|---|
| 1) расход материалов;<br>2) услуги материального характера от других организаций;<br>3) амортизация основных средств;<br>4) расходы по заработной плате и отчислений на социальное страхование;<br>5) услуги нематериального характера;<br>6) финансовые расходы.               | 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);<br>2) затраты на оплату труда;<br>3) отчисления на социальные нужды;<br>4) амортизация;<br>5) прочие затраты |
| Канада  | Российская Федерация  |
| 1) заработная плата и гонорары;<br>2) материалы, малоценные предметы и топливо;<br>3) услуги со стороны;<br>4) арендная плата;<br>5) амортизационные отчисления<br>6) страховые платежи;<br>7) налоги;<br>8) коммунальные и связанные с ними расходы;<br>9) банковские расходы. | 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);<br>2) затраты на оплату труда;<br>3) отчисления на социальные нужды;<br>4) амортизация;<br>5) прочие затраты |

Если исходить из нашей практики, то в странах Запада из материальных затрат выделены услуги материального характера, из состава прочих расходов выделены различные финансовые расходы, что, на наш взгляд, является интересным для теории и практики отечественного учета.

Исходя из технологии и специфики строительного производства и на основе изучения состояния дел считаем целесообразным из элемента «Прочие затраты» выделить в отдельную позицию налоги, сборы, платежи, а также различные финансовые расходы, например, отчисления в резервный фонд, расходы на сертификацию продукции, затраты по подготовке и переподготовке кадров и т.п., назвав их «финансовыми расходами».

В строительных организациях предлагаем применять следующие элементы: материальные затраты; расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; финансовые расходы; налоги, сборы, платежи; прочие затраты.

Предлагаемый перечень позволяет выделить виды затрат, по значимости, обеспечивающее приближение к международным стандартам учета и отчетности.

Для планирования, калькулирования и анализа себестоимости продукции затраты группируют по калькуляционным статьям. От того, насколько правильно определена группировка затрат, в значительной степени зависит объективность и достоверность определения себестоимости, качество планирования, учета и анализа производственных затрат и прибыли.

Данная группировка служит основой установления цен предприятием, используется как для характеристики структуры себестоимости, так и, что очень важно, дает возможность проанализировать уровень расходов по каждой статье и вскрыть внутрихозяйственные резервы снижения себестоимости.

Следует отметить, что в качестве критерия выделения в отдельную калькуляционную статью затрат выступает в одном случае их удельный вес, а в другом – их функциональный признак и принципы отнесения отдельных видов расходов на себестоимость, а не экономическое содержание и целевое направление расходов.

Изучение действующей практики показывает, что строительные организации в качестве типовой применяют группировку затрат на

выполнение строительных работ по следующим калькуляционным статьям затрат: «Материалы»; «Расходы на оплату труда рабочих»; «Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов»; «Накладные расходы».

Одной из отраслевых особенностей формирования себестоимости строительных работ является статья расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов. В зависимости от условий привлечения строительной техники расходы по содержанию машин и механизмов подразделяются на три группы: расходы по содержанию и эксплуатации собственных машин и механизмов; по содержанию арендуемой техники, в том числе в порядке лизинга, в других организациях без обслуживающего персонала; по оплате работ, выполненных сторонними организациями [3].

Указанные расходы включают в себя материальные и трудовые затраты по эксплуатации машин и механизмов, их обслуживанию, амортизационные отчисления, арендную плату за пользование машинами и их ремонт.

Учет затрат по эксплуатации строительных машин ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе групп или видов однородных машин. Затраты, накапливающиеся на счете 25, ежемесячно списываются в дебет счетов затрат тех производств, в которых использовались машины и механизмы: Дебет 20 «Основное производство» Кредит 25 – стоимость работ, выполненных для основного производства; Дебет 23 «Вспомогательные производства» Кредит 25 «Общепроизводственные расходы» – стоимость работ, выполненных для вспомогательных производств.

Другой отраслевой особенностью формирования себестоимости в подрядных строительных организациях является статья «Накладные расходы».

Накладными расходами в строительстве являются такие затраты, которые по своей природе связаны с основными затратами или вытекают из них, а также не могут быть в силу их общего характера прямо отнесены на те или иные строительные работы или заказы по счетам учета затрат производства. Поэтому накладные расходы предварительно учитываются на накопительных счетах и периодически, в порядке распределения, относятся на счета учета затрат и др. пропорционально основной заработной плате или иным установленным измерителям [3].

К накладным расходам строительной организации относятся: административно-управленческие расходы; расходы на содержание общехозяйственного персонала, непосредственно не связанного с производственной деятельностью; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств общехозяйственного назначения; расходы связанные с организацией охраны объекта строительства; расходы на спецодежду для работников строительства; расходы на организацию работ на строительных площадках; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные расходы по назначению.

В строительстве в отличие от промышленности применяется ограниченное количество калькуляционных статей, причем отдельные укрупненные статьи включают расходы, которые имеют различное экономическое содержание и назначение. Результаты проведенного исследования свидетельствуют о том, что широко применяемая в настоящее время большинством строительных организаций номенклатура калькуляционных статей затрат не соответствует современному уровню требований управленческого персонала хозяйствующего субъекта.

В принятой классификации калькуляционных статей прежде всего возражение вызывает то, что имеет место противопоставление прямых и накладных расходов, не имеющее никаких теоретических оснований, поскольку происходит смешение двух разных классификационных признаков, так как классификация затрат по способу включения затрат в себестоимость строительной продукции отождествляются с классификацией по технико-экономическому признаку. Накладные расходы отождествляются с косвенными, а основные с прямыми. Так, например, расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов являются одновременно основными и косвенными.

Таким образом, к основным следует относить такие затраты, которые вызваны непосредственно технологическим процессом строительства, а к накладным – расходы на управление этим процессом и хозяйственной деятельностью строительной организации. Данная группировка затрат является ключевой концепцией в бухгалтерском учете.

По нашему мнению, для отрасли строительства необходимо детализировать номенклатуру калькуляционных статей и установить ее в составе, представленном нами в табл. 2.

Таблица 2

Рекомендуемая номенклатура статей затрат  
для подрядных строительных организаций

| Предлагаемая номенклатура статей затрат  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Строительные конструкции и материалы.</li> <li>2. Оборудование.               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1. Оборудование, требующее монтажа.</li> <li>2.2. Оборудование, не требующее монтажа.</li> </ol> </li> <li>3. Инструменты и инвентарь.</li> <li>4. Топливо и энергия.</li> <li>5. Строительные работы, выполненные субподрядчиками.</li> <li>6. Расходы на проектно-изыскательские работы.</li> <li>7. Стоимость работ по устранению брака и переделкам некачественно выполненных строительных работ.</li> <li>8. Расходы на аренду и эксплуатацию строительных машин и механизмов.</li> <li>9. Сумма начисленной амортизации.</li> <li>10. Зароботная плата основных строительных рабочих.</li> <li>11. Отчисления на социальные нужды.</li> <li>12. Арендные платежи за землю.</li> <li>13. Административно-хозяйственные расходы.</li> <li>14. Расходы, связанные с обслуживанием работников строительства.</li> <li>15. Расходы, связанные с оплатой услуг инжиниринговых организаций.</li> <li>16. Расходы, связанные с содержанием и разборкой временных (нетитульных) сооружений.</li> <li>17. Содержание средства пожарной безопасности, а также сторожевой охраны.</li> <li>18. Общехозяйственные расходы.</li> <li>19. Затраты строительной организации на сдачу и оформление законченного строительства.</li> <li>20. Прочие расходы.</li> </ol> |
| Традиционная номенклатура статей затрат  |
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Материалы.</li> <li>2. Расходы на оплату труда рабочих.</li> <li>3. Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов.</li> <li>4. Накладные расходы</li> </ol>   |

Отметим, что для определения себестоимости продукции и полученной прибыли издержки группируются по статьям применительно к соответствующему методу учета затрат на производство и калькулирования. При этом различают затраты входящие и истекшие. Входящие затраты – это приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, использование которых должно принести доход в будущем, а если эти ресурсы в течение отчетного периода израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в будущем, то они считаются истекшими.

По характеру зависимости от объема производства затраты подразделяются на переменные и постоянные. Сущность этой классификации заключается в том, что различные виды затрат по-разному реагируют на изменение объема производства.

Некоторые авторы предлагают затраты в зависимости от объема производства называть «условно-переменные» и «условно-постоянные», так как деление на переменные и постоянные расходы в определенной мере условно, и переменные расходы на единицу продукции меняются под влия-

нием организационно-технических мероприятий, величина постоянных расходов – при существенном изменении объемов производства.

К переменным расходам можно отнести расход материалов, конструкции и деталей, основную зарплату производственных рабочих. К условно-переменным расходам относятся расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, транспортных средств и др. Если взять амортизационные отчисления на оборудование и транспортные средства в отраслях, где они начисляются равными долями за равные промежутки времени, то они являются постоянными, а если определяются пропорционально количеству вырабатываемой продукции, то переменными.

К числу постоянных расходов в строительстве можно отнести заработную плату административно-управленческого и обслуживающего персонала, арендную плату, амортизацию зданий, сооружений, расходы на подготовку кадров, расход топлива и энергии на отопление и освещение и др.

По периодичности возникновения производственные затраты включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения. С этой целью производственные затраты подразделяются на текущие и единовременные – затраты, производимые однократно или периодически.

К текущим затратам относятся расходы, постоянно имеющие место и связанные непосредственно с процессом выполнения работ: стоимость использованных материалов, расходы по оплате труда работников и другие аналогичные расходы. Расходы, производимые строительной организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, относятся к единовременным.

Исходя из потребности управления предприятием по характеру охвата планом, производственные затраты делятся на планируемые и непланируемые. Суть данной классификации заключается в том, что планируемые затраты рассчитаны на определенный объем производства СМР в соответствии с утвержденными нормами, нормативами, лимитами и сметами, которые включаются в плановую себестоимость выполняемых работ. Непланируемые затраты возникают в процессе производственной деятельности предприятий и отражаются только в фактической себестоимости выполняемых работ.

По способу включения в себестоимость расходы подразделяются на прямые и косвенные. Состав прямых и косвенных расходов не может быть определен однозначно, так как соотношение их строго индивидуально для каждого конкретного производства. Нельзя не заметить, что чем больше удельный вес прямых производственных затрат, тем точнее исчисляется себестоимость. Существуют пути приближения к реальным условиям распределения затрат между объектами калькуляции: совер-

шенствование базы и способов расчетов коэффициентов распределения, сокращение периода их распределения и др.

Что касается вопроса выбора базы распределения косвенных расходов, то существует две точки зрения. Первая из них обосновывает использование единой базы распределения, а вторая – дифференцированных баз распределения. Как показывает опыт функционирования промышленных предприятий, в управленческом учете косвенные расходы подвергаются подробному расчленению на группы однородных затрат, и каждая группа списывается на себестоимость продукции дифференцированно, пропорционально своей индивидуальной базе распределения.

Вышеизложенное свидетельствует о разнонаправленности целей группировки затрат в системе бухгалтерского учета. Широкое применение их в отечественной учетной практике позволит менеджерам принимать обоснованные решения по регулированию и управлению производством.

### **Литература**

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/)

2. Митюкова Э. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://vip.1gl.ru/#/document/234/429>.

3. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 190 с.

## **ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО ОБРАЗОВАНИЯ В ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ**

**Соболева Г.В.**

*кандидат экономических наук, доцент*

*Санкт-Петербургский государственный университет, Россия*

*g.v.soboleva@spbu.ru*

**Терентьева Т.О.**

*кандидат экономических наук, доцент*

*Санкт-Петербургский государственный университет, Россия*

*t.terenteva@spbu.ru*

**Попова И.Н.**

кандидат экономических наук, доцент

Санкт-Петербургский государственный университет, Россия

*i.porova@spbu.ru*

*Статья посвящена тем вызовам, которые цифровая экономика бросает образованию в сфере бухгалтерского учета. В работе рассматриваются вопросы формирования новых компетенций у учетного работника на основе анализа современных исследований о системе образования, проведенных в различных странах и сопоставления полученных результатов с оценкой цифровых навыков выпускников российских вузов. На основе анализа были сформулированы основные задачи, которые стоят перед образованием в сфере учета и аудита, с тем чтобы выпускники вузов могли соответствовать требованиям новой цифровой экономики.*

**Ключевые слова:** бухгалтерское образование, информационные технологии, цифровые компетенции, профессиональное суждение.

## **THE OBJECTIVES OF ACCOUNTING EDUCATION IN THE DIGITAL ECONOMY**

*This article focuses on the challenges the digital economy poses to accounting education. The paper examines the formation of new competencies in an accounting worker based on an analysis of modern research on the education system conducted in various countries and a comparison of the results obtained with the assessment of digital skills of graduates of Russian universities. Based on the analysis, the main tasks facing education in the field of accounting and auditing were formulated so that graduates of these programs could meet the requirements of the new digital economy.*

**Keywords:** accounting education, information technology, digital competencies, professional judgment.

В современных условиях, когда происходит глубокая цифровизация всех сфер жизни и, как следствие, полная трансформация бизнес-процессов, с особой остротой встает вопрос, насколько современные специалисты в области учёта смогут адаптироваться к новым условиям и занять достойную нишу на рынке труда. Большую роль в этом должно сыграть образование. Именно в процессе обучения буду-

щие учетные работники должны получить все необходимые компетенции. Поэтому во всём мире огромное внимание уделяется вопросам изменений в образовательном процессе, и первоочередными задачами является определение:

- какие профессиональные компетенции должны получать будущие учетные работники,
- какие навыки необходимо давать современным студентам,
- совершенствование каких общих навыков будет наиболее важно для успешности современного выпускника,
- какие методические подходы должны быть реализованы в современном учебном процессе,
- и наиболее злободневный вопрос, адаптация образования к ограничениям, возникшим в результате глобальной пандемии Covid-19.

Можно выделить следующие актуальные результаты исследования. В первую очередь авторами рассматривается необходимость внесения в современную подготовку профессионалов бухгалтерского учета и аудита новых курсов, которые будут развивать цифровые навыки. Прежде всего, это развитие навыков работы с большими данными и умений применения технологических способов анализа данных. Подобного мнения придерживаются источники из развитых стран. Интересным представляется опыт двух образовательных организаций США по обновлению их курсов по подготовке профессионалов бухгалтерского учета и аудита с учетом современных требований к навыкам. Речь идет об интеграции в учебные программы минимального уровня технологий и навыков работы с большими данными и анализа данных через внедрение Стандарта A7 (теперь Стандарт A5) AACSB (Association to Advance Collegiate Schools of Business), Ассоциации по развитию университетских бизнес-школ. Эта Ассоциация была основана в 1916 г. и ее аккредитация является эталоном качества бизнес-школы [1].

Однако, как показывает исследование, проведенное в Северной Каролине, реализация данного стандарта, хотя является крайне эффективным инструментом для изменений программ бухгалтерского учета и аудита, но может вызвать проблемы, поскольку реализация этих стандартов сильно зависит от финансовых возможностей университета, самой большой проблемой, в данном случае, может оказаться нехватка средств и соответствующих преподавателей [2].

С другой стороны, много места в зарубежных исследованиях уделяется обсуждению таких вопросов как реализация академических исследований в рамках учебных программ по бухгалтерскому учёту и аудиту. Исследования, проведенные различными специалистами, показывают, что именно данный тип работы со студентами позволяет формировать у них навыки профессионального суждения и быстрой адаптивности к меняющимся условиям жизни и работы. Basil P. Tucker и

Raef Lawson пишут, что разработчики программ EMBA (Executive MBA), дорогих и элитных программ обучения бизнес-профессионалов с опытом работы, осознали важность включения академических исследований для достижения успешных результатов обучения. Исследования среди участников Executive MBA в Австралии и Северной Америке показали высокую эффективность академических исследований для развития профессиональных навыков [3]. Однако в этой области выделяют и наличие серьезных проблем. Например, Angus Duff, Phil Hancock и Neil Marriott. пишут, что основными заинтересованными сторонами в модели разработки учебных программ по профессиональному бухгалтерскому учету, чаще всего до сих пор, являются профессиональные бухгалтерские ассоциации и работодатели, в то время как институты, академии и научная среда слабо влияют на данные программы [4].

Стоит отметить, что в Российской Федерации, в настоящее время тоже существует такая проблема, когда как приоритетным рассматривается мнение бизнес-сообщества. Как показывает опыт Австралии и Северной Америки, это уже пройденный ими этап, по результатам которого они пришли к выводам, что доминирование мнения бизнес-среды обедняет учебные программы.

Исследователи из развивающихся стран больше внимания уделяют непосредственно профессиональным вопросам. В первую очередь формированию профессионального суждения у будущих бухгалтеров и аудиторов [5]. Причём нужно отметить, что для развивающихся стран характерно рассмотрение вопросов критического мышления и профессионального суждения именно в контексте традиционных профессиональных подходов [6], в то время как в американских журналах эти проблемы рассматриваются в тренде больших данных. Так, например, исследования, проведенные в Денверском университете, показывают, что в настоящее время студенты, получая задачи анализа данных испытывают состояние неопределенности и двусмысленности [7].

Таким образом по результатам анализа современных исследований становится очевидным, что простое включение в процесс обучения специальных курсов, развивающих цифровые навыки, не является исчерпывающей задачей. Серьезной проблемой является грамотное применение студентами полученных новых цифровых компетенций для решения профессиональных вопросов. Кроме того, еще ряд исследований показали, что значительные трудности, которые возникают на современном этапе, связаны с совершенствованием коммуникативных межличностных навыков общения [8]. Данные современных исследований свидетельствуют, что цифровизация общества делает эти вопросы достаточно актуальными. Избыточные увлечение технологически программами и курсами снижает способность к эффективной коммуникации в профессиональной среде у будущих профессионалов.

Для того, чтобы оценить, как обстоят дела в цифровых компетенциях в российском бухгалтерском образовании было проведено самостоятельное исследование: был организован опрос студентов и выпускников учетных специальностей ведущих вузов России с целью установления наличия или отсутствия цифровых компетенций, выработанных в процессе обучения, и соответствия между степенью владения ими и востребованностью данных навыков потенциальными работодателями. Исследование проводилось в два этапа. Первый этап – оценка степени владения рассматриваемыми навыками и ожиданий востребованности этих умений работодателями. Второй этап – оценка реальной востребованности работодателями цифровых современных навыков соискателей.

В опросе участвовали студенты последнего года обучения по специальности «Бухгалтерский учет», а также выпускники, закончившие вуз не более двух лет назад. Для второго этапа отбирались те, кто уже пытался искать работу по специальности, имел опыт собеседований с работодателями и познакомился с перечнем их требований. После анализа учебных программ вузов Москвы и Санкт-Петербурга были отобраны университеты, в которых осуществляется подготовка бухгалтеров. Затем случайным образом отобраны студенты и выпускники этих вузов для анкетирования. Таким образом был образован массив наблюдения.

В качестве навыков в программе опроса рассматривались: базовые навыки ведения учета; знание и владение профессиональными бухгалтерскими программами; навыки ведения управленческого учета; владение современным анализом данных; навыки программирования; знание и использование облачных технологий.

После анализа результатов первого анкетирования было установлено, что по 10-балльной шкале участники опроса оценили свой уровень подготовки в среднем на 7,5 баллов. При этом почти все полученные в вузах навыки оценивались ими выше 7 баллов, лишь навыки программирования были оценены как 5 из 10. То есть выпускники в целом удовлетворены своей подготовкой, высоко себя позиционируют, в том числе в части цифровых навыков, и ожидают востребованности их квалификации на рынке труда.

Второе анкетирование проводилось только с теми, кто участвовал в собеседованиях при приеме на работу. Выяснилось, что основные профессиональные навыки, востребованные работодателем, это ведение бухгалтерского и управленческого учета, владение специальными профессиональными программами, уровень подготовки специалистов адекватен спросу по этим компетенциям. Общецифровые компетенции, такие как навыки программирования, анализа массовых данных, облачных технологий, как правило, не интересовали работодателей совсем (рис. 1).

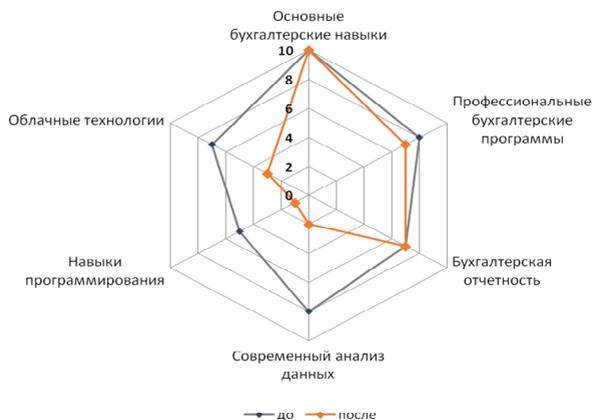


Рис. 1. Цифровые компетенции выпускников учетных специальностей

Таким образом, по результатам анализа исследований в области профессионального обучения и сопоставления их с полученными результатами анкетирования можно сформулировать задачи для эффективного изменения процесса обучения в сфере бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровизации экономики.

На современном этапе важнейшими задачами для профессионального обучения является:

- формирование новых навыков, внедрение в процесс образования специальных курсов и программ, формирующих технологичные навыки у обучающихся. Данные опросов бизнес-сообщества и результаты академических исследований в данном случае совпадают. Приоритетными направлениями должны быть технологии сбора и анализа больших данных. Однако нужно отметить, что в профессиональной среде также присутствует мнение о значимости цифровых технологий блокчейн, в то время как нет данных о широком внедрении ее изучения в учебных процесс;

- одновременно, опыт мировых ведущих учебных заведений свидетельствует, что процесс обучения должен гармонично включать в себя как получение профессиональных компетенций, так и проведение серьезных научных исследований обучающимися по профессиональной тематике. В противном случае у обучающихся происходит сужение профессиональных возможностей, в первую очередь в сфере применения профессионального суждения. Но также проблемы возникают и непосредственно в тех вопросах, которые касаются использования новых цифровых навыков. Поскольку их использование тоже предполагает наличие самостоятельного ответственного суждения о том, ка-

кие именно данные должны быть использованы из всего массива доступных, а также какие именно методы их анализа могут быть релевантны для конкретных профессиональных задач;

- при формировании профессиональных программ мнение бизнес-сообщества не может рассматриваться как приоритетное, должен существовать конструктивный диалог, тем более, что современных работодателей, как выяснилось, пока не очень волнует отсутствие у выпускника вуза цифровых навыков. Однако образовательная среда не может не отвечать на современные вызовы и должна смотреть в будущее, которое заметно проявилось в современных условиях глобальной пандемии;

- особое внимание должно быть уделено коммуникативным навыкам, мало того коммуникативные навыки и навыки межличностного общения должны формироваться как для привычных способов коммуникации, так и для взаимодействия с использованием новых цифровых инструментов.

## Литература

1. Sarkar S., Gray J., Boss S.R., Daly E. Developing institutional skills for addressing big data: Experiences in implementation of AACSB Standard 5 // *Journal of Accounting Education*. – 2021. – V.5 (Mars). – P. 100708.

2. Andiola L.M., Masters E., Norman C. Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights // *Journal of Accounting Education*. – 2020. – V.50 (Mars). – P. 100655

3. Tucker B.P., Lawson R. EMBA's perceived usefulness of academic research for student learning and use in practice // *The British Accounting Review*. – 2020. – V. 52 (Issue 5, September). – P. 100877.

4. Duff A., Hancock P., Marriott M. The role and impact of professional accountancy associations on accounting education research: An international study // *The British Accounting Review*. – 2020. – V. 52 (Issue 5, September). – P. 100829.

5. Leticia S. Relationship Between Learning Approaches and Academic Achievement of Accounting Education Students // *International Journal of Scientific and Research Publications*. – 2020. – V.10 (Issue 7, July). – P. 919–923.

6. Latif, Nurul Ezhawati Abdul. The Application of Critical Thinking in Accounting Education: A Literature Review / Latif, Nurul Ezhawati Abdul; Yusuf, Faizal Mohamed; Tarmezi, Nurazrin Mat; Rosly, Siti Zalika // *International Journal of Higher Education*. – 2019. – V. 8 (n.3). – P. 57–62.

7. Mesa W.B. Accounting students' learning processes in analytics: A sensemaking perspective // Journal of Accounting Education. – 2019. – V.48 (September) – P. 50–68.

8. Berry R. Soft skill change perceptions of accounting majors: Current practitioner views versus their own reality / Berry R., Routon W. // Journal of Accounting Education. – 2020. – V. 53 (December). – P.100691.

## **ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОЗМОЖНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Шогенцукова З.Х.**

*кандидат экономических наук, доцент  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова», Нальчик, Россия  
zsh27@yandex.ru*

**Кудаев З.К.**

*магистрант 3 года обучения, направления  
Экономика, программа «Учет, анализ и аудит»*

*В статье исследуется одна из важнейших проблем применения приемов управленческого учета в рамках использования Плана счетов бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, управление затратами, калькулирование, себестоимость, План счетов бухгалтерского учета, затраты, распределение затрат.

### **MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES USING THE CHART OF ACCOUNTS**

*The article examines one of the most important problems of applying management accounting techniques in the framework of using the Accounting Chart of Accounts.*

**Keywords:** Management Accounting, Cost Management, Calculation, Cost, Chart of Accounts, Costs, Cost Allocation.

Традиционно систему бухгалтерского учета в России рассматривают в первую очередь через применение Плана счетов [1], поэтому его использование при формировании информации, вовлечение управленческого учета в единую систему информационного обеспечения управления предприятием является актуальным. Возникает вопрос, возможно ли

в рамках официально законодательно утвержденного Министерством финансов РФ Плана счетов от 31.10.2000 № 94-н, организовать формирование информации в рамках управленческого учета или необходимо разработать и применять отдельную систему счетов, используемую только для целей внутреннего управленческого учета.

Применение Плана счетов бухгалтерского учета для целей управленческого учета дает возможность расширить информационное обеспечение организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) предприятия. Как отмечал Р. де Рувер, «начиная с XIV–XV вв. венецианские торговцы время от времени кроме положенных бухгалтерских книг, заполняемых служащими, сами вели секретные книги, чтобы отразить самые конфиденциальные операции (касающиеся чаще всего движения капитала и величины общей прибыли)» [2].

В рамках рассмотрения возможности применения единого Плана счетов для формирования информации для управленческого учета, решается вопрос и о взаимодействии двух подсистем бухгалтерского учета: финансового и управленческого, поскольку на начальных этапах и в дальнейшем финансовый учет выступает существенным источником входящей, исходной информации для управленческого учета.

Одним из задач, решаемых с помощью применения системы управленческого учета является установление степени детализации плана счетов, которая зависит от «детальных расширений» собираемой информации, и разработка системы с заданной глубиной, а также выбор методов и способов учета затрат и формирования финансовых результатов деятельности предприятия, адекватно отражающих особенности осуществления производственных процессов и согласованных с целями управления предприятия, т.е. формирование учетной политики.

На примере учетных и отчетных данных российского предприятия рассмотрим выделяемые в теории варианты, способы организации взаимодействия финансового учета и управленческого учета, т.е. организации управленческого учета с использованием Плана счетов.

В результате принятия в 2000 году Плана счетов, утвержденный МФ РФ, в теории рядом ученых были даны различные рекомендации по его использованию для целей управленческого учета. Новый план счетов дает возможность российским предприятиям применения по своему усмотрению «свободных» счетов бухгалтерского учета, не имеющих наименования. В частности, согласно разделу 3 «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета, выделена группа «свободных счетов» (20–29), которые по мнению, специалистов могут быть использованы для своих нужд, например, применения различных группировок расходов (по статьям калькуляции, местам возникновения затрат, центрам ответственности или иному признаку, не рассмат-

риваемый в рамках финансового учета, но используемый в управленческом учете для формирования информации).

Кроме того, в соответствии с инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета, для целей управленческого учета для формирования информации затрат с их группировкой по экономической себестоимости могут быть использованы счета с 30 по 39.

Ряд российских ученых в своих работах приводят рекомендации и предлагают различные способы применения Плана счетов для целей управленческого учета, в частности, это В.Ф. Палий [3], С.А. Николаева [4], В.Б. Ивашкевич [5], Вахрушина М.А. [6] и другие. Путем обобщения можно выделить два варианта, способа организации управленческого учета с применением Плана счетов, утвержденным МФ РФ: 1) интегральный, 2) автономный вариант.

При первом варианте счета финансового и управленческого учета формируются в рамках единого Плана счетов на уровне отражении затрат на производство с использованием свободных счетов с 30–31, без детализации информации с использованием калькуляционного учета. Данный вариант, по мнению различных специалистов, применим на любом предприятии, и не требует сложных механизмов формирования информации. Кроме того, он наиболее прост в применении и позволяет группировать информации для управленческого учета, существенно не усложняя учетный процесс.

Но механизмы его применения и информация, формируемая в результате применения, недостаточны для предприятий, которые ставят перед управленческим учетом стратегические цели и задачи. Данный способ применения единого Плана счетов для финансового и управленческого учета представляет собой интегрированную систему учета на предприятии, который обеспечивает системность учетного процесса, предполагает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях согласования данных управленческого учета с показателями финансового учета и отчетности, формирование единой учетной политики финансового и управленческого учета.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ) 10/99 расходы по обычным видам деятельности, т.е. по тем из них, по которым реализация продукции отражается через счет 90 «Продажи», формируются по элементам и для данных целей можно использовать свободные счета раздела 3 Плана счетов:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Отчисления на социальные нужды»;
- 33 «Амортизация»;
- 34 «Прочие затраты»;

– 37 «Отражение общих затрат».

Согласно учетным данным российского предприятия по счетам с 30 по 34 можно сформулировать следующую информацию (см. табл. 1).

Таблица 1

Затраты российского предприятия по экономическим элементам

| Элемент затрат                 | Сумма, тыс. руб. |              | Структура затрат, доля в себестоимости продукции, % |              | Счет управленческого учета          |
|--------------------------------|------------------|--------------|---|--------------|-------------------------------------|
|                                | прошлый год      | отчетный год | прошлый год   | отчетный год |                                     |
| Материальные затраты           | 12147320,65      | 16089876,85  | 64,87   | 67,47        | 30 «Материальные затраты»           |
| Затраты на оплату труда        | 4596534,11       | 5520485,5    | 24,56   | 23,15        | 31 «Затраты на оплату труда»        |
| Отчисления на социальные нужды | 1378960,24       | 1656146,66   | 7,36  | 6,94         | 32 «Отчисления на социальные нужды» |
| Амортизация                    | 462166,32        | 436258,09    | 2,47  | 1,82         | 33 «Амортизация»                    |
| Прочие затраты                 | 139262,84        | 145318,6     | 0,74  | 0,62         | 34 «Прочие затраты»                 |
| ИТОГО                          | 18724244,16      | 23848084,7   | 100   | 100          | х                                   |

Группировка информации о затратах по экономическим элементам дает возможность увидеть структуру себестоимости продукции (работ, услуг) (рис. 1) с детализацией вида затрат, занимаемого наибольший удельный вес в данной структуре.

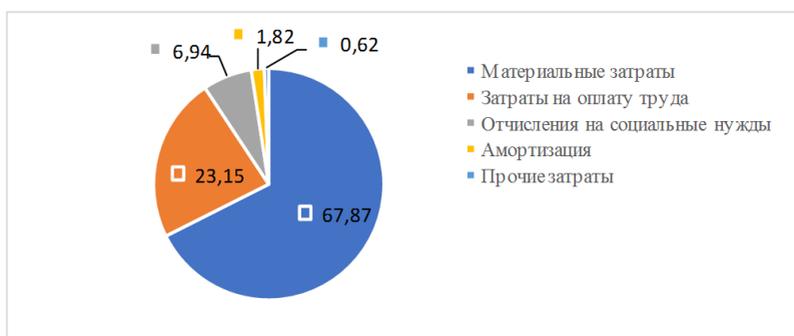


Рис. 1. Структура затрат предприятия по экономическим элементам

Учетная технология формирования информации на счетах при применении интегрального способа, предполагает формирование информации о затратах по экономическим элементам на соответствующих счетах в корреспонденции со счетами финансового учета. Ежеме-

сячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет отражающего счета 37 «Отражение общих затрат» (см. рис. 2).

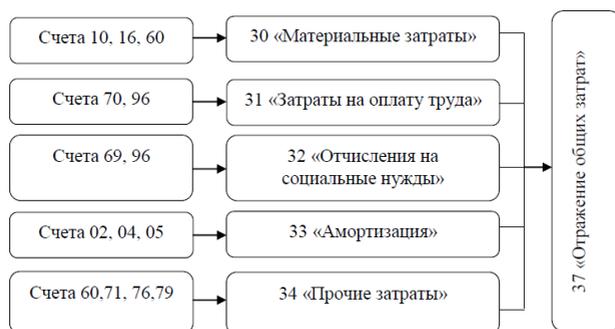


Рис. 2. Учет затрат по экономическим элементам

Отраженные путем обобщения информация на счете 37 «Отражение общих затрат» суммы распределяют между калькуляционными счетами и записывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», а также в дебет счета 44 «Расходы на продажу» (см. рис. 3).

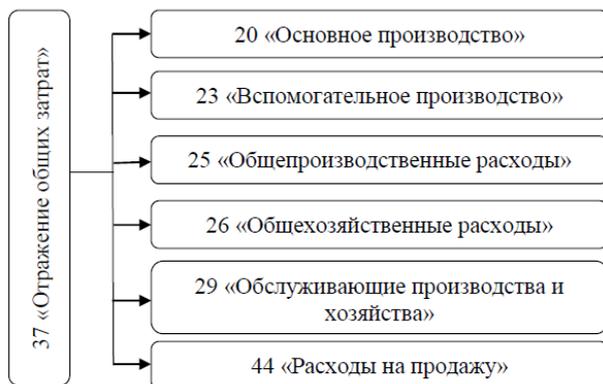


Рис. 3. Распределение затрат, учтенных по экономическим элементам

Возможность практического применения первого способа в рамках российского законодательства, регламентируется требованием п. 8 ПБУ 10/99, в котором сказано, что «при формировании расходов

по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам» [7]. Группировка затрат предприятия по экономическим элементам предписана нормами законодательства РФ и является единой вне зависимости от отрасли, в котором осуществляет свою деятельность предприятие. Применение калькуляционного учета, т.е. классификация затрат по статьям калькуляции, основывается на рекомендациях отраслевых инструкций, которые раскрывают информацию о типовой номенклатуре рекомендуемой статьи затрат, и предприятия могут корректировать его под свои индивидуальные особенности.

Обобщая учетные и отчетные данные российского предприятия в табл. 2, рассмотрим группировку затрат по статьям калькуляции и отражение информации на счетах финансового учета: с 20 по 29 (см. рис. 3).

В табл. 2 представлено формирование информации после группировки затрат по экономическим элементам на основе данных предприятия. Затраты, отраженные по счетам 30–39, являются информацией, применяемой для управленческих целей, своеобразным вычлениением информации из системы финансовой учета для управленческих целей. В ходе использования первого способа организации управленческого учета, т.е. интегрального варианта предполагается возвращение формирования информации в русло финансового учета путем обобщения информации на счете 37 «Отражение общих затрат» (см. рис. 3).

Таким образом, общая схема применения интегрированного варианта в системе организации управленческого учета, предполагает, что в рамках финансового учета происходит реорганизация информационной базы, с включением в него элементов, приемов, механизмов формирования информации для принятия управленческих решений, что обеспечивается в рамках единого плана счетов с учетом требований учетной политики, в рамках которых эти решения могут быть реализованы на практике. Предложенный вариант не потребует значительных дополнительных затрат, так как существующая на предприятии бухгалтерская служба кроме традиционной задачи формирования внешней финансовой отчетности расширит востребованность имеющейся бухгалтерской информации на предприятии и улучшит качество принимаемых управленческих решений.

Таблица 2

**Затраты предприятия по статьям калькуляции,  
после распределения на производственные счета бухгалтерского учета**

| Счета по учету затрат   | Статьи калькуляции (типовая номенклатура статей) | Сумма, тыс. руб. |              | Счета бухгалтерского учета   | Счета управленческого учета  |                           |
|---|--|------------------|--------------|--|--|---------------------------|
|   |  | прошлый год      | отчетный год |  |  |                           |
| 1   | 2  | 3                | 4            | 5  | 6  |                           |
| 10 «Материалы»<br>60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  | Сырье (основное)                                 | 4808545,86       | 9257571,6    | 20 «Основное производство»   | 30 «Материальные затраты»  |                           |
|   | Сырье (вспомогательное)                          | 6739701,53       | 6105147,7    |  |  |                           |
| 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»   | Заработная плата                                 | 647617           | 989168       |  | 31 «Затраты на оплату труда»   |                           |
| 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»   | Социальное страхование                           | 168380,42        | 261140,35    |  | 32 «Отчисления на социальные нужды»  |                           |
| 10 «Материалы»  | Вода   | 56907,12         | 65215,1      |  | 25 «Общепроизводственные расходы»  | 30 «Материальные затраты» |
|   | Электроэнергия (свет)                            | 308582,31        | 398156,64    |  |  |                           |
|   | Газ (пар)  | 233583,83        | 263785,81    |  |  |                           |
| 02 «Амортизация»;<br>70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»<br>69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | Содержание оборудования                          | 1180159,92       | 1250211,7    | 33 «Амортизация»;<br>31 «Затраты на оплату труда»<br>32 «Отчисления на социальные нужды» |  |                           |
| 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»<br>69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»                      | Ремонт   | 1000000          | 2000000      |  |  |                           |
| 02 «Амортизация»;<br>70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»<br>69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | Общезаводские расходы                            | 3441503,33       | 3112369,2    | 26 «Общехозяйственные расходы»   | 33 «Амортизация»;<br>31 «Затраты на оплату труда»<br>32 «Отчисления на социальные нужды» |                           |
| 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»<br>71 «Расчеты с подотчетными лицами» и другие                          | Внутризаводские расходы                          | 139262,84        | 145318,6     |  | 34 «Прочие затраты»  |                           |
| х   | Полная себестоимость                             | 18724244,1       | 23848084,7   | х  | х  |                           |

Второй способ организации управленческого учета в экономической литературе получил название автономный, поскольку предполагает обособление финансового и управленческого учета в самостоятельные подсистемы, в том числе и при использовании Плана счетов: каждая выступает замкнутой подсистемой. При этом в каждой учетной подсистеме используются парные контрольные счета одного и того же наименования, т.е. зеркальные счета или счета-экраны, через которые осуществляется их взаимосвязь. Для этого счета 20–29 по учету затрат на производство выделяют в самостоятельную систему счетов управленческого учета, отдельную от системы других синтетических счетов бухгалтерского учета. К имеющимся счетам необходимо добавить специальный отражающий счет 27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счету 37 «Отражение общих затрат».

Как и в первом варианте, все расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируются на счетах 30–34 по элементам затрат. Ежемесячно эти счета закрываются в дебет счета 37 «Отражение общих затрат». Одновременно те же суммы расходов записывают по кредиту другого отражающего счета, «Распределение общих затрат», в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (см. рис. 4).

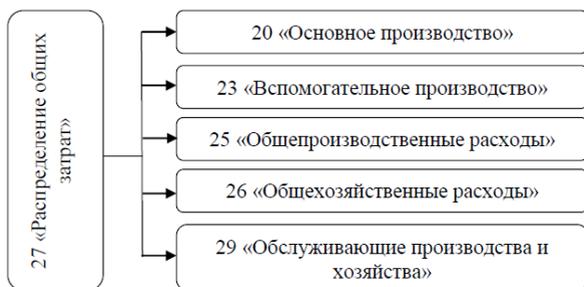


Рис. 4. Счета управленческого учета

Второй вариант применения счетов управленческого учета предназначен для больших и средних предприятий в целях создания надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и себестоимостью. Однако построение автономной системы управленческого учета делает необходимым создание новой

службы, которая в ряде случаев неизбежно будет дублировать, параллельно выполнять задачи внутренней финансовой бухгалтерии.

Наиболее приемлемым вариантом организации управленческого учета для большинства российских предприятий является первый вариант, так как он сопряжен с меньшими расходами, что обусловлено отсутствием необходимости в создании новой службы для ведения автономной системы управленческого учета. Для предприятий такого масштаба в настоящее время рекомендуется применять интегрированный вариант, когда счета управленческого учета ведутся совместно со счетами финансового учета.

На основе учетных и отчетных данных можно рассмотреть и применение второго варианта организации управленческого учета, но приемы распределения затрат при формировании информации для управленческого учета являются коммерческой тайной, поэтому ни одно предприятие их не раскрывает. Согласно данным табл. 2 можно отметить, что для формирования информации после их группировки по экономическим элементам, были применены подходы, используемые на предприятии при составлении калькуляции.

Механизмы, используемые при распределении затрат для целей управленческого учета, включают широкий спектр. Методология распределения затрат в управленческом учете, может отличаться от применяемых приемов в рамках финансового учета, что и итоге может привести к различиям сумм затрат, формируемых на счетах с 20–29 для целей финансового учета, и отдельных дублированных для целей управленческого учета счетах с 20 по 29. Данные по статьям калькуляции были сформированы с использованием положений смет затрат, применяемых на предприятии и планируемых показателей внутренних учетных регистров, составляемых на конкретных предприятиях с учетом специфических и индивидуальных особенностей (табл. 2).

Для применения второго варианта предполагается углубление и обособление счетов управленческого учета. В момент обобщения информации на счете 37, параллельно осуществляется распределение затрат на производственные счета с использованием счета 27 «Распределение общих затрат». Основная идея второго варианта состоит в осуществлении параллельного процесса распределения затрат по нормам финансового учета и отдельно с применением приемов управленческого учета. Итог распределения оформляется на парных, зеркальных счетах по кодировке и наименованию счетов, применяемых согласно официально утвержденному Плану счетов.

Финансовый учет регламентирует формирование информации на производственных счетах с 20 по 29, но механизмы калькуляцион-

ного учета не требуется раскрывать, тогда как для управленческого учета, управление калькуляционным учетом и является целью его организации и применения на предприятии. Второй способ организации управленческого учета, может быть расширен на уровне аналитического учета, применения других инструментов управленческого учета, например, применения маржинального учета, бюджетирования и т.д. На уровне аналитического учета информация может быть детализирована по видам производимой продукции (работ, услуг).

Рассмотренные способы организации управленческого учета с использованием Плана счетов, не являются исчерпывающими, они могут быть конкретизированы, расширены. Могут быть использованы совершенно иные механизмы и приемы формирования информации для управления производственной деятельностью предприятия. Крупные российские предприятия могут организовать управленческий учет без использования Плана счетов, утвержденный МФ РФ, путем разработки и применения индивидуально Плана счетов, учитывающий возможность формирования информации не только в рамках финансового учета, но и управленческого учета, со своей кодировкой и наименованием. Это становится необходимостью, поскольку система управленческого учета для таких предприятий является своеобразным ноу-хау, системой используемой, для формирования конфиденциальной информации о деятельности внутри самой организации.

### **Литература**

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

2. Друри К. Управленческий и производственный учет / пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 1071 с.

3. Палий, В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 13. – С. 62–64.

4. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 125 с.

5. Ивашкевич И.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 36–41.

6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов высшего профессионального образования, обучающихся по направлениям 080200 «Менеджмент», 080100 «Экономика». – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Национальное образование, 2012. – 671 с.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>.

9. Шогенцукова З.Х., Гедгафова И.Ю. Систематизация процесса стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности: масштабы и глубина ее осуществления Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 2 (344). – С. 58–68.

10. Ларионов А.Д., Шогенцукова З.Х. Проблемы стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности в российской федерации Известия Международной академии аграрного образования. – 2012. – № 14-2. – С. 162.

## **УСЛОВИЯ И ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ**

**Фролова И.В.**

*кандидат экономических наук, доцент*

*Южный федеральный университет, г. Ростов-на-Дону, Россия*

*irarostov@mail.ru*

**Ураскулов Ш.Р.**

*магистрант, Южный федеральный университет,*

*г. Ростов-на-Дону, Россия*

*Shata.uraskulov@mail.ru*

*В статье рассматриваются нормативные условия и предпосылки формирования системы внутреннего контроля организации, определены взаимосвязи системы внутреннего контроля организации*

*в рамках концепции COSO, а также уточнены нормативные уровни формирования системы внутреннего контроля организации, что позволяет систематизировать принципы построения и нормативную базу формирования системы внутреннего контроля организации.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, система внутреннего контроля организации, концепция COSO.

## **CONDITIONS AND PREREQUISITES FOR THE FORMATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE ORGANIZATION**

*The article deals with the regulatory conditions and prerequisites for the formation of the internal control system of the organization, the relationship of the internal control system of the organization within the concept of COSO, and specifies the regulatory levels of formation of the internal control system of the organization, which allows to systematize the principles of construction and the regulatory framework for the formation of the internal control system of the organization.*

**Keywords:** accounting, internal control system of organization, COSO concept.

В современных условиях действия внешних шоков и рискогенных факторов хозяйствования особое внимание уделяется развитию управленческих инструментов, способных гибко реагировать на динамику внешней среды с учетом внутренней системы контроля, нацеленной на повышение финансовой устойчивости предприятия.

Система внутреннего контроля (СВК) выступает структурным элементом системы управления предприятием, позволяющей достигать целей, поставленных собственниками бизнеса с минимальными затратами. Эффективная организация контроля и его функционирование на предприятии помогает не только выявлять недостатки и нарушения во всех производственных процессах, а также предупреждать их и своевременно устранять.

Согласно концепции COSO, внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия и топ-менеджментом, определяющим стратегическое управление и всеми другими сотрудниками, в полной мере обеспечивающими достижение компанией поставленных целей. При этом во главе угла ставится ответственность руководителя предприятия за состояние контроля в организации с учетом следующих моментов [1]:

– внутренний контроль – это процесс и средство достижения цели, а не самоцель;

– внутренний контроль осуществляется на всех уровнях управления;

– от внутреннего контроля владельцы и руководство предприятия могут ожидать только обоснованного уровня обеспечения достижения поставленных целей, однако он не дает абсолютной гарантии безошибочной работы;

– внутренний контроль обеспечивает достижение поставленной цели или нескольких целей в смежных областях деятельности.

В модели COSO представлены и описаны пять взаимосвязанных элементов внутреннего контроля: контрольная среда, оценка риска, контрольные меры, информация и коммуникация, мониторинг.

В мае 2013 года Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея опубликовал обновленный вариант Концептуальных основ внутреннего контроля (Internal Control – Integrated Framework). В обновленной версии Концепции дано более четкое описание компонентов СВК для того, чтобы помочь предприятиям построить и внедрить более эффективную СВК. Новая Концепция COSO была выпущена в виде трех документов (рис. 1) [2].

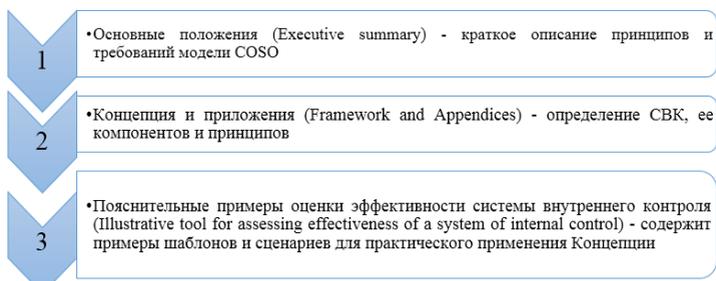


Рис. 1. Содержание обновленного варианта Концептуальных основ внутреннего контроля

Самым главным изменением стало то, что в новой Концепции COSO сформулированы 17 основных принципов функционирования системы внутреннего контроля для каждого ее элемента [3]. Данные принципы должны обеспечить понимание требований к разработке и внедрению эффективной системы внутреннего контроля, а также оценке ее эффективности.

Система внутреннего контроля организации охватывает все уровни управления организации и все сферы контроля: финансовый,

операционный, нормативный и систему управления рисками. В табл. 1 представлены основные требования в части регулирования внутреннего контроля над финансовой отчетностью и активами публичной компании [4].

Таблица 1

Требования к системе внутреннего контроля  
в рамках Объединенного Кодекса корпоративного управления

| Принцип   | Положения принципа  |
|---|---|
| С.2 Внутренний контроль: «Совет директоров должен поддерживать разумную систему внутреннего контроля для защиты инвестиций акционеров и корпоративных активов»  | Совет директоров обязан минимум раз в год проверять эффективность системы внутреннего контроля и отчитываться перед акционерами. Проверка должна охватывать все сферы контроля: финансовый, операционный, нормативный и систему управления рисками  |
| С.3 Комитет по аудиту и аудиторы: «Совет директоров должен создать формальные и прозрачные процедуры финансовой отчетности и внутреннего контроля, а также поддерживать соответствующие отношения с аудиторами» | Главная роль и обязанности комитета по аудиту должны быть закреплены письменно и включать в себя мониторинг целостности финансовых данных компании, а также проверку важных решений, содержащихся в финансовой отчетности, проверку корпоративной системы внутреннего контроля и, если этим не занимается отдельный комитет совета по рискам, состоящий из независимых директоров, или сам совет, проверку систем внутреннего контроля и управления рисками |

На сегодняшний день единая методология комплексного подхода по вопросам организации и внедрения внутреннего контроля в экономических субъектах отсутствует. До 2012 года законодательные органы Российской Федерации (далее – РФ) обходили вопросы регламентации внутреннего контроля стороной, ограничиваясь лишь отдельными упоминаниями в нормативно-правовых актах разного уровня, начиная с Гражданского кодекса РФ, заканчивая правилами (стандартами) аудиторской деятельности и методическими рекомендациями.

С 1 января 2013 года Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ) официально возложил обязанности на экономические субъекты осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Первая часть ст. 19 Федерального закона № 402-ФЗ гласит: «Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» [5].

Данное требование не является чем-то совершенно новым для предприятий. В бухгалтерском учете в соответствии с общепринятыми принципами и требованиями должны осуществляться процедуры внутреннего контроля. Это касается и формирования учетной политики на предприятии, методики процедур бухгалтерского учета, неотъемлемой

частью которых является контроль [6]. Однако законодатель не учел, что ответственность за процессный контроль на предприятии несет менеджмент, а не бухгалтер, который ответственен только за один процесс на предприятии – организацию и ведение бухгалтерского учета [7].

При этом вторая часть статьи 19 Федерального закона № 402-ФЗ касается непосредственно бухгалтерского учета, поскольку предписывает экономическому субъекту, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту «...организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)» [8].

Однако данный пункт предполагает исключение для предприятий, когда руководитель принимает на себя обязанности по ведению бухгалтерского учета. В одних руках будет сконцентрировано и принятие управленческих решений, и их отражение в учете и отчетности, и за этим не предусмотрено никакого контроля. В данной ситуации наоборот следует предусмотреть особую норму необходимости контроля специально уполномоченным должностным лицом.

Развивая тему организации внутреннего контроля, Министерство финансов РФ разработало документ «Информация для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» и направил ее всем заинтересованным субъектам (Письмо Минфина РФ от 25.12.2013 г. № 07-04-15/57289). Поскольку в Федеральном законе № 402-ФЗ отсутствуют практические рекомендации по организации и осуществлению экономическими субъектами внутреннего контроля, для обобщения данной практики Министерство финансов РФ подготовило документ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Постановлением Правительства Российской Федерации от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» утверждены Международные стандарты аудита, в частности МСА № 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». Основное предназначение стандарта заключается в том, чтобы обеспечивать учет качества внутреннего контроля ауди-

руемых лиц, способности системы внутреннего контроля предотвратить существенные искажения финансовой отчетности.

Следует обратить внимание на то, что с понятием внутреннего контроля связано и множество действующих нормативных актов не только в области бухгалтерского учета. Согласно пункту 1 статьи 295 Гражданского Кодекса РФ «собственник имущества ...осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества...» [9].

В пункте 6 ст. 105.26 Налогового Кодекса РФ говорится о том, что при налоговом мониторинге «в регламенте информационного взаимодействия указываются порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы, сведения о регистрах бухгалтерского учета, об аналитических регистрах налогового учета, а также информация о системе внутреннего контроля данной организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов» [10].

Следует признать, что включение в Федеральный закон № 402-ФЗ специальной статьи о внутреннем контроле в целом имеет положительное влияние, происходит формирование эффективного управленческого мышления о том, что такой контроль существует и должен осуществляться в организации на постоянной основе [11].

Уровни нормативного регулирования внутреннего контроля: законодательный, нормативный, методический (рис. 3).

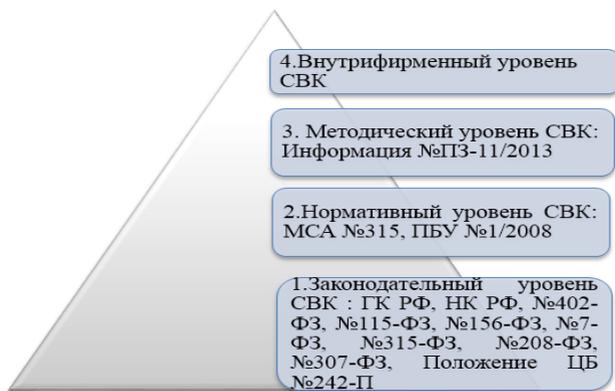


Рис. 3. Уровни нормативного регулирования внутреннего контроля

Таким образом нормативные условия и предпосылки формирования системы внутреннего контроля организации отражены в международном и российском законодательстве. Для отечественных предприятий Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете». В дополнение к данному закону Министерство финансов РФ выпустило информацию об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля, в котором более подробно излагается информация про элементы СВК, документирование и организацию внутреннего контроля. Кроме указанных нормативно-правовых актов регламентирует элементы СВК и порядок их оценки МСА № 315 (пересмотренный) и иные федеральные законы РФ.

### Литература

1. Азарская М.А., Веркеева Е.В., Леухина Т.Л. Стандарты внутреннего аудита. – Йошкар-Ола: ПГТУ, 2013. – 53 с.
2. Бокатая С.В. Принципы построения системы внутреннего финансового контроля с учетом требований зарубежных нормативных актов // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2015. – № 9. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
3. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. URL: [https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf) (дата обращения: 29.11.2020).
4. DeviceLock для соответствия Combined Code on Corporate Governance. URL: [https://www.deviceclock.com/ru/dl/DeviceLock%20Corporate%20Governance\\_ru.pdf](https://www.deviceclock.com/ru/dl/DeviceLock%20Corporate%20Governance_ru.pdf) (дата обращения: 29.11.2020).
5. ч. 1 ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете»: доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Азарская М.А. Система внутреннего контроля в управлении организаций // Инновационное развитие экономики. – 2014. – № 2(19). – С. 112.
7. Серебрякова Т.Ю., Гордеева О.Г. Тенденция укрепления внутреннего контроля в коммерческих организациях // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 3. – С. 56.
8. Ч. 2 ст. 19 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете».
9. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 23.05.2018): Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

10. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 19.02.2018): Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

11. Кизилов А.Н., Овчаренко О.В. Развитие внутреннего аудита в системе управления коммерческой организацией // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2009. – № 3 (29). – С. 265–272.

## **ОСОБЕННОСТИ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ РОССИЙСКИХ АВИАКОМПАНИЙ**

**Соколова А.А.**

*кандидат экономических наук,  
доцент кафедры статистики, учета и аудита  
Санкт-Петербургского государственного университета, Россия  
a.sokolova@spbu.ru*

**Александрова Е.В.**

*студентка 4 курса бакалавриата  
Санкт-Петербургский государственный университет, Россия  
liza.eva@yandex.ru*

*Данная статья посвящена специфике финансового анализа российских авиакомпаний. В работе рассматриваются доминирующие характеристики предприятий авиационной отрасли и их влияние на выбор ключевых показателей (критериев), используемых при проведении финансового анализа деятельности компаний.*

**Ключевые слова:** финансовый анализ, бухгалтерская отчётность, ключевые показатели, российские авиакомпании.

## **FINANCIAL ANALYSIS FEATURES OF RUSSIAN AIRLINES**

*This article is devoted to the specification of Russian airlines financial analysis. This paper examines the aviation industry characteristic features and their impact on the key indicators (criteria) choice needed for the company financial analysis.*

**Keywords:** financial analysis, financial statements, key indicators, Russian airlines.

Анализ финансового состояния компаний включает в себя «базовый набор» этапов: предварительная оценка (построение аналитического баланса, проведение горизонтального и вертикального анализов), анализ ликвидности и платежеспособности, анализ финансовой устойчивости, анализ рентабельности, анализ деловой активности и анализ финансовой несостоятельности (прогнозирование банкротства). Для каждого из этих этапов предусмотрена система соответствующих показателей, исходя из результатов расчета которых, складывается общая оценка о состоянии предприятия, формируется целостный вывод и на основе этого уже принимаются дальнейшие управленческие решения.

Авиационная отрасль имеет свою специфику в части финансового анализа. Например, то, что большое внимание в ней уделяется характерным показателям операционной деятельности авиакомпаний. Среди основных операционных показателей можно выделить такие, как: пассажиропоток, пассажирооборот (фактический и предельный), процент занятости кресел, количество выполненных рейсов, парк самолетов, налет авиапарка [1, с. 9]. Андреев А.В. предлагает также уделить внимание таким индикаторам оценки эффективности бизнес-процессов, как измерение персональной активности управленческих работников, процента исправности оборудования в салонах самолетов, количества жалоб клиентов, количества участников программы для часто летающих пассажиров, а также показателям оперативной деятельности по различным подразделениям компании и индикаторам, характеризующим деятельность компании на различных целевых рынках авиаперевозок – например, занимаемая доля рынка авиаперевозок, соотношение собственной тарифной политики и конкурентной др. [2, с. 30]. Изменение показателей операционной деятельности главным образом отражается на таких финансовых показателях авиакомпаний, как выручка, показатели себестоимости и прибыль, как следствие. Для того, чтобы увеличение показателей операционной деятельности приводило к росту экономического масштаба (потенциала) предприятия, и как результат, к росту прибыли, необходимо следить, чтобы темп роста выручки от этих изменений превышал темп роста активов компании, но, в то же время, был ниже темпа роста затрат, которые будут увеличиваться в связи с наращиванием объемов.

Для оценки ликвидности традиционно используются коэффициенты текущей (Кт.л.), быстрой (Кб.л.) и абсолютной ликвидности (Ка.л.), а также рассчитывается величина собственных оборотных средств компании (СОС). Что касается коэффициентов, то для оценки авиапредприятий рационально использовать все три, однако сравни-

вать полученные значения необходимо именно со среднеотраслевыми, так как нормативы по отрасли отличаются от общепринятых. Среднее значение Ка.л. по авиакомпаниям довольно низкое (около 0,1) [3], что обусловлено невысокой долей денежных средств (ДС) у авиапредприятий, по сравнению с огромной долей кредиторской задолженности (КЗ). А вот отклонение средних значений показателей Кт.л. и Кб.л. по данному виду деятельности от общих нормативов не особо велико, так как в их случае происходит компенсация большого знаменателя в виде КЗ весомым числителем (преимущественно за счет дебиторской задолженности).

Причина весомости средств в расчетах следующая. КЗ авиакомпаний складывается из значительных сумм авансов полученным и КЗ поставщикам и подрядчикам. Большое количество полученных авансов объясняется спецификой отрасли воздушного транспорта – все пассажиры оплачивают посадочные билеты заблаговременно, следовательно, у авиакомпаний возникают обязательства перед пассажирами в счет предстоящих перевозок. КЗ поставщикам и подрядчикам представлена в основном расчетами за горюче-смазочные материалы (ГСМ) и бортовое питание. Также сюда входит часть обязательств (краткосрочные) по аренде самолетов. Дебиторская задолженность (ДЗ) авиакомпаний преимущественно складывается из ДЗ покупателям и заказчикам (расчеты за ГСМ, расчеты с агентами по пассажирским и грузовым перевозкам) и авансов выданных (оплата в счет будущих поставок ВС).

Что касается определения величины СОС авиапредприятий, то здесь результат часто получается отрицательным из-за превышения краткосрочных обязательств над оборотными активами компаний. Отсюда можно сделать вывод, что большинство авиапредприятий применяют агрессивную модель управления СОС, то есть финансирование оборотных средств осуществляется только за счет краткосрочных обязательств. Стоит отметить, это достаточно рискованный шаг. Ситуация, когда  $СОС < 0$  может быть не критична, например, для торговых предприятий, характеризующихся высокой оборачиваемостью запасов и средств в расчетах, но не для капиталоемких отраслей, куда относится авиация. Такое положение может приводить к возникновению ситуаций кассовых разрывов, когда компании уже необходимо рассчитываться по своим обязательствам с кредиторами, в то время как средства от дебиторов еще не поступили.

В части анализа финансовой устойчивости, наиболее важными показателями для анализа авиакомпаний выступают коэффициент концентрации собственного капитала, коэффициент финансового левериджа, коэффициент покрытия инвестиций, доли дебиторской и

кредиторской задолженностей в валюте баланса, а также коэффициент соотношения дебиторско-кредиторской задолженности.

Выбор данных показателей в качестве ключевых объясняется относительно небольшой долей собственного капитала (СК) в результате наличия значительного количества обязательств у компаний, а также весомыми статьями ДЗ и КЗ. Именно эти особенности обуславливают невысокие значения по отрасли коэффициента концентрации собственного капитала и коэффициента покрытия инвестиций, и завышенное – уровня финансового левериджа. Кстати, последний показатель имеет в авиаотрасли наибольшее отклонение от общепринятых нормативов среди всех индикаторов финансовой устойчивости (в среднем он равен 2,1, приобщей норме 1–1,5) [3]. Однако, вероятнее всего, его расчет для каждой компании производился по базовой формуле, подразумевающей соотношение величины всего заемного капитала (ЗК) с собственным, а не его части – только долгосрочных обязательств. Таким образом, в расчете задействуется огромная величина краткосрочной КЗ, присущая большинству авиакомпаний, которая, по своей сути, является условно бесплатным источником финансирования. Поэтому для авиационной отрасли целесообразней определять уровень финансового левериджа, учитывая в числителе только долгосрочные обязательства, как предлагает В.В. Ковалев, во избежание искажений полученного результата [4, с. 284].

Авторы статьи о методических подходах к оценке финансовой устойчивости авиапредприятия, Губенко А.В., Бабко А.Т., Ильиных И.А. и Рябешкина А.М. предлагают осуществлять этот процесс с помощью определения группы показателей ликвидности [5, с. 64]. При этом они отмечают, что их расчет на основе данных бухгалтерского баланса будет лишь обозначать «формируемый тренд в данной области финансового состояния и потенциальную ликвидность авиапредприятия». Главными недочетами такого механизма по поддержанию финансового равновесия на основе показателей ликвидности являются «запаздывание во времени управляющих воздействий и существенные затраты, которые могут возникнуть при управлении дебиторской и кредиторской задолженностью». По мнению авторов, для минимизации риска потери финансовой устойчивости компаниям необходимо использовать резервы, созданные для сглаживания или исключения дефицита ДС при сезонных колебаниях или в периоды модернизации самолетного парка. Также на основе проведенного авторами анализа были выделены ключевые показатели, отражающие процесс создания условий для поддержания необходимого уровня финансовой устойчивости авиапредприятий. К ним относятся: коэффициент текущей ликвидно-

сти, коэффициент финансовой независимости, показатель оборачиваемости оборотных активов, рентабельность продаж, удельный вес денежных средств в выручке, коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, долю краткосрочной банковской задолженности в имуществе. Их идентификация позволила разработать специальную модель расчета интегрального показателя финансовой устойчивости авиакомпании (Кф.у.):

$$\text{Кф.у.} = 0,2092\text{K1} + 0,06220\text{K2} + 0,1346\text{K3} + 0,2691\text{K4} + 0,1620\text{K5} + 0,06804\text{K6} + 0,0950\text{K7}, \text{ где}$$

- K1 – коэффициент текущей ликвидности;
- K2 – коэффициент финансовой независимости;
- K3 – показатель оборачиваемости оборотных активов;
- K4 – удельный вес денежных средств в выручке;
- K5 – рентабельность продаж;
- K6 – коэффициент обеспеченности СОС;
- K7 – доля краткосрочной банковской задолженности в имуществе.

Полученный результат Кф.у. соотносится с динамической градацией его уровней: 0–0,3 – банкротство, 0,3–0,35 – неустойчивое состояние, 0,35–0,45 – состояние устойчивое, но намечаются тенденции к снижению устойчивости, 0,45–1 – состояние устойчиво [5, с. 65].

Для анализа эффективности деятельности предприятий в основном используются показатели рентабельности активов (ROA), продаж (ROS), собственного капитала (ROE) и инвестиций (ROI). Однако для финансового анализа авиакомпаний опционально применять первые три, так как полученные значения последнего искажаются из-за специфики отрасли. В расчете ROI в знаменателе показателя стоит разность стоимостей СК и краткосрочных обязательств. Последние, как правило, занимают наибольшую долю в валюте баланса авиакомпаний по причине весомости статьи КЗ. Таким образом, из-за того, что величина V раздела баланса превышения размера III, значение ROI получается отрицательным, что не дает возможности верно интерпретировать полученный результат. Стоит также отметить, что рентабельность инвестиций может быть со знаком минус и по другой причине, распространенной среди российских авиаперевозчиков – собственный капитал компании может быть отрицательным вследствие большой величины непокрытого убытка. Это в той же мере может повлиять и на расчете ROE. В случае, если величина собственного капитала авиакомпании положительна и определить его рентабельность все же возможно, то стоит учитывать, что она может быть значительно выше общего норматива по ней, так как у авиационных предприятий доля чистых активов невелика из-за наличия большого количества обязательств. А вот ROA и ROS, напротив, характеризуются аномально низкими значениями по данной отрасли, что связано с высоким уровнем

нем капиталоемкости деятельности авиапредприятий. Всё это в очередной раз обуславливает необходимость ориентироваться именно на среднеотраслевые значения показателей, учитывающие специфику авиационного бизнеса. В дополнение к ключевым финансовым индикаторам рентабельности стоит отнести и такой специфический показатель, как рентабельность рейсов, представляющий собой отношение прибыли, полученной от перевозки, к затратам на нее [6].

Показатели рентабельности в сфере воздушных перевозок одни из самых низких среди всех видов экономической деятельности. Это объясняется тем, что данный вид бизнеса очень капиталоемкий и для получения даже небольшой прибыли, авиакомпаниям приходится очень много платить [7]. Однако, Соколов М.Ю., министр транспорта РФ, отмечает, что, несмотря на то, что рентабельность российских авиаперевозчиков низкая сама по себе, тем не менее, она в 3 раза превышает сводные мировые показатели (рентабельность международных компаний колеблется в пределах 0,2–0,5 %, а российских – 1,2–1,5 %) [8]. Рентабельность компаний-авиаперевозчиков зависит от многих факторов: от пассажиропотока, производительности труда, степени загрузки самолетного парка, цен на авиаперевозки, налогов и сборов, расходов на авиатопливо и персонал, и др. Так как выручка авиакомпании складывается преимущественно из стоимости авиабилетов и количества перевезённых пассажиров, которое, в свою очередь, зависит от количества возможных посадочных мест в самолете, то в случае низкой занятости кресел – рентабельность авиаперевозчика снижается, а если наоборот, пассажирский спрос превышает наличие посадочных мест, то авиакомпания теряет возможность увеличения своей выручки. Низкая загрузка самолетов встречается гораздо чаще, чем их перезагрузка. Таким образом, повышение уровня занятости кресел выступает одним из способов увеличения рентабельности авиакомпаний. Второй способ – изменение тарифов на авиаперевозки. Стоимость авиабилета складывается из затрат на топливо, стоимости обслуживания пассажиров, багажа и воздушных судов в аэропорту, стоимости ремонта и технического обслуживания, страхования и лизинга, затрат на оплату труда, рекламу, комиссий и сборов и т. д. Большая часть из перечисленных расходов у авиакомпаний приходится на авиатопливо (в России это около 1/3 всех расходов), поэтому рост цен на него напрямую сказывается на увеличении стоимости билета. Повышение рентабельности для авиакомпаний является одной из важнейших задач, так как она позволяет определить пороговый уровень загрузки рейсов, при котором перевозчики будут получать прибыль. Это отражается не только на формировании тарифной политики, но и на определении резерва снижения себестоимости и выявления наиболее рентабельных маршрутов.

Также среди показателей эффективности стоит выделить показатели эффективности использования основных фондов, так как они

занимают довольно большую долю в активах авиакомпаний и от грамотного управления ими зависит немалая часть успеха ведения деятельности. В качестве ключевых показателей стоит выделить фондотдачу и фондоемкость, так как они позволяют сделать вывод о том, какова отдача от каждого рубля, вложенного в основные фонды, то есть насколько эффективно компанией осуществляются вложения в ОС. А вот расчет показателей износа, выбытия и обновления основных средств для авиапредприятий не столь актуален. Специфика авиатрасли такова, что основные фонды авиакомпаний не только очень дорогостоящие, но также характеризуются длительным сроком службы – у гражданских воздушных судов в среднем он составляет 25–30 лет (однако есть и отдельные воздушные суда со сроком службы 70 лет). При этом главная их особенность в том, что если соблюдать все требования эксплуатации и технического обслуживания, то и 5-летний и 30-летний самолет будут обладать абсолютно идентичными летно-техническими и экономическими характеристиками, надежностью и безопасностью полета [9]. Таким образом, основные средства в авиатрасле требуют более редкого обновления, у них меньший износ и т. д. Для примера, у лидера российских авиакомпаний ПАО «Аэрофлот» за последние 3 года значения коэффициентов обновления и выбытия основных средств не превосходили 0,1, коэффициент интенсивности обновления весь период превышал 2, а коэффициент износа колебался чуть выше 0,5, что также не соответствует общепринятым нормативам.

Для определения эффективности использования оборотных ресурсов предприятий обычно рассчитывают оборачиваемость таких ресурсов, как оборотные активы, запасы, средства в расчетах (ДЗ, КЗ), денежные средства, а также определяют коэффициент загрузки оборотных средств (обратно пропорционален их оборачиваемости). Применяя данные показатели к оценке авиакомпаний, необходимо учитывать, что так как авиация является капиталоемкой отраслью, то обороты в ней будут довольно низкими. Для примера, в 2019 г. активы авиапредприятий характеризовались следующими средними значениями оборачиваемости в днях: оборотные средства – 164 дня, запасы – 19 дней, дебиторская задолженность – 69 дней [3]. Все показатели оборачиваемости для данного вида экономической деятельности превышают общепринятые, что свидетельствует о замедленных оборотах активов в отрасли. Переходя к выбору ключевых показателей оборачиваемости для авиапредприятий, стоит помнить о специфике отрасли. Так, по мнению Луневой И.А., ключевыми будут период и скорость оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей и денежных средств. С учетом того, что средства в расчетах занимают значительную долю в валюте баланса авиакомпаний, то следить за их уровнем необходимо. Это позволит не просто минимизировать риск невозврата денег, но и стимулировать их своевременное получение, а

также исключить возможность возникновения ситуаций кассового разрыва. Для осуществления контроля за ДЗ автор предлагает составлять реестр «старения» счетов дебиторов, который подразумевает их ранжирование по убыванию величины задолженностей с учетом сроков возникновения и, затем, проведение активной работы по возврату с первыми 20–30 дебиторами (т. к. обычно их задолженность составляет 70–80 % от общей ДЗ). Что касается денежных средств, то Лунева И.А. считает определение их оборачиваемости необходимым, так как в случае их нехватки авиакомпания не сможет эффективно функционировать, а их избыток будет указывать на нерациональное управление ДС и негативно отражаться на развитии компании. Последнее связано с тем, что денежные средства почти не приносят дохода, поэтому важно минимизировать их свободные запасы. Для управления ДС в гражданской авиации Лунева И.А. предлагает использовать модель Миллера – Орра, а также ориентироваться в расчете их оптимальной суммы на плановое количество рейсов, учитывая при этом фактор сезонности [10, с. 82]. Что касается, расчета оборачиваемости запасов, то данный показатель не играет столь существенной роли в финансовом анализе авиапредприятий, так как часть, приходящаяся на эти оборотные активы, у авиакомпаний обычно невелика.

Переходя к выбору ключевых показателей для оценки вероятности банкротства, стоит отметить, что существует огромное количество применяемых для этого методик, предложенных как зарубежными, так и российскими авторами. Самые популярные и наиболее часто используемые среди них – модели Бивера, Альтмана, Таффлера, Лиса, Честера, Колышкина, а также методика Р.С. Сайфуллина и Г.Г. Кадыкова и российская методика прогнозирования банкротства, основанная на методических положениях по оценке финансового состояния предприятий и установлению неудовлетворительной структуры баланса от 12 августа 1994 г. № 31-р [11, с. 58]. Бородиным А.И., Пятановой В.И. и Яшиным А. В. в 2019 г. был проведен обзор обширного множества различных подходов к прогнозированию банкротства авиакомпаний, а также выполнено собственное исследование состояний 47 авиапредприятий за 2010–2018 гг. с целью выявления ключевых факторов, предсказывающих вероятность их банкротства. Авторами рассматривались различные системы финансовых показателей рентабельности, ликвидности, долга, а также использовались логит-модель и байесовская квантильная регрессия. Итогом этого исследования стала модель, дающая точность предсказания до 90 % и включающая в себя следующие показатели: чистый доход, коэффициент быстрой ликвидности, коэффициент загрузки, оборачиваемость активов и географическую принадлежность авиакомпании. Также в ходе анализа было установлено, что учет в модели показателя загрузки судов повышает точность определения по ней вероятности банкротства, а вот такие индикаторы, как колебания

цен на нефть марки Brent, 3-х и 6-месячные ставки LIBOR оказались для нее незначимы. Проведенное сравнение логит-модели и модели байесовской квантильной регрессии применительно для оценки дефолта авиапредприятий показало, что последняя является более подходящей, так как дает прогноз немного точнее (80 % против 77 %) [12, с. 440].

Отобранные с учетом выявленных особенностей деятельности авиакомпаний ключевые показатели представлены согласно этапам анализа в табл. 1.

Таблица 1

Ключевые показатели, используемые  
на этапах финансового анализа авиакомпаний

| Этап анализа                   |  | Показатели  |
|--------------------------------|--|---|
| 1. Эффективность               | – Рентабельность   | Рентабельность активов (ROA)<br>Рентабельность продаж (ROS)<br>Рентабельность СК (ROE)<br>Рентабельность рейсов   |
|                                | – Эффективность основных средств   | Фондоотдача<br>Фондоёмкость   |
|                                | – Эффективность оборотных средств (оборачиваемость)                            | Период и скорость оборачиваемости ДЗ<br>Период и скорость оборачиваемости КЗ<br>Период и скорость оборачиваемости ДС  |
|                                | – Нефинансовые показатели эффективности (показатели операционной деятельности) | Пассажиropоток<br>Пассажиropоборот (фактический и предельный)<br>Процент занятости кресел<br>Количество выполненных рейсов<br>Парк самолетов<br>Налет авиапарка<br>Занимаемая доля рынка авиаперевозок<br>Индикаторы эффективности бизнес-процессов                         |
| 2. Ликвидность                 |  | Коэффициент текущей ликвидности<br>Коэффициент быстрой ликвидности<br>Коэффициент абсолютной ликвидности  |
| 3. Финансовая устойчивость     |  | Коэффициент концентрации собственного капитала<br>Уровень финансового левериджа (Долгосрочные обязательства / СК)<br>Коэффициент покрытия инвестиций<br>Доли ДЗ и КЗ в валюте баланса<br>Коэффициент соотношения ДЗ и КЗ<br>Интегральный показатель финансовой устойчивости |
| 4. Прогнозирование банкротства |  | Модель прогнозирования (точность до 90%), включающая в себе следующие показатели: чистый доход, коэффициент быстрой ликвидности, коэффициент загрузки самолетов, оборачиваемость активов  |

Таким образом, среди основных особенностей российских авиакомпаний в части финансового анализа можно выделить следующие:

- в активах авиапредприятий преобладают внеоборотные средства (преимущественно за счет весомой доли в них дорогостоящих ОС – около 80 % от суммарных активов);
- большая доля приходится на средства в расчетах (краткосрочные ДЗ и КЗ);
- у компаний относительно низкая величина СК по сравнению с валютой баланса;
- часто встречающаяся ситуация отрицательных СОС (агрессивная модель управления);
- авиаотрасль характеризуется низкими показателями оборачиваемости и рентабельности (обусловлено капиталоемкостью);
- важность оценки динамики показателей операционной деятельности авиакомпаний;
- необходимость сравнения всех полученных значений показателей в ходе финансового анализа со среднеотраслевыми (так как они учитывают отраслевую специфику).

### Литература

1. Хрусталёв Е.Ю., Бурилина М.А. Инструментальные методы оценки необходимости обновления российского парка пассажирских самолетов // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – №14(317). – С. 2–11.
2. Андреев А. В. Методика разработки измеряемых показателей эффективности управления предприятиями отрасли воздушного транспорта // Практический маркетинг. – 2012. – №2(180). – С. 29–33.
3. URL: <https://www.testfirm.ru/finfactor/>. Дата обращения: (15.12.2020).
4. Ковалев В.В. Анализ баланса, или как понимать баланс. – М.: Проспект, 2015. – 448 с.
5. Губенко А.В., Бабко А.Т., Ильиных И.А., Рябешкина А.М. Методические подходы к оценке финансовой устойчивости авиапредприятия // Экономика и управление. – 2009. – № 11 (49), 3. – С. 63–65.
6. Шаркова А.В. Особенности прибыли и рентабельности авиакомпаний [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.esm-invest.com/ru/Features-of-profit-and-profitability-of-airlines>. Дата обращения: (19.12.2020).
7. Новиков Е. Рентабельность авиаперевозок мешает взлету [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://investfuture.ru/news/id/15144>. Дата обращения: (19.12.2020).

8. Километр дорожке барреля [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://mintrans.gov.ru/press-center/interviews/276>. Дата обращения: (19.12.2020).

9. Нет старых самолетов, есть недообследованные: надежность воздушного судна не зависит от его возраста / Е. Филин. URL: <https://www.aex.ru/docs/4/2010/>. Дата обращения: (19.12.2020).

10. Лунева И.А. Управление оборотными средствами в авиапредприятиях // Научный вестник МГТУ ГА. – 2007. – №124. – С. 81–85.

11. Ярская А.А. Методы прогнозирования банкротства предприятия // Вопросы студенческой науки. – 2018. – № 8(24). – С. 57–64.

12. Бородин А.И., Пятанова В.И., Яшин А.В. Прогнозирование банкротства авиакомпаний: глобальный рынок // Экономический журнал ВШЭ. – 2019. – № 3. – С. 418–443.

13. Соколова А.А., Умнякова Э.И. Анализ тенденций развития рынка гражданской авиации на доходность компаний авиастроительной отрасли // GLOBAL AND REGIONAL RESEARCH. – 2020. – № 2. – С. 134–138.

## **МЕХАНИЗМ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ЗАКУПОК: НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ**

**Тутукова Л.А.**

*консультант отдела расследований на торгах,  
управление по борьбе с картелями ФАС РФ, г. Москва, Россия*  
[laura\\_9607@mail.com](mailto:laura_9607@mail.com)

**Тутукова Б.А.**

*бакалавр ВШГА, МГУ им. М.В. Ломоносова, г. Москва, Россия*  
[tutukovabela@gmail.com](mailto:tutukovabela@gmail.com)

*В статье представлен анализ законодательной базы, регулирующей механизм государственных закупок.*

**Ключевые слова:** закупочные процедуры, государственные и муниципальные нужды, издержки, коммуникации, цифровизация

## **MECHANISM OF STATE PROCUREMENT: REGULATORY AND LEGAL SUPPORT**

*The article presents an analysis of the legal framework governing the mechanism of public procurement.*

**Keywords:** procurement procedures, state and municipal needs, costs, communications, digitalization.

В современных условиях наблюдаются значительные изменения в организации закупочных процедур и адаптация российского механизма организации закупок к мировой практике. Необходимо отметить, что мировой опыт во многом является основой для формирования сферы закупок в РФ. Одним из критериев эффективности деятельности в сфере закупок является прозрачность проведения закупок, которая в условиях цифровой трансформации обеспечивается за счет их перевода в электронную форму. Использование информационно-телекоммуникационных технологий при осуществлении государственных закупок позволяет снизить финансовые, административные и временные издержки.

Рассматривая систему государственных закупок в России в контексте его развития и совершенствования необходимо использовать положительный опыт и практику зарубежных стран. На наш взгляд, представляет интерес процедура контроля над размещением и выполнением госзаказа, существующая в Германии. Являясь членом Евросоюза ФРГ обязана подчиняться европейскому законодательству о госзакупках. При этом европейское законодательство, которое регулирует госзакупки заимствовало антимонопольное законодательство Германии, в частности закон о недопустимости ограничения конкуренции, что соответствует основным требованиям европейской Конституции, где исполнение государственных заказов рассматривается как принцип действия рыночной экономики. Довольно успешным нововведением стала возможность подать иск в суд за ненадлежащие итоги госзакупок. Решения, принимаемые апелляционной и судебной инстанциями, которые контролируют исполнение системы госзакупок, публикуются в различных источниках и служат для дальнейшего развития законности проведения госзакупок.

Рассмотрим условия нормативно-правового регулирования системы государственных закупок в России. Федеральный закон № 223–ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» предоставляет возможности компании-заказчику изменить договор в части сроков, объемов и цен товаров, работ и услуг. В каких именно случаях возможны какие-либо изменения, поставщик может узнать из положения о закупках конкретного заказчика [1].

Как и по № 44–ФЗ от 05.04.2013 «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», жалобы на заказчиков по № 223–ФЗ рассматривает Федеральная антимонопольная служба. Однако в этом случае следует заранее из положения о закупке заказчика выяснить сроки подачи жалобы

и иметь в виду, что комиссия по рассмотрению жалоб будет руководствоваться данным положением и Гражданским кодексом.

Правительство России своим распоряжением от 31 января 2019 г. № 117–р утвердило Концепцию повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг., а с 1 июля 2019 года вступил в силу закон, существенно упрощающий государственные закупки [2]. Законопроект был внесен в Государственную Думу Российской Федерации в начале апреля и меньше чем за месяц он прошел три чтения и одобрение в Совете Федераций. Многие положения закона вступили в силу с 1 июля 2019 года и с 1 октября 2019 года. Законом вносятся изменения в статью 67 Федерального закона от 05.04.2013 № 44–ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [3]. Закон также отменил необходимость публикации в единой информационной системе извещений о том, что закупка осуществляется у единственного поставщика. Это относится, например, к закупкам коммунальных услуг и услуг монополистов. Также заказчику теперь будет проще заключить контракт с таким поставщиком, поскольку исключается положение о необходимости документально оформлять отчет о невозможности или нецелесообразности проведения иных закупок. И в таком случае не потребуется больше предоставлять цену контракта.

В обновленной ст. 16 Закона № 44–ФЗ было отменено требование о необходимости составления плана-графика на каждый год. С 1 октября 2019 г. составляется только один план-график, утвержденный на три года (на срок действия федеральных законов и законов субъектов о бюджете). Увеличен также стоимостной размер так называемых «коротких» аукционов, у которых срок подачи заявок составляет семь дней. Вместо трех миллионов рублей можно будет проводить аукцион ценой в 300 миллионов рублей, а в строительстве – до двух миллиардов рублей. При этом повышены требования для участников торгов в области строительства и капитального ремонта. Теперь в подобных закупках будут вправе принимать участие только те исполнители, которые обладают опытом в строительстве.

С 31 июля 2019 года вступили в силу изменения в законе «О контрактной системе в сфере закупок» (44–ФЗ) «О внесении изменений в Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», введенные Федеральным законом № 71–ФЗ от 01.05.2019 г. [4]:

1. Заказчикам не нужно больше размещать в единой информационной системе извещения об осуществлении любых закупок у единственного поставщика (часть 3 ст. 93).

2. Обосновывать цену закупки и включать такое обоснование в контракт нужно будет только при заключении контракта с единственным поставщиком в отдельных случаях, перечисленных в законе.

3. Из закона исключены положения о проведении экспертизы поставленных товаров.

Мониторинг проводится на основании ст. 97 44-ФЗ. В нормативах указано, что заказы анализируют на постоянной основе, используя информацию из единой информационной системы (ЕИС). Порядок использования единой информационной системы для проведения аналитических процедур установлен с учетом общего порядка работы ЕИС. Все результаты мониторинга оформляются министерством финансов РФ в виде ежеквартальной отчетности и годового сводного отчета (ПП РФ № 1193 от 03.11.2015). Отчет за IV квартал не формируют [5].

В сводном отчете дают оценку эффективности госзаказа. Его ежегодно размещают в ЕИС и на сайте Минфина. По результатам мониторинга в 2019 году заказчиками в рамках проведения новых форм закупок в электронной форме было размещено 113 172 извещений на общую сумму 599 945 563 862 рублей [6].

По состоянию на 30.09.2020 г. (III кв. 2020 г.) в единой информационной системе в сфере закупок зарегистрировано 309 568 заказчиков, что на 6 % больше, чем в аналогичном периоде 2019 г. (291 858).

Из общего количества заказчиков, зарегистрированных в ЕИС на 30.09.2020 г., закупки осуществляли 91567 заказчиков (30 %).

На рис. 1 представлены данные о количестве заказчиков, осуществивших закупки в разрезе уровней заказчиков в III кв. 2020 г. Анализ представленных на рис. 1 данных позволил установить, следующее:

- 55 % являются муниципальными заказчиками;
- 31 % являются заказчиками субъектов Российской Федерации;
- 14 % являются федеральными заказчиками.

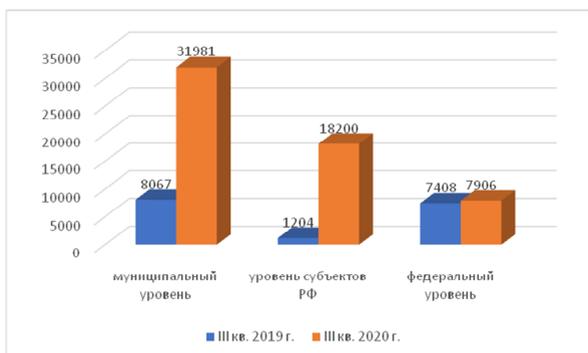


Рис. 1. Общее количество заказчиков, осуществивших закупки, в разрезе уровней заказчиков в III квартале 2020 г., шт.

Анализируемый период характеризуется ростом числа заказчиков каждого уровня. Так на муниципальном уровне число заказчиков увеличилось в 4 раза, на уровне субъектов федерации – в 15 раз.

Необходимо отметить, что на условия функционирования сферы государственных закупок оказал влияние кризис, вызванный пандемией COVID-2019, который повысил ответственность системы госзакупок, от эффективности функционирования которой во многом зависит жизнь людей.

С 1 октября 2020 года приказ Минфина от 04.06.2018 № 126н, устанавливающий требование о предоставлении заказчиками ценовых преференций поставщикам, предлагающим к поставке «отечественную» продукцию [7] (т.е. продукцию, происходящую с территории стран, входящих в ЕАЭС), претерпел небольшие изменения. Необходимо отметить, что теперь заказчики обязаны предоставлять 20 % ценовую преференцию, если ими закупаются товары, указанные в приложении № 2 к Приказу № 126н, и финансирование такой закупки осуществляется за счет средств, выделенных на финансирование национальных проектов (программ). В приложение № 2 вошел достаточно широкий перечень продукции: автомобили, различные машины и оборудование, в том числе радиоэлектронная продукция. Указанные виды товаров также включены и в приложение № 1 к Приказу № 126н, при применении которого применяется 15 % ценовая преференция. Чтобы не запутаться в размере применяемой преференции и исключить возможные споры с участниками закупки, целесообразно в документации о закупке отдельно указывать ее размер (15 или 20 %). В остальном действие и порядок применения Приказа № 126н остались прежними. По-прежнему Приказ № 126н применяется различным образом при проведении аукциона и при проведении иных конкурентных процедур, а также не подлежит применению при осуществлении закупок у единственного поставщика, в том числе осуществляемых заказчиком вследствие признания ранее проведенных конкурентных процедур несостоявшимися.

С 31 августа 2020 г. вступил в силу приказ Минздрава России от 15.05.2020 № 450н «Об утверждении порядка определения начальной (максимальной) цены контракта, цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), и начальной цены единицы товара, работы, услуги при осуществлении закупок медицинских изделий».

С 1 апреля 2021 г. Федеральным законом от 27.12.2019 № 449-ФЗ (далее – Закон № 449-ФЗ) в Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для

обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 44-ФЗ) вносятся изменения, в соответствии с которыми закупки по п. 4 и 5 ч. 1 ст. 93 Закона № 44-ФЗ могут осуществляться заказчиками через «Электронный магазин». Необходимо отметить, что в настоящее время в законодательстве отсутствует понятие термина «Электронный магазин», однако он достаточно часто используется заказчиками. Считаю необходимым рассмотреть отдельные наиболее интересные моменты, которые возникают в процессе изучения данного механизма осуществления закупок и заслуживают внимания. К таким моментам следует отнести:

– «Электронный магазин» позволяет осуществлять закупку только товаров. Это следует из самой нормы, вводимой Законом № 449-ФЗ, а именно: «Закупка товара в случаях, предусмотренных п. 4 и 5 ч. 1 ст. 93 Закона № 44-ФЗ, может осуществляться в электронной форме с использованием электронной площадки на сумму, не превышающую трех миллионов рублей» (ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ). Таким образом, закупка работ и услуг посредством данного механизма в настоящее время законодателем не предусматривается;

– описание товара, предлагаемого к поставке участником (подп. а п. 1 ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ) и описание объекта закупки заказчиком (подп. в п. 3 ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ). В соответствии с указанными нормами для осуществления такой закупки заказчику и поставщику требуется указать «...наименование товара и его характеристики с использованием каталога товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – КТРУ). При этом возможность/невозможность указания дополнительных характеристик при описании товара в ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ отсутствует. Логично, что при отборе заявок участников (предварительных предложений) у оператора электронной площадки возникнут трудности при сопоставлении такого товара с указанными дополнительными характеристиками, которые у заказчика и участника вероятнее всего будут различаться. Необходимы изменения, позволяющие по факту сформировать вывод о возможности/невозможности указания дополнительных характеристик при описании товара.

При осуществлении закупки товара на сумму, предусмотренную ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ, появляется обязанность размещения заказчиком в ЕИС:

- извещения (п. 3 ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ);
- проекта контракта (п. 4 ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ);
- обоснования цены контракта (ч. 4 ст. 93 Закона № 44-ФЗ).

Следует отметить, что такое нововведение относится только к закупкам через «Электронный магазин» (в соответствии с ч. 12 ст. 93 Закона № 44-ФЗ). Внедрение электронных закупок затрудняет, но не исключает полностью возможность коррупционных злоупотреблений при проведении публичных закупок.

На основании проведенного исследования попробуем определить основные проблемы, связанные с организацией контроля в сфере государственных закупок. Из всех возможных процедур государственных закупок только процедура закупки от одного поставщика проводится не на электронной торговой площадке, и, соответственно, договор государственной закупки, заключаемый по ее результатам в порядке, предусмотренном гражданским законодательством, не будет подлежать размещению в реестре договоров в ЕИС.

Регламент формирования и направления органами исполнительной власти информации, подлежащей включению в перечень, утверждаемый Министерством финансов РФ. Рассмотрим порядок внесения в реестр единственных поставщиков, указанный в п. 1 ст. 111.3 44-ФЗ. Сведения о них вносятся в РЕП по 44-ФЗ после того, как правительство, издав соответствующий акт, установило инвесторов для специальных инвестиционных контрактов, а также тех лиц, которые будут привлекаться для исполнения таких контрактов.

Для того чтобы исполнитель попал в реестр по 44-ФЗ, ему необходимо выполнить ряд определенных требований: специнвестконтракт заключается непосредственно РФ либо субъектом РФ (регион, муниципалитет). Сумма предполагаемых инвестиций должна быть не ниже трех миллиардов рублей.

Регламент формирования и направления органами исполнительной власти информации, подлежащей включению в перечень, утверждается Министерством финансов РФ.

По информации, содержащейся в ЕИС, можно четко отследить, как трансформировались договорные взаимоотношения сторон в процессе исполнения договора государственной закупки, как изменялись условия соответствующего договора, повышалась ли цена, чем завершилось его исполнение, что в настоящее время не представляется возможным в отношении договора, заключаемого по результатам процедуры закупки из одного источника.

Полагаем, что если процедура закупки от одного поставщика проводится как следствие ранее не состоявшихся открытого конкурса, электронного аукциона или запроса ценовых предложений, то и сам договор государственной закупки по ее результатам должен быть раз-

мещен именно в ЕИС для целей надлежащего контроля за его исполнением.

В этой связи полагаем, что принятие стандарта добросовестного поведения членов комиссии по государственным закупкам на уровне законодательного акта и требование от членов комиссии по государственным закупкам неукоснительного следования данному стандарту будут способствовать совершенствованию контроля.

Стандарт добросовестного поведения членов комиссии по государственным закупкам должен предусматривать обязательства данных лиц незамедлительно реагировать в форме извещения руководителя заказчика (организатора) и председателя комиссии по государственным закупкам о всех возможных фактах, которые могут повлиять на результат проводимой процедуры, например, сообщение информации о допущенных нарушениях со стороны иных членов комиссии по государственным закупкам, о возникновении конфликта интересов, о наличии любых известных родственных или свойственных связей между членами комиссии и участниками процедуры государственной закупки. В такого рода стандарт должно войти обязательство члена комиссии заниматься постоянным самообразованием в сфере государственных закупок. Полагаем также возможным прохождение предварительного тестирования для лиц, предлагаемых к включению в состав комиссии по государственным закупкам.

Тестирование должно проводиться на предмет знания основных правил проведения процедур государственных закупок, законодательства о борьбе с коррупцией, ответственности за нарушение законодательства о государственных закупках. Такого рода тесты могут быть разработаны на уровне уполномоченного государственного органа по государственным закупкам

Для предупреждения коррупционных правонарушений полагаем возможным также производить обязательную видео – и аудиофиксацию заседания комиссии по государственным закупкам, например, если обсуждается вопрос о закупке товаров (работ, услуг) свыше какого-то определенного порога (например, при проведении открытых конкурсов или электронных аукционов).

Результаты видео- и аудиофиксации заседания комиссии по государственным закупкам должны храниться в течение определенного срока, в течение сроков хранения дела по процедуре госзакупки.

Принятие данных мер, по нашему мнению, позволит увеличить степень открытости процесса осуществления госзакупок и снизить коррупционные риски в данной сфере. Вместе с тем особое внимание должно уделяться и моральной ответственности в данной области.

## Литература

1. Федеральный закон «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» от 18.07.2011 N 223-ФЗ (последняя редакция) (последняя редакция от 08.12.2020) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://base.garant.ru/70353464/> (Дата обращения: 31.07.2020).

2. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201902040007> (Дата обращения: 31.07.2020).

3. Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 05.04.2013 N 44-ФЗ (последняя редакция от 08.12.2020) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://base.garant.ru/70353464/> (Дата обращения: 12.12.2020).

4. Федеральный закон от 01.05.2019 N 71-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_323784](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_323784) (Дата обращения: 12.12.2020).

5. Постановление Правительства РФ от 3 ноября 2015 г. N 1193 «О мониторинге закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (с изменениями и дополнениями от 24.11.2020) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://base.garant.ru/71240520> (Дата обращения: 12.12.2020).

6. Аналитический отчет по результатам осуществления мониторинга закупок, товаров, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд в соответствии федеральным законом от 05 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» по итогам II квартала 2020 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71987974/> (Дата обращения: 22.12.2020)

7. Приказ Минфина России от 4 июня 2018 г. № 126н «Об условиях допуска товаров, происходящих из иностранного государства или группы иностранных государств, для целей осуществления закупок товаров для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71987974/> (Дата обращения: 12.12.2020).

# ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ПРОГРАММ

**Александров А.А.**

*магистрант третьего года обучения  
Уфимского филиала Финансового университета*

**Растегаева Ф.С. (научный руководитель)**

*профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита, статистики,  
Уфимский филиал Финансового университета (ФГБОУ ВО Финансовый  
университет при Правительстве Российской Федерации, Уфимский филиал)*

*В статье представлены основные цели и задачи государственного контроля в эффективности государственных программ, а также рассмотрены предметы и объекты данного процесса, основные понятия, включая систему аудита, с учетом его функционирования и проведения.*

**Ключевые слова:** государственная программа, эффективность, аудит, реализация государственных программ, объекты аудита.

## STATE CONTROL IN THE SYSTEM OF AUDIT OF THE EFFECTIVENESS OF STATE PROGRAMS

*This article presents the main goals and objectives of state control in the effectiveness of state programs, as well as the objects and objects of this process. The basic concepts are presented, including the audit system, taking into account its functioning and implementation.*

**Keyword.** State program, efficiency, audit, implementation of state programs, objects of audit.

Современное правительство использует множество инструментов для повышения качества жизни населения государства, одним из которых является государственная программа. На данный момент в России разработаны 44 государственные программы, основной целью которых является их эффективная реализация. Данный процесс необходимо контролировать со стороны государства, а именно проводить оценку по достижению поставленных целей и затраченных на это ресурсов, что представляет собой систему аудита [1].

Под аудитом эффективности реализации государственных программ принято считать оценку между затратами и полученным результатом, а также условия достижения целей, задач и показателей государственных программ [2]. То есть аудит эффективности реализации программ рассматривает соотношение общих результатов, насколько они соответствуют заявленным целям, учитывая при этом перечень затраченных ресурсов.

Основной целью аудита эффективности реализации государственных программ является анализ и оценка использования основных ресурсов – бюджетных средств государства на реализацию, какой-либо государственной программы. Кроме того, целевое значение имеет и разработка предложений по совершенствованию и повышению эффективности реализации государственных программ, направленных на сокращение затрат [2].

Для достижения представленной цели, необходимо выполнение задач, основными из которых являются [3]:

1) качественная и справедливая оценка эффективности использования бюджетных средств, направленных на реализацию государственных программ;

2) соотношение планируемого результата и конечных итогов по реализации государственных программ;

3) выявление основных причин, ставших барьером по достижению планируемых результатов реализации государственных программ;

4) предложение рекомендаций, направленных на более эффективное использование бюджетных средств государства, выделяемых на реализацию государственных программ.

Как в любом процессе, в системе аудита эффективности реализации государственных программ выделяют предмет и объект. Рассмотрим каждый из них более подробно.

К предметам аудита эффективности реализации государственных программ можно отнести [4]:

1) государственная программа;

2) документы, содержащие сведения о государственной программе;

3) ресурсы, которые были использованы для реализации государственной программы;

4) деятельность ответственных лиц в ходе реализации программы.

К ответственным лицам, причастным к реализации программы можно отнести:

– заказчиков государственных программ;

– государственных заказчиков подпрограмм;

– персонал, ответственный за выполнение отдельных мероприятий в ходе реализации государственных программ.

К объектам аудита эффективности реализации государственных программ можно отнести [4]:

- 1) заказчиков государственных программ;
- 2) государственных заказчиков подпрограмм;
- 3) персонал, ответственный за выполнение отдельных мероприятий в ходе реализации государственных программ.

Согласно статье 13 Федерального закона от 05.04.2013 N 41-ФЗ (ред. от 29.05.2019) «О Счетной палате Российской Федерации» в функционал счетной палаты входит достаточно широкий перечень направлений, но в рамках заданной темы нас интересуют 2 пункта [4]

– экспертиза проектов федеральных законов, иных нормативных правовых актов в части, касающейся расходных обязательств Российской Федерации, экспертиза проектов федеральных законов, приводящих к изменению доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, а также государственных программ Российской Федерации;

– экспертиза международных договоров Российской Федерации, документов стратегического планирования Российской Федерации, в том числе государственных программ Российской Федерации, межгосударственных целевых программ, в которых участвует Российская Федерация, и иных документов, затрагивающих вопросы формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами, а также проблемы бюджетно-финансовой политики и совершенствования бюджетного процесса в Российской Федерации в пределах компетенции Счетной палаты.

Данные функции отражают то, что счетная палата проводит аудит эффективности реализации государственных программ, который проводится для оценки качества по следующим характеристикам [5]:

- 1) соответствия хода и результатов их реализации заданным требованиям;
- 2) обоснованности и соблюдения графиков выполнения отдельных этапов работ и сведений о ресурсном обеспечении;
- 3) соотношения результатов с затраченными федеральными ресурсами.

Так как счетная палата осуществляет контрольные функции, направленные на оценку эффективности реализации государственных программ, ежегодно происходит планирование аудиторской деятельности в данной области. Планирование контроля происходит на основе требуемых реализации государственных программ на определенный

период времени [5]. Аудит осуществляется на основе заданного плана, путем проведения контрольных мероприятий.

Государственный финансовый контроль проходит в несколько этапов, при этом временной период каждого этапа не определен и зависит от особенностей объекта аудита и государственной программы [4].

Аудит эффективности бюджетных расходов на реализацию целевых программ предполагает анализ трех составляющих: экономичности, результативности и продуктивности.

Таким образом, на сегодняшний день существует государственный контроль, направленный на повышение эффективности реализации государственных программ, с целью повышения качества жизни населения. Государственный контроль осуществляется на разных стадиях государственной программы, но наиболее важной является стадия ее реализации. Аудит отражает соотношение заявленных целей и полученного результата в сравнении с затраченными средствами, то есть, чем больше целей достигнуто, но при этом меньше затрачено финансовых ресурсов, тем программа считается более эффективной.

### **Литература**

1. Федеральный закон от 07.02.2011 N 6-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

2. Демидов А.Ю. Вопросы модернизации государственного менеджмента в условиях внедрения программно-целевого метода управления // Финансы. – 2014. – № 4. – С. 50–53.

3. Саунин А.Н. О понятийном аппарате государственного финансового контроля // Финансы и кредит. – 2014. – 13(589). – С. 2–9.

4. Карепина О.И. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля // Финансовые исследования. – 2014. – № 2 (43). – С. 32–39.

5. Федеральный закон от 05.04.2013 N 41-ФЗ (ред. от 29.05.2019) «О Счетной палате Российской Федерации».

6. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 04.11.2019, с изм. от 12.11.2019).

7. Шохин, С.О. Новый этап в развитии финансового контроля // Юрист. – 2013. – № 19. – С. 32–36. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=CJI;n=74566>.

## АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ВЕРОЯТНОСТИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ

**Заздравнова М.А.**

*магистрант, Санкт-Петербургский  
государственный университет, Россия,  
mariazazdravnova@mail.ru*

**Соколова А.А. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук,  
доцент кафедры статистики, учета и аудита  
Санкт-Петербургского государственного университета, Россия  
a.sokolova@spbu.ru*

*В статье освещена проблематика прогнозирования вероятности возникновения финансовой несостоятельности организаций в условиях глобализации. Представлен аналитический разбор logit-моделей оценки вероятности банкротства и статистические модели прогнозирования финансовой несостоятельности фирм, проанализированы их достоинства и недостатки в контексте их применения на практике.*

**Ключевые слова:** банкротство, финансовая устойчивость, глобализация, прогнозирование банкротства, logit-модели, MDA-модели.

## ANALYSIS AND ASSESSMENT OF THE PROBABILITY OF THE ORGANIZATION'S FINANCIAL INSURANCE IN THE CONDITIONS OF GLOBALIZATION

*This article discusses the issues of forecasting the likelihood of financial insolvency of organizations in the context of globalization. The author in the article examines and analyzes the logit-models for assessing the probability of bankruptcy and statistical models for predicting the financial insolvency of firms, analyzes their advantages and disadvantages in the context of their application in practice.*

**Keywords:** bankruptcy, financial stability, globalization, bankruptcy forecasting, logit-models, MDA-models.

Макроэкономический вектор развития последних десятилетий обусловлен тенденциями глобализации, в рамках которой проявляется проблематика сложности прогнозирования снижения финансовой устойчивости компаний и возможного банкротства. Этот процесс вызван как нестабильностью на мировом финансовом рынке, колебанием курса валют, ростом инфляции, так и политическими факторами, к числу которых можно отнести вводимые в отношении России экономические санкции. Следует отдельно выделить и социальные факторы, вызванные нестабильной эпидемиологической обстановкой, оказывающей негативное влияние на экономическую жизнь. Всё это формирует высокую степень неопределенности в российской корпоративной среде, вследствие чего повышаются и риски возникновения банкротства для ряда экономических субъектов. Обозначенные положения обуславливают актуальность выбранной темы исследования.

Ввиду вышеупомянутых причин, когда степень неопределенности велика как никогда ранее, российские компании особенно озабочены проблемой сложности оценки возможного снижения финансовой устойчивости, а сохранение финансовой устойчивости компании представляется чрезвычайно важным для широкого круга стейкхолдеров: не только для самих владельцев бизнеса с точки зрения приносимых доходов, но и для потенциальных инвесторов, работников организации, которые в случае признания компании банкротом могут потерять работу, для банков-кредиторов и, разумеется, для государства с позиции получения налогов и сборов в доходную часть государственного бюджета [1].

Одними из наиболее эффективных методик оценивания финансовой устойчивости компаний и анализа возможной потери финансовой устойчивости являются многочисленные модели прогнозирования банкротства. Существует огромное множество разнообразных российских и зарубежных моделей прогнозирования финансовой несостоятельности компаний: среди зарубежных наиболее известные – двух- и пятифакторная модель Алтмана, модель Лиса, модель Таффлера, система показателей Бивера, модель Спрингейта и другие; среди отечественных – рейтинговая модель В.В. Ковалева и О.Н. Волковой, модель О.П. Зайцевой, модель Г.В. Савицкой и т.д. Основная задача данных моделей сводится к своевременному выявлению угрозы возникновения банкротства, что позволит компаниям принять правильные управленческие решения для минимизации риска потери финансовой устойчивости.

Стоит отметить, что все модели прогнозирования банкротства можно разделить на две группы. Выделяют статистические MDA-модели и logit-модели. Статистические модели опираются на данные

финансовой отчетности организации и основываются на дискриминантном анализе, сущность которого сводится к формированию весовых значений финансовых коэффициентов для составления некоторого уравнения (чаще всего используются Z-показатели), способного дать оценку тому, угрожает ли компании банкротство или нет. Модели, основанные на дискриминантном анализе, получили наибольшее распространение в мировой практике, к их числу можно отнести вышеупомянутые методики Лиса, Альтмана, Таффлера и Спрингейта. Однако в ходе многочисленных исследований было определено, что для российского бизнеса использование данных моделей прогнозирования банкротства не всегда целесообразно, поскольку в большинстве случаев зарубежные модели в российской среде дают неверный прогноз. Исследователи в данной области считают, что для российского бизнеса наиболее пригодными являются отечественные модели прогнозирования банкротства. Особенно хорошие прогнозы, согласно проводимым исследованиям, дает модель Зайцевой О.П. и рейтинговая модель оценки финансового состояния компаний по методике И.И. Мазуровой, а также модель В.В. Ковалева и О.Н. Волковой [2].

Стоит отметить значимые различия в точности прогнозов в зависимости от отраслевой принадлежности компаний. Так, в строительстве, сфере недвижимости, оптовой и розничной торговле прогнозирование банкротства как по зарубежным, так и по российским методикам в большинстве случаев оказывается неудачным, что обуславливает необходимость формирования новой модели, обладающей наибольшей прогнозной силой именно для данных областей деятельности.

Необходимо отметить, что при апробации существующих MDA-моделей на практике был выявлен ряд недостатков, влияющих на снижение прогнозной точности. К числу таких недостатков можно отнести то, что большинство подобных моделей были разработаны во второй половине прошлого века, когда влияние разнообразных внешних факторов на бизнес было не столь велико, а неопределенность, в которой работают компании, была явно ниже, чем в современности. Данный факт обусловил необходимость перехода на более современные инструменты прогнозирования банкротства компаний, к числу которых относятся logit-модели, основанные на построении уравнения логистической регрессии. Данные модели обладают большей прогнозной силой, нежели MDA-модели, и наиболее применимы в условиях быстро меняющейся среды и глобализации. Среди наиболее известных logit-моделей следует выделить модель Ольсона.

Модели логистической регрессии основываются на прогнозировании возникновения некоторого события (в случае с данной темой исследования под событием имеется в виду банкротство) путем его сравнения с логисти-

ческой кривой. Данная регрессия выдает ответ в виде вероятности бинарного события. Преимущества использования logit-моделей очевидны: высокая точность результатов прогнозирования банкротства (в среднем 60–70 % верных прогнозов [3]), отсутствие зон неопределенности (в отличие от MDA-моделей), возможность строить нелинейные зависимости, определение количественной степени оценки риска.

Одним из преимуществ logit-анализа является то, что исследователь имеет возможность построить модель нелинейной зависимости, таким образом, для несостоятельных компаний – данный анализ снимает ограничение с условия подчинения дискриминантных переменных многомерному нормальному закону распределения. Не возникает проблем с однозначной интерпретацией результирующего показателя этой вероятности. В logit – моделях отсутствуют «зоны неопределенности» и аналитик вправе самостоятельно устанавливать числовые характеристики порога [4].

Данная модель имеет вид:

$$P = \frac{1}{1 + e^Y},$$

где P – вероятность наступления банкротства в долях единицы (от 0 до 1);  
e – основание натурального логарифма (2,71828);

Y-коэффициент – интегральный показатель, который вычисляется в зависимости от разработанной модели.

Идея logit-моделей заключается в выявлении факторов, влияющих на финансовое состояние компаний, чтобы на основе их значений оценить вероятность банкротства. Логистическая регрессия предназначена для предсказания вероятности (P) возникновения некоторого события по значениям множества признаков. Логистическая функция (Y) может принимать любые значения от минус бесконечности до плюс бесконечности, вероятность (P) ограничена диапазоном от 0 до 1. Переменная (Y) отражает зависимость от некоторого набора факторов риска и является мерой вклада всех факторов риска, применяемых в модели, ее называют logit и она имеет вид:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + \dots + \beta_n * X_n [6],$$

где  $\beta_0$  – «точка пересечения» вероятности (P) с осью ординат;

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$  – коэффициенты регрессии для факторов риска;

$X_1, X_2, X_3$  – факторы риска.

Значения коэффициентов регрессии указывают на величину вклада соответствующего фактора риска. Положительное значение коэффициента регрессии означает, что данный фактор увеличивает общий риск, отрицательное значение коэффициента говорит, что этот фактор уменьшает риск. Большое значение коэффициента регрессии означает, что данный фактор существенно влияет на совокупный риск,

в то время как нулевое значение коэффициента регрессии означает небольшое влияние на итоговый показатель логистической функции.

Интерпретация logit-моделей, как правило, выполняется исходя из следующих интервалов: если  $P < 0,5$ , значит, вероятность банкротства низкая. Если  $P > 0,5$ , значит, вероятность банкротства средняя или высокая. Чем ближе получившееся значение к единице, тем выше вероятность банкротства; чем ближе значение к нулю, тем ничтожнее риск возникновения финансовой несостоятельности.

Важно отметить, что интерпретация результатов в выбранных зонах является весьма условной, поэтому интерпретировать полученные результаты наиболее верно сможет только аналитик; пороговые значения в logit-моделях не установлены.

Логистические модели начали активно разрабатываться и российскими учеными, а именно В.Ю. Ждановым, О.А. Афанасьевой, Т.К. Богдановой и Ю.А. Алексеевым.

Таким образом, в условиях глобализации, по мнению автора, использование logit-моделей позволит прогнозировать возможное банкротство компании наиболее точно и именно поэтому они представляют наибольший интерес для ученых, поскольку они показывают высокие результаты.

Тем не менее стоит отметить, что большинство современных ученых сходятся во мнении, что использование по отдельности только лишь MDA-моделей или только лишь logit-моделей в условиях глобализации и активного влияния внешних факторов, которые зачастую не учитываются в тех или иных моделях, не слишком целесообразно на современном этапе. Считается, что наилучший прогноз способны дать комплексные модели оценки вероятности банкротства компаний. Комплексные модели строятся не рассмотрении как количественных, так и качественных составляющих.

Среди наиболее известных комплексных моделей прогнозирования банкротства следует выделить рейтинговые модели. Их суть сводится к тому, что на основе различных коэффициентов и показателей, отобранных в модель, формируется определенный рейтинг в баллах. На основе данного рейтинга компанию включают в тот или иной класс. Так, например, если компания относится к первому классу, вероятность банкротства практически отсутствует, а финансовое состояние организации можно оценить, как устойчивое. Если же компания попадает в пятый класс, вероятность банкротства чрезмерно велика, а финансовое состояние компании можно считать кризисным. Среди комплексных моделей в мире наибольшую популярность получила модель Аргенти. Среди российских интегральных (рейтинговых) оценок финансовой устойчивости компаний наибольшую популярность

получила модель И.И. Мазуровой. Рассмотрим сущность данной модели на примере компании ООО «Лидер-Абсолют».

Таблица 1

Рейтинговая оценка финансовой устойчивости\*

| № п/п | Показатель  | Фактическое значение | Класс    | Оценка      |
|-------|---|----------------------|----------|-------------|
| 1     | Коэффициент абсолютной ликвидности  | 0,03                 | –        | 0 баллов    |
| 2     | Коэффициент быстрой ликвидности   | 1,06                 | IV класс | 9 баллов    |
| 3     | Коэффициент текущей ликвидности   | 1,1                  | –        | 0 баллов    |
| 4     | Коэффициент общей финансовой независимости                                  | 0,09                 | –        | 0 баллов    |
| 5     | Коэффициент финансовой независимости в части формирования оборотных активов | 0,09                 | V класс  | 3 балла     |
| 6     | Коэффициент финансовой независимости в части формирования запасов           | 2,2                  | I класс  | 13,5 баллов |
| 7     | ИТОГО   | x                    | x        | 25,5 баллов |

\*составлено авторами

По результатам анализа финансовой устойчивости методом рейтинговой оценки можно утверждать, что итоговый балл компании соответствует четвертому классу, что означает, что финансовое состояние организации можно оценить как неустойчивое. При анализе была обнаружена слабость отдельных коэффициентов, поскольку организация обладает большим удельным весом заемных источников.

Методика проведения интегральной оценки устойчивости финансового состояния компании И.И. Мазуровой сводится к следующему:

1. Рассчитываются необходимые коэффициенты на начало и на конец отчетного года, а именно: коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент текущей ликвидности, коэффициент срочной ликвидности, коэффициент общей финансовой независимости, коэффициент финансовой независимости в части формирования оборотных активов, коэффициент финансовой независимости в части формирования запасов.

2. По получившимся фактическим значениям каждого из коэффициентов выставляются баллы. Критериальные границы классности предприятий представлены в табл. 2.

Таблица 2

Группировка предприятий по уровню показателей финансовой устойчивости [1]

| Коэффициент       | I класс    | II класс | III класс | IV класс | V класс |         |
|-------------------|------------|----------|-----------|----------|---------|---------|
| К <sub>а.л.</sub> | 0,5 и выше | 0,4 =16  | 0,3 =12   | 0,2 = 8  | 0,1 =4  | < 0,1=0 |

|                           |                        |                             |                            |                           |               |                      |
|---------------------------|------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------------|---------------|----------------------|
|                           | = 20 баллов            | баллов                      | баллов                     | баллов                    | балла         | баллов               |
| К <sub>с.л.</sub>         | 1,5 и выше = 18 баллов | 1,4 = 15 баллов             | 1,3 = 12 баллов            | 1,2–1,1 = 9–6 баллов      | 1,0 = 3 балла | менее 1,0 = 0 баллов |
| К <sub>т.л.</sub>         | 3 и выше = 16,5 балла  | 2,9–2,7 = 15–12 баллов      | 2,6–2,4 = 10,5–7,5 балла   | 2,3–2,1 = 6–3 балла       | 2 = 1,5 балла | < 2 = 0 баллов       |
| К <sub>ф.н.</sub>         | 0,6 и выше = 17 баллов | 0,59–0,54 = 16,2–12,2 балла | 0,53–0,48 = 11,4–7,4 балла | 0,47–0,41 = 6,6–1,8 балла | 0,4 = 1 балл  | < 0,4 = 0 баллов     |
| К <sub>ф.н.(ОА)</sub>     | 0,5 и выше = 15 баллов | 0,4 = 12 баллов             | 0,3 = 9 баллов             | 0,2 = 6 баллов            | 0,1 = 3 балла | < 0,1 = 0 баллов     |
| К <sub>ф.н.(запасы)</sub> | 1 и выше = 13,5 балла  | 0,9 = 11 баллов             | 0,8 = 8,5 балла            | 0,7–0,6 = 6,0–3,5 балла   | 0,5 = 1 балл  | < 0,5 = 0 баллов     |
| Итого                     | 100                    | 78                          | 56                         | 35                        | 14            |                      |

3. Суммируется итоговое количество баллов.

4. На основании характеристики финансовой устойчивости организаций, отнесенных к определенному классу, определяется финансовое состояние компании и возможное банкротство. Характеристика представлена далее [5].

I класс: организации с высокой финансовой устойчивостью. Их финансовое состояние позволяет быть уверенным в своевременном и полном исполнении всех обязательств с достаточным запасом на возможную ошибку в управлении.

II класс: организации с хорошим финансовым состоянием. Их финансовая устойчивость в целом близка к оптимальной, но по отдельным коэффициентам допущено некоторое отставание. Риск возникновения банкротства практически отсутствует.

III класс: организации, финансовое состояние которых можно оценить как удовлетворительное. При анализе обнаружена слабость отдельных коэффициентов. При взаимоотношениях с такими организациями вряд ли существует угроза потери самих средств, но выполнение обязательств в срок представляется сомнительным; угроза вероятного банкротства средняя.

IV класс: организации с неустойчивым финансовым состоянием. У них неудовлетворительная структура капитала, а платежеспособность находится на нижней границе допустимых значений. Они относятся к организациям особого внимания, т.к. при взаимоотношениях с ними имеется определенный риск утраты средств; риск банкротства высокий.

V класс: организации с кризисным финансовым состоянием, практически неплатежеспособные. Взаимоотношения с ними чрезвычайно рискованные; риск банкротства чрезвычайно велик.

В результате исследования, были сделаны выводы, что в условиях глобализации проблема вывода правильного метода прогнозиро-

вания банкротства компаний набирает актуальность ввиду повышающейся степени неопределенности окружающей среды. По мнению авторов, прогнозирование банкротства компаний в современности должно основываться на комплексном подходе, представляющем собой использование либо нескольких моделей прогнозирования банкротства компаний вместе, либо прогнозирование на основе рейтинговых моделей, обладающих наибольшей степенью прогнозной точности и наиболее адекватно соответствующих российской экономической среде.

### **Литература**

1. Васильчук Е.С., Замалаев П.С. Проблемы и методы прогнозирования финансовой несостоятельности предприятий // Бизнес-информ. – 2016. – №5. – С. 175–178.

2. Бердников В.В., Гавель О.Ю. Сравнительный анализ подходов прогнозирования вероятности банкротства коммерческих организаций // Наука и Мир. – 2018. – №8. – С. 92–96.

3. Мурадов Д.А. LOGIT-регрессионные модели прогнозирования банкротства предприятий // Труды Российского государственного университета нефти и газа им. И.М. Губкина. – 2019. – № 3. – С. 160–172.

4. Вахетова А.В. Оценка вероятности банкротства компаний в условиях глобализации // Синергия наук. – 2020. – № 33. – С. 67–74.

5. Мазурова И.И., Белозерова Н.П., Леонова Т.М. и др. Методы оценки вероятности банкротства предприятия: учебное пособие. – СПб.: СПбГЭУ, 2018. – 53 с.

## **УПРАВЛЕНИЕ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ В ЦЕЛЯХ УВЕЛИЧЕНИЯ СТОИМОСТИ КОМПАНИИ**

**Ихсанова Ю.Х.**

*студент Финансового университета  
при Правительстве РФ, филиал в г. Уфе  
Ikhsanova88@mail.ru*

**Белолипцев И.А. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент*

*В статье рассматривается сущность и значение определения стоимости компании, а также метод определения стоимости компании методом дисконтирования денежных потоков.*

**Ключевые слова:** стоимость компании, денежные поток для собственника, свободный денежный поток.

## CASH FLOW MANAGEMENT IN PURPOSE OF INCREASING COMPANY VALUE

*The article discusses the essence and value of determining the value of the company, as well as the method of determining the value of the company by the method of discounting cash flows.*

**Keywords:** company value, cash flow for the owner, free cash flow.

Стоимость хозяйствующего субъекта – та стоимость организации, по которой она может быть продана на рынке. Стоимость бизнеса представляет собой то реальное богатство, которое принадлежит собственникам субъектов предпринимательской деятельности.

В сложившихся условиях неопределенности, постоянных кризисов, политических войн стоит вопрос функционирования предприятий.

Увеличение стоимости компании и ее оптимизация остаются весьма актуальными для исследования, в силу того, что любой собственник создавая бизнес и вкладывая финансы, рассчитывает на получение прироста капитала, либо на дальнейшую продажу компании или же ее развитие.

Именно поэтому собственник будет стремиться к продаже своей компании по более дорогой цене, покупатель или же инвестор также будет обращать на стоимость компании предельное внимание.

К основным методам определения стоимости компаний относят:

- метод рыночной капитализации;
- метод дисконтированного денежного потока;
- метод мультипликаторов и коэффициентов;
- метод, основанный на расчете EVA;
- метод чистых активов [1].

Все факты хозяйственной деятельности экономических субъектов связаны с поступлением или же расходом денежных средств.

Движение денежных средств с точки зрения непрерывности, эффективности и рациональности определяет развитие и стоимость компании. Состав, структура и динамика денежных средств предприятия играют огромную и решающую роль в управлении предприятием.

Таким образом, совокупный эффект от движения денежных средств предприятия проявляется в виде прироста стоимости компании.

Почему же именно денежные потоки эффективнее определяют стоимость компании? На наш взгляд основными показателями, кото-

рые характеризуют стоимость компании, успешность бизнеса и финансового состояния выступают прибыль и денежные средства.

Однако на наш взгляд основными достоинствами денежных потоков выступают то, что показатели прибыли бухгалтерской финансовой отчётности могут быть подвержены манипуляциям. Показатели денежных потоков менее подвержены манипуляции нежели показатели прибыли.

Кроме этого денежные потоки дают возможность отражения не только доходов, расходов и финансовых результатов от текущей деятельности, но и всех остальных платежей по финансовой и инвестиционной деятельности.

Критерии оценки развития компании, которые представлены в сфере бухгалтерского учета малоэффективны так как они ориентированы на прошлое, а не на будущее, не позволяют оценить устойчивость финансовых результатов и не демонстрируют, что происходит со стоимостью предприятия на данный момент времени [2].

Управление финансово-хозяйственной деятельностью с помощью денежных потоков может иметь разные цели.

Во-первых, если целью высшего руководства и менеджмента выступает максимизация прибыли предприятия и предприятие не ведет инвестиционной деятельности, то на первое место в управлении денежными потоками выходит управление текущими денежными потоками.

Во-вторых, если приоритетной целью экономического субъекта выступает обеспечение текущей платёжеспособности и осуществление инвестиционной деятельности, то в управление включается и инвестиционная деятельность.

В-третьих, если целью менеджмента становится увеличение стоимости компании, то основными предметами управления денежными потоками становятся наиболее существенные для оценочной функции денежные потоки для владельцев капитала компании и свободные денежные потоки.

Наглядно управление денежными потоками предприятия в зависимости от поставленных целей представлена в табл. 1 [1].

Таблица 1

Соответствие видов денежных потоков поставленным целям  
организации в различных ситуациях

|   |                                   |   |   |
|---|-----------------------------------|---|---|
| Приоритетные цели управления предприятия          | Увеличение финансовых результатов | Обеспечение надежности платежеспособности текущей деятельности (при осуществлении инвестиций) | Оценка и рост стоимости компании                      |
| Адекватные виды денежных потоков в соответствии с | Текущий денежный поток            | Текущий денежный поток, инвестиционный денежный поток   | Денежный поток для собственников и свободный денежный |

|                    |     |  |       |
|--------------------|-----|--|-------|
| поставленной целью | це- |  | поток |
|--------------------|-----|--|-------|

Денежный поток представляет собой совокупность распределенных во времени объемов притока и оттока денежных средств в процессе осуществления текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [3].

Денежный поток для собственников определяется как сальдо всех притоков и оттоков денежных средств компании.

Определение стоимости капитала с помощью денежных потоков содержится в методе дисконтирования денежных потоков.

Метод дисконтирования денежных потоков (DCF) основывается на том, что стоимость компании определяется как приведенная сумма всех ее будущих свободных денежных потоков от финансово-хозяйственной деятельности.

Иначе говоря, стоимость компании – денежный поток, который компания получит за последующие  $n$  лет и долгосрочную перспективу, приведенный к настоящему промежутку времени.

При определении стоимости предприятия данным методом проводятся следующие расчеты:

1. Свободный денежный поток организации (FCFF) – свободный денежный поток представляет собой сумму денежных потоков по текущей деятельности и по инвестиционной деятельности. Определяется свободный денежный поток как:

$$FCFF = EBIT * (1 - T) + A - KI - \Delta OK, \quad (1)$$

где EBIT – прибыль компании до уплаты процентов и налогов;

T – налоговая ставка;

A – сумма амортизации;

KI – капитальные издержки предприятия;

$\Delta OK$  – прирост оборотного капитала

2. Средневзвешенная стоимость компании определяется как:

$$WACC = K_e * E / (E+D) + K_d * D / (E+D) * (1-T), \quad (2)$$

где WACC – средневзвешенная стоимость капитала,

$K_e$  – стоимость собственных средств,

E – собственные средства,

D – заемные средства,

$K_d$  – стоимость заемных средств,

T – налоговая ставка.

При определении оценки стоимости компании использование денежных потоков имеет свои достоинства и недостатки.

К основным достоинствам применения метода дисконтирования денежных потоков можно отнести то, что можно увеличить инвести-

ционную привлекательность предприятия, имеется возможность найти изменение доходности хозяйствующего субъекта.

Кроме этого применение данного метода участвует в перспективе развития предприятия.

К недостаткам мы бы отнесли то, что прогнозирование денежных потоков создает трудность прогноза на долгосрочное время, так как экономическая ситуация меняется очень часто.

Разнообразие методов расчета ставки дисконтирования и ставки капитализации тоже могут вызвать ошибочные данные.

На расчеты кроме этого могут повлиять и риски.

Таким образом, хоть метод дисконтирования денежных потоков имеет свои плюсы и минусы, он очень широко применяется на практике.

Приток и отток денежных средств в хозяйствующих субъектах зависит от внешних и внутренних факторов (рис. 1) [1].

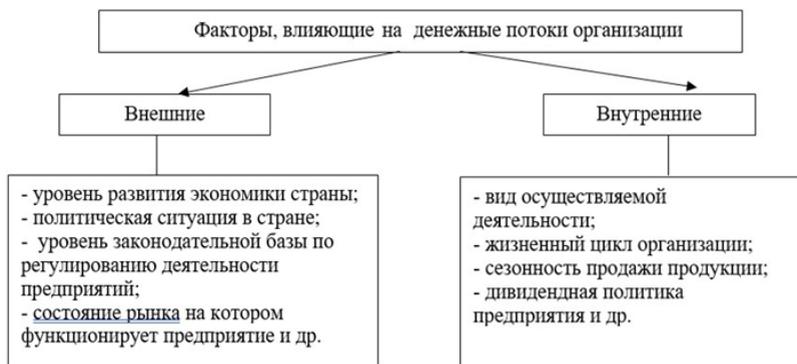


Рис. 1. Влияние факторов на денежные потоки предприятий [2]

Поэтому для того чтобы более точно проводить оценку стоимости компании необходима эффективная система управления денежными потоками в организации.

Совокупность методов, способов, инструментов и приемов воздействия руководящих сотрудников предприятия на движение денежных потоков для достижения поставленных целей определяется как политика управления денежными потоками [3].

Ценность компании – это то реальное богатство, которым обладают владельцы. На рост ценности компании оказывает влияние комплекс различных взаимообусловленных, взаимосвязанных и постоянно изменяющихся факторов.

Любая операция в хозяйственной деятельности предприятия, а также управленческое решение влечет за собой движение денежных

средств. Денежные средства являются ограниченным ресурсом, в силу чего их необходимо рационально распределять во времени и эффективно использовать.

Организация движения денежных средств с точки зрения непрерывности, рациональности и эффективности определяет развитие бизнеса и результаты деятельности. Динамика движения денежных средств формирует денежные потоки, которые играют ключевую роль в управлении компании.

Более того, совокупный эффект от движения денежных средств проявляется в виде роста стоимости компании

Распределенное во времени движения денежных потоков является основой при оценке деятельности компании, рыночной стоимости, а также при планировании перспектив развития в будущем.

Методика расчета свободного денежного потока наглядно показывает, каким образом можно увеличивать стоимость компании.

Важнейшими инструментами роста стоимости компании являются:

- увеличение операционной прибыли EBIT;
- оптимизация налогообложения;
- оптимизация активов за счет эффективного их использования;
- рационализация капитальных вложений.

Величина свободного денежного потока важна как для кредиторов компании, так и для собственников. Она используется также при анализе инвестиционных проектов, реализуемых и финансируемых за счет средств владельцев компании.

В условиях конкуренции текущее финансовое положение многих предприятий крайне неустойчиво. Возникает необходимость оперативного реагирования на отклонения от нормальной деятельности предприятия.

Поэтому важным объектом анализа и управления должны стать денежные потоки предприятия, при помощи которых можно достичь устойчивой платежеспособности предприятия.

Денежные потоки – важный объект управления финансами организации. Низкая степень эффективности управления денежными потоками приводит к негативным последствиям. Они отражаются на финансовых результатах деятельности и предприятию необходимо оптимизировать денежные потоки и внести изменения как в финансовую политику в целом, так и в механизм управления денежными средствами.

На денежные потоки влияет совокупность внешних и внутренних факторов, в зависимости от которых изменяются методы и цели управления денежными потоками.

Эффективное управление денежными потоками организации – это обеспечение финансового равновесия и финансового излишка (профицита) в процессе развития организации путем сбалансирования объемов поступления и расходования денежных средств и их синхронизации во времени.

Важнейшей целью управления денежными потоками предприятия выступает поддержание оптимального денежного потока путем сбалансированного притока и оттока денежных средств.

Для успешного управления денежными потоками в организациях должна эффективно функционировать система бухгалтерского учета, планирования, анализа и контроля.

Поэтому процесс управления денежными потоками должен осуществляться комплексно.

Таким образом, денежные потоки являются важным объектом управления финансами и стоимостью предприятия.

Низкая степень эффективности управления денежными потоками может привести к негативным последствиям, которые отражаются на финансовых результатах деятельности и на оценке стоимости капитала (компании). В таком случае предприятию необходимо оптимизировать денежные потоки и внести изменения как в финансовую политику в целом, так и в механизм управления денежными потоками организации.

### **Литература**

1. Яковлева И.В., Долженкова О.В. // Молодой ученый. – 2017. – № 47 (181). – С. 80–84.
2. Валдайцев С.В. Денежные потоки в оценке и управлении стоимостью компании // Региональная экономика: теория и практика. – 2019. – № 9. – С. 62–68.
3. Капранов Н.С. Управление денежными потоками с целью увеличения стоимости компании // Финансовый менеджмент. – 2017. – № 5. – С. 13-17.

## **ТРАНСФОРМАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ**

**Рафикова З.Р.**

*Студент Уфимского филиала Финансового университета  
при Правительстве РФ, Россия  
razuru-160399@mail.ru*

**Растегаева Ф.С. (научный руководитель)**  
доктор экономических наук, профессор  
Уфимский филиал Финансового университета  
при Правительстве РФ, Россия  
rfs-audit@hotmail.com

*В статье рассмотрены изменения во внутреннем аудите, происходящие под воздействием цифровой экономики. Уделено внимание применению риск-ориентированного подхода к проведению внутреннего аудита, освещены вопросы влияния новых технологий, а также отмечены перспективы развития внутреннего аудита в современных условиях.*

**Ключевые слова:** внутренний аудит, цифровая экономика, новые технологии, цифровая трансформация.

## **TRANSFORMATION OF INTERNAL AUDIT IN THE DIGITAL ECONOMY**

*This article discusses changes in internal audit that occur under the influence of the digital economy. Attention is paid to the application of a risk-based approach to internal audit, the impact of new technologies is highlighted, and the prospects for the development of internal audit in modern conditions are highlighted.*

**Keywords:** internal audit, digital economy, new technologies, digital transformation.

В течение нескольких лет наблюдается растущий интерес к цифровой экономике, разворачиваются оживленные дискуссии по поводу цифровых преобразований. Цифровая экономика развивается быстрыми темпами во всем мире. Новейшие технологии внедряются в жизнь с головокружительной скоростью и нарушают традиционные представления об эффективном функционировании организации. Такие перемены усложняют работу внутренних аудиторов, и приводят к изменению набора услуг и технологий аудиторских проверок, к тесному сотрудничеству бизнеса и службы внутреннего аудита (далее СВА). Руководители внутреннего аудита должны в корне изменить образ мышления, они вынуждены быть на шаг впереди, чтобы не отставать от бизнеса. Кроме изменений, влияющих положительно, цифровые технологии могут создать и новые проблемы для СВА. Во-первых, с

каждым годом объем данных, нуждающихся в обработке, растет, появляются новые области для проведения проверок аудиторов. По тому, насколько внутренние аудиторы смогут справиться с такими объемами данных, можно будет оценить продуктивность их работы. Возрастающие требования заинтересованных сторон становятся еще одной проблемой, которая усложняет задачи, поставленные перед внутренними аудиторами. В связи с этим, СВА должна уметь быстро подстраиваться под растущие ожидания. Появление новых технологий влечет за собой изменение бизнес-процессов, что приводит к появлению новых бизнес-рисков, превращаясь в проблему для СВА. Для качественного выполнения своей работы внутренний аудитор должен знать, каким образом можно проаудировать обновленные, технологически усложненные процессы.

СВА должны добиваться хороших результатов, невзирая на огромное количество сложных и быстро изменяющихся бизнес-рисков. В разрешении множества подобных проблем необходима цифровая трансформация.

Цифровая трансформация представляет собой глубокое преобразование продуктов, процессов, действий и стратегий внутри организации за счет использования современных цифровых технологий для удовлетворения требований заинтересованных сторон.

Проблема цифровой трансформации внутреннего аудита встает в один ряд с наиболее актуальными современными проблемами и создает множество дискуссионных вопросов. Прежде чем разобраться в рассматриваемой проблеме, необходимо определить, что такое внутренний аудит и в чем заключается его цель.

Внутренний аудит – это система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета, надежности функционирования системы внутреннего контроля [1, с. 56].

Цель внутреннего аудита: «оценить и повысить эффективность процессов управления рисками и контролем. Это обеспечивает членам советов и высшего руководства уверенность в том, что они выполняют свои обязанности перед организацией и ее заинтересованными сторонами» [2].

За последние несколько лет риски, с которыми сталкиваются организации, изменились и получили ускоренное развитие. На сегодняшний день СВА имеет дело с более трудными и взаимосвязанными рисками. На основе Международных стандартов аудита был создан риск-ориентированный подход при проведении внутреннего аудита.

«Внутренний аудит, основанный на оценке рисков – это аудиторский подход, основанный на определении профилей рисков предприятий, формирование прогресса аудита в соответствии с профилем риска бизнеса и распределение ресурсов аудита в соответствии с этим профилем для повышения эффективности аудита» [2].

Реализация риск-ориентированного подхода выполняется в три этапа:

Этап 1: оценка зрелости риска. На этом этапе административный персонал получает обзор в отношении оценки, управления и мониторинга рисков. Эта процедура является показателем надежности риска для целей планирования аудита.

Этап 2: планирование периодического аудита. Аудит планируется на определенный период (обычно ежегодно), в ходе которого выявляются и устанавливаются приоритеты всех областей, в которых совет директоров требует объективной гарантии. Сюда входят процессы управления рисками, управление ключевыми рисками, а также регистрация рисков (результаты аудита) и отчетность по ним.

Во внутреннем аудите планированию нужно выделить особое место. Обычно по запросу руководителя внутренние аудиторы готовят и передают комитету по аудиту годовой план. То, насколько успешно проведено планирование определяется степенью выполнения плана. В век цифровой экономики данный подход к планированию становится менее эффективным. План аудита обязан быть не статичным, а регулярно меняющимся и гибким исходя из сложившейся ситуации, проверки необходимо осуществлять в тех областях, в которых они нужны в данный момент. Прогнозирование должно стать основой внутри аудиторской деятельности.

Этап 3: индивидуальные аудиторские задания. На этом этапе выполняются индивидуальные задачи, основанные на оценке рисков, для обеспечения уверенности в части структуры управления рисками: например, по снижению отдельных рисков или групп рисков.

Внутренний аудит на основе рисков может быть более эффективным для организаций, поскольку он позволяет выявить области, в которых могут возникнуть проблемы, что помогает быстрее решить проблему до того, как будет нанесен какой-либо ущерб. Преимущества внутреннего аудита, основанного на оценке рисков, представлены в табл. 1.

Таблица 1

Преимущества риск-ориентированного подхода [6]

| Преимущество                                  | Характеристика   |
|---|--|
| Стратегические выгоды                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>– позволяет легче адаптироваться к меняющимся условиям за счет разработки последовательного и комплексного подхода к управлению рисками;</li> <li>– обеспечивает лучшее понимание рисков и управление ими</li> </ul>  |
| Преимущества, связанные с производительностью | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Позволяет минимизировать ошибки при определении рисков, а также усовершенствовать существующее управление и внутренний контроль для обеспечения наилучшей производительности;</li> <li>– создает возможность принятия правильных решений при неожиданных запросах и проблемах, связанных с отклонениями от целей</li> </ul> |
| Управление неожиданными событиями             | Облегчает понимание рисков, ожидающих бизнес, и их реальные последствия  |

В 2013 году Международным Институтом внутренних аудитор-ов (The IIA) была разработана модель трех линий защиты, которая улучшает понимание управления рисками и контроля за счет уточне-ния ролей и обязанностей (табл. 2).

Таблица 2

Модель трех линий защиты

| Линия защиты   | Характеристика   |
|--|--|
| Первая линия защиты (оперативное управле-ние)                | Первая линия защиты осуществляется руководителями среднего и высшего звена, которые владеют и управляют рисками, а также средствами контроля. Эта группа несет ответственность за непосредственную оценку, контроль и снижение рисков  |
| Вторая линия защиты (функции внутреннего контроля и надзора) | Вторая линия защиты охватывает несколько компонентов внутреннего управления (соблюдение требований, управление рисками, управление качеством, ИТ и другие отделы контро-ля). Эта линия защиты контролирует и способствует внедре-нию эффективных методов управления рисками. В зависимо-сти от размера организации и отрасли, состав второй линии может значительно различаться  |
| Третья линия защи-ты(внутренний аудит)                       | Третья линия защиты обеспечивает уверенность высшего руководства и совета директоров в том, что усилия первой и второй линий соответствуют ожиданиям. Внутренние аудиторы проводят периодическую оценку механизмов контроля и обез-печивают их правильную работу и их применимость к текущему состоянию риска организации. Основное различие между этой третьей линией защиты и первыми двумя линиями заключае-тся в ее высоком уровне организационной независимости и объективности |

Стратегический риск считается одним из самых серьезных рис-ков, с которыми сталкивается организация. Он находится в непосред-ственной зависимости от того, какой стратегической позиции придержи-ваются внутренние аудиторы, и дает ли возможность данная пози-ция им добиваться поставленных целей. Появление стратегического риска возможно при несовпадении общей стратегии организации со стратегией внутренних аудиторов. Обычно руководитель СВА спосо-бен контролировать этот риск и управлять им с помощью корректи-ровки Устава внутреннего аудита, взаимодействия с Советом директо-ров и заинтересованными сторонами, а также за счет улучшения плана внутреннего аудита и постоянной оценки рисков.

После того, как стратегические риски определены, руководите-лю внутреннего аудита необходимо выяснить, имеет ли подразделение внутреннего аудита необходимые знания и навыки для осуществления аудиторских проверок.

По данным исследования компании PwC, «почти 80 % руководи-телей служб внутреннего аудита отметили, что службам больше всего

необходимо расширять или совершенствовать знания и навыки в области современных технологий для удовлетворения своих потребностей в будущем. Необходимы специалисты по управлению рисками, готовые изучать новые технологии, обладающие широтой мышления и способностями для постоянной переквалификации и внедрения новых технологий с учетом меняющихся рисков предприятия» [3]. То есть, внутренние аудиторы, обладающие обширными знаниями в отрасли и понимающие бизнес, имеющие опыт работы и специализацию в разных областях – это уже не новизна, а неотъемлемое требование. СВА не сможет сохранить свою значимость при появлении новых рисков и изменениях в деловой среде, если не будет развивать и обучать своих специалистов. Роль профессиональных навыков внутренних аудиторов будет расти из-за таких факторов, как развитие технологий и цифровых инноваций, это связано с дальнейшими коренными переменами в бизнесе.

Внутренним аудиторам необходимо применять новые технологии в своей деятельности, а также нужно уметь заранее предвидеть возможные риски, связанные с ними. Инструменты робототехники, технология «блокчейн», дополненная реальность, искусственный интеллект, беспилотные устройства уже начали преобразовывать работу СВА и в скором времени полностью её изменят.

Блокчейн (от англ. Blockchain) – это тип распределенного регистра, состоящий из цепочки блоков, для ведения постоянной и защищенной от несанкционированного доступа записи транзакционных данных. Блокчейн функционирует как децентрализованная база данных. После того, как данные будут введены в систему, изменить их будет невозможно, то есть за счет ранее образованной цепочки блоков происходит защита информации о предшествующих транзакциях. Благодаря этой технологии можно защитить организацию от мошенничества, в том числе, от кражи её активов.

Интернет вещей (от англ. Internet of Things) – это система взаимосвязанных вычислительных устройств, имеющих уникальные идентификаторы и способных передавать данные по сети. Интернет вещей объединяет между собой устройства, давая возможность контролировать их дистанционно.

Искусственный интеллект (от англ. Artificial Intelligence) – это моделирование процессов человеческого интеллекта машинами (компьютерными системами). Эти процессы включают в себя понимание языка, распознавание речи, обучение, визуальное восприятие, рассуждение, решение проблем и др.

Роботизированная автоматизация процессов (от англ. Robotic process automation) – это использование специализированных компью-

терных программ (программных роботов) для автоматизации и стандартизации воспроизводимых бизнес-процессов.

Беспилотные летательные аппараты (от англ. Unmanned aerial vehicle) – летательные устройства, пилотирование которых производится бортовым компьютером автономно или оператором дистанционно. Такие устройства, автономно сканируя штрих-коды, QR-коды и другие ярлыки и передавая эти данные на онлайн-аудиторскую платформу, позволят проводить проверки больших складов с запасами.

Дополненная реальность (от англ. Augmented Reality) – это добавление интерактивных цифровых элементов (визуальной, графической, звуковой информации) к реальной окружающей среде с помощью компьютерной графики.

На основе рассмотренных выше технологий возникают новые возможности для внутренних аудиторов. Уже сегодня они дополняют или заменяют людей в решении ряда определенных задач. Но с открывающимися возможностями появляются и новые риски, которыми нужно уметь управлять. По экспертным прогнозам, в скором времени традиционные способы проведения аудиторских проверок перестанут использоваться, а применяемые на сегодняшний день навыки и инструменты быстро устареют.

Рассматривая функции СВА в целом, работа внутренних аудиторов сводится к предоставлению отчета о результатах проверки с подробным изложением её методологии и рекомендаций. Руководство подготавливает план мероприятий по устранению нарушений и рисков, а служба внутреннего аудита время от времени осуществляет проверку по реализации выданных ею рекомендаций.

Для лучшего функционирования организации модель внутреннего аудита должна выглядеть следующим образом: между службой внутреннего аудита и руководством организации происходит тесное взаимодействие. Используемый ранее официальный отчет сменяется постоянным обменом информацией между руководством и СВА. Внутренние аудиторы используют новые технологии для усиленного контроля и ликвидации нарушений, обнаруженных в процессе аудиторских проверок, осуществляется постоянный мониторинг ключевых рисков.

Таким образом, благодаря цифровой трансформации новых технологий и цифровых возможностей бизнес-процессы будут функционировать намного быстрее и гибче. Постоянные изменения, требующие от бизнеса адаптации в цифровую эпоху, могут быть одной из причин, по которой организации стараются осуществить необходимые преобразования, чтобы оставаться конкурентоспособными.

Цифровая трансформация внутреннего аудита фокусирует внимание организации на требованиях заинтересованных сторон, позволяет с помощью риск-ориентированного подхода своевременно предвидеть и предотвратить риски, ускорить процессы внутреннего аудита, а также уменьшить количество ошибок за счет введения новых технологий. Такие новые технологии как искусственный интеллект, блокчейн, интернет вещей, роботизированная автоматизация процессов, беспилотные летательные аппараты и дополненная реальность уже вносят изменения в повседневную жизнь, поэтому внутренним аудиторам нужно уметь ими пользоваться. Внутренним аудиторам необходимо совершенствовать свои профессиональные навыки и знания в области новых технологий. СВА должны уделять особое внимание прогнозированию, кроме того, необходимо тесное взаимодействие руководства организации и СВА для достижения цели организации.

### Литература

1. Рогуленко Т.М., Мироненко В.М., Бодяко А.В., Пономарева С.В. Аудит + Приложение: учебник. – М.: КноРус, 2020. – 458 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://book.ru/book/932758> (дата обращения: 08.12.2020).
2. Jim Pelletier. Internal Audit's Digital Transformation Imperative – January 2018 URL: <https://iaonline.theiia.org/blogs/Jim-Pelletier/2018/Pages/Internal-Audit's-Digital-Transformation-Imperative.aspx> (дата обращения: 28.11.2020).
3. Маликова С. Внутренний аудит: основные инструменты и компетенции на базе технологий // Экономика и жизнь – 2018. – № 30. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.eg-online.ru/article/377541/> (дата обращения: 25.11.2020).
4. Давыдова А., Городова А., Морозов В., Марусевич О. Исследование современного состояния профессии внутреннего аудитора за 2017 год // Рвс. – 2017. – 28 с.
5. Давыдова, А.В. Новые технологии во внутреннем аудите // Деньги и кредит. – 2017. – № 2. – С. 43–46.
6. Крышкин О.В. Настольная книга по внутреннему аудиту: Риски и бизнес-процессы. – М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. – 477 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/520721> (дата обращения: 21.11.2020).
7. Pedro Tavares. Best Practices for Conducting a Risk-Based Internal Audit – 29 November 2018. URL: <https://resources.infosecinstitute.com/topic/best-practices-for-conducting-a-risk-based-internal-audit/>(дата обращения: 01.12.2020)

8. What is internal audit? // Chartered Institute of Internal Auditors  
URL: <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/> (дата обращения: 01.12.2020).

## **О НЕОБХОДИМОСТИ СОЦИАЛЬНОГО УЧЕТА**

**Гаджиева Л.М.**

*магистр 2 года обучения Южный Федеральный университет,  
г. Ростов-на-Дону, Россия  
torresluiza@mail.ru*

**Фролова И.В. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры  
«Бухгалтерский учет и аудит»  
Южный Федеральный университет, г. Ростов-на-Дону, Россия  
irarostov@mail.ru*

*Статья посвящена необходимости внедрения социального учета. Рассматриваются основные концепции, принципы и этапы подготовки отчетности в рамках концепции устойчивого развития, которые рекомендуется применять, а также влияние, которое оказывает наличие такой отчетности на репутацию компании и социальную ответственность.*

**Ключевые слова:** отчетность, социальный учет, социальная ответственность, экологические показатели.

## **ABOUT THE NEED FOR SOCIAL ACCOUNTING**

*The article is devoted to the need to introduce social accounting. The main concepts, principles and stages of reporting within the framework of the concept of sustainable development, which are recommended to be applied, are considered, as well as the impact that such reporting has on the company's reputation and social responsibility.*

**Keywords:** reporting, social accounting, social responsibility, environmental performance.

В эпоху развивающихся технологий и цифровизации для специалистов в области бухгалтерского учета стало недостаточно просто достоверно и полно отражать информацию по бизнес операциям. Растут риски, связанные устойчивым развитием всего общества, именно поэтому специалисты в области внутреннего контроля и контроллинга, специалисты по отражению информации о предприятии, бизнес аналитики, экономисты и менеджеры руководства обеспокоены развитием собственной организации.

Чтобы воздействовать на среду, в которой функционируют, компании пытаются привлекать инвестиции путем разработки и внедрения новых принципов, понятий, показателей бухгалтерского учета.

В связи с этим наибольшую популярность получает концепция устойчивого развития. Чтобы быть экономически эффективным предприятием, получать прибыль, контролировать затраты, иметь возможность контролировать качество продукции, работ или услуг, получать обратную связь от потребителей нужно быть надежной и привлекательной компанией. Введение новых принципов учета становится вопросом репутации, ведь от правильности отражения социально значимых показателей зависит инвестиционный поток и конкурентоспособность (речь идет о публичном раскрытии информации, которую крупные компании зачастую публикуют у себя на сайтах в специальных разделах для всех пользователей).

Разработка новых правил требует качественного перехода к ним и обучения менеджеров для обеспечения такого перехода, ведь чтобы подготовить тип отчетности, требующий соответствующей квалификации, необходим персонал соответствующего уровня. Подготовка отчетности согласно концепции устойчивого развития требует детального раскрытия не только экономических, но также социальных и экологических показателей. При этом не стоит забывать, что информация должна быть направлена на круг заинтересованных пользователей и обеспечивать подачу информации регулярно, в соответствии с правилами [1].

Концепция устойчивого развития предполагает обновление технологий производства с целью модернизации энергосберегающей функции экономики и увеличения эффективности труда. Для этого любая экономическая политика должна принимать во внимание социальную и экологическую составляющие. Построение отчетности, основанной на концепции устойчивого развития, требует соблюдения основных принципов: устойчивое развитие, существенность, полнота, ориентация на заинтересованные стороны [2].

Одним из инновационных подходов к раскрытию информации можно считать интегрированную отчетность, используемую корпорациями в качестве связующего звена между финансовой и управленческой отчетностью. Она призвана предоставлять информацию пользователям для оценки способности компании создавать стоимость в длительном периоде. Интегрированную отчетность используют для поддержания устойчивой среды и улучшения процесса принятия решений.

Одной из причин использования интегрированной отчетности является обеспокоенность бизнеса экологической ситуацией. Помимо того, что ресурсы сокращаются, а население растет, появляется проблема контроля и желание заинтересованных лиц изменить ситуацию. Для этого необходима отчетность, которая показывала бы все бизнес-операции с поправкой на изменения внешних факторов [3].

В связи с озабоченностью бизнеса социально-экологической ситуацией ставится вопрос о социальной ответственности. Согласно определению ассоциации менеджеров России, социальной ответственностью является вклад частного сектора в развитие общества, реализуемый с помощью социальных инвестиций. В свою очередь, социальные инвестиции представляют собой все виды ресурсов, направленные на реализацию социальных программ.

Основные принципы социальной ответственности заключаются в следующем:

- производство качественных товаров и услуги;
- создание рабочих мест;
- выполнение требований законодательства;
- учет общественных ожиданий и этические нормы в процессе деловой активности;
- выстраивание добросовестных и взаимовыгодных отношений со всеми контрагентами.

Социальная отчетность, (она же «консолидированная отчетность», «отчетность об устойчивом развитии», «экологическая отчетность» и т.д.) способствует раскрытию информации о корпоративной политике, улучшает имидж компании, помогает заинтересованным контрагентам более эффективно анализировать и оценивать деятельность компании и принимать инвестиционные решения. Такая отчетность позволяет эффективнее использовать инструменты управления бизнесом, способствует снижению рисков и улучшает прогнозирование бизнес-трендов.

Для крупных компаний мировое сообщество на данном этапе развития признает не только полное отражение экономической информации, но также необходимость раскрывать социальные и экологические

показатели. Это делается для того, чтобы наиболее четко и полно выявлять, и оценивать вклад в устойчивое развитие общества конкретных компаний. Социальный учет формируется из совокупности информации в областях экономики, этики, экологии, социальной среды.

В бухгалтерском учете наиболее важной является экологическая составляющая, так как она позволяет оценить, в первую очередь, размер негативного влияния, ущерба окружающей среде. Так, в разрезе экономических показателей раскрываются прямые воздействия: сюда включаются источники капитала, трансферты, взаимодействия с потребителями и поставщиками.

В разрезе экологических показателей берется во внимание любое влияние на окружающую среду, в том числе источники сырья, энергии, водных ресурсов. Огромное внимание уделяется негативному воздействию: количеству отходов, различных выбросов и загрязнений, соблюдению законодательства.

В разрезе социальных показателей руководство концентрируется на организации труда, обеспечении занятости, взаимосвязи сотрудников с руководством, соответствующей охране труда и производственной безопасности, обеспечении квалификации работников, соблюдении прав человека. Сюда же включается стратегическая составляющая, соблюдение трудового законодательства, дисциплины, обеспечение конкуренции, ответственности по отношению к потребителям.

Так, отчетность включает в себя сведения не только об организации, такие, как информация о руководстве, об организации, но также информацию об экологической политике компании, ее отношении к окружающей среде, о действиях, предпринятых для контроля экологической обстановки, об экологических целях и планах [4].

Большинство российских компаний применяют принципы социальной ответственности, но используют их не в интересах общества. Несмотря на это, на социальные цели крупные компании расходуют до 17 % прибыли. В таких компаниях выделяют различные уровни социальной ответственности [5]:

1) базовый (он же «обязательный»): включает в себя контроль за своевременной выплатой заработной платы, налогов, соблюдение законодательства и этики;

2) благотворительности: отвечает за адресные и стратегические выплаты, которые повышают инвестиционную привлекательность компании;

3) ответственности компании перед сотрудниками: включает обеспечение пакета социальных услуг, создание системы пенсионных выплат, обеспечение медицинского обслуживания, питания, отдыха, обеспечение сотрудников жильем, переквалификация;

4) социальных инвестиций: отвечает за долгосрочную политику компании в области социально-значимых задач;

5) венчурной филантропии: обеспечивает решение социальных проблем с помощью партнерства и использования творческого подхода.

Социальный учет необходим именно потому что социальная политика во многом определяет способность компании удержаться на рынке, ведь именно соблюдение социальной ответственности и раскрытие экологических показателей повышает репутацию компании, и, как следствие, повышает конкурентоспособность. Социальный учет способствует повышению прозрачности социальной ответственности, доступности всем заинтересованным пользователям, степени привлекательности компании, росту доверия к компании и созданию выгодных условий функционирования [6].

Чтобы подготовить социальную отчетность необходимо соблюдать, в первую очередь, принципы бухгалтерского учета. Помимо принципов бухгалтерского учета, внимание нужно уделить принципам, принятым в связи с концепцией устойчивого развития (упомянутые прежде в данной статье). Существует также ряд дополнительных принципов [7]:

- прогнозной ценности: необходимо определить срок функционирования субъекта во временной перспективе;

- обратной связи: способствует устранению ошибок и коррекции управленческих решений;

- содержательности: сущность информации важнее формы представления;

- нейтральности: одинаковое отношение ко всем контрагентам;

- осмотрительности: выявление событий прошлого, которые оказывают воздействие на настоящее (например, кредиторская задолженность).

Создание отчетности об устойчивом развитии происходит с помощью четырех основных этапов.

1. Определение круга заинтересованных лиц, их запросов, потребностей. Разделение заинтересованных лиц по степени значимости для компании. Определение условий для устойчивого развития и обеспечение их создания.

2. Определение содержания отчета, информации, необходимой для раскрытия. Определение показателей, основных используемых терминов. Определение принципов.

3. Определение формата представления отчетности. Выделение показателей устойчивого развития, раскрывающих социально-экологическую ориентацию компании. Разработка стратегии.

4. Обеспечение соответствующего качества отчетности путем соблюдения сформированных принципов. Отражение как положительных, так и негативных эффектов деятельности.

Если говорить о том, какое влияние оказывает ведение социального учета в компании, то здесь, в первую очередь, стоит обратить внимание на снижение рисков управления, связанных с репутацией компании. В литературе много внимания уделяется тому, как измерить репутацию, так как она представляет собой субъективную оценку коллективом надежности фирмы. Предполагается, что репутация является внешним отражением внутреннего устройства компании, ее деятельности, оценки работы деятельности внешними экспертами. Следовательно, репутация рассматривается как основа всех действий организации (таких, как предоставление качественного товара или услуги).

Поддержание хорошей репутации способствует минимизации бизнес-рисков, так как помогает выдержать так называемые репутационные потрясения (репутация создается на протяжении длительного периода, однако потеря ее возможна в очень короткие сроки).

Репутация, будучи интуитивно понятной привлекательной концепцией, на самом деле сложная организационная характеристика. Самый популярный способ определения репутации – это рейтинговые исследования и различные индексы репутации, которые входят в основу многих академических исследований. В частности, повысить индекс репутации может такой показатель как «наличие отчетности об устойчивом развитии» [8].

В условиях коронавирусной пандемии также является важным раскрытие показателей социальной составляющей. Социальный учет оказывает влияние на методологию формирования показателей в сфере трудового капитала [9].

Принцип осмотрительности, требуемый для соблюдения в рамках концепции устойчивого развития, позволяет выделять не только положительные внешние воздействия, но и негативные воздействия. Пандемия вызвала снижение экономической выгоды от решений, принятых в прошлом, а потому создался риск неопределенности. В связи с тем, что расходы растут, компании ищут способ по оптимизации затрат через снижение переменных расходов по операционной деятельности.

Отражение в социальной бухгалтерской отчетности информации позволяет лучше контролировать расходы на персонал, а потому позволяет снизить риск прерывания активности предприятия. Соблюдение принципов концепции устойчивого развития и соответствующее ведение учета способствует снижению риска неправильного отражения и завышения оценки доходов, которое зачастую вытекает в искажение информации и принятие неправильного решения руководством.

Искажение информации, которое снижает ведение социального учета, может вызвать снижение инвестиционной привлекательности,

поэтому использование социального учета становится стратегически важной целью [10].

Важным фактором влияния являются социальные инвестиции. Осуществление любого социального проекта возможно только в условиях своевременной адаптации компаний к изменениям в экономике. Для обеспечения деятельности необходимы ресурсы, от наличия которых в конечном итоге зависит продуктивность и экономическая эффективность организации.

Социальные инвестиции и партнерство способствуют созданию стратегических целей и выводят управление на качественно иной уровень, позволяя контролировать деловую активность. Сущность такой стратегии сводится к акцентированию внимания на социальной составляющей – человеке. В результате стратегические задачи основываются на внимании к сотрудникам компании, к потребителям товаров компании, к членам общества, которые являются потенциальными инвесторами. Социальные показатели в таком случае приобретают экономическое значение, что очень важно для развития компании [11].

Социальный эффект, который оказывает следование концепции устойчивого развития, влияет на всех контрагентов компании. Показателем социального эффекта и эффективности социального учета, социальной политики является социальная эффективность [12].

Социальная эффективность, будучи особым состоянием развития и показателем культурных изменений, может быть, как внутренней, так и внешней. Внутренняя показывает изменения в среде компании, а именно отражение человеческого капитала, корпоративной культуры, мотивации сотрудников и паттерны поведения. Внешняя же является следствием функционирования организации и ее взаимодействия с контрагентами [13].

Социальная эффективность оценивается различными способами:

- как вклад компании в общественное развитие,
- как качество работы в компании, качество предоставления услуг и товаров, результаты деятельности компании, последствия воздействия компании на окружающую среду,
- как удовлетворение всех контрагентов компании.

Таким образом, была рассмотрена необходимость внедрения социального учета в практику российского бухгалтерского учета. Следование концепции устойчивого развития, ее принципам, этапам подготовки отчетности оказывает значительное влияние на репутацию компании и ее социальную ответственность. Так, социальный учет способствует повышению прозрачности социальной ответственности, доступности всем заинтересованным пользователям, степени привлекательности компании, росту доверия к компании и созданию выгодных условий функционирования.

## Литература

1. Сорокина Е. М. Отчетность организаций в области устойчивого развития // Все для бухгалтера. – 2011. – № 7.
2. Никифорова Е.В., Шнайдер О.В. Отчетность об устойчивом развитии экономического субъекта: принципы, этапы подготовки // Вопросы региональной экономики. – 2015. – Т. 25, №. 4. – С. 161–166.
3. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность-инновационная модель корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 38.
4. Парушина Н.В., Баркова Т.А. Формирование корпоративной социальной отчетности в современных условиях // Вестник ОрелГИЭТ. – 2010. – №. 4. – С. 12.
5. Киварина М.В. Корпоративная социальная ответственность // Экономический журнал. – 2011. – № 23.
6. Кучковская Н.В. Социальная отчетность в стратегии устойчивого развития российского бизнеса // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. – № 18.
7. Никифорова Е.В. Методические подходы к подготовке отчетности об устойчивом развитии хозяйствующего субъекта // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 4.
8. Bebbington J., Larrinaga C., Moneva J. M. Corporate social reporting and reputation risk management // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2008.
9. Давыдова О.А., Румянцева А.Ю. Специфика отражения влияния пандемии в бухгалтерском учете и финансовой отчетности организаций // Экономика и управление. – 2020. – Т. 26, №. 7. – С. 766–774.
10. Григорьев Р.А. и др. Влияние институциональных факторов на формирование социального капитала коммерческих, государственных и муниципальных организаций // Актуальные проблемы экономики и права. – 2019. – №. 4.
11. Игумнов О.А. Факторы формирования социального капитала российских организаций // Социология. – 2020. – №. 5.
12. Haniffa R.M., Cooke T.E. The impact of culture and governance on corporate social reporting // Journal of accounting and public policy. – 2005. – Т. 24, № 5. – С. 391–430.
13. Торгунаков Е.А., Сорвина Т.А. Влияние социального фактора на эффективность корпоративного управления предпринимательских структур // Экономика и управление. – 2013. – № 11 (97).

## **РОЛЬ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЕ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

**Ашхотова А.П.**

*младший научный сотрудник, УНИИД  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Дышекова Б.М.**

*студентка 2 курса направления «Экономика» института права  
экономики и финансов, Кабардино-Балкарского  
государственного университета им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Ходова З.Р.**

*студентка 6 курса направления «Юриспруденция» института права  
экономики и финансов, Кабардино-Балкарского государственного  
университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Багов А.М. (Научный руководитель)**

*Кандидат наук, юрист, научный сотрудник УНИИД,  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, Нальчик, Россия*

*В статье обосновывается необходимость проведения выездных налоговых проверок, позволяющих провести обширный и полный анализ всех действий и операций плательщиков налогов и сборов за довольно большой промежуток времени.*

**Ключевые слова:** налоговые проверки, налоговый кодекс, договор, гражданство, предпринимательство.

## **ROLE OF EXIT TAX CHECKS IN THE CONTROL WORK OF THE TAX BODIES**

*The article substantiates the need for on-site tax audits, allowing for an extensive and complete analysis of all actions and operations of taxpayers and fees for a fairly long period of time.*

**Keywords:** tax audits, tax code, contract, citizenship, entrepreneurship.

Налоговые проверки – это самый распространенный вид налогового контроля. Всего существует 3 вида налоговых проверок:

- 1) Выездные налоговые проверки (далее – ВНП);
- 2) Камеральные налоговые проверки;
- 3) Проверка правильности и полноты исчисления налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Самыми эффективными и применяемыми (с позиции выявления должностными лицами налоговых органов (далее – НО) нарушений в сфере налогового законодательства и доначисления налоговых платежей) являются выездные налоговые проверки.

Выездная налоговая проверка – это не просто форма, мероприятие налогового контроля органов исполнительной власти, уполномоченных по контролю и надзору в области налогов и сборов, коим является Федеральная налоговая служба Российской Федерации, а слаженный механизм, инструмент, с помощью которого можно регулировать уплату налогов и сборов в сфере предпринимательской деятельности. Главными задачами выездных налоговых проверок являются: во-первых, установление налоговым органом всех элементов налогообложения, во-вторых, проверка правильности определения суммы налога налогоплательщиком. Целью выездных налоговых проверок является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах трех субъектов налогового права: налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом. Основным правовым регламентирующим документом, описывающим порядок и правила проведения выездных налоговых проверок, является Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ).

Если сравнивать выездные и камеральные налоговые проверки, то выездные проверки – это более углубленная форма налогового контроля. Поэтому вполне логично, что в ходе проведения выездной проверки могут быть выявлены нарушения, которые не были обнаружены в ходе камеральной. Все сказанное приводит к одному выводу – налогоплательщик может быть проверен в ходе как камеральной, так и выездной налоговой проверки за один и тот же период.

Известно, что именно в рамках выездной налоговой проверки выявляются нарушения, связанные со злоупотреблением налогоплательщиком в сфере налогового законодательства, желание уклониться от уплаты налогов (могут быть раскрыты различные схемы по имитации наличия денежных средств на счете, предназначенных для оплаты товара, работ, услуг, а также по движению денежных средств).

Непосредственно в результате ВНП происходят основные налоговые доначисления и выявляются основания, по итогам которых могут возбуждаться административные и уголовные дела по выявленным налоговым нарушениям. Отличительной особенностью ВНП является тот факт, при котором налоговые органы могут привлекать сотрудни-

ков Органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Данные полномочия ФНС имеет в следующих случаях [1]:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении НДС, акциза (зачет или возврат иного налога) или признаков необоснованного предъявления НДС, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, попадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 [2]:

– если после вынесения налоговым органом решения о проведении ВМП налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению ВМП («миграция» организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизации, ликвидации организации, т.д.).

– при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) «фирм-однодневок», используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в т.ч. зарегистрированных на номинальных руководителей/учредителей, зарегистрированным по утеряны паспортам [3–7];

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при преднамеренном и фиктивном банкротстве налогоплательщика.

Что очень важно отметить, так это наличие регламента проведения ВМП – четкого порядка действий должностных лиц, НО в соответствии с которым любое отступление от указанных в регламенте предписаний может поставить под сомнение законность результатов ВМП.

Сравнивая эффективность выездных налоговых проверок и камеральных, можно обратиться к статистическим данным отчета 2-НК за 2013–2013 гг. (табл. 1), из которых наглядно видна форма налогового контроля, которая является наиболее эффективной.

Таблица 1

### Количество КНП И ВМП и динамика собираемости налогов

|   | Количество, единиц |            |            | Дополнительно начислено платежей, тыс. рублей |             |             |
|---|--------------------|------------|------------|---|-------------|-------------|
|   | 2014 год           | 2015 год   | 2016 год   | 2014 год                                      | 2015 год    | 2016 год    |
| Камеральные проверки                          | 32 869 798         | 31 932 317 | 39 977 958 | 48 850 662                                    | 75 462 885  | 100 147 785 |
| из них выявивших нарушения                    | 1 963 474          | 1 948 816  | 2 254 513  | X   | X           | X           |
| Всего – выездные проверки организаций и физи- | 35 757             | 30 662     | 26 043     | 286 900 999                                   | 265 747 491 | 349 010 334 |

|                                   |        |        |       |   |   |   |
|-----------------------------------|--------|--------|-------|---|---|---|
| чешких лиц                        |        |        |       |   |   |   |
| из них:<br>выявившие<br>нарушения | 35 314 | 30 346 | 25796 | X | X | X |

Источник: расчеты авторов на основе данных Федеральной налоговой службы. Электронный ресурс. Режим доступа: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)

По данным таблицы рассчитаем эффективность проведения контрольных мероприятий налоговых органов по формуле:

$$\text{Эф} = \frac{\text{проверки, выявившие нарушения}}{\text{всего проведенных проверок}}$$

Несмотря на огромные различия в количестве проводимых проверок, заметно, что эффективность камеральных проверок за 2014 год составляет всего 5,97 % (6,1 % за 2015 г., 5,64 % за 2016 г.), в то время как по выездным проверкам данный показатель хоть и уменьшается, но достигает значительной отметки в 98,76 % за 2013 год (98,99 % за 2014 год, 99,05 % за 2016 год). Заметное различие связано с тем, что в ходе камеральной налоговой проверки налоговые органы имеют ограниченные данные, позволяющие произвести расчет на основе значений, которые предоставляет налогоплательщик, а во время выездной налоговой проверки налоговые органы имеют возможность изучать большее количество документов.

Также, несмотря на увеличение доли камеральных проверок в 2016 году на 21 %, сильно разнятся показатели доначислений по проверкам в пользу выездных налоговых проверок (рис. 1). Разумеется, снова необходимо брать во внимание и количество проводимых мероприятий налогового контроля.

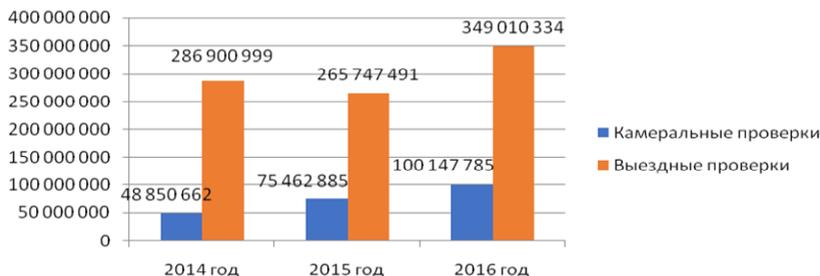


Рис 1. Соотношение доначислений в налоговых проверках за 2012–2014 гг.

В то же время, несмотря на ощутимое снижение доначислений по выездным проверкам в 2016 году, соотношение доначислений разнится более чем в 5 раз и это притом, что общее количество проводимых выездных налоговых проверок, по которым выявлены нарушения, составляют в 86 раз меньше за 2016 год, чем по проведенным камеральным налоговым проверкам.

Выводы. Существует несколько форм налогового контроля – это выездные и камеральные налоговые проверки. Выездная налоговая проверка – это форма, слаженный механизм налогового контроля, находящийся в руках налоговых органов, в целях соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками. Должностные лица выездных отделов, проводящие выездную налоговую проверку, наделены большими полномочиями при проведении проверки, нежели сотрудники камеральных отделов. Самый яркий пример этого – привлечение сотрудников Органов внутренних дел. Стоит выделить и статистический аспект. Он показывает, что эффективность и общая сумма доначислений при выездных проверках в разы больше аналогичных показателей по камеральным мероприятиям.

### Литература

1. Романов А. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебное пособие. – М.: Вузовский учебник. – 2013. – 294 с.
2. Ст. 198 УК РФ – Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица; ст. 199 – Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации; ст. 199.1 – Неисполнение обязанностей налогового агента; ст. 199.2 – Сокрытие денежных средств либо имущества организации или ИП, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.
3. «Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй)» (постатейный) / под ред. А.В. Касьянова. – 2014.
4. Багов А.М. Государственные и муниципальные унитарные предприятия: понятие, сущность и формы // Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова. Серия: право, экономика. – 2018. – № 1. – С. 28–32.
5. Багов А.М. Правовые тенденции унитарных предприятий в рамках реформирования гражданского законодательства. Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова. Серия: право, экономика. – 2018. – № 3. – С. 15–20.
6. Багов А.М. Организационно-правовая форма государственных и муниципальных унитарных предприятий. Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова. Серия: право, экономика. – 2018. – № 4. – С. 37–40.
7. Magomedov I.A., Murzaev H.A., Bagov A.M. The role of digital technologies in economic development. В сборнике: IOP Conference Se-

ries: Materials Science and Engineering. Krasnoyarsk Science and Technology City Hall of the Russian Union of Scientific and Engineering Associations. – 2020. – С. 52071.

8. Magomedov I.A., Murzaev H.A., Bagov A.M. Influence of physics-based sectors on the economy. Сборник: European Proceedings of Social and Behavioural Sciences EpSBS. Krasnoyarsk Science and Technology City Hall. Krasnoyarsk, 2020. – С. 193–198.

9. Magomedov I.A., Murzaev H.A., Bagov A.M. Influence of physics-based sectors on the economy. Сборник: European Proceedings of Social and Behavioural Sciences EpSBS. Krasnoyarsk Science and Technology City Hall. Krasnoyarsk, 2020. – С. 193–198.

10. Альтудов Ю.К. Трансформационный потенциал факторов развития посткризисной экономики российских регионов: дисс. ... д-ра эконом. наук. – Ростов-на-Дону, 2003.

## **ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗРАБОТКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО МСФО ДЛЯ РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ АПК**

**Шогенцукова З.Х.**

*кандидат экономических наук, доцент,  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия  
zsh27@yandex.ru*

**Шогенцуков А.Х.**

*аспирант 2 года обучения, направления Экономика  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

*В статье проведено исследование организационно-методических основ разработки учетной политики по МСФО для российских предприятий сферы АПК, что особо актуально в условиях реформирования системы бухгалтерского учета России. В статье проведено систематизация положений международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для разработки учетной политики с учетом отраслевых особенностей АПК. Проведенное исследование дает возможность расширить механизмы информационного обеспечения системы управления российскими предприятиями.*

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), биологические активы, АПК, сельское хозяйство

## ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL BASIS FOR THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING POLICIES IN ACCORDANCE WITH IFRS FOR RUSSIAN AGRIBUSINESS ENTERPRISES

*The article is devoted to the study of organizational and methodological bases for developing accounting policies in accordance with IFRS for Russian agricultural enterprises, which is particularly relevant in the context of reforming the Russian accounting system in accordance with IFRS. The article systematizes the provisions of international financial reporting standards (IFRS) for the development of accounting policies taking into account the industry characteristics of the agro-industrial complex. This research makes it possible to expand the mechanisms of information support for the management system of Russian enterprises.*

**Keywords:** financial statements, international financial reporting standards (IFRS), biological assets, agribusiness, agriculture.

Агропромышленный комплекс России является одной из передовых отраслей народного хозяйства страны, характеризующийся быстрыми темпами развития и внедрением современных цифровых технологий. Данные процессы привели к необходимости расширения деятельности российских предприятий в сфере сотрудничества с зарубежными компаниями, а также необходимости получения иностранных инвестиций. При этом для доступа к международным рынкам современных технологий производства и сбыта производимой сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), совместному сотрудничеству в сфере применения высокопроизводительных сельскохозяйственных технологий с зарубежными потенциальными партнерами, а также к получению иностранных инвестиций в финансовых институтах необходимым становится формирование информации «понятной» всем участникам данных процессов.

Системой, формирующей информацию о деятельности предприятия, выступает бухгалтерский учет, который формирует, представляет и раскрывает соответствующую информацию в виде финансовой отчетности. Кроме того, важнейшей тенденцией развития бухгалтерского учета, соответствующей современным тенденциям является активизация применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – общепризнанного унифицированного набора стандартов, формирующих информацию о деятельности экономических субъектов, понятных широкому пользователям.

Международные стандарты финансовой отчетности начиная с 2011 года стали частью системы документов, регулирующих бухгалтерский учет в России, но при этом на практике возникают различные категории сложностей и проблем в ходе формирования финансовой

отчетности по МСФО российскими предприятиями. Кроме того, согласно положениям МСФО – финансовая отчетность может быть «признана соответствующей международным стандартам только в том случае, если будет отвечать всем требованиям МСФО и их интерпретациям» [1]. Активизация внедрения норм МСФО в учетную практику способствует расширению механизмов информационного обеспечения системы управления предприятием [2]. Потенциальные зарубежные инвесторы с целью совместной деятельности, а также иностранные финансовые институты для предоставления финансовых ресурсов требуют от российских компаний подготовки и раскрытия информации о своей деятельности в виде финансовую отчетность в формате МСФО – системы, «понятной» широкому кругу пользователей.

В соответствии с российской практикой и нормам законодательства в области регулирования бухгалтерского учета в России все предприятия, составляющие финансовую отчетность в соответствии с МСФО условно можно разделить на две группы:

- 1) формирующие финансовую отчетность в соответствии с нормами законодательства;
- 2) составляющие финансовую отчетность по МСФО на добровольной основе.

Обязательность составления финансовой отчетности по МСФО на территории РФ регламентирована ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, в соответствии с положениями которого «к организациям первой группы относятся:

- кредитные, клиринговые и страховые организации (кроме страховых медицинских организаций сферы ОМС);
- управляющие компании инвестиционных фондов, паевые инвестиционных фондов и негосударственные пенсионных фондов;
- неправительственные пенсионные фонды (НПФ);
- федеральные государственные унитарные предприятия (входящие в законодательно утверждаемый специальный список (утверждаемый распоряжением Правительства РФ от 27.10.2015 № 2176-р);
- акционерные общества, ценные бумаги которыми владеет государство (список утверждается Правительством РФ);
- компании, собственники которых в уставе отразили обязанность представления и публикации отчетности по нормам МСФО;
- формирующие консолидированную отчетность;
- иные фирмы, ценные бумаги которых обращаются на организованных торгах (вносятся в котировальный список)».

В состав второй группы входят предприятия, которые на добровольной основе принимают решение по составлению и представлению

финансовой отчетности по МСФО, для решения внутренних задач, среди которых можно назвать:

- привлечение иностранных инвесторов и потенциальных партнеров;
- повышение степени информативности и прозрачности финансовой отчетности, расширение инструментов формирования информации о деятельности предприятия и т.д.

Количество компаний второй группы зависит от финансовых возможностей, так как процесс составления и представления финансовой отчетности по МСФО требует немалых затрат, например, соответствующее кадровое обеспечение или привлечение сторонних специалистов, применение специального программного обеспечения и т.д.

В основном организации, переходящие к применению МСФО для подготовки финансовой отчетности, преследуют следующие цели: выход на международные рынки капиталов, первичное размещение акций, получение кредита иностранного банка. Для многих предприятий переход на МСФО – составляющая проблемы внедрения или повышения качества корпоративного управления в целом. Поэтому полнота предоставляемых консультантом услуг является важным фактором. Принимая решение формировать финансовую отчетность в формате МСФО российские организации должны быть готовы провести большую подготовительную работу, которая включает организационные и методические преобразования в организации формирования финансовой отчетности.

Одним из важнейших компонентов формирования финансовой отчетности по МСФО является наличие или разработка учетной политики для целей МСФО. При отсутствии на предприятии соответствующей учетной политики, российские предприятия могут разработать учетную политику для целей МСФО или включить в имеющуюся и утвержденную учетную политику отдельный раздел, посвященный формированию финансовой отчетности в рамках процесса трансформации или иного способа, в соответствии с МСФО.

В учетной политике по МСФО должны быть закреплены порядок отражения в отчетности сведений о финансовом положении в компании, о составе активов, обязательств и собственного капитала, применяемых видов стоимости и т.д. Как отмечает Никитина Н.Н., «по МСФО учетная политика, должна быть ориентирована на конечный результат, т.е. подготовку и представление финансовой отчетности, а в российской системе бухгалтерского учета учетная политика в основном предназначена для целей ведения бухгалтерского учета и внутреннего контроля» [3]. По МСФО и требованиям российского законо-

дательства в учетной политике должны найти отражение вопросы формирования информации и ведения бухгалтерского учета, выбираемые предприятием из способов, допускаемых законодательством РФ и нормативно-правовыми документами. В случае, когда в системе документов, регулирующих бухгалтерский учет нет установленных способов отражения того или иного факта хозяйственной деятельности, предприятия самостоятельно разрабатывают и отражают в учетной политике механизм отражения в бухгалтерском учета и отчетности.

По мнению Д. Ефременко, «разработка и внедрение учетной политики по международным стандартам, основываясь на них, подразумевает, тем не менее, свободу выбора и подготовки предприятием своих правил учетной политики» [4]. Разработка учетной политики по МСФО позволяет решать не только тактические цели и задачи по формированию финансовой отчетности, но и становится основой для будущего использования МСФО как инструмента формирования информации о деятельности предприятия. Учетная политика по МСФО должна разрабатываться на основе принципа ее соответствия положениям всех МСФО и Разъяснениям.

Подготовка учетной политики по МСФО для российских предприятий осуществляется путем анализа применимости положений того или иного МСФО. В то же время может быть возможность в рамках действующих МСФО учитывать отраслевые особенности, например, для сельскохозяйственных предприятий положений МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». В случае если та или иная учетная или отчетная ситуация, нестандартная операция или объект учета имеет место быть в деятельности предприятия, руководство, отталкиваясь от своего профессионального суждения, разрабатывает пункты, посвященные им в учетную политику [5].

Предприятия могут вносить изменения в учетную политику, в рамках положений МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в случаях:

- если принят новый стандарт (МСФО) или внесены изменения в существующий;

- добровольное изменение учетной политики, но при определенной и обоснованной необходимости. В данном случае компании могут принять решение о добровольном изменении учетной политики, но сделать необходимо это ретроспективно.

В целом разработка учетной политики для целей МСФО – это поэтапный процесс, требующий подробного изучения широкого спектра информации о деятельности предприятия. Учетная политика по МСФО выступает механизмом, обеспечивающим возможность сопос-

тавления информации, формируемой в виде финансовой отчетности из периода в период, т.е. учетная политика применяется последовательно. При разработке учетной политики по МСФО достаточно часто учетным работникам необходимо основываться при принятии решений на «профессиональное суждение». Согласно нормам международной учетной практики и требованиям МСФО «учетная политика, должна включать лишь те моменты, которые позволят пользователям разобраться в результатах финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения компании».

Теоретической основой формирования учетной политики по МСФО выступает МСФО (IAS) 1 «Представления финансовой отчетности» [6], раскрывающий «существенные моменты учетной политики по МСФО».

Таким образом, разработка учетной политики по МСФО даст возможность российским организациям провести подготовительную работу по реализации решения формирования финансовой отчетности по МСФО. Кроме рассмотренных факторов для формирования финансовой отчетности по МСФО, важнейшим фактором является возможность учета отраслевых особенностей. В составе МСФО сельскому хозяйству посвящен отдельный стандарт МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Перед разработкой учетной политики и формированием финансовой отчетности по МСФО для предприятий в сфере АПК, необходимо на стадии проведения подготовительных работ изучить положения специализированного стандарта.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» раскрывает особенности информации по формированию стоимости «биологических активов» – новая учетно-экономическая категория, формируемая в рамках сельскохозяйственного производства, связанная с основной деятельностью предприятий АПК. Биологические активы выступают результатом производства и переработки сельскохозяйственного производства, который необходимо обособленно отражать в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Согласно положениям МСФО «биологические активы» являются значимым и важным показателем сельскохозяйственной деятельности, требующей обособленного выделения и отражения в финансовой отчетности и раскрытия информации о них в пояснительной записке к финансовой отчетности.

Учет положений МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» при принятии решения российскими организациями, функционирующим в агропромышленном секторе, о формировании финансовой отчетности по МСФО, обеспечивает возможность достоверно полно, объективно выст-

роить процесс формирования информации и ее отражения, необходимой при управлении процессами трансформации биологических активов. Но, в то же время, в системе нормативно-правового регулирования нет жесткого предписания, обязывающего сельскохозяйственные организации применять положения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

При принятии решения о применении МСФО при формировании информации о деятельности предприятия аграрного сектора экономики вопрос о целесообразности и необходимости применения положений МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» не вызывает сомнений.

В целом если обобщить рассмотренные приемы и механизмы трансформации для российских предприятий АПК на «добровольной основе планирующих или уже формирующих финансовую отчетность по МСФО можно выделить следующую схему (концептуальный подход) к организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве (рис. 1):

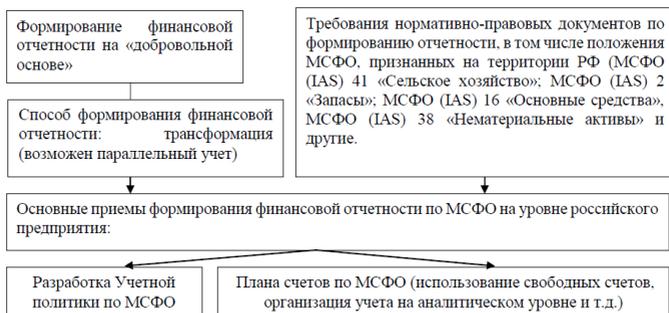


Рис. 1. Схема (концептуальный подход) организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве с применением МСФО

Реализация представленной на рис. 1 схемы с применением МСФО при формировании финансовой отчетности может стать основой подготовки и представления информации о деятельности предприятия как для решения тактических, так и стратегических задач в сфере управления предприятием и формирования грамотной политики в области ведения учета и составления отчетности по МСФО.

Рассмотрим учетные ситуации, которые могут быть раскрыты в рамках разработки отдельной учетной политики по МСФО или дополнения утвержденной учетной политики организации, путем включения отдельного раздела, посвященного применению МСФО в сельскохозяйственной деятельности. Согласно п. 13 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» «сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов предприятия, должна оцениваться по справедливой

стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции» [7].

Расчет величины справедливой стоимости для оценки биологических активов требует наличия информации о ценах, сформированных на «свободном рынке», что в российской практике не всегда возможно. Подобная информация может быть получена экспертным путем с помощью данных специальных аналитических и информационных служб, например, органов государственной статистики, различных министерств и ведомств, а также аналитических центров.

Например, в птицеводстве отражение в финансовой отчетности внеоборотных активов по справедливой стоимости практически невозможно, из-за отсутствия информации о продаже или покупке соответствующих групп активов на рынках АПК. По положениям МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в отчетности отражаются внеоборотные биологические активы в размере фактически произведенных затрат по их приобретению и выращиванию.

При формировании учетной политики по МСФО, необходимо отразить нормы раскрытия информации о порядке начисления и расчета амортизации. Согласно МСФО, биологические активы могут быть краткосрочными и долгосрочными. Положение МСФО (IAS) 2 «Запасы», в котором указано, что «сельскохозяйственная продукция оценивается по себестоимости», можно использовать при оценке готовой сельскохозяйственной продукции, производимый в два этапа:

1) проведение дооценки всего остатка готовой продукции, которое необходимо исходя из того, что стоимость сырья заменятся на справедливую стоимость;

2) корректировка, т.е. уценка до цены возможной продажи.

Для реализации положения МСФО в практике российских предприятий необходимо рассмотреть вопрос о классификации биологических активов по положениям МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» по однородным группам, например, по экономическому содержанию. Применение положения МСФО по классификации биологических активов для предприятий АПК является своеобразной методологической основой их признания и отражения в бухгалтерском учете и отчетности, в рамках практической реализации данной классификации биологические активы могут быть:

– основными – активы, которые могут давать сельскохозяйственную продукцию в течение операционного цикла, который может совпадать, либо не совпадать с периодом более 12 месяцев;

– оборотными или текущими – активы, способные давать сельскохозяйственную продукцию в течение операционного цикла, который как может совпадать, так и не совпадать с периодом менее 12 месяцев.

Кроме включения или разработки отдельной учетной политики по МСФО, одним из приемов применения МСФО, т.е. создания условия, является дополнение рабочего плана счетов бухгалтерского учета специальными счетами по учету долгосрочных и краткосрочных биологических активов, в соответствии с МСФО. Для реализации мероприятий по применению данного приема, необходимо внести изменения в рабочий план счетов предприятий, осуществляющих свою деятельность в сфере АПК, например, путем дополнения рабочего плана счетов следующими счетами:

– аналитические субсчета по счету 08 «Вложения внеоборотные активы»

– 11 «Животные на выращивании и откорме»;

– 12 «Долгосрочные биологические активы»;

– 13 «Амортизация долгосрочных биологических активов»;

– аналитические субсчета к счету 20 «Основное производство» для отражения затрат на производство;

– свободный счет 92 «Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности» для отражения доходов и расходов от производственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Кроме дополнения рабочего плана счетов, для формирования финансовой отчетности по МСФО российским предприятиям необходимо детализированное раскрытие долгосрочных и краткосрочных биологических активов в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе), а в отчете о финансовых результатах – отдельно раскрывать статью «Валовая прибыль от продажи биологического активов».

Основными стимулами принятия решения формировать финансовую отчетность в соответствии с МСФО для сельскохозяйственных предприятий в России являются:

– участие компании в международных проектах;

– расширение сотрудничества с «потенциальными» иностранными партнерами (поставщиками специализированного оборудования; инвесторами для создания совместного бизнеса и т.д.);

– получение заемных средств в зарубежных кредитных учреждениях и т.д.

Как справедливо отмечают Завьялова Т.В. и Булычева Т.В. «переход на МСФО способствует увеличению числа потенциальных инвесторов, что в свою очередь приведет к улучшению состояния экономики страны в целом» [5]. Вопрос о формировании финансовой отчетно-

сти стандартных российских предприятий в сфере АПК по МСФО может находиться на стадии планирования, при этом рассмотренные элементы процесса трансформации, разработки учетной политики для МСФО и дополнения рабочего плана счетов носят рекомендательный характер, на основе реализации которых можно сформулировать рекомендации для российских предприятий и провести подготовительную работу по формированию финансовой отчетности по МСФО и разработать необходимые рабочие документы (дополнения к рабочему плану счетов, разработка учетной политики для целей МСФО и т.д.).

*Статья публикуется при поддержке Российского фонда фундаментальных исследований, проект 18-010-00947 А*

### Литература

1. Дружиловская Т.Ю. Методологические аспекты адаптации бухгалтерского учета в России к МСФО: дисс. ... канд. экон. наук. – Н. Новгород, 2001.

2. Шогенцукова З.Х., Мирзоева Ж.М., Сижажева С.С., Борукаев А.З., Хавжокова З.Б. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учебное пособие. – Нальчик: Каб.-Балк. ун-т, 2016. – 92 с.

3. Никитина Н.Н. Управленческий учет организации: сравнительный анализ МСФО и РСБУ // Инновационная экономика: Перспективы развития и совершенствования. – 2016. – № 7 (17).

4. Ефременко Д. Актуальная бухгалтерия. – М.: Гарант-Пресс, 2016. – № 12. – С. 13.

5. Шогенцукова З.Х. Тлепшева Д.А., Батырова А.М. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в условиях применения МСФО в России // Проблемы и перспективы экономического развития регионов: сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, посвященная 45-летию образования Института экономики и финансов. – Грозный, 2017. С. 171–175.

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/docs](http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs).

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н; с учетом поправок документов МСФО, введенных в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 27.06.2016 № 98н; от 11.07.2016 №

111н). Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/search>.

8. Завьялова Т.В., Булычева Т.В. Формирование учетной политики в отечественной и международной практике на 2018 год // Фундаментальные исследования. – 2018. – № 2 – С. 90–94.

**АНАЛИЗ ВЗАИМОСВЯЗИ  
СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПОЛОЖЕНИЯ  
МОНОГОРОДОВ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ  
ГРАДООБРАЗУЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ  
УГОЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

**Воробьева А.С.**

*магистрант Санкт-Петербургского  
государственного университета, Россия  
a210998@yandex.ru*

**Соколова А.А. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия  
a.sokolova@spbu.ru*

*В статье освещена проблематика состояния монопрофильных населенных пунктов и их влияния на экономику России. Представлена взаимосвязь социально-экономического положения моногорода и финансового состояния градообразующего предприятия на примере угольной промышленности.*

**Ключевые слова:** моногород, градообразующее предприятие, населенный пункт, экономическое положение моногорода, ресурсный потенциал, нефинансовые критерии отчетности

**ANALYSIS OF INTERCONNECTION OF SOCIO-ECONOMIC  
SITUATION OF MONOTOWNS AND FINANCIAL SITUATION  
OF TOWN-FORMING ENTERPRISES OF THE COAL INDUSTRY**

*The article highlights the problems of the state of single-industry settlements and their impact on the Russian economy. The author in the article examines and analyzes the financial condition of the city-forming enterprises of the coal industry.*

**Keywords:** single-industry city, city-forming enterprise, locality.

Существует тесная взаимосвязь между градообразующим предприятием (ГРОП) и социально-экономическим положением многопрофильного населенного пункта (МНП) в целом. В 2014 году в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 29.07.2014 N 709 «О критериях отнесения муниципальных образований Российской Федерации к монопрофильным (моногородам) и категориях монопрофильных муниципальных образований Российской Федерации (моногородов) в зависимости от рисков ухудшения их социально-экономического положения»<sup>1</sup> было решено внести корректировки в основные критерии для определения монопрофильности населенного пункта. Перечень моногородов был разделен на три категории в зависимости от «риска ухудшения социально-экономических условий», где первая (красная) и вторая (желтая) категории – это населенные пункты со сложным и неустойчивым положением, а к третьей (зеленой) категории относятся населенные пункты со стабильной ситуацией. Если внимательно изучить индикаторы отнесения МНП к одной из трех категорий можно увидеть, что большинство критериев непосредственно связаны с ГРОП. Рассмотрим их подробнее.

#### 1. Статус градообразующего предприятия

По данным собранным Спарк из 470 градообразующих предприятий 78 являются ликвидированными, то есть в 40 процентах случаев населенный пункт имеет только одно градообразующее предприятие. Другими словами, порядка 20 монопрофильных населенных пунктов в России не имеют ни одного градообразующего предприятия, то есть население города лишилось главного источника дохода. Такие населённые пункты автоматически попадают в красную зону – 1 категорию.

При банкротстве двух градообразующих предприятий в Ивановской области местный бюджет теряет 0,02 % налоговых доходов, а именно 11 004 и 61 885 тысяч рублей при ликвидации первого и второго соответственно [1]. В Тайгинском городском округе более 30 % местного бюджета формируется за счет организаций железнодорожного транспорта, то есть при упадке всего одного вида экономической деятельности округ лишится финансирования почти в половину<sup>2</sup>. Это свидетельствует о необходимости финансовой поддержки со стороны местного управления, а также страны в целом, потому что благосостоя-

---

<sup>1</sup>[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_166538/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166538/)

<sup>2</sup><http://government.ru/docs/19759/>

ние ГРОП не только влияет на отдельную область, но и на экономическую обстановку России.

2. Информация о планируемом высвобождении работников градообразующего предприятия

Суммарно население всех монопрофильных населенных пунктов составляет почти 13 миллионов человек (9 % населения страны). По данным Спарк численность работников на всех градообразующих предприятиях составляет примерно 99 тыс человек. В табл. 1 представлены показатели рынка труда в МНП за 2018 год. Мы видим, что 10 % занятого населения подвержено риску потери рабочего места в связи с сокращениями из-за нехватки ресурсов и ухудшения финансового состояния ГРОП.

Таблица 1

Рынок труда моногородов

| Показатель  | По состоянию на 2018 год |
|---|--------------------------|
| Общее количество предприятий, соответствующих ОКВЭД, ед.            | 28415                    |
| Безработные, состоящие на учете в службе занятости в МНП, тыс. чел. | 87320                    |
| Планируется уволить в МНП, чел.                                     | 20126                    |
| Занятое население, чел.   | 322410                   |

3. Уровень регистрируемой безработицы и процент занятого населения на ГРОП

Считается, что в МНП безработица значительно выше, чем во всех остальных населенных пунктах. По данным Минтруд России на 2018 года средний уровень регистрируемой безработицы в России определен в 0,9 процента от численности экономически активного населения<sup>3</sup>. Конечно, мы учитываем, что статистика по учету безработных людей основывается только на косвенных данных, точно определить количество незанятого населения невозможно. С помощью данных, собранных с государственной статистики, можно увидеть, что уровень регистрируемой безработицы в городах составляет 1,79 %, 1,62 % и 1,12 % соответственно<sup>4</sup>. Все три показателя действительно выше, чем по всей России (0,9). Это подтверждает факт экономической нестабильности МНП.

4. Конъюктура рынка (благоприятная или нет)

С этим критерием не так все очевидно, как с предыдущим, каким способом оценивалась конъюктура рынка остается неизвестным, нет никаких принятых официальных критериев. Зачастую это оценоч-

---

<sup>3</sup><https://mintrud.gov.ru/>

<sup>4</sup>[https://rosstat.gov.ru/labour\\_costs](https://rosstat.gov.ru/labour_costs)

ное суждение самого монопрофильного населенного пункта, которое основывается на предыдущих трех пунктах.

5. Социологический опрос, в котором население оценивало социально-экономическую ситуацию в муниципальном образовании

Опрос был закрытым и узнать сейчас какие точно вопросы задавались гражданам нельзя. Единственная информация была предоставлена новостными источником РБК из которого известно, что жителей моногородов просили оценить социально-экономическое положение в городе (нетерпимое, терпимое с трудом, терпимое, неблагоприятное, благоприятное, затрудняюсь ответить), уровень безработицы (очень высокий, высокий, средний, ниже среднего, низкий, затрудняюсь ответить), материальное положение (живу очень богато, живу богато, живу среднеобеспеченно, живу бедно, ниже черты бедности, затрудняюсь ответить), уровень предпринимательской активности, отношение к органам муниципальной власти, частота обращения в службу занятости и их ожидания. По результатам, которые представило новостное агентство, 60 % населения моногородов недовольствовано социально-экономическим положением в городе<sup>5</sup>.

Как мы видим, три из пяти критериев говорят о финансовом состоянии, а также возможном развитии градообразующего предприятия. Остальные два критерия (4,5) непосредственно связаны с первым, то есть мы можем сделать вывод о том, что распределение на категории, а именно социально-экономическое положение населенного пункта, основывается на устойчивости градообразующего предприятия и нефинансовых показателях монопрофильных населенных пунктов, которые непосредственно связаны с деятельностью ГРОП.

Если говорить о возможных поддержках со стороны государства, то для наиболее проблемных городов существует единственное и самое радикальное решение – переселение населения. Однако трудовая миграция порождает другие проблемы.

Учитывая, что в России существует тенденция к сокращению численности населения, особенно трудоспособного возраста, наиболее простым решением будет перевод рабочей силы с менее производительных рабочих мест и регионов. Для второй категории городов возможный вариант решения – этоиндустриализация [2]. На опыте других стран реструктуризация заняла несколько десятилетий в самых позитивных оценках [3]. Кроме того, для ее осуществления, которое займет довольно длительный период, необходимы также большие объемы федерального финансирования. Тем не менее, многие зарубежные города являются крупными городскими агломерациями. Они не страдают от географической изоляции или сурового климата и не зависят от

---

<sup>5</sup><https://www.rbc.ru/economics/24/02/2016/56cdb2b69a7947557237c6c3>

одной отрасли (предприятия), как многие другие моногорода России. Однако МНП находящиеся в нефтегазодобывающих секторах попадают в зеленую зону и только выигрывают от территориального расположения, основные преимущества заключаются в высоком ресурсном потенциале и наличии территориально-производственных кластеров [4]. Менее устойчивые населенные пункты нуждаются в поддержке, например, важным является поддержка и развитие предпринимательства. Это стратегия основана не на избавление, а на возрождении моногородов, развитии предпринимательства, ориентированного на инновации, что способствует долгосрочному росту экономики города [5]. Так как монопрофильные населенные пункты богаты ресурсами, то переход к устойчивому и стабильному развитию возможен на основе формирования рациональной системы и усиления значения малых городов [6]. Для третьей категории городов принято не применять серьезные меры, так как эти города способны справиться с кризисной ситуацией самостоятельно [3].

Кроме перечисленных мер, которые следует применять к моногородам в зависимости от их категории, необходимо обратить внимание на следующие рекомендации [7]:

- юридически закрепить статуса моногорода и градообразующего предприятия;
- установить социальные гарантии и компенсации гражданам, проживающим и работающим в моногородах;
- определить и законодательно закрепить функции органов исполнительной власти Российской Федерации в целях улучшения социально-экономического положения моногородов.

Обобщая все сказанное, можно сделать вывод, что на сегодняшний день большинство МНП находят в нестабильном социально-экономическом положении. 94 населенных пункта на данный момент относятся к первой категории, что говорит о неспособности к самостоятельной стабилизации социально-экономического положения, 154 попадают в желтую зону, всего 71 населённый пункт (22 % от всех МНП) социально-экономически стабилен.

Проведем финансовый анализ градообразующего предприятия угольной промышленности г. Междуреченск, находящегося в Кемеровской области, для подтверждения приведенных выводов. На сегодняшний день населенный пункт имеет три градообразующих предприятия: филиал ЗАО «Распадская угольная компания», ОАО «Междуречье», ОАО «Южный Кузбасс». ГРОП 1 специализируется на добыче угля и антрацита, ГРОП 2 на добыче коксующегося угля открытым способом, ГРОП 3 – на обогащении угля. В табл. 2 представлены основные финансовые показатели ГРОП на 2019 год, а также налоговые выплаты в бюджет с учетом того, что 48 % от всех сборов в региональный бюджет в I квартале 2019

года приходится на налог на прибыль организаций. По этому виду налога поступило 17,939 млрд рублей<sup>6</sup>. Можно предположить, что в год эта сумма составила 71,756 млрд рублей, из которых почти 8 % (5,5 млрд рублей) принадлежит трем градообразующим предприятиям. Стоит учесть еще факт диверсификации экономики в Кемеровской области предприятия угольной промышленности<sup>7</sup> составляет 52 %. Мы можем сделать вывод, что упадок всего одного предприятия отрасли приведет экономику области в кризисное состояние.

Таблица 2

Основные финансовые показатели ГРОП<sup>8</sup>

| Показатель, тыс. руб. | ГРОП 1     | ГРОП 2     | ГРОП 3     |
|-----------------------|------------|------------|------------|
| Уставной капитал      | 2 731      | 197        | 1 444      |
| Выручка от продажи    | 20 767 638 | 26 949 622 | 35 797 879 |
| Чистая прибыль        | 9 722 539  | 9 781 337  | 4 933 799  |
| Чистые активы         | 48 750 174 | 86 678 394 | -1 610 625 |
| Денежный поток        | 7 114      | -646       | -21 103    |
| Налог на прибыль      | 1 154 080  | 2 994 555  | 1 266 033  |

Если посмотреть данные в динамике, можно увидеть, что ЗАО «Распадская угольная компания» и ОАО «Междуречье» с каждым годом улучшают свои показатели, а совокупный долг постепенно снижается. По сравнению с 2018 годом прирост составил 51 и 40 % соответственно.

В табл. 3 представлены основные финансовые показатели ГРОП в сравнении со значениями по каждой отрасли (добыча угля и антрацита, добыча коксующегося угля, обогащение угля) в Кемеровской области. Для всех 3 предприятий коэффициент концентрации собственного капитала и рентабельность операций значительно превышает показатель по области, что свидетельствует о высокой эффективности использования активов. Все показатели либо превышают средний показатель по области, либо находятся на уровне, это говорит на о том, что эти предприятия являются лидерами на рынке в области и формируют региональный бюджет.

Таблица 3

Основные финансовые показатели ГРОП в сравнении со значениями по отрасли в Кемеровской области

<sup>6</sup><https://www.interfax-russia.ru/siberia/report/kemerovskaya-oblast-v-i-kvartale-uvlechila-perechislenie-nalogov-v-byudzhety-rf-na-2>

<sup>7</sup><https://tass.ru/ekonomika/4878953>

<sup>8</sup><https://www.spark-interfax.ru/kemerovskaya-oblast-mezhdurechensk/ao-mezhdureche-inn-4214000252-ogrn-1024201387902-ca2e01e8dc284eeb9cafc48b41c8c0d3>

| Наименование показателя                                       | Значение ГРОП 1 | Добыча угля в области | Значение ГРОП 2 | Добыча коксующегося угля в области | Значение ГРОП 3 | Обогащение угля в области |
|---|-----------------|-----------------------|-----------------|------------------------------------|-----------------|---------------------------|
| Доля внеоборотных активов в активах                           | 57              | 73,37                 | 94              | 91,14                              | 46,36           | 40,87                     |
| Коэффициент концентрации собственного капитала (автономии), % | 93              | 46,17                 | 67              | 63,26                              | 17,59           | 9,68                      |
| Коэффициент быстрой ликвидности                               | 7               | 0,67                  | 0               | 0,17                               | 0,2             | 0,91                      |
| Коэффициент концентрации заемного капитала, %                 | 7               | 54,31                 | 33              | 36,74                              | 82,2            | 90,2                      |
| Оборачиваемость запасов (дни)                                 | 8               | 131,69                | 41              | 54,11                              | 47,07           | 50,33                     |
| Оборачиваемость средств в расчетах (дни)                      | 370             | 110,3                 | 212             | 105,71                             | 303,85          | 344,8                     |
| Рентабельность активов (по балансовой прибыли)                | 23              | 4,18                  | 9               | 9,28                               | 4,56            | 3,3                       |
| Рентабельность всех операций (по балансовой прибыли)          | 58              | 5,38                  | 47              | 26,81                              | 9,67            | 7,39                      |
| Рентабельность собственного капитала (по балансовой прибыли)  | 26              | 9,61                  | 16              | 16,54                              | 27,28           | 39,17                     |
| Среднеотраслевой уровень оборотного капитала (в % к выручке)  | 78              | 3,58                  | -112            | -52,49                             | 0,32            | -0,82                     |

Проанализировав финансовое и социально-экономическое положение монопрофильных населенных пунктов и их градообразующих предприятий, можно сделать вывод, что решение проблем МНП должно стать одной из первоочередных задач государства, от их устранения зависит развитие и функционирование национальной экономики.

### Литература

1. Хомякова А.А. Банкротство градообразующих предприятий: особенности и последствия для региональной экономики // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. – 2011. – № 4. – С. 88–92.

2. Маслова А.Н. Моногорода в России: проблемы и решения. // Проблемный анализ и государственно-управленческое проектирование. – 2011. – № 5. – С. 16–28.

3. Crowley S. (2015). Monotowns, Economic Crisis, and the Politics of Industrial Restructuring in Russia. Russian Analytical Digest, 164, 7–10.

4. Соколова А.А. Идентификация, типология и классификация малых городов РФ // «Вестник ИНЖЭКОНа». – 2011. – №-7 (50). – 0,3 п.л.

5. Ильина И.Н. Развитие моногородов России: монография. – М.: Финансовый университет, 2013. – 168 с.

6. Соколова А.А. Роль малых городов в процессе формирования устойчивого развития нефтегазодобывающего региона // Российское предпринимательство. – 2011. – № 11.

7. Kryukova E.M., Vetrova E.A., Maloletko A.N., Kaurova O.V., Dusenko S.V. (2014). Social-economic problems of Russian monotowns. Asian Social Science, 11, 258-267. doi: 10.5539/ass.v11n1p258.

## **ВИДЫ МЕРОПРИЯТИЙ ВЫЕЗДНОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**Ашхотова А.П.**

*младший научный сотрудник, УНИИД,  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Дышекова Б.М.**

*студентка 2 курса направления «Экономика» института права  
экономики и финансов, Кабардино-Балкарский государственный  
университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Ходова З.Р.**

*студентка 6 курса направления «Юриспруденция»  
института права экономики и финансов, Кабардино-Балкарский  
государственный университет им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

**Багов А.М. (научный руководитель)**

*кандидат физико-математических наук, научный сотрудник УНИИД,  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
им. Х.М. Бербекова, г. Нальчик, Россия*

*Статья посвящена процедурам, используемым сотрудниками  
налоговых органов, при осуществлении налогового контроля.*

**Ключевые слова:** налоговая проверка, договор, налоговый кодекс.

## TYPES OF OUTCOMING EVENTS TAX CONTROL

*The article is devoted to the procedures used by employees of tax authorities in the implementation of tax control.*

**Keywords:** tax audit, agreement, tax code.

Выездная налоговая проверка состоит из обширного перечня мероприятий налогового контроля, будь то решение на проведение выездных налоговых проверок или сам процесс проверки налогоплательщика. Но, прежде чем перейти к описанию основных мероприятий, раскроем несколько немаловажных особенностей.

Во-первых, проводить проверку в отношении налогоплательщика имеет право только та налоговая инспекция, которая находится по месту нахождения организации или месту жительства физического лица (абз. 1 п. 2 ст. 89 НК РФ). Однако из этого положения есть 2 исключения:

- 1) проверка проводится по крупнейшему налогоплательщику;
- 2) проводится отдельная проверка филиала организации или ее представительства;

Во-вторых, исходя из статьи 89 пункта 1 НК РФ, ВМП проводится на территории или в помещении проверяемого лица. Однако здесь тоже есть свое исключение. Если проверяемое лицо не в состоянии предоставить должностным лицам, проводящим проверку помещение, то налоговый орган имеет право провести проверку по месту своего нахождения. Проведения ВМП на территории налогового органа необходимо письменное заявление самого налогоплательщика либо докладная записка руководителя проверяющей группы. Для составления записки нужно основание – посещение места нахождения проверяемого лица.

В-третьих, проверяемый период и срок проведения проверки. Проверяемый период составляет не более трех лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении ВМП. Налоговые органы не имеют права проверять два и более раза одинаковый период по одному налогу. Но, как и в прошлых пунктах, существует ряд исключений, например: 1) проводится ВМП, связанная с реорганизацией, ликвидацией налогоплательщика; 2) проводится повторная ВМП; 3) проводится общая ВМП организации и ее обособленных подразделений

после того, как была проведена отдельная ВМП филиалов или представительств данной организации (это правило действует и наоборот).

Что касается срока проведения проверки, то он может составлять максимум один год и три месяца, состоящий из 2 месяцев – срок проведения ВМП + 4 месяца – максимальный срок продления (итого 6 месяцев) + 6 месяцев – общий срок приостановления ВМП (который может быть продлен еще на 3 месяца в связи с получением информации от иностранных государственных органов – ст. 89 п. 9 пп. 2). Весь процесс проверки можно представить в краткой схеме (рис. 1):

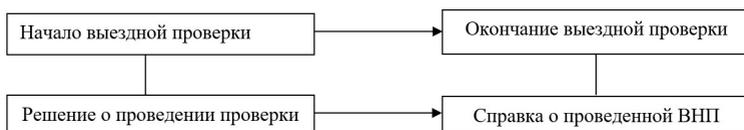


Рис. 1. Соответствие этапа и регламентирующего документа при проведении выездной налоговой проверки

Наконец, перейдем к самой процедуре проведения выездной налоговой проверки.

Решение о проведении проверки – это основание для ее проведения. В нем указывается следующая информация: в отношении какого лица будет проведена проверка; предмет проверки; проверяемый период; состав проверяющих (в том числе кто является руководителем проверяющей группы). Выносит и утверждает (подписывает) решение руководитель или заместитель налогового органа, уполномоченного проводить проверку. Обязательным атрибутом решения является печать налогового органа. Налоговые органы не обязаны заранее информировать Налогоплательщика о проведении выездных налоговых проверок [1].

Руководитель проверяющей группы должен изучить материалы предпроверочного анализа (отдел предпроверочного анализа передает разработанные материалы, служебную записку по проверяемому лицу в Отдел выездных проверок), сформировать перечень мероприятий налогового контроля, необходимых для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательной базы.

Проверка начинается со встречи с проверяющей группой и предъявлением ими служебных удостоверений, решения о проведении выездной налоговой проверки и вручения требования о предоставлении документов в налоговый орган (лично или по почте), после чего сотрудники налогового органа имеют право, а налогоплательщик обязан обеспечить доступ на свою территорию или в помещение.

Бывают случаи, когда проверяемое лицо не имеет возможности предоставить проверяющим помещение для проведения выездной налоговой проверки. Тогда необходимо составить уведомление для налоговой инспекции, после чего ВВП может проводиться на территории проверяющего налогового органа.

Во время самой процедуры проверки изучаются документы (например, оборотно-сальдовые ведомости, договора и т.д.), опрашивают как самого налогоплательщика, так и других свидетелей (сотрудников предприятия), имеющие большое значение для проверки. Согласно НК РФ, налогоплательщик: 1) обязан выполнять законные требования сотрудников налогового органа, 2) не имеет права (ему запрещается) любыми действиями препятствовать законной деятельности инспекторов при исполнении ими своих прямых обязанностей.

Для того чтобы сотрудникам налогового органа уложиться в сроки проведения проверки, они имеют право приостанавливать и возобновлять проведение выездной проверки (не более чем на 180 дней в сумме), оформляя их соответствующими решениями.

По окончании проведения проверки проверяющие должностные лица должны составить справку о проведенной проверке и вручить ее налогоплательщику. На этом выездная налоговая проверка прекращается.

В случае бесосновательного недопущения налоговиков на свою территорию, они в свою очередь составляют акт о воспрепятствовании [2].

Существует три формы истребования документов [3]:

- истребование документов у проверяемого налогоплательщика в рамках статьи 93 НК РФ;

- истребование документов или информации о проверяемом налогоплательщике (у контрагентов проверяемого лица) в рамках статьи 93.1 НК РФ;

- истребование документов или информации о проверяемом налогоплательщике вне рамок проведения налоговой проверки.

При истребовании документов у проверяемого налогоплательщика (ст. 93 НК РФ) должностные лица, осуществляющие выездную проверку, выставляют проверяемому лицу требование о предоставлении документов руководителю организации (или его представителю по доверенности), а также уведомление для обеспечения возможности ознакомления с оригиналами документов налогоплательщика должностными лицами налогового органа.

Если проверяемое лицо уклоняется от их получения, то документы направляются по почте заказным письмом в адрес налогоплательщика. Срок получения – по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Документы, указанные в требовании, должны

быть представлены в налоговый орган в течение 10 дней (20 дней для консолидированной группы налогоплательщиков) в налоговый орган со дня получения соответствующего требования. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий или в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налогоплательщик, получивший требование и уведомление от налогового органа, должен письменно уведомить (написать заявление, ходатайство) проверяющих о том, что проверяемое лицо не может представить указанные документы в срок с указанием причин неисполнения данного требования (уведомления), а также сообщает срок, в течение которого он может представить необходимые документы. В свою очередь, налоговый орган принимает решение о продлении срока предоставления налогоплательщиком документов или о непродлении данного срока, в течение 2 дней со дня получения заявления, ходатайства. Решение принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Вторым видом истребования является истребование документов о налогоплательщике в рамках статьи 93.1 НК РФ. Налоговый орган имеет право истребовать документы у других лиц – контрагентов, а также у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика. Такой процесс истребования в юридической литературе часто называется «встречной проверкой». Это не отдельная от выездной проверка, а ее непосредственная составляющая. Должностному лицу, необходимые документы, следует указывать: при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла обязанность по предоставлению документов; какие конкретно документы и за какой период они запрашиваются; в какой срок их нужно представить; имеется ли предупреждение о привлечении к налоговой ответственности за неисполнение требования. Также, если известна конкретная сделка, заключенный договор или соглашение, то необходимо указать реквизиты данной сделки, договора, соглашения, например, их номер, дату заключения.

В течение 5 дней после выставления поручения об истребовании документов в налоговый орган по месту нахождения запрашиваемого лица, указанный налоговый орган выставляет требование этому лицу с приложением копии выставленного поручения налоговым органом проверяемого лица. В такой же срок (5 дней) предоставляются документы в налоговый орган по месту своего учета лицом, получившим требование и копию поручения об истребовании документов. Правила по представлению документов в виде заверенных копий, а также о

возможности отложения срока предоставления распространяются и на «встречную проверку».

Третий вид истребования документов регулируется статьей 93.1 п. 2 НК РФ. Он характеризует ситуацию, когда требование о предоставлении документов, полученное налогоплательщиком, никак не связано с проведением какого-либо вида налоговых проверок в отношении него самого или иного лица. Такое истребование налоговый орган имеет право провести в случае заинтересованности им получения информации по конкретной сделке. Полученные документы (информацию) сотрудники налогового органа могут использовать при любой налоговой проверке. Например, если документы были истребованы в рамках проведения предпроверочного анализа, а затем использованы в выездной налоговой проверки. Правила по представлению документов в виде заверенных копий, а также о возможности отложения срока предоставления распространяются и на истребование документов (информации) о налогоплательщике вне рамок проведения налоговых проверок.

Взаимосвязанным с истребованием документов мероприятием налогового контроля является выемка документов (пп. 3 п. 1 ст. 31, 94 НК РФ) [4]. Налоговые органы имеют право производить выемку документов, если есть достаточные основания полагать, что истребуемые документы не будут представлены и не представится возможность для ознакомления с ними. К таким основаниям относятся:

- документация может быть уничтожена, сокрыта, изменена или заменена;

- отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых документов при проведении ВМП или в случае, если они не представлены в срок.

Однако из анализа судебной практики можно выделить еще несколько оснований:

- осуществление выемки для проведения экспертизы (Постановление Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 N 18120/10 по делу N А67-20/10);

- осуществление выемки для использования подлинников документов при проведении мероприятий налогового контроля (Постановление ФАС Уральского округа от 20.04.2012 N Ф09-3023/12 по делу N А47-6405/2011).

Особое внимание нужно уделить ограничениям, которые существуют в процессе проведения выемки. Среди них можно выделить:

- 1) Производство выемки документов и предметов не должно происходить в ночное время (статья 94 пункт 2 НК РФ);

2) Документы и предметы, не имеющие отношение к предмету ВМП, не могут быть подвергнуты выемке (статья 94 пункт 5 НК РФ).

И, наконец, выделим все обязательные действия, совершаемые должностными лицами налоговых органов при выемке:

1. Для начала проведения выемки необходимо вынести мотивированное постановление должностного лица налогового органа, которые осуществляют выездную налоговую проверку. Постановление в обязательном порядке подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (статья 94 пункт 1 НК РФ);

2. Выемка производится только при условии присутствия понятых и непосредственно лиц, в отношении которых осуществляется процедура выемки (статья 94 пункт 3 НК РФ);

3. Еще до начала проведения выемки, должностное лицо налогового органа ее проводящее, предъявляет постановление о производстве выемки, а также разъясняет присутствующим их права и обязанности (статья 94 пункт 3 абзац 2 НК РФ);

4. Независимо от того, добровольно или принудительно производилась выемка документов и предметов, по ее итогам составляется протокол (статья 94 пункт 6 НК РФ). Протокол прочитывается (делаются необходимые исправления по замечаниям) и подписывается всеми участниками процедуры выемки.

Все изъятые документы и предметы обязательно перечисляются и описываются в описи в протоколе выемки или в описях, которые прилагаются к нему.

Как и любое мероприятие налогового контроля, выемка – это очень сложная, последовательная, требующая предельного внимания процедура, отступление от соблюдения правил которой, может поставить под сомнение законность, а соответственно и полученные доказательства, в результате чего они могут быть не допущены к использованию [5].

Следующее мероприятие – это допрос свидетелей. Сотрудники налоговых органов имеют право вызвать на допрос в качестве свидетеля любое физическое лицо, которое может обладать некоей информацией, имеющей важное значение для проведения выездной налоговой проверки. Должностные лица налоговых органов сами определяют может ли лицо обладать такой важной и необходимой информацией для дела. Отказаться от дачи показаний свидетель по причине незнания нужной информации не может. Очень важный момент – показания свидетелей могут приниматься в качестве доказательств на суде только тогда, когда будут правильно, надлежаще соблюдены и оформлены

все процедуры допроса. Физические лица можно разделить на две группы:

1) лица, имеющие право или, могут быть допрошены в качестве свидетеля (несовершеннолетние дети, не достигшие возраста 14 лет [6]; глухие, слепые или глухонемые люди; психически нездоровые лица);

2) лица, которые не могут быть допрошены в качестве свидетеля: аудиторы [7]; нотариусы [8]; адвокаты [9]; врачи [10]; священнослужители [11].

Собственно, процесс допроса происходит в следующей последовательности: в самом начале должностным лицом, проводящим допрос, проверяются документы свидетеля, удостоверяющие его личность, а также возможность свидетеля участвовать в допросе («Лица, которые не могут быть допрошены в качестве свидетеля»). Далее должно быть выяснено, в состоянии ли лицо общаться, разъясняться на русском языке. Также сам протокол должен быть составлен на русском языке. Если нет, то в таких случаях налоговый орган вправе прибегнуть к услугам переводчика (ст. 97 НК РФ). Следующее, что очень важно сделать налоговикам – это предупредить свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний, после чего обязательно сделать отметку в протоколе допроса с подписью согласия свидетеля. В случае отсутствия такой отметки протокол, скорее всего не будет учтен судом в качестве доказательства. Затем наступает сама процедура допроса с вопросами и ответами. После завершения процедуры «вопрос-ответ» свидетель прочитывает протокол и сверяет его со сведениями, указанными им при ответе. Если он не согласен с содержанием протокола, должностное лицо вносит в него изменения. В конечном итоге протокол подписывают обе стороны допроса.

В определенных случаях налоговые органы для осуществления налогового контроля вправе привлечь эксперта (на договорной основе), если им недостаточно доказательств по ВМП или требуются специальные познания в определенной области деятельности (наука, производство, искусство и т.д.). Примером такой экспертизы может быть установка подлинности документа, подписи или независимая оценка рыночной стоимости объекта налогообложения. В постановлении указываются основания, в связи с которым назначается экспертиза; Ф.И.О. эксперта и название организации, в которой проводится экспертиза; вопросы, которые эксперт должен уточнить и материалы, передаваемые ему от налоговиков.

Эксперт имеет также свои права и обязанности, которые указаны в ст. 95 НК РФ (в частности, п. 4, 5 и 8).

В свою очередь эксперт обязан изложить итоги экспертизы в письменном заключении, где указывает содержание, выводы и обоснованные ответы на вопросы по проведенному мероприятию. Важный момент для эксперта – он не имеет права разглашать информацию, сведения, полученные им при проведении экспертизы (ст. 102 НК РФ). Выдав заключение, эксперт может быть привлечен налоговым органом к участию в рассмотрении материалов ВМП (ст. 101 п. 4, абз. 2).

Налогоплательщик как и эксперт имеет свои права [12]:

1) ознакомиться с постановлением о назначении экспертизы (п. 6 ст. 95 НК РФ);

2) заявить отвод эксперту (пп. 1 п. 7 ст. 95 НК РФ);

3) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц (пп. 2 п. 7 ст. 95 НК РФ);

4) предложить дополнительные вопросы эксперту (пп. 3 п. 7 ст. 95 НК РФ);

5) требовать, чтобы ему разъяснили его права (п. 6 ст. 95 НК РФ);

6) присутствовать при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту. Однако обратите внимание на то, что сделать это можно только с разрешения должностного лица налогового органа (пп. 4 п. 7 ст. 95 НК РФ);

7) ознакомиться с заключением эксперта или с сообщением эксперта о невозможности дать заключение (пп. 5 п. 7, п. 9 ст. 95 НК РФ);

8) дать свои объяснения по заключению эксперта (п. 9 ст. 95 НК РФ);

9) заявить возражение на заключение эксперта (п. 9 ст. 95 НК РФ);

10) просить о постановке дополнительных вопросов эксперту (п. 9 ст. 95 НК РФ);

11) просить о назначении дополнительной или повторной экспертизы (п. 9 ст. 95 НК РФ).

Чтобы налогоплательщик ознакомился с постановлением о назначении экспертизы и его правами налоговый инспектор должен составить протокол на русском языке. Налогоплательщик может внести изменения в данный протокол, после чего он или его представитель подписывается в нем. Суды очень строго относятся к правильному оформлению протокола.

Налоговым кодексом также предусмотрены дополнительная (проводится, если по итогам предыдущей экспертизы сведения оказались неполными или вовсе отсутствуют) и повторная (проводится, если результаты, представленные экспертом, необоснованны или ее итоги подлежат сомнению) экспертизы. Порядок назначения данных экспертиз аналогичен первоначальной экспертизе.

Согласно статье 82 НК РФ, налоговый контроль может быть осуществлен посредством осмотра помещений и территорий. Процедура осмотра регулируется статьей 92 НК РФ и делится на:

– осмотр в рамках выездной налоговой проверки:

Осмотр можно проводить только в случаях:

1) если осмотр производит только, то должностное лицо, которое проводит выездную налоговую проверку;

2) происходит осмотр территорий и (или) помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка.

Выделяют пять важных моментов при проведении осмотра:

1) так как проведение осмотра является правом налогового инспектора, то осмотр может и не проводиться. Следовательно, предварительно согласовывать процедуру осмотра не обязательно, соответствующий документ не оформляется;

2) налоговые органы не обязаны извещать налогоплательщика о намерении осуществить осмотр, однако, во время процедуры осмотра вправе участвовать лицо или его представитель, в отношении которых осуществляется ВПП;

3) осмотр производится в присутствии двух понятых (физических лиц, не заинтересованных в исходе дела) – их привлечение осуществляется в соответствии со статьей 98 НК РФ. По итогам проведения осмотра его результаты могут использоваться в качестве доказательств о совершении налогового правонарушения. Следовательно, если проведен осмотр и составлен протокол осмотра без присутствия понятых, его результаты могут считаться полученными с нарушением требований, установленных законодательством или являться вовсе недопустимыми к доказательствам;

4) при проведении процедуры осмотра в нем имеют право участвовать специалисты, имеющие специальные знания, которые могут позволить дать оценку или информацию в отношении объекта налогового контроля;

5) по итогам осмотра составляется соответствующий протокол. Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в процессе проведения осмотра, и, при необходимости, в нем делаются соответствующие исправления. В конце протокол подписывается всеми лицами, участвовавшими в процессе проведения осмотра.

– осмотр вне рамок выездной налоговой проверки:

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при со-

гласии владельца этих предметов на проведение их осмотра. Осмотр вне рамок выездной налоговой проверки производится в том же порядке, что и осмотр в рамках выездной налоговой проверки [13].

В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 НК РФ налоговые органы вправе проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Однако сам порядок проведения в НК РФ не содержится.

Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждено (далее – Положение) Приказом Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств (п. 1.5 Положения). Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов.

Исходя из практики проведения ВНП, инвентаризацию налоговые органы проводят довольно редко. Однако, этот факт не лишает их права проведения инвентаризации. В связи с этим, можно выделить несколько этапов проведения инвентаризации [14]:

1) перед началом инвентаризации издается распоряжение руководителя (заместителя начальника) налогового органа о проведении инвентаризации имущества, в котором указываются: порядок и сроки проведения, а также состав проверяющей инвентаризационной комиссии, уточняется перечень имущества, подлежащего инвентаризации при ВНП;

2) инвентаризация имущества проводится в присутствии должностных лиц, материально ответственных лиц, а также работников бухгалтерии проверяемого лица;

3) информация о фактическом наличии имущества фиксируются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации минимум в двух экземплярах (п. 2.5 Положения);

4) инвентаризация имущества, которое использует в своей деятельности индивидуальный предприниматель, производится по месту осуществления им предпринимательской деятельности, а также местонахождению указанного имущества [15–17].

5) по итогам инвентаризации составляется ведомость ее результатов. Ведомость подписывается председателем комиссии.

Результаты инвентаризации отражаются в акте документальной проверки, учитываемые при рассмотрении материалов налоговой проверки.

Как указано в статьях 96 и 97 НК РФ налоговые органы вправе привлекать для участия в выездной налоговой проверке специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками, а также не заинтересованных в исходе дела переводчиков. Функции и специальные знания, которыми должен обладать специалист очень схожи с функциями и знаниями эксперта. Но есть одно очень важное различие – специалист в отличие от эксперта не дает заключения после выполнения своей работы. Привлечение специалиста допускается лишь в той мере, в какой собственных навыков, знаний, умений должностных лиц, осуществляющих налоговый контроль, недостаточно [18–20].

При привлечении переводчика (ст. 97 НК РФ) можно выделить два важных момента:

– переводчиком должно являться лицо, которое не заинтересовано в исходе дела, а также оно обязано владеть тем языком, который необходим для перевода. Сюда же можно отнести лиц, которые понимают знаки, язык глухих и немых физических лиц;

– переводчик обязан явиться по требованию должностного лица, которое назначило переводчика для выполнения его работы и в точности выполнить порученный ему перевод;

– в обязательном порядке в протоколе делается пометка о том, что переводчик предупрежден об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод.

Все вышеизложенные мероприятия налогового контроля занимают важное место и активно используются сотрудниками налоговых органов при осуществлении ими выездных налоговых проверок. Исключением может являться инвентаризация, которая задействуется не так часто, как все остальные мероприятия. Все процедуры имеют важнейшее значение при проведении ВМП, так как ненадлежащее их исполнение может привести к неправильному результату.

### **Литература**

1. Письмо ФНС России от 18.11.2010. N AC-37-2/15853.
2. Форма акта утверждена Приказом ФНС России от 06.03.2007 N MM-3-06/106@ (Приложение N 3).
3. Брызгалин А.В., Мустаева И.А. Налоговый контроль // *Налого и финансовое право*. – 2016. – № 2. – С. 235–237.
4. Якупова Г.Ф. Налоговый контроль при проведении выездных налоговых проверок // *Совершенствование налогового администрирования*. – 2016. – С. 97–99.

5. Воробей Е.К. Актуальные проблемы организации и проведения выездной налоговой проверки, пути их решения. // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3-2 (33). – С. 121–125.
6. Пп. 1 п. 2 ст. 90, п. 1 ст. 11 НК РФ, п. 1 ст. 28 ГК РФ.
7. Ст. 9 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ.
8. Ч. 2 ст. 16 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 N 4462-1.
9. Ст. 8 Федерального закона от 31.05.2002 N 63-ФЗ.
10. Ч. 2 ст. 13 Федерального закона от 21.11.2011 N 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации».
11. П. 7 ст. 3 Федерального закона от 26.09.1997 N 125-ФЗ.
12. Налоговый Кодекс РФ. Часть первая. Федеральный закон от 31.07.98 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32.
13. Налоговый контроль: как налогоплательщику отстоять свои права. Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/nv-books/detail.php?ID=1894>.
14. Приказ Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.06.1999 N 1804).
15. Багов А.М. Государственные и муниципальные унитарные предприятия: понятие, сущность и формы. Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова. Серия: право, экономика. – 2018. – № 1. – С. 28–32.
16. Багов А.М. Правовые тенденции унитарных предприятий в рамках реформирования гражданского законодательства. Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова. Серия: право, экономика. – 2018. – № 3. – С. 15–20.
17. Багов А.М. Организационно-правовая форма государственных и муниципальных унитарных предприятий. Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х.М. Бербекова. Серия: право, экономика. – 2018. – № 4. – С. 37–40.
18. Magomedov I.A., Murzaev H.A., Bagov A.M. The role of digital technologies in economic development. В сборнике: IOP Conference Series: Materials Science and Engineering. Krasnoyarsk Science and Technology City Hall of the Russian Union of Scientific and Engineering Associations. 2020. – С. 52071.
19. Magomedov I.A., Murzaev H.A., Bagov A.M. Influence of physics-based sectors on the economy. В сборнике: European Proceedings of

Social and Behavioural Sciences EpSBS. Krasnoyarsk Science and Technology City Hall. Krasnoyarsk, 2020. – С. 193–198.

20. Magomedov I.A., Murzaev H.A., Bagov A.M. Influence of physics-based sectors on the economy. В сборнике: European Proceedings of Social and Behavioural Sciences EpSBS. Krasnoyarsk Science and Technology City Hall. – Krasnoyarsk, 2020. – С. 193–198.

21. Альтудов Ю.К. Трансформационный потенциал факторов развития посткризисной экономики российских регионов: дисс. ... д-ра эконом. наук. – Ростов-на-Дону, 2003.

## **АУДИТ КАК ИНФРАСТРУКТУРНАЯ ОТРАСЛЬ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ**

**Гончаров К.Д.**

*магистрант Санкт-Петербургского  
государственного университета, Россия  
llirikv@mail.ru*

**Соболева Г.В. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент  
Санкт-Петербургский государственный университет, Россия  
g.v.soboleva@spbu.ru*

*Статья посвящена исследованию становления и функционирования отрасли аудита в Российской Федерации. В данной работе рассматривается эволюция регулирования аудиторской деятельности, обсуждается текущее состояние рынка аудиторских услуг, а также выявляются наиболее значимые проблемы, стоящие перед ней.*

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская деятельность, регулирование аудиторской деятельности, проблемы отрасли аудита.

## **AUDIT AS AN INRASTRUCTURE INDUSTRY OF A MARKET ECONOMY**

*This article is devoted to the study of the formation and the functioning of the audit industry in Russian Federation. This paper examines the evolution of regulation of audit activities, current state of the audit services market, as well as urgent problems facing industry today.*

**Keywords:** audit, audit activities, regulation of audit activities, problems of the audit industry.

В текущих рыночных реалиях отводится большая роль аудиторским компаниям, которые являются независимыми институтами, оказывающими услуги по проверке финансовых отчетностей организаций и гарантирующими их достоверность для пользователей аудиторских заключений. Аудиторская деятельность в России эволюционирует, и ее по праву стоит считать инфраструктурной отраслью всей экономики и незаменимой частью системы финансового контроля, так как она является неотъемлемым и наиболее перспективным механизмом осуществления координации хозяйственной деятельности субъектов бизнеса в рыночных условиях. Однако, как и любая другая отрасль, аудит в российской практике встречается с некоторыми проблемами и несовершенствами. Работа ставит перед собой цель рассмотреть развитие теории аудита в трудах российских ученых, становление и эволюцию отрасли аудита в Российской Федерации, описать основные тенденции в ее регулировании и развитии, оценить ее текущее состояние, а также показать ее значимость для российской экономики.

### **Теории аудита**

В начале XX в. аудит представлял из себя только набор методических разработок и практик в области проверки финансовой отчетности организаций. С наступлением эпохи цифровизации требовалось совершенствование методик осуществления аудиторских проверок, что повлекло за собой развитие научного интереса к этой сфере, и аудит выделился в отдельную научную область всей экономической науки. Теорией аудита занимались такие зарубежные и отечественные авторы, как Ф. Пикслей, Л. Дикси, Т. Рууд, Р. Монтгомери, М. Шерер, Д. Кент, Я.В. Соколов, А.Д. Шермет, М.А. Азарская, В.Н. Ким, В.Т. Чая, А.Е. Суглобов и др. На сегодняшний день выделяются три основных теории аудита: теория адекватности, теория контроллинга и теория консалтинга.

1. Теория адекватности предполагает проверку аудитором документации о прошлых событиях в деятельности компании с целью подтверждения их достоверности (подтверждающий аудит) [1].

2. Теория контроллинга предполагает не просто подтверждение фактов деятельности организаций в отчетных документах, а проверку системы внутреннего контроля организации [2].

3. Теория консалтинга предполагает направленность аудита на оценку стабильности и эффективности экономической деятельности всей организации [3].

## **Становление отрасли аудита в РФ**

Аудит в современном его понимании получил развитие в России в перестроечные времена, когда в стране был взят курс на реализацию рыночных реформ. Рост количества субъектов бизнеса и становление рыночных принципов уже в российской экономике обусловили необходимость регламентации деятельности аудиторских компаний. В 1994 г. вступил в силу Указ Президента РФ от 22.12.1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», который регламентировал аудиторскую деятельность на территории Российской Федерации и утверждал ее «Временные правила», а регулирование осуществлялось Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. В этот период активно разрабатывались стандарты аудита, проводилась аттестация специалистов и лицензирование самой деятельности.

Вступление в силу Федерального закона № 119 обозначило комплексное становление аудита в РФ с точки зрения законодательного регулирования. В законе сформулированы положения относительно контроля качества аудиторской деятельности и ее лицензирования, требования к аудиторским организациям, их права и обязанности, утверждены критерии прохождения обязательных аудиторских проверок, установлена ответственность за несоблюдение законодательных регламентов в области аудита [4]. Также Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 были утверждены 34 стандарта аудиторской деятельности.

С 2009 г. вступил в силу Федеральный закон РФ от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Он предполагал переход регулятивных полномочий от государственных органов к организованным тогда саморегулируемым организациям аудиторов (СРО) [5]. Также Министерство финансов РФ на базе международных стандартов утвердило федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД), а система правил (стандартов) аудита в стране приобрела двухуровневую структуру: ФСАД и стандарты саморегулируемых аудиторских организаций.

В начале 2010-х гг. Государственная Дума РФ подготовила законопроект, который регламентировал переход аудиторской деятельности на Международные стандарты аудита (МСА), и окончательное решение этого перехода было принято к концу 2014 г. Однако существовал ряд сложностей, которые замедлили переход к международным стандартам, особенно со стороны российских компаний: «перевод разработанных стандартов на другие языки; сложное содержание стандартов, а также их структуры; большой объем изменений в стандартах; малым и средним аудиторским и бухгалтерским фирмам трудно при-

менять МСА; компетентность российских специалистов» [6]. Поэтому, следование МСА в России стало обязательным только лишь с начала 2018 г. Имплементация МСА в российскую практику определила следующий и на данный момент последний этап становления отрасли аудита в РФ, который продолжается по сей день. Осуществление перехода на МСА играет существенную роль в развитии российской экономики, поскольку их использование при аудиторских проверках делает российские фирмы более привлекательными для иностранных инвесторов и обеспечивает приток капитала на российский рынок.

### **Состояние российского рынка аудиторских услуг и его проблемы**

Роль аудиторской деятельности важна для современной российской экономики с той точки зрения, что она является единственным инструментом предоставления независимого достоверного и экспертного мнения о финансовой деятельности компаний как для государственных структур, так и для потенциальных инвесторов. В последние годы наблюдается тенденция к снижению количества аудиторских организаций. За последние 10 лет количество лиц, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности сократилось более чем на четверть на российском рынке (6,1 тыс. в 2010, 4,5 тыс. в 2019) [7]. Безусловно, такой динамике в отрасли есть определенные причины. Во-первых, ужесточение требований к самим аудиторским компаниям. Имеется в виду ужесточение внешнего контроля, осуществляемого Росфиннадзором и СРО аудиторов, за качеством оказания аудиторских услуг. Обязательный переход к МСА показал неготовность ряда аудиторских организаций к внедрению международных стандартов ввиду ряда сложностей, что повлекло за собой закрытие организаций и уход с рынка. Еще одной причиной сокращения игроков на рынке аудиторских услуг является возросшая конкуренция между аудиторскими организациями. Она стала обостряться ввиду смены вектора развития законодательной базы в области аудита, предполагающего переход от системы лицензирования аудиторских организаций к саморегулированию деятельности [8].

Снижение количества аудиторских компаний, безусловно, отрицательно влияет как на рынок аудиторских услуг, так и на экономику страны в целом. Сначала мы сталкиваемся с ситуацией, когда доля доходов в совокупных доходах всех аудиторских организаций у компаний «Большой четверки» (Deloitte Touche Tohmatsu, Pricewaterhouse Coopers, Ernst & Young, KPMG) в 2019 г. составляет 48,1 % [7]. В результате, остальным аудиторским компаниям не удастся конкурировать с «монополистами» и приходится довольствоваться не такими высокими доходами. В итоге сокращение числа аудиторских компаний

в последние годы является важной проблемой и особенностью развития отрасли, поскольку регулирующими органами делается большой акцент на контроле качества аудиторской деятельности и строгому следованию МСА, с чем справляются не все компании.

Также сложившаяся тенденция является своеобразным следствием сокращения прироста клиентов аудиторских фирм в России. Интересным в этом смысле будет привести динамику количества клиентов аудиторских компаний за последние 10 лет, которая представлена в табл. 1.

Таблица 1

Клиенты аудиторских организаций,  
бухгалтерская отчетность которых проаудирована [7]

| Год          | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  | 2015  | 2016  | 2017  | 2018  | 2019  |
|--------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Кли-<br>енты | 87096 | 75569 | 70044 | 68380 | 67857 | 71841 | 74537 | 78087 | 78688 | 79528 |

Темпы роста количества клиентов заметно сокращаются за последние три года. Связано это, в том числе и с тем, что доля компаний, проводящих инициативный аудит, снизилась с 18,5 % в 2012 г. до 7,2 % в 2019 г. Подобные цифры говорят о снижении интереса к аудиторским проверкам со стороны компаний (субъектов малого предпринимательства), не подходящих под критерии обязательного аудита. Одновременно существуют определенные трудности с привлечением в аудиторскую профессию молодых специалистов, которые могли бы активнее способствовать внедрению в профессию новых цифровых технологий [8]. Нельзя однозначно утверждать, что данная тенденция как-то отрицательно влияет на развитие малого предпринимательства в стране. Однако с уверенностью можно сказать, что у малых предприятий всегда есть необходимость в экспертной проверке их бухгалтерской отчетности.

Безусловно, сложившиеся за последние годы тенденции развития отрасли аудита в России и особенности ее регулирования не могли не сказаться на доходах аудиторских организаций и ценах предоставляемых ими услуг. За последние 10 лет наблюдался рост доходов рынка на 7,4 млрд. руб. или на 13 % [9]. Особенный скачок произошел в 2015-2017 гг. после событий 2014 года, которые повлекли за собой кризисные времена в российской экономике. Однако проблема в том, что такая положительная динамика роста доходов в аудиторской отрасли рассматривается в номинальном выражении. К примеру, если соотносить темпы инфляции в 2015 г. в России, которые составили

12,9 %, с темпами роста доходов от аудиторской деятельности (4,4 %) с учетом ее ценовых показателей в том же году, то реального роста доходов, на самом деле, не наблюдалось [10].

Такая динамика бесспорно отрицательно сказывается на отдельных аудиторских организациях, особенно мелких и средних. Важным здесь становится вопрос усиливающейся конкуренции на российском рынке аудиторских услуг, которая является следствием развития и формирования нормативно-правовой базы в области регулирования отрасли аудита в России. Согласно рейтингу 10 крупнейших аудиторских организаций России по итогам 2019 г. только 4 из 10 крупнейших аудиторских организаций по объему доходов являются российскими. Дело в том, что отрасль аудита в российской практике достаточно молодая, поэтому большинство отечественных организаций заступали на рынок, где существовала жесткая конкуренция с международными. Более того, к российским аудиторским организациям высказывалось недоверие как со стороны клиентов, так и со стороны международного аудиторского сообщества ввиду отсутствия опыта работы с МСФО и МСА, что стало возможным лишь с 2018 г. Поэтому, внедрение международных стандартов аудита в российскую практику, а также инициатива вступления ряда российских аудиторских организаций в международные аудиторские сети (Panell Kerr Foster, RSM International, Baker Tilly International, BDO International) позволит им обрести доверие со стороны клиентов, выйти на новый уровень дохода и подняться на высокие позиции в рейтинге [11].

Проведенный анализ позволил выявить ряд проблем, стоящих перед отраслью:

1. Отсутствие единой концепции развития аудиторской деятельности в долгосрочной перспективе, а также необходимость дополнения нормативно-правовой базы в области регулирования аудиторской деятельности, особенно в сфере интересов мелких и средних аудиторских организаций, и особенностей имплементации МСА в российском контексте.

2. Тенденция к монополизации рынка со стороны компаний «Большой четверки».

3. Неоднозначное и не полностью доверительное отношение, особенно со стороны субъектов малого предпринимательства, к необходимости проведения аудита и, как следствие, снижение клиентской базы аудиторской деятельности.

4. Отсутствие реального увеличения доходов аудиторских организаций.

## **Выводы**

Учитывая ряд проблем, с которыми отрасль столкнулась к 2020 г., стоит сказать, что она пребывает в определенной стагнации. С каждым годом дополняется законодательство в области аудита, совершенствуется его методология и вводятся новые критерии контроля качества аудиторской деятельности в соответствии с международными. Однако наметившиеся несколько лет назад отрицательные тенденции на рынке аудиторских услуг пока еще существуют, несмотря на все попытки регулятивных в области аудита органов предотвратить их распространение. Поэтому вопрос реформирования деятельности отрасли все еще стоит на переднем плане.

### Литература

1. Ruud T.F. Auditing as Verification of Financial Information. 1989. Norwegian University Press.
2. Brink V.Z. Internal Auditing: Its Nature and Function and Methods of Procedure. 1941. The Ronald Press. 1st Edition.
3. Sherer M. Kent D. Auditing and Accountability. 1983. Paul Chapman Publishing.
4. Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://clck.ru/PFREN> (дата обращения: 21.12.2020).
5. Федеральный закон РФ от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». // СПС «КонсультантПлюс». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://clck.ru/Gdzqj> (дата обращения: 21.12.2020).
6. Гонина К.А., Домрачева Л.П. Стандартизация аудита в России // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://clck.ru/PFUXc> (дата обращения: 21.12.2020).
7. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://clck.ru/PFRU2> (дата обращения: 22.12.2020).
8. Соболева Г.В., Попова И.Н., Терентьева Т.О. Цифровая экономика и ее влияние на подготовку кадров в сфере бухгалтерского учета и аудита // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – Вып. 4. – С. 464–480.
9. Черемисина С.В. Развитие аудита в России // Проблемы учета и финансов. – 2015. – №4(16). – С.48-51.
10. Юнусова Д.А. Состояние рынка аудиторско-консалтинговых услуг на современном этапе // Вестник Дагестанского государст-

венного университета. Серия 3. Общественные науки. – 2016. – Т. 31. – Вып. 2. – С. 52–60.

11. Бабкина Е.В., Горелова А.В. Рынок аудиторских услуг России // Академическая публицистика. – 2017. – № 12. – С. 120–124.

## **ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**

**Сижажева С.С.**

*кандидат экономических наук, доцент  
Кабардино-Балкарский государственный  
университет, г. Нальчик, Россия  
Svetlana\_bolova@mail.ru*

**Канаметова Д.М.**

*магистрант 3 года обучения  
Кабардино-Балкарского государственного университета,  
г. Нальчик, Россия*

*Для эффективного управления предприятиями необходимо своевременное обеспечение управляющей системы нужной информацией. В статье проанализированы требования, предъявляемые к информации, определены основные из них. Изучены признаки, по которым можно классифицировать документы.*

**Ключевые слова:** внутренний аудит, документ, информация, классификация, эффективность

## **INFORMATION SUPPORT OF INTERNAL AUDIT**

*Effective enterprise management is the timely provision of the management system with the necessary information. The article analyzes the requirements for information, identifies the main ones. The features by which documents can be classified have been studied.*

**Keywords:** Internal audit, document, information, classification, efficiency

Обязательным условием эффективного управления предприятиями является своевременное обеспечение управляющей системы

необходимой информацией, включая информацию внутреннего аудита. Сформированный в добровольном режиме и применяющий в своей работе разные аспекты информационного поля организации, включая конструкторские, технологические, экономические виды информации, внутренний аудит представляет результаты своей работы высшему звену управления предприятием.

В главную очередь внутренний аудит обеспечивает руководство и собственников данными о его финансово-хозяйственной деятельности. Эти сведения оказывают содействие формированию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и препятствуют возникновению нарушений.

Организация структурно состоит из множества подразделений, осуществляющих разные бизнес-процессы, начиная от снабженческой деятельности и заканчивая инвестиционной. Каждый вид бизнес-процессов обладает разветвленной информационной базой, охватывающей показатели внутренней и внешней среды.

Информация, применяемая внутренними аудиторами, формируется в регистрах финансового, управленческого и налогового учета, основанных на данных первичных учетных документов (рис. 1). Данное состояние вызвано тем, что в финансовых, управленческих и налоговых регистрах применимая информация систематизируется по разным причинам.



Рис. 1. Источники информации внутреннего аудита

На рис. 1 показана общая информационная основа внутреннего аудита, где внутренние источники играют главную роль. Эти сведения могут помочь получить сведения, необходимые для укрепления кон-

кретных ресурсов, гарантирующие качество и постоянное положение предприятия на рынке. Во-первых, данная информация, систематизирует и синтезирует данные финансового учета по специфическим признакам. И, во-вторых, расширяет и детализирует их, охватывая производственно-хозяйственную и финансовую деятельность. При этом точками пересечения финансового, управленческого и налогового учета являются установление размеров признания доходов и расходов, определения себестоимости остатков незавершенного производства, выпуска и остатков готовой продукции и себестоимости продаж и т.д., относящиеся к главным объектам внутреннего аудита.

Проанализировав требования к информации, выделяемые учеными и практиками, нами определены следующие основные требования, предъявляемые к информации:

- своевременность;
- полнота и регулярность;
- достоверность;
- ценность;
- пригодность к использованию;
- сопоставимость.

Внутренняя информация представлена в организации в виде сводных ведомостей, отчетов структурных подразделений, бюджетов (смет) затрат, калькуляций себестоимости продукции, работ, услуг и, конечно, первичной документацией.

Приступая к контролю, внутренний аудитор должен познакомиться с правилами оформления первичных учетных документов. При этом первичные документы подвергаются формальной проверке, так как являются носителями финансовой и юридической информации. Осуществляя первичное наблюдение и первичную регистрацию фактов хозяйственной жизни, внутренние аудиторы подтверждают полноту их отражения в учетных регистрах. Это необходимо для проверки экономической обоснованности понесенных расходов, признания доходов и т.д. Носителями юридической информации они становятся потому, что содержат сведения о доказательности и законности совершения фактов хозяйственной деятельности. Соответственно, документы можно группировать по следующим признакам (табл. 1).

Таблица 1

Классификации первичных учетных документов

| № | Классификационный признак | Документы                            |
|---|---------------------------|--------------------------------------|
| 1 | По степени регламентации  | – Отраслевые.<br>– Межведомственные. |

|   |  |   |
|---|--|---|
|   |  | – Специализированные  |
| 2 | По назначению                                  | – Организационно-распределительные.<br>– Оправдательные.<br>– Бухгалтерского оформления.<br>– Комбинированные |
| 3 | По порядку составления                         | – Первичные.<br>– Сводные   |
| 4 | По широте фактов хозяйственной деятельности    | – Разовые.<br>– Накопительные   |
| 5 | По месту составления                           | – Внутренние.<br>– Внешние  |
| 6 | По количеству учетных записей.                 | – Однострочные.<br>– Многострочные  |
| 7 | По характеру фактов хозяйственной деятельности | – Кассовые.<br>– Банковские.<br>– Расчетные.<br>– Материальные  |

С целью определения релевантности данных, первичная учетная документация анализируется с позиции экономической целесообразности и законности фактов хозяйственной жизни. В то же время нужно проконтролировать полноту заполнения реквизитов, наличие и аргументированность подписей, лиц, отвечающих за оформление документов, подтверждающих факты хозяйственной жизни. Документы, в которых обнаружены нарушения или вызывающие сомнение в их точности, экономическом и юридическом обосновании дублируются и прилагаются к отчету.

Для внутреннего аудита также важна классификация документов по следующим признакам (табл. 2).

Таблица 2

#### Классификация документов

| № | Классификационный признак  | Типы документов             |
|---|----------------------------|-----------------------------|
| 1 | По авторскому исполнению   | – Личные<br>– Служебные     |
| 2 | По сроку исполнения        | – Срочные<br>– Несрочные    |
| 3 | По подлинности составления | – Подлинники<br>– Дубликаты |

Классификация при осуществлении внутреннего аудита помогает определить уровень ответственности за реализацию бюджетных показателей или оценить достижения в их исполнении, сравнить тактику и стратегию организации и ее структурных подразделений. Особый интерес внутренний аудитор уделяет стоимостной оценке, идентификации во времени, соотношению номенклатуре рабочего плана

счетов всех фактов хозяйственной жизни, которые входят в область задачи руководителя.

Документы, составленные аудитором к отчету руководству организации, называют рабочими. К ним относятся расчеты, аналитические процедуры, группировочные ведомости показателей в разрезе признаков задания, различного рода таблицы, графики и т.п. Как и при внешнем аудите, рабочие документы можно подразделить на четыре типа: документы сверки; документы непосредственной проверки; документы, подтверждающие достоверность информации; аналитические документы. Документы, по которым не выявлено нарушений или по которым не возникло вопросов, записываются в рабочие документы аудитора общим пакетом с указанием их номеров, наименований и даты составления.

Осуществление внутреннего аудита содержит в качестве обязательной процедуры изучение последовательности сбора и транспортировки данных, существенную роль играет документооборот.

С целью характеристики документооборота внутренний аудитор использует следующую классификацию (табл. 3). По итогам контроля составляется рабочий документ с указанием обнаруженных ошибок, нарушений.

Таблица 3

### Классификация информации

| № | Классификационный признак | Типы документов                              |
|---|---------------------------|--|
| 1 | Входящие                  | Документы, поступающие извне                 |
| 2 | Исходящие                 | Документы, отправленные в другие организации |
| 3 | Внутренние                | Созданные внутри организации                 |

Таким образом, проведенное исследование показало, что для эффективного управления предприятиями необходимо своевременное обеспечение нужной информацией.

### Литература

1. Волошин Д.А. Актуальные проблемы организации внутреннего аудита, эффективности системы управленческого учета на предприятии. – М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРАМ, 2016. – 14 с.

2. Казакова Н.А., Ефремова Е.И. Концепция внутреннего контроля эффективности организации: монография. – М.: НИЦ ИНФРАМ, 2015. – 234 с.

3. Смагина А.Ю. Развитие системы внутреннего контроля коммерческих организаций // Сборник научных статей Международной научной конференции студентов и молодых ученых 25–26 мая 2016 года. – Курск. – 2016. – С. 170–174. – 379 с.

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ С 2021 ГОДА

**Сижажева С.С.**

*кандидат экономических наук, доцент  
Кабардино-Балкарского государственного университета,  
г. Нальчик, Россия  
Svetlana\_bolova@mail.ru*

**Кяров Т.А.**

*магистрант 3 года обучения, Кабардино-Балкарского  
государственного университета, г. Нальчик, Россия*

*Статья посвящена изменениям в организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов с 2021 года. В работе проведен сравнительный анализ состава запасов согласно ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019.*

**Ключевые слова:** запасы, изменения, оценка, бухгалтерский учет, расходы.

## ACCOUNTING OF MATERIAL AND PRODUCTION STOCKS FROM 2021

*This article is devoted to the changes in the organization of accounting of inventories from 2021. The work carried out a comparative analysis of the composition of reserves in accordance with PBU 5/01 and FSBU 5/2019.*

**Keywords:** stocks, changes, valuation, accounting, expenses

Материально-производственные запасы являются важнейшей частью оборотных активов предприятия и по своей классификации представляют большое количество различных видов и наименований. Поэтому их грамотный, систематизированный учет является гарантией эффективного управления предприятием.

С 2021 год при осуществлении операции с материально-производственными запасами организациям необходимо будет применять ФСБУ 5/2019 «Запасы», который утвержден приказом Минфина от 15.11.2019 № 180н [1]. Стандарт обязателен к применению для всех компаний, кроме бюджетных организаций.

В соответствии с п. 47 ФСБУ 5/2019 компания вправе отражать в бухгалтерской отчетности переход на новые правила учета запасов одним из двух способов: перспективно и ретроспективно [1].

Если говорить о ретроспективном способе, то в отчетности за 2021 год нужно пересчитать входные данные. Корректировки производятся в межотчетный период, а разница между конечными данными в отчетности за 2020 год и входными данными в отчетности за 2021 год раскрывается в учетной политике. Отметим, что данный способ трудоемок в момент перехода, однако дает сопоставимые показатели на начало и конец отчетного периода.

Для ретроспективного перехода рекомендуется провести тщательную инвентаризацию всех ценностей, которые с 2021 года относятся к запасам. Она потребует, чтобы привести их в соответствие с новыми требованиями. Также необходимо будет пересмотреть номенклатуру вместе со складскими работниками, чтобы привести ее в соответствие с общепринятым наименованием.

При применении перспективного способа входные показатели на 1 января 2021 года пересчитывать не нужно. Это связано с тем, что новый стандарт применяется только в отношении фактов хозяйственной жизни, которые имели место после начала применения стандарта. Все корректировки необходимо оформить бухгалтерской справке.

В любом из вариантов необходимо прописать в учетной политике правила перехода на новый порядок учета и особенности формирования стоимости запасов.

При этом производится изменение в формулировке – «материально-производственные запасы» необходимо заменить на «запасы». Согласно п. 3 ФСБУ 5/2019 под запасами понимают активы, которые компания потребляет или использует в течение 12 месяцев или в рамках обычного операционного цикла [1]. Проведем сравнительный анализ состава запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 (табл. 1).

Таблица 1

**Сравнительный анализ состава запасов  
согласно ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019**

| Состав запасов по ПБУ 5/01  | Состав запасов по ФСБУ 5/2019   |
|---|---|
| Активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции | Сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты  |
|   | Инструменты, инвентарь, специальная одежда, спецоборудование (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве, за исключением основных средств |
| Активы, предназначенные для продажи   | Готовая продукция   |
|   | Товары для перепродажи  |
|   | Недвижимость, приобретенная или созданная для продажи в ходе обычной деятельности   |
|   | Объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности   |
| Активы, используемые для управленческих нужд организации                            | По желанию организации: учитывать в составе запасов или сразу списывать в расходы текущего периода  |
| –   | Незавершенное производство  |

Если говорить о малоценных материальных активах, в соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 не было привязки к сроку полезного использования [2]. Соответственно, основные средства меньше лимита часто учитывались на счете 10 «Материалы».

Сегодня при применении перспективного перехода на новые правила пересчитывать стоимость активов нет необходимости. Однако при использовании ретроспективного метода необходимо пересмотреть сальдо счета 10 и выделить те объекты, у которых изначальный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл.

В то же время учет фактического наличия малоценных объектов со сроком полезного использования больше 12 месяцев или превышенном операционного цикла можно организовать двумя способами:

- необходимо предусмотреть счет за балансом в рабочем плане счетов;

- в отдельном бухгалтерском регистре, который необходимо утвердить в составе регистров.

В соответствии с п. 2 ФСБУ 5/2019 расходы, направленные на управленческие нужды компания вправе списывать запасы в расходы отчетного периода [1]. К таким можно отнести офисную бумагу, картриджи, канцелярские и прочие принадлежности администрации юридического лица, которые не соответствуют признакам основного средства.

В том случае если организация воспользуется этим правом, то действия зависят от порядка перехода. При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересчитывают сальдо счета 10.

Однако единовременное списание запасов для управленческих нужд в расходы для целей бухгалтерского учёта не освобождает компанию от обязанности составлять акт в момент их выдачи сотрудникам. Для целей налога на прибыль или упрощенной системы налогообложения материальные расходы необходимо подтвердить документально. Для этого, согласно п. 2 ст. 272 НК РФ организация может составить акт о списании материалов [3]. В противном случае, стоимость списанных материалов включать в состав расходов нельзя.

Таким образом, в учётную политику необходимо внести изменения в соответствии с требованиями Федерального стандарта по бухгалтерскому учету 5/2019 «Запасы».

### **Литература**

1. Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету 5/2019 «Запасы»: утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 N 180н. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

2. Положение по бухгалтерскому учёту 5/01 «Учёт материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01): утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (ред. от 25.10.2010) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: принят 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

## **ОРГАНИЗАЦИЯ И МОДЕЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

**Хамизов И.А.**

*магистрант 3 года обучения, Кабардино-Балкарского государственного университета, г. Нальчик, Россия*

**Гедгафова И.Ю. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент  
Кабардино-Балкарского государственного университета,  
г. Нальчик, Россия*

*Статья посвящена вопросам организации и моделирования управленческого аудита затрат на производство продукции. Рассмотрена последовательность аудита затрат на производстве по данным финансового и управленческого учета.*

**Ключевые слова:** управленческий аудит, затраты, себестоимость, калькуляция, учет, предприятие, продукция.

## **ORGANIZATION AND MODELING OF MANAGEMENT AUDIT OF PRODUCTION COSTS**

*The article is devoted to the organization and modeling of management audit of production costs. Considered the consistency of the audit of production costs according to the data of financial and management accounting.*

**Keywords:** management audit, costs, prime cost, calculation, accounting, enterprise, products.

Комплексная управленческая аудиторская проверка правильности и достоверности отнесения текущих затрат на производство и реализацию продукции имеет большое значение, так как полная себестоимость является одним из основных оценочных показателей, определяющих эффективность работы хозяйствующего субъекта. Изменение количественной характеристики данного обобщающего показателя оказывает прямое влияние на величину финансовых результатов, размер налоговых платежей, дивидендов, социальных выплат, формирования фондов развития организаций.

Сущностью управленческого аудита производственных затрат является их системное исследование и оценка на микро- и макроуровнях, основанная на разложении информации в ее многообразных аспектах на элементы и их изучении во всем многообразии причинно-следственных связей и зависимостей.

Предмет управленческого аудита представляют элементы себестоимости продукции, объекты – виды производственных затрат, которые в свою очередь детализируются по калькуляционным статьям и контрольным точкам. Калькуляционные статьи затрат и контрольные точки целесообразно определять в соответствии со спецификой предприятия и действующим порядком управленческого учета по местам

возникновения, центрам затрат и центрам ответственности. Контрольные точки представляют собой частные показатели, являющиеся опорной единицей в совокупности объектов и элементов аудита. Их количество не ограничено и зависит от степени детализации элементов.

Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции проводится в рамках производственного аудита, который является составной частью управленческого аудита. По мнению М.А. Сафохиной [1], производственный аудит является системообразующим звеном в управлении предприятием, основой управленческой информационной системы, важным элементом разработки научно обоснованных планов и подготовки управленческих решений, инструментом оперативного контроля принятых решений, действенным средством предотвращения неэффективной хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов.

На особенности аудиторской проверки влияют особенности учета затрат на производственных предприятиях. В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства на промышленных предприятиях применяются следующие основные методы учета и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, сопредельный, позаказный.

Если предприятие использует нормативный метод учета затрат, то аудитор проверяет выполнение предприятием отраслевых нормативов. Метод позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонения фактических расходов от действующих норм основных затрат и смет расходов на обслуживание производства и управление. Действующими называются обусловленные технологическим процессом нормы, по которым производятся отпуск сырья и материалов на рабочие места и оплата выполненных работ. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат.

Если предприятие использует сопредельный метод учета затрат, то особое внимание при проверке аудитор уделяет учету и списанию материалов и сырья. При этом методе затраты учитываются в каждом цехе (переделе, фазе, стадии), включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. В связи с этим себестоимость продукции каждого последующего цеха складывается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов.

При применении сопредельного метода должны быть использованы важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических расходов от текущих норм (в отдельных отраслях – от плановой себестоимости), а также выявление

изменений этих норм. В первичной документации и в оперативной отчётности должен отражаться (за смену, сутки, декаду и т.д.) не только фактический расход сырья, основных материалов, полуфабрикатов, энергии и др., но и расход их по нормам или основанным на них производственным заданиям (рецептурам).

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий). Фактическая себестоимость изделий, изготавливаемых по заказу, исчисляется после его выполнения. Для ежемесячного определения фактической себестоимости продукции производственные заказы должны, как правило, приниматься на такое количество единиц изделий, которое намечается выпустить в течение месяца.

При позаказном методе затраты цехов учитываются по отдельным заказам и статьям калькуляции, а затраты сырья, материалов, топлива и энергии – по отдельным группам. По изделиям, на которые не требуется составления развернутых отчетных калькуляций, учет затрат может осуществляться только по статьям расходов без расшифровки материалов по группам.

Методика и цели, преследуемые при проведении аудита, предполагают проверку надёжности учетной информации; точности и полноты отражения отдельных элементов и статей затрат; выявления случаев нарушения достоверности общей калькуляции себестоимости товарной продукции и результатов хозяйственной деятельности; соблюдения требований, вытекающих из специфики проверяемого хозяйствующего субъекта.

Обязательной составляющей производственного управленческого аудита является его планирование, принципы и значение которого раскрыты в МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». В процессе планирования необходимо рассмотреть множество аспектов для того, чтобы разработать и оформить документально общую стратегию аудита производственных затрат, оценить предполагаемый масштаб и порядок аудиторских действий, составить план аудита, определить характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур.

Учитывая сложность и значение этих действий для повышения эффективности аудита, по нашему мнению, необходим системный подход к организации планирования. Такие выводы совпадают с точкой зрения Н.Ю. Слатецкой, которая считает такой подход планомерным, документальным процессом накопления, анализа и подтверждения информации о целях и возможностях аудита в данных обстоятель-

ствах, а также знаний об аэрируемом объекте, достаточных с позиций разумной уверенности, для принятия своевременных решений. С нашей точки зрения системный подход в планировании производственного аудита позволит обеспечить взаимосвязь этапов его проведения и весь комплекс работ, предполагаемых аудитором в целях качественного достижения поставленной цели.

Основной этап аудита затрат на производство продукции предусматривает проверку документального оформления затрат, организацию управленческого учета во взаимосвязи с финансовым и налоговым учетом, контроль порядка нормирования, бюджетирования и планирования затрат.

Аудитору необходимо проверить, как сгруппированы расходы на затратных счетах. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, которые можно отнести на конкретную единицу готовой продукции, должны отражаться по дебету счета 20 «Основное производство», а косвенные – предварительно учитываться на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» для дальнейшего распределения пропорционально какому-либо показателю, закрепленному в приказе об учетной политике. Суммы, отраженные по синтетическим счетам, проверяются путем сверки записей в первичной документации, бухгалтерских регистрах, оборотно-сальдовых и сводных ведомостях, главной книге в последовательности, приведенной на рис. 1.



Рис. 1. Последовательность аудита затрат на производстве по данным финансового и управленческого учета

Кроме того, следует определить себестоимость работ, услуг вспомогательных и обслуживающих производств. Во вспомогательных производствах применяются практически те же методы учета затрат на производство и способы калькулирования производственной себестоимости, как и в основном производстве.

При этом прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые мож-

но отнести на конкретную единицу готовой продукции после прохождения определенного цикла обработки в цехах вспомогательных производств, относятся в дебет счета 20 «Основное производство». Неподлежащие непосредственному списанию затраты этих участков распределяются на счета учета: прямых расходов основного производства (счёт 20), готовой продукции (счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция»), продаж (счёт 90 «Продажи») пропорционально установленному учетной политикой показателю.

Аудит затрат основного и вспомогательного производства предусматривает проверку правильности корреспонденции счетов, соблюдения порядка использования типовых проводок, соответствия оборотов бухгалтерских регистров и главной книги по счетам. Результаты проверки оформляются рабочими документами аудита.

Следующим этапом аудиторской проверки является проверка распределения затрат на обслуживание производства и управление. При этом косвенные расходы, учитываемые на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются на счета основного производства. В соответствии с действующими нормативными документами на счетах учета затрат может формироваться либо полная фактическая себестоимость продукции, либо фактическая производственная себестоимость. Выбор того или иного метода должен быть отражен в учетной политике организации.

Однако вне зависимости от того, что указано в учетной политике, организация должна в конце отчетного периода затраты, учитываемые на счёте 25, распределить на счета 20, 23 «Вспомогательные производства». Аналогичным образом должны быть распределены затраты, учитываемые на счёте 26. Однако если в учетной политике организации сказано, что общехозяйственные расходы списываются непосредственно на счета учета продаж, на счетах затрат формируется фактическая производственная себестоимость, то есть неполная себестоимость.

Сравнивая записи по счетам учета затрат в регистрах управленческого, финансового учета и главной книги, аудитор определяет соответствие и сопоставимость учетных записей, которые накапливаются в рабочих документах аудитора.

При проверке правильности включения затрат в себестоимость продукции необходимо установить обоснованность разграничения источников возмещения различных расходов (за счёт себестоимости, прибыли, фондов или резервов), достоверность отчетных показателей себестоимости продукции, правильность распределения затрат между незавершенным производством и готовой продукцией.

Для подтверждения обоснованности производственных затрат в аудите используется выборочный метод. Проверка может быть преду-

смотрена по всем затратам и по любому их элементу с распределением их по местам возникновения, центрам затрат и центрам ответственности. Выявленные нерациональные затраты группируются в рабочем документе аудитора с указанием документального подтверждения и причин непризнания в составе производственных затрат.

Производственный управленческий аудит затрат на производство продукции может осуществляться во взаимосвязи с налоговым аудитом. Фактически налоговый аудит по методу проведения схож с проверкой управленческого учета затрат. Исследование затрат предполагает их исследование по элементам затрат, местам возникновения, центрам управления, центрам затрат, центрам ответственности, калькуляционным статьям в целях соблюдения норм налогового законодательства в части их обоснованности.

В процессе аудиторской проверки должны быть получены доказательства, что понесённые предприятием производственные затраты экономически оправданы. Проверке подвергаются первичные документы, регистры налогового учета и налоговая отчётность. Результаты налогового аудита обобщаются в рабочих документах, которые могут одновременно содержать информацию управленческого и налогового учета. Форма таких документов повышает аналогичность данных и способствует разработке рекомендаций по устранению выявленных нарушений.

С нашей точки зрения, в основу разработки методики аудита производственных затрат должны быть положены внутрифирменные стандарты аудиторских фирм, которые обеспечивают общие подходы аудиторов к проверяемому объекту и отвечают требованиям международных стандартов.

По мнению Подольского В.И., внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудиторских услуг [2].

С точки зрения Л.В. Сотниковой внутренние стандарты методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам управленческого учета входят в комплект внутренних стандартов аудиторской фирмы. Такие статьи могут разрабатываться по каждому счету учета затрат, предусмотренному Планом счетов бухгалтерского учета и обеспечивающему формирование информации для конкретной статьи финансовой (бухгалтерской) отчётности [3]. Аналогичной позиции придерживается Д.Н. Письменная.

В разных условиях деятельности промышленных предприятий возможны различные виды интеграции управления, которые должны быть учтены при разработке внутрифирменных стандартов, а соответственно, при формировании методики аудита конкретного аэрируемого объекта.

Горизонтальная интеграция обеспечивает объединение разнородных функций (планирование, учет, контроль, анализ, регулирование) на одном уровне управления, а вертикальная интеграция позволяет совместить однородные функции на разных уровнях управления (управленческий учет на уровне рабочего места, бригады, участка, цеха, предприятия).

В результате интеграции по горизонтали достигается согласование действий отдельных элементов (подсистем) системы с целью решения какой – либо управленческой проблемы или достижения одной из целей управления. При вертикальной интеграции определенная функция (например, учет) реализуется на разных уровнях управления, но на базе одной и той же информации, подвергаемой агрегированию (укрупнению).

### **Литература**

1. Сафохина М.А. Производственный аудит: виды и стадии развития // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 10. – С. 33–37.
2. Аудит. Учебник / под ред. В.И. Подольского. – 5-е изд. – М.: Финансы и кредит, 2011.
3. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: учеб. для студентов вузов, обучающихся по эко. специальностям. – М.: Финстатинформ, 2001.

### **ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НОРМАТИВНЫХ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ»**

**Ципинов К.З.**

*магистрант 3 года обучения, Кабардино-Балкарского  
государственного университета, г. Нальчик, Россия*

**Гедгафова И.Ю. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент  
Кабардино-Балкарского государственного университета,  
г. Нальчик, Россия*

*В статье рассмотрены вопросы определения нормативных затрат в системе «стандарт-кост». Установление стандартов (нормативов) затрат – важнейшее условие не только повышения эффективности производственного процесса и качества работы, но и совершенствования методов калькуляции себестоимости, планирования, контроля и анализа затрат.*

**Ключевые слова:** учет, нормативы, стандарты, затраты, контроль, анализ.

## **FEATURES OF DETERMINING REGULATORY COSTS IN THE SYSTEM «STANDARD-COST»**

*The article deals with the issues of determining the standard costs in the «standard-cost» system. Establishment of standards (norms) of costs is the most important condition not only for improving the efficiency of the production process and quality of work, but also for improving the methods of costing, planning, control and cost analysis.*

**Keywords:** accounting, norms, standards, costs, control, analysis.

Важнейшее значение в осуществлении процесса принятия решений, а также планирования, регулирования и контроля имеет рациональная организация издержек производства. Метод учета фактических затрат и калькулирование фактической себестоимости продукции, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях. Но он исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Это предопределяет ограниченность использования данного варианта учета для принятия управленческих решений. Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях нынешней конкуренции.

На многих предприятиях можно обнаружить недостатки в использовании материальных и трудовых ресурсов, в организации производства, снабжении, нормировании. При выявлении отклонений, их причин и виновников, заостряется внимание на том, где возникли неполадки и сколько можно потерять в каждом конкретном случае, а самое главное, что можно сделать, чтобы таких потерь не было.

Наиболее эффективный способ управления затратами – регулировать их на стадии возникновения. Установление стандартов (нормативов) затрат – важнейшее условие не только повышения эффективности производственного процесса и качества работы, но и совершенствования методов калькуляции себестоимости, планирования, контроля и анализа затрат.

Установленные нормативы (стандарты) должны быть предельно точными, а также предоставлять информацию, которая может быть использована при проверке фактически достигнутых результатов для выявления тенденций деятельности предприятия. В.Э. Керимов отмечает, что система «Стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров [1]. К. Друри выделяет два подхода к определению стандартов. Согласно первому, по фактическим данным прошлых периодов оценивается использование труда и материалов. Во-вторых – нормы должны быть установлены при помощи технического анализа [2]. При техническом анализе каждая операция изучается подробно на основе точного учета материалов, труда, оборудования, а также контрольного обследования всех ее составляющих.

Перед установлением стандартов, как правило, должны быть приняты следующие шаги:

- 1) необходимо определить количество единиц каждого вида продукции, которое предприятие намерено изготовить и продать (т.е. спланировать объем деловой активности);

- 2) нужно решить, какие требования предприятие предъявляет к своим стандартам или, иными словами, какие нормативы предприятие намерено применять – базовые или текущие (идеальные, практически достижимые или ожидаемые фактические);

- 3) следует рассчитать, какая часть общего объема ресурсов будет израсходована на единицу выпуска продукции;

- 4) необходимо определить стоимость использованных ресурсов.

Наиболее сложным этапом расчётов представляется определение объема деловой активности предприятия в предстоящем году. В первую очередь это важно с точки зрения установления стандартов на производственные и коммерческие накладные расходы. Выявление взаимосвязи между уровнем объема производства и постоянными накладными расходами необходимо при определении совокупных издержек производства. Решение о том, какой объем производства учитывать при расчёте общих издержек на единицу продукции, часто имеет большее влияние на полученные результаты, чем решение о том, какие методы подсчёта при этом использовать.

Использование «фактической производственной мощности» в качестве базы для расчёта имеет один очевидный недостаток, заключающийся в том, что издержки производства на единицу продукции находятся в зависимости от уровня производственной мощности. Кроме того, использование этого показателя нецелесообразно в тех случа-

ях, когда существует заранее определенный показатель постоянных накладных расходов. Эти недостатки показателя «фактической производственной мощности» привели к возникновению показателя «нормальной производственной мощности», позволяющего получать заранее определенные уровни накладных расходов и избегать колебаний в уровне издержек производства на единицу продукции при исчислении себестоимости.

При определении понятия «нормативная производственная мощность» существуют некоторые разногласия. Выделяют следующие четыре основные значения «нормальной производственной мощности»: 1) теоретическая максимальная производственная мощность; 2) практически достижимая производственная мощность; 3) средняя производственная мощность; 4) ожидаемая производственная мощность.

Первые два определения говорят о возможности предприятия осуществлять производственную деятельность. Последние два отражают прошлый опыт, будущие ожидания, возможности производства, а также способность предприятия реализовывать свою продукцию.

По мнению Е.Ю. Вороновой наиболее применимым показателем производственной мощности с точки зрения планирования и контроля затрат является показатель, основанный на объеме производства, рассчитанном исходя из объема продаж в отчетном периоде [3].

Подсчёт нормативных затрат основывается на двух основных видах стандартов – базовых и текущих. Базовые стандарты представляют собой стандарты, которые не меняются в течение длительного периода времени. «Главным преимуществом базовых нормативов является то, что они обеспечивают одну и ту же основу для сравнения с фактическими, что позволяет выявлять общие тенденции развития», – отмечает К. Друри [2]. Базовые стандарты подлежат увеличению или уменьшению только в случае существенных изменений в производственном процессе.

Серьёзной проблемой применения базовых стандартов является определение объема деловой активности предприятия, на котором основано установление таких стандартов. Базовые стандарты могут заметно отличаться в зависимости от цикла деловой активности, имевшего место в момент их принятия. Кроме того, использование базовых нормативов имеет два существенных недостатка: 1) в современных быстроизменяющихся условиях такие нормативы перестают быть реалистичными; 2) результаты, получаемые при постоянном изменении базовых стандартов в целях отражения текущих операций, не оправдывают затраченных усилий.

Поэтому, несмотря на то, что применение базовых стандартов в целом ряде ситуаций дает вполне удовлетворительные результаты, явно прослеживается тенденция к разработке и использованию на предприятиях текущих нормативов.

При установлении текущих нормативов следует различать внешние факторы, находящиеся вне прямого контроля со стороны руководства предприятия, и внутренние факторы, на которые руководители различного уровня могут тем или иным образом влиять и которые необходимо учитывать при разработке стандартов.

Существует несколько классификаций текущих стандартов, согласно одной из которых выделяют стандарты:

- идеальные;
- практически достижимые;
- ожидаемые фактические.

Стандарты, установленные на базе теоретической производственной мощности, являются идеальными стандартами, так как они отражают максимальную эффективность производства. Стандарты, основанные на практически достижимой производственной мощности и учитывающие проблемы, которые могут возникнуть в конкретных ситуациях, называются практически достижимыми в настоящее время. И, наконец, стандарты, разрабатываемые с учетом ожидаемой фактической производственной мощности, представляют собой ожидаемые фактические стандарты.

Идеальные стандарты служат для поддержания качественно высокого уровня деятельности предприятия. Однако применение таких очень жестких нормативов может привести к результатам, обратным ожидаемым. Они могут отрицательно влиять на мотивацию, поскольку как работники, так и руководители, осознав, что достижение таких нормативов практически невозможно, будут выполнять свою работу хуже, чем при менее жестких нормативах. Идеальные стандарты в большинстве случаев остаются теоретическими и достаточно редко применяются в практической деятельности.

На наш взгляд, представляется более целесообразным применение либо практически достижимых, либо ожидаемых фактических стандартов. При этом следует отметить, что, несмотря на обстоятельный анализ хозяйственных операций, при разработке стандартов могут оставаться неучтенными различные операции непроизводительного характера, которые в этом случае окажутся включенными в стандарты. Поэтому такие нормативы не всегда являются абсолютно надежными для оценки затрат. Однако по сравнению с идеальными нормативами

они более применимы для планирования запасов и прогнозирования денежных потоков, поскольку отражают вполне реальные данные.

### **Литература**

1. Керимов В.Э. Организация управленческого учета по системе «Стандарт-кост» // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://aleph.rsl.ru>.
3. Воронова Е.Ю. Система «Стандарт-кост»: особенности установления нормативов // Аудитор. – 2009. – № 5.

## **ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ ОБОРОТНЫМИ СРЕДСТВАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Казанчев М.А.**

*магистрант 2 года обучения направления экономика  
Кабардино-Балкарского государственного  
университета, г. Нальчик, Россия  
mkazanchev13@mail.ru*

**Дышеков А.Х.**

*магистрант 2 года обучения направления экономика  
Кабардино-Балкарского государственного  
университета, г. Нальчик, Россия*

**Кушхов А.П. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры  
бухгалтерского учёта, анализа и аудита  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
г. Нальчик, Россия*

*В статье рассматриваются основные задачи и методы рационального управления оборотными средствами как фундаментом непрерывности процесса деятельности любой организации. Целью статьи является исследование наиболее эффективных методов управления оборотными средствами в современных организациях, выявление существующих проблем и разработка рекомендаций, направленных на их решение.*

**Ключевые слова:** оборотные фонды, оборотный капитал, ликвидность, оборотные средства, модели управления оборотными средствами.

## **OBJECTIVES AND METHODS OF MANAGING THE CURRENT FUNDS OF AN ORGANIZATION**

*The article discusses the main tasks and methods of rational management of working capital as the foundation for the continuity of the process of activity of any organization. The purpose of the article is to study the most effective methods of working capital management in modern organizations, to identify existing problems and develop recommendations aimed at solving them.*

**Keywords:** circulating assets, working capital, liquidity, models of circulating assets management.

Оборотные средства являются одним из важнейших экономических ресурсов любой организации и оказывают колоссальное влияние на эффективность ее работы. Современная экономика создает условия, при которых недостаточный рациональный подход к управлению оборотными средствами приводит к неблагоприятным последствиям для организации, происходит замораживание большей части средств организации, создается сверхнормативный запас товарных и материальных ценностей, что, по итогу, приводит к сокращению их оборачиваемости.

Наличие достаточных объемов оборотных средств организации – необходимая предпосылка для его эффективного функционирования в условиях современной рыночной экономики.

Основу оборотных средств составляют средства, которые были авансированы в товарные и материальные ценности. К ним мы можем отнести производственные запасы, готовую товарную продукцию, сырье для производства, основные ресурсы производства, приобретенные полуфабрикаты, малоценные, быстроизнашивающиеся предметы, стоимость тары, стоимость топлива, всех материальных ресурсов, необходимых для обеспечения производства и иные ценности [1, с. 32].

Некоторая часть оборотных средств находится в процессе расчетов, что означает, что покупатели еще имеют задолженность за приобретенные товары, либо товары были проданы в кредит. Как правило, подобная задолженность возникает как следствие несоблюдения финансовой или платежной грамотности, либо неэффективной работы в

сфере сохранности имущества организации. Предотвращение подобных ситуаций зависит от того, насколько пристально ведется контроль работниками финансовых отделов.

Актуальность данной темы заключается в том, что оборотные средства являются важнейшей составляющей имущества организации. Их состояние и эффективность применения в производстве – одно из основных условий эффективной деятельности организации. Современное состояние рыночной экономики «диктует» новые условия организации оборотных средств [2, с. 17]. Высокий уровень инфляции, задолженности клиентов и иные кризисные последствия создают необходимость предприятиям изменять наработанную политику по управлению оборотными средствами, искать новые каналы их пополнения, совершенствовать методики их применения в производственном процессе.

Помимо этого, современная экономическая ситуация также ставит организации в условия тотальной конкуренции, свободного ценообразования, в некоторых случаях в рамки монополии и новых форм существования экономических субъектов. Организациям необходимо самостоятельно контролировать свои финансовые и товарные потоки. Несомненно, и наличие, но и форма содержания имеющихся экономических условий оказывает влияние на непрерывность и своевременность обеспечения всех производственных процессов. Комбинации отдельных элементов оборотных средств могут создавать разные условия, зависящие от принадлежности организации к конкретной отрасли, от формы хозяйствования, видов управления, длительности производственного и технологического процессов, условий поставок и сбыта готовой продукции, способов и условий расчетов с поставщиками ресурсов и клиентами.

Менеджмент в сфере оборотных активов как процесс увеличения прибыли и повышения рентабельности организации, укрепление платежеспособности и финансового баланса, рассматривается как следствие совершенствования эффективности функционирования организации и представляет собой комплекс мер по оптимизации ресурсов, финансовой составляющей, социального, инновационного, технологического, информационного, организационного и других компонентов рентабельности организации. Наличие столь большого количества компонентов подразумевает комплексный подход, который включает в себя диверсификацию деятельности с учетом приоритетных направлений деятельности организации в условиях достаточно высокой конкуренции [3].

Цель управления оборотными активами предприятия заключается в оптимизации удовлетворения потребностей организации, в приобретении разного рода элементов оборотных активов, обеспечении

соответствий их объемов объемам финансово-хозяйственной деятельности, увеличении прибыли, а также минимизации издержек при допустимых уровнях риска.

Из данной цели следуют задачи управления оборотными средствами:

- создание оптимальной структуры и формирование состава оборотных средств с точки зрения наиболее эффективного функционирования организации;

- обеспечение соответствий объема привлекаемых капиталов объему формируемых оборотных активов;

- минимизация издержек по формированию оборотных активов из разнообразных источников;

- эффективное использование оборотных активов в процесс финансово-хозяйственной деятельности организации и т.д.

Управление оборотными активами организации направлено на обеспечение самостоятельного финансирования организации, эффективность их использования, определения общей необходимости в оборотных активах и практики нормирования, оценке стоимости привлечения для формирования финансового потенциала организации и ее развития в будущем, обеспечение соответствия темпов роста прибыли и рентабельности темпам привлечения оборотных активов и объемам продаж, достаточности средств, платежеспособности и ликвидности, использование эффекта финансового рычага, обеспечение устойчивого роста предприятия, оптимизацию движения денежных потоков, снижения риска неплатежеспособности и другое.

В связи с тем, что оборотные средства включают и материальные, и денежные ресурсы, от их организации и корректности использования зависит материальное производство и финансовая устойчивость организации. Процесс организации и управления оборотными средствами включает задачи по:

- определению состава и структуры оборотных средств;

- установлению потребностей организации в оборотных средствах;

- определению каналов формирования оборотных средств;

- распоряжению и маневрированию оборотными средствами;

- ответственности за сохранность и эффективность использования оборотных средств.

Методы управления оборотными средствами компании традиционно подразделяют на три большие группы, которые в процессе управления используются как компоненты, сочетаемые друг с другом:

- организационно-распорядительные методы;

- социально-психологические методы;

– экономические методы.

Первая группа методов, в свою очередь, делится на организационные и распорядительные. Инструментами воздействия данной группы методов выступают проект, регламент и норма.

Среди инструментов воздействия распорядительных методов находятся приказы, распоряжения, а также рекомендации и инструкции – иными словами, нормативная составляющая процесса управления оборотными средствами.

Разновидности экономических методов управления оборотными средствами – планирование, оценка, обеспечение и формирование оптимальных цен на изготавливаемую продукцию. Последняя группа методов играет основную роль в процессе управления оборотными средствами организации. Она предоставляет собой некий математический маркер и точную цель, которая используется для сравнения с полученными ранее результатами.

Так или иначе, управление любым видом активов компании сводится к управлению человеческим ресурсом. Это свидетельствует о важности применения социальных и психологических методов воздействия в процессе управления оборотными средствами. К этой группе методов относятся стимулирование или побуждение к действию и внушение «правильности» действий.

В практике управления, а именно в планировании, учете, контроле и анализе, оборотные активы классифицируются по следующим признакам:

– в зависимости от функциональных ролей в процессе производства – оборотные производственные фонды (средства) и фонды обращения;

– в зависимости от уровня контроля, планирования и управления – нормируемые оборотные средства и ненормируемые оборотные средства.

Основываясь на вышеизложенном, можно проследить комплексность и сложность процесса управления структурными компонентами оборотных средств, включающих систему управления запасами с фиксированными, либо переменными запасами затрат, систему управления нормами и нормативами, систему управления оборачиваемостью оборотных активов, систему управления своевременностью выполнения планов и соблюдения тайминга производства, систему управления заемными средствами, связанную с пополнением оборотных средств, систему управления дебиторской задолженностью, систему управления оборачиваемостью кредиторской задолженности, а также систему управления ценовой политикой и др. [2, с. 21].

В системе мер, которые направлены на повышение эффективности работы организации и укрепление ее финансового благосостояния, важное место выделяют вопросам рационального применения оборотных средств в процессе производства. Проблемы по улучшению применения оборотных активов в производстве стали еще более актуальными в условиях формирования рыночной экономики. Экономические интересы организаций требуют полного включения в процесс управления оборотными средствами, полноценной ответственности за результаты экономической, социальной и производственно-финансовой деятельности.

В связи с тем, что финансовое положение компаний во многом напрямую зависит от состояния оборотных средств и предполагает соизмерение затрат с результатами хозяйственной деятельности и возмещение затрат собственными средствами, предприятия проявляют максимальную заинтересованность в рациональном управлении своими оборотными средствами, их движением с наиболее полной возможной суммой для получения большего экономического эффекта [4, с. 74].

Эффективность применения оборотного капитала характеризуется системой экономических показателей, в первую очередь, обращаемостью оборотных средств [5, с. 5]. Этот показатель зависит от многочисленных факторов, условно разделяемых на внешние, влияющих вне зависимости от интересов организации, и внутренние, на которые организация может и должна наиболее активно влиять.

Ускорение процесса использования оборотных средств позволяет высвобождать значительные суммы, и таким образом, увеличивать объемы производства без привлечения дополнительных финансов, а высвободившиеся финансы применять в соответствии с потребностями организации [2, с. 22]. Наиболее рациональной является структура оборотных средств, при которой наибольшая их часть вкладывается в товарно-материальные ценности, а наименьшая инвестируется в денежные средства и дебиторские задолженности.

Процесс управления отдельными компонентами оборотных средств определяется некоторыми отличительными особенностями, с учетом которых в организации классифицируются методы управления тремя основными видами оборотных активов, среди которых:

- средства, которые были вложены в товарные запасы;
- средства, отвлекаемые в дебиторские задолженности;
- денежные средства [6, с. 75].

Определение подходов, этапов и методов к управлению дебиторскими задолженностями, – проблема, не имеющая однозначного решения и зависящая от специфики деятельности организации. В дан-

ном случае под управлением денежными средствами как частью оборотных средств подразумевается управление потоками денежных средств с целью достижения того состояния, при котором в любой отдельный момент времени приток денег на счет организации в процессе погашения дебиторских и прочих клиентских задолженностей компенсировал их отток, который напрямую связан с осуществлением текущих платежей поставщикам, подрядчикам, сотрудникам, в бюджет и др.

На наш взгляд, современным организациям следует придерживаться следующих принципов управления оборотными средствами:

- изначально формировать эффективный состав и структуру оборотных средств;

- устанавливать потребность в оборотных активах и ее масштабы;

- выбирать источники финансирования оборотных средств, основываясь на специфике самой организации, целевой аудитории, а также на особенностях производственного процесса;

- постоянно увеличивать эффективность использования оборотных средств за счет непосредственного ускорения оборачиваемости активов;

- обеспечивать сохранность оборотных активов, корректно обслуживая все составляющие производственного процесса, отвечающие за хранение и передачу ресурсов производства.

Первый принцип подразумевает, что организация должна иметь оптимальные запасы средств для увеличения объемов производственного процесса и диверсификации производственной деятельности на каждой стадии жизненного цикла производства. Для этого необходимо формировать прогнозы, планировать и учитывать перспективы на ближайшее будущее по развитию деятельности организации.

При этом нередко в организациях возникает ситуация, при которой производственные объемы оборотных средств превышают объемы, необходимые для корректного функционирования организации. В таком случае, методы сокращения производственных запасов сводятся к их наиболее рациональному использованию, ликвидации сверхнормативных запасов материалов, совершенствованию нормирования и планирования пополнения оборотных средств, улучшению процесса снабжения, в том числе путем установления четких договорных условий с поставщиками и посредством обеспечения их выполнения, наиболее оптимального выбора поставщиков, а также налаженной логистической службе.

Непосредственно в процессе разработки финансового плана организации рекомендуется проводить работы по обеспечению сбалансированности потребностей в производстве и сбыте готовых товаров, продуктов и услуг, а также по привлечению дополнительных оборотных средств (инвестиций, займов, кредитов и др.). Впоследствии это

приведет к получению максимальной экономической выгоды и обеспечению полного и рационального использования отдельных видов оборотных активов.

Можно сделать вывод, что российским компаниям следует стремиться к оптимизации объема текущего финансирования оборотных активов (текущих финансовых потребностей) с учетом формируемого финансового цикла фирмы. Такая оптимизация позволит выявлять и минимизировать реальную потребность компании в финансировании оборотных активов за счет собственного капитала и привлекаемых кредитных средств.

На основании вышеизложенного, мы можем сделать вывод, что для разработки наиболее эффективного механизма управления оборотными средствами организации, необходимо создание программы мероприятий по повышению эффективности их использования по следующим конкретным направлениям:

- по повышению уровня организации системы материально-технического снабжения для непрерывного и эффективного обеспечения финансово-хозяйственной деятельности материальными ресурсами;

- по сокращению продолжительности операционных циклов посредством интенсификации производства, для чего необходимо использование инновационных технологий, проведение механизации и автоматизации процессов финансово-хозяйственной деятельности организации;

- по повышению уровня производительности труда, более полного использования производственных мощностей организации, трудовых, материальных ресурсов и др.;

- по применению перспективных форм рефинансирования дебиторской задолженности, эффективных форм регулирования среднего остатка денежных активов, созданию четких систем контроля за движением дебиторских задолженностей и денежных средств.

Таким образом, механизм управления оборотными средствами организации представляет собой часть ее общей финансовой стратегии, заключающейся в формировании необходимого объема и состава оборотных средств, рационализации и оптимизации структуры источников их финансирования. Управление оборотными средствами – это непрерывный процесс, при котором каждая организация стремится как можно сильнее, но без нанесения вреда для своей операционной деятельности и минимизации рисков сократить период обращения денежных средств, то есть сократить финансовый цикл, так как это ведет к повышению прибыли и уменьшению необходимости в привлечении внешних источников финансирования финансово-хозяйственной деятельности организации.

## Литературы

1. Снитко Л.Т., Иовлева О.В., Доценко А.Н. Планирование на предприятии (в организации): учеб. пособие. – Белгород: БУКЭП, 2017. – 232 с.

2. Блажевич О.Г. Источники формирования финансовых ресурсов предприятия // Вестник науки и творчества. – 2016. № 4 (4). – С. 17–22.

3. Альтудов Ю.К. Трансформационный потенциал факторов развития посткризисной экономики российских регионов: дисс. ... д-ра эконом. наук. – Ростов-на-Дону, 2003.

4. Снитко Л.Т. Управление ресурсами организации: учебное пособие. – Белгород: БУКЭП, 2016. – 178 с.

5. Воробьева Е.И. Методы финансового анализа для оценки состояния предприятий // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2016. – № 2 (35). – С. 5–13.

6. Дзядук В.С. Методика проведения оценки финансового состояния предприятия // Вестник Науки и Творчества. – 2016. – № 4 (4). – С. 75–81.

## **ОБОРОТНЫЕ СРЕДСТВА ПРЕДПРИЯТИЯ: ПОНЯТИЕ, СТРУКТУРА, КЛАССИФИКАЦИЯ И ФОРМИРОВАНИЕ**

**Казанчев М.А.**

*магистрант 2 года обучения направления экономика  
Кабардино-Балкарского государственного  
университета, г. Нальчик, Россия  
mkazanchev13@mail.ru*

**Кушхов А.П. (научный руководитель)**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры  
бухгалтерского учёта, анализа и аудита  
Кабардино-Балкарский государственный университет  
г. Нальчик, Россия*

*В статье рассмотрены некоторые теоретические вопросы темы: понятие, сущность, классификация и процесс формирования оборотных средств предприятия. Изучены основы данного феномена, его особенности, различные подходы к определению оборотных средств предприятия в условиях современной рыночной экономики.*

**Ключевые слова:** оборотные средства предприятия, оборотные активы, производственный фонд, совокупный общественный продукт.

## CURRENT FUNDS OF AN ORGANIZATION: CONCEPT, STRUCTURE, CLASSIFICATION AND FORMATION PROCESS

*The article discusses some theoretical issues of topic: the concept, essence, classification and the process of forming the working capital of the enterprise. The research examines the foundations of this phenomenon, its features, various approaches to determining the working capital of an enterprise in a modern market economy.*

**Keywords:** working equipment of an organization, circulating assets, production fund, aggregate social product.

Оборотные средства представляют собой фонд денежных средств организации, который предназначается для формирования ее оборотного капитала и оборотных активов. Основной целью оборотных средств является обеспечение комплексного, системного и расширенного производства и обращения.

Таким образом, оборотные средства являются совокупностью оборотных производственных фондов и фондов обращения в денежном выражении. Эти компоненты оборотных средств по-разному обслуживают процесс воспроизводства: первые являются частью сферы производства, а вторые – частью сферы обращения.

Оборотные средства, совместно с основными средствами и рабочей силой предприятия, являются одним из важнейших факторов производства. Недостаточная обеспеченность организации оборотными средствами напрямую влияет на эффективность ее деятельности и приводит к ухудшению финансового положения предприятия [1, с. 17].

Повышение эффективности хозяйствования напрямую зависит от улучшения качества управления оборотными средствами, с помощью которых осуществляется процесс движения совокупного общественного продукта. Качество управления оборотными средствами, основываясь на корректной организации движения оборотных средств, оказывает колоссальное влияние на итоги хозяйственной деятельности предприятия. Так, нормирование оборотных средств выступает одним из наиболее важных звеньев управления ими.

Оборотные активы организации традиционно делятся на две большие группы – основные и оборотные фонды, что является следствием разного их участия в процессе производства потребительной стоимости товара и различного перенесения своей стоимости на гото-

вые продукты. Отсюда и различия в воспроизводстве основных и оборотных фондов.

В отличие от основных фондов, оборотные фонды организации по своему происхождению (включая сырьё, основные и вспомогательные ресурсы и др.) полностью потребляемы каждым производственным циклом (входят в состав новых изготавливаемых товаров или способствуют самому процессу труда) и полностью переносят свою стоимость на готовый продукт. После завершения процесса реализации товаров или услуг, эта стоимость возмещается в виде полученной выручки, что позволяет возобновлять запасы предметов труда и продолжать все процессы производства [1, с. 29].

Сущность оборотных средств организации довольно сложно трактовать: на данный момент экономическая наука предлагает многочисленные концепции и подходы к расшифровке данной экономической категории. Выделяют три основных подхода трактовки оборотных средств предприятия, определяющих их сущность, исходя из их вида, концепта оборота или использования в основной деятельности организации.

Традиционный подход к трактовке оборотных средств. С точки зрения данного подхода оборотные средства представляют собой часть капитала, комплексность денежных средств, авансированных для формирования и применения оборотных производственных фондов и фондов обращения. Сущность оборотных средств здесь приравнивается к понятию «оборотный капитал». Такие понятия как «оборотные средства», «оборотные фонды», «оборотный капитал» в данном подходе используются в качестве синонимов [3, с. 115].

Циклический подход к трактовке понятия оборотных средств. Оборотные средства в данном подходе рассматриваются как возобновляемые активы, которые необходимы для текущей экономической деятельности организации и требуют регулярного пополнения или возобновления в течение каждого последующего производственного цикла. Экономическая сущность оборотных средств здесь подразумевает возобновляемость в течение хозяйственного цикла производства товара или услуги.

Учетный подход к трактовке понятия оборотных средств. Оборотные средства данным подходом рассматриваются как активы, которые отражаются в разделе бухгалтерского баланса согласно данным бухгалтерского учета. Нивелируется разница между оборотными «фондами» и «средствами». Оборотные средства используются, служат, либо погашаются в течение 12 месяцев. При этом использование оборотных средств является одномоментным.

При организации оборотных средств существует очень важная закономерность, представляющая собой необходимость обеспечения непрерывного процесса производства и обращения, а также кругооборота средств. С целью обеспечения непрерывности в организации оборотных средств, они должны систематически функционировать в каждой из трех стадий их кругооборота [3, с. 116].

Организация в процессе применения оборотных средств получает экономическую выгоду в виде получения прибыли в результате проведенной хозяйственной деятельности. Организация должна стремиться систематически обеспечивать эффективное распределение оборотных средств во всех стадиях кругооборота.

Фазы кругооборота оборотных средств: предприятие вкладывает денежные средства в материальные и иные ценности, которые необходимы в производственном процессе. В результате производственного процесса оборотные средства преобразуются в готовые товары или услуги. Готовая продукция переходит на стадию реализации организацией за денежные средства. Цикл на этом замыкается и повторяется вновь.

Непрерывность данного процесса на любой его стадии требует наличия оборотных средств, которые, в свою очередь, систематически и непрерывно находятся в движении – в обороте.

При этом скорость оборота и перераспределение оборотных средств напрямую оказывает влияние на эффективность их использования. Таким образом, реализация мер, направленных на возрастание эффективности применения оборотных средств, все время учитывает принцип достаточности. Данный принцип подразумевает следующее: в случае, если весь объем оборотных средств предприятия состоит исключительно из денежных средств, то производство невозможно и на текущий момент не осуществляется.

Фактически, принцип достаточности отражает ресурсный потенциал оборотных средств при условиях их объективной и постоянной ограниченности. В связи с этим, как правило, наблюдаются три состояния:

- организация имеет избыточные оборотные средства, не используемые в производстве, в результате чего происходит снижение оборачиваемости, темпов производства;

- в организации образуется состояние дефицита оборотных средств, когда имеющихся средств недостаточно для бесперебойного производства, в результате чего происходит снижение производительности труда, что приводит к перерасходу ресурсов и повышению себестоимости;

– организация оптимально сформировала оборотные средства, когда они имеются в корректном объеме, достаточном и необходимом для непрерывного процесса производства [4].

Все имущество предприятия, как правило, подразделяется на две составляющие: внеоборотные активы и оборотные активы, и фактически – на основные и оборотные средства. Такая сепарация обусловлена существующими экономическими различиями между данными группами активов, которые возникают в процессе производства. Оборотные активы, в отличие от основных, обладают следующими особенностями:

1) оборотные активы обладают свойством потери своей натуральной формы и потребительской стоимости;

2) возможен перенос полной стоимости оборотных активов на готовый продукт, работу или услугу в течение одного производственного цикла;

3) возможно полное поступление в обращение или возмещение стоимости оборотных активов в готовых продуктах, работе или услуге.

Управление оборотными средствами организации, как управление денежным фондом, включает ряд задач:

– определить оптимальный источник оборотных средств и их структуру;

– определить направления использования оборотных средств предприятия.

Существует традиционная классификация оборотных средств предприятий. Оборотные средства предприятия классифицируются по:

– функциональной роли в процессе производства и включают оборотные производственные фонды и фонды обращения;

– принципам организации контроля планирования и управления, включая нормируемые и ненормируемые средства;

– источникам формирования – сюда относятся собственные средства предприятия, средства, приравненные к собственным, привлеченные средства и заемные средства;

– характеру использования – включают запасы, незавершенные производства, планируемые расходы будущих периодов, готовую продукцию, денежные средства, дебиторскую задолженность и иные активы;

– степени ликвидности, включая абсолютно ликвидные средства, быстро и медленно реализуемые средства;

– степени риска вложения капитала – с минимальными рисками вложений, с малыми рисками вложений, со средним риском вложений, а также с высокими рисками вложений [3, с. 117].

Далее рассмотрим структуру оборотных средств. Структура оборотных средств предприятия является соотношением между от-

дельными группами или элементами оборотных средств. Например, в сфере производства доля оборотных производственных фондов составляет 80 %, а фондов обращения – 20 % [4].

Структура оборотных средств организации формируется в зависимости от отрасли, к которой она принадлежит, а также особенностей организации производственного процесса на предприятии (условно, внедрение логистических концепций сильно изменяет структуру оборотных средств, условий снабжения и сбыта производства и от многих иных факторов. К примеру, если основная деятельность компании заключается в управлении недвижимостью и получении дохода от сдачи ее в аренду, объемы оборотных активов в соотношении к валюте баланса компании будут минимальными [4]. Очевидно, что для таких предприятий задачи по эффективному использованию оборотных активов не столь важны и, скорее всего, менеджмент подобных организаций не подразумевает разработанную систему эффективного управления оборотными активами. Несмотря на это, финансово-экономическое состояние производственных и торговых организаций во многом зависит от эффективного построения управления объемами запасов и размерами дебиторской задолженности.

Далее целесообразно будет рассмотреть отдельные элементы оборотных производственных фондов. Большая часть оборотных производственных фондов состоит из производственных запасов. Они представляют собой запасы сырья и материалов, полуфабрикатов и комплектующих элементов, топливных запасов, тары, хозяйственных ресурсов, запчастей для ремонта, инструментов.

Сырье и основные материалы включают предметы труда, составляющие материальную базу изготавливаемых продуктов. Сырьем также является продукция сельского хозяйства и добывающих промышленности. Основные материалы – это продукция обрабатывающих промышленности.

Полуфабрикатами являются предметы труда, процесс изготовления которых полностью начат и закончен в одном подразделении, но которые подлежат дальнейшей обработке в других подразделениях той же организации или могут быть реализованы вне подразделений.

Вспомогательные материалы, в отличие от сырья и покупных полуфабрикатов, не формируют основное содержание изготовленного продукта, а только содействуют выполнению технологических процессов и производству товаров и услуг.

Совместно с производственными запасами оборотные производственные фонды состоят из средств в производстве, включающих незаконченную продукцию и предстоящие расходы будущих периодов. Незавершенное производство является предметом труда, вклю-

ченным в производственный процесс, но не прошедшим все операции обработки, предусмотренные технологическими процессами производства товаров или услуг.

Источники формирования оборотных средств отражаются в пассиве бухгалтерского баланса. Все источники формирования оборотных средств предприятия подразделяются на две группы – собственные оборотные средства и привлеченные средства.

Размер собственных оборотных средств регулируется предприятием самостоятельно и включает минимальный размер запасов и финансов, который будет являться достаточным для нормального функционирования всех этапов производства и сбыта товаров и услуг, а также своевременного расчета с контрагентами.

Собственные источники формирования оборотных средств включают:

- уставной капитал;
- добавочные капиталы;
- резервные капиталы;
- фонды накоплений;
- резервные фонды;
- амортизационные отчисления;
- нераспределенную прибыль и др. [5, с. 187].

Собственные оборотные средства или рабочий капитал предприятия являются важным показателем, и являются мерой величины, на которую оборотные активы организации превышают ее краткосрочные планы по производству. В случае, если у организации возникает временная дополнительная потребность в оборотных средствах, ее покрывают заемными оборотными средствами. Чаще всего, заемными источниками оборотных средств являются краткосрочные банковские кредиты и займы.

Привлеченные оборотные средства – средства, не принадлежащие организации, полученные организацией со стороны, но временно использующиеся в обороте. Привлеченные источники оборотных средств включают кредиторскую задолженность организации поставщикам, задолженности по оплате труда перед работниками и т.д. [5, с. 169].

В процессе исследования оборотных средств предприятия также важно обратить внимание на их оптимальную величину – такой уровень оборотных средств, при котором, с одной стороны, полноценно обеспечивается систематический процесс производства товаров и услуг и их сбыта, а с другой стороны, не возникают дополнительные и неоправданные издержки. При этом как и большие, так маленькие оборотные средства организации, имеют свои плюсы и минусы.

При большой величине оборотных средств положительными факторами являются:

- возможность обеспечения систематического производственного процесса;
- наличие страховых запасов на случай сбоев в поставках;
- возможность получения более гибких условий у поставщиков, возможность получения скидок и экономии на транспортных расходах;
- доступность повышения цен на произведённые товары и услуги за счет заблаговременных покупок ресурсов по более низким ценам;
- возможность своевременно расплачиваться с поставщиками, выплачивать налоги и пр.

Как было упомянуто выше, большие величины оборотных средств также имеют и отрицательные черты:

- большие запасы подразумевают больший риск их порчи;
- происходит увеличение размера налогов на имущество;
- рост издержек на содержание запасов (оплата дополнительных складских площадей, заработная плата персонала);
- иммобилизация оборотных средств (они по факту «заморожены, изъяты из оборота, не работают).

С другой стороны, и маленькая величина оборотных средств обладает также и положительными, и отрицательными характеристиками. Рассмотрим положительные:

- минимальный риск порчи запасов;
- сниженные издержки на содержание запасов (требуется меньше складских помещений, средств на оплату труда персонала и обслуживание техники);
- ускорена оборачиваемость оборотных средств.

Среди отрицательных аспектов маленькой величины оборотных средств:

- высокий риск возникновения сбоев в производственных процессах при несвоевременных поставках (в таком случае возрастает вероятность, что на складе не окажется необходимого объема запасов);
- увеличенный риск несвоевременного расчета с поставщиками, кредиторами, бюджетом по налогам [4].

Подводя итог, мы можем отметить, что оборотные средства – это совокупность денежных и материальных средств, авансированных в средства производственного процесса, которые однократно участвуют в производстве и полностью переносят свою стоимость на готовые продукты, товары и услуги. Оборотные средства позволяют производству быть непрерывным и

обеспечивают ритмичность всех процессов, имеющих место в организации: процессы снабжения, производства, – сбыта и финансирования.

Оборотные средства, несомненно, являются важнейшим компонентом хозяйственной деятельности, без них производство продукции и продажа товаров и услуг конечным потребителям не представляется возможным. Это своеобразный опорный механизм предприятия, снабжающий все составляющие процесса производства товаров и услуг. Эффективность оборотных средств, а также эффективность их использования, оказывают огромное влияние на экономические показатели деятельности организации.

Рациональный подход к формированию и использованию оборотных средств оказывает существенное влияние на ход производства, на финансовые результаты и финансовое состояние предприятия, позволяя тем самым достигнуть успехов с минимальными необходимыми в текущих условиях размерами оборотных средств. Эффективность применения оборотных средств характеризуется следующими показателями: коэффициентом оборачиваемости, коэффициентом оборачиваемости в днях и коэффициентом загрузки производственного процесса.

### **Литература**

1. Александров О.А. Экономический анализ: учебное пособие. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 179 с.
2. Альтудов Ю.К. Трансформационный потенциал факторов развития посткризисной экономики российских регионов: дисс. д-ра эконом. наук. – Ростов-на-Дону, 2003.
3. Малявкина, Л.И. Оборотные средства: теоретические основы исследования // Вестник ОрелГИЕЭТ. – 2019. – № 3. – С. 110–117.
4. Галяутдинов, Р.Р. Оборотные средства предприятия: понятие, состав, анализ. – Сайт преподавателя экономики. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://galyautdinov.ru/post/oborotnye-sredstva-predpriyatiya> (дата обращения: 08.12.2020).
5. Шелехов, Ю.С. К проблеме анализа оборотных средств предприятия // Современные проблемы инновационного развития науки. – 2020. – С. 196–198.

## ПРОГРАММНЫЙ КОМИТЕТ КОНФЕРЕНЦИИ

(24–25 декабря 2020 г., г. Нальчик)

- Алтухов Юрий Камбулатович (председатель)** – доктор экономических наук, доктор технических наук, профессор, ректор ФГБОУ ВО «Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова», (РФ, КБР, г. Нальчик)
- Карлик – заслуженный деятель науки РФ, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой Экономики и управления предприятиями и производственными комплексами СПбГЭУ, (РФ, г. Санкт-Петербург)
- Александр Евсеевич (сопредседатель) – Министр экономического развития КБР, кандидат экономических наук (РФ, г. Нальчик)
- Рахаев Борис Магомедович – доктор химических наук, профессор проректор Кабардино-Балкарского государственного университета по НИР (КБГУ)(РФ, КБР, г. Нальчик)
- Хаширова Светлана Юрьевна (сопредседатель) – заслуженный работник ВПО РФ, доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» КБГУ, (РФ, КБР, г. Нальчик)
- Шидов Андемиркан Хачимович (сопредседатель) – доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и финансов Кабардино-Балкарского государственного университета, (РФ, КБР, г. Нальчик)
- Аликаева Мадина Валентиновна (сопредседатель) – кандидат юридических наук, доцент, директор института права, экономики и финансов КБГУ, доцент кафедры Теории и истории государства и права, (РФ, КБР, г. Нальчик)
- Гукешоков Мурат Хасанбиевич – кандидат экономических наук, доцент, заместитель директора по научной работе и инновациям института права, экономики и финансов КБГУ, доцент кафедры Бухгалтерского учета, анализа и аудита, (РФ, КБР, г. Нальчик)
- Шогенцукова Залина Хасановна (ученый секретарь) – доктор экономических наук, профессор кафедры «Аудита» Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) (РФ, г. Ростов-на-Дону)
- Богатая Ирина Николаевна – доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита Казанского (Приволжский) федерального университета (РФ, г. Казань)
- Ивашкевич Виталий Борисович – доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и менеджмента Балтийского федерального университета им. И.Канта, (РФ, г. Калининград)
- Чаплыгин Владимир Германович – доктор экономических наук, профессор кафедры Налогов. Бухгалтерский учет. ФГБОУ ВО Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации(РФ, г. Москва)
- Дзагоева Марина Руслановна – ректор Кабардино-Балкарского аграрного государственного университета им. В.М. Кокова, доктор технических наук, доцент (РФ, г. Нальчик)
- Апажев Аслан Каральбиевич – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета, Белоруссия, г. Минск
- Зарецкий Вадим Олегович – доктор экономических наук, профессор кафедры Бакинського университета бизнеса (Азербайджанская республика, г. Баку)
- Аббасов Ибад Мусаевич – доктор юридических наук, доктор фил. наук, профессор кафедры Теории и истории государства и права Кабардино-Балкарского государственного университета, (РФ, КБР, г. Нальчик)
- Працко Геннадий Станиславович

- Овчинников Виктор Николаевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Управление развитием пространственно-экономических» ФГБОУ ВО Южный федеральный университет (ЮФУ). г. Ростов-на-Дону
- Мисроков Замир Хасанович – доктор юридических наук, профессор кафедры Теории и истории государства и права Кабардино-Балкарского государственного университета, (РФ, г. Нальчик)
- Кочиева Жанна Герсановна – кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой экономики и предпринимательства Юго-Осетинского университета им. А.А. Тибилова, г. Цхинвал
- Нгуен Тхи Вьет Ле – Университет Ханоя бизнеса и технологии, г. Ханой
- Татуев Арсен Азидович – доктор экономических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Института права, экономики и финансов КБГУ
- Джинджолия Рауль Сергеевич – доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного права и криминологии Института права, экономики и финансов
- Нагоев Алим Бесланович – доктор экономических наук, профессор кафедры менеджмент и маркетинг КБГУ, (РФ, г. Нальчик)
- Жамбекова Розитта Лютовна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита КБГУ, (РФ, г. Нальчик)
- Хашева Зарема Муратовна – доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Южного института менеджмента, (РФ, г. Краснодар)
- Шагин Сергей Иванович – доктор географических наук, начальник управления научных исследований и инновационной деятельности КБГУ УНИИД КБГУ

## ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ КОМИТЕТ КОНФЕРЕНЦИИ (24 – 25 декабря 2020 г., г. Нальчик)

- |   |  |
|---|--|
| Альтудов Юрий Камбулатович (председатель)     | – Ректор ФГБОУ ВО «Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова», профессор, доктор экономических наук, доктор технических наук (РФ, КБР, г. Нальчик)   |
| Карлик Александр Евсеевич (сопредседатель)    | – заслуженный деятель науки РФ, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономики и управления предприятиями и производственными комплексами» СПбГЭУ, г. Санкт-Петербург  |
| Дикинов Андзор Хасанбиевич Рахаев             | – Заместитель начальника УНИИД КБГУ, профессор, доктор экономических наук (РФ, КБР, г. Нальчик)  |
| Борис Магомедович Езаов                       | – Министр экономического развития КБР, кандидат экономических наук (РФ, г. Нальчик)  |
| Анзор Клишбиевич                              | – Исполняющий обязанности Министра просвещения, науки и по делам молодежи КБР, кандидат биологических наук, г. Нальчик   |
| Шогенцуков Мурат Лиуанович                    | – Министр курортов и туризма Кабардино-Балкарской Республики, кандидат экономических наук (РФ, г. Нальчик)   |
| ШидовАндемиркан Хачимович (сопредседатель)    | – Заслуженный работник ВПО РФ, доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» КБГУ, г. Нальчик   |
| Аликаева Мадина Валентиновна (сопредседатель) | – доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и финансов Кабардино-Балкарского государственного университета, г. Нальчик  |
| Гукешоков Мурат Хасанбиевич Казиева           | – кандидат юридических наук, директор Института права, экономики и финансов КБГУ, г. Нальчик   |
| Бэлла Валерьевна (ученый секретарь)           | – кандидат экономических наук, доцент, заместитель директора по учебно-методической работе и цифровизации института права, экономики и финансов КБГУ, доцент кафедры Бухгалтерского учета, анализа и аудита, (РФ, КБР, г. Нальчик) |
| Леонтьева Жамила Гареевна                     | – доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Санкт-Петербургский государственный экономический университет, г. Санкт-Петербург  |
| Миргородская Елена Олеговна                   | – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономика» ФГБОУ ВО «Донской государственный технический университет» г. Ростов-на-Дону   |
| Кетова Наталья Петровна                       | – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Маркетинга и коммуникаций в бизнесе» ФГБОУ ВО Южный федеральный университет (ЮФУ). (РФ, г. Ростов-на-Дону)  |
| Алибеков Шахизин Ильмуудинович                | – доктор экономических наук, профессор Северо-Кавказского института Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России) г. Махачкала   |
| Мустафаева Земфира Амаевна Галачиева          | – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Менеджмент и маркетинг» КБГУ, г. Нальчик  |
| Светлана Владимировна                         | – доктор экономических наук, профессор Северо-Кавказского горно-металлургического института (государственный технологический университет), заведующая кафедрой «Экономическая теория», г. Владикавказ                              |
| Хахонova Наталья Николаевна                   | – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ), директор УМЦ, г. Ростов-на-Дону   |

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| Маремкулов<br>Арсен Нажмудинович   | – доктор юридических наук, профессор кафедры Теории и истории государства и права Кабардино-Балкарского государственного университета, г. Нальчик  |
| Махосева<br>Салима Александровна   | – доктор экономических наук, Институт информатики и проблем регионального управления «ФИЦ «Кабардино-Балкарский научный центр РАН», г. Нальчик, Россия   |
| Тогузаев<br>Тахир Хаятович         | – доктор экономических наук, профессор кафедры экономики факультета экономики и управления ФГБОУ ВО «Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет имени В.М. Кокова»  |
| Малахова Оксана<br>Владимировна    | – кандидат политических наук, доцент кафедры «Политология и государственная политика» Среднерусский институт управления филиал Российской Академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, (РФ, г. Орел) |
| Рокотянская Виолетта<br>Валерьевна | – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Государственное и муниципальное управление» Российского государственного аграрного университета РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, (РФ, г. Москва)                                    |
| Аджикова Алтынай<br>Султахановна   | – кандидат экономических наук, директор Центра инклюзивного образования Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАН), г. Пятигорск                                 |
| Багов Артур Мишевич                | – Начальник отдела наукометрического анализа УНИИД, кандидат физико-математических наук, юрист (РФ, КБР, г. Нальчик)   |
| Машуков<br>Хызыр Вячеславович      | – Начальник отдела грантов УНИИД   |

## СОДЕРЖАНИЕ

### Секция 2. ПРАВО В УСЛОВИЯХ СОВРЕМЕННЫХ ГЛОБАЛЬНЫХ ВЫЗОВОВ

|   |    |
|---|----|
| <b>Ханнанова Т.Р., Гильмудинова Р.А., Гарифуллина А.Ф.</b> Государственная политика в области интеллектуальной собственности в условиях цифровизации экономики .....  | 3  |
| <b>Кагерманов А.-С.С.</b> Основания освобождения от юридической ответственности в Российской Федерации .....  | 9  |
| <b>Хавжокова З.Б., Зумакулова З.А., Бейтуганова З.Х.</b> Особенности правового регулирования и охрана секретов производства (ноу-хау) в России .....  | 15 |
| <b>Ксанаев А.Б., Ксанаева М.Б.</b> Особенности распоряжения права требования о привлечении к субсидиарной ответственности в деле о банкротстве .....  | 23 |
| <b>Кагерманов А.-С.С.</b> Современное состояние политической культуры в России.....   | 28 |
| <b>Низамов С.С.</b> К вопросу о состоянии мошенничества с материнским капиталом в республике Башкортостан .....   | 33 |
| <b>Матренин Р.О., Лутфуллин Ю.Р.</b> Право и экономика как платформа развития современной мировой экономики .....   | 39 |
| <b>Чеботарев М.А., Апокина К.В.</b> Зарубежный опыт противодействия коррупции в сфере образования .....   | 45 |
| <b>Терентьева Н.Г., Апокина К.В.</b> Влияние коррупции на состояние экономики страны.....   | 55 |
| <b>Шогенцукова К.Х.</b> Актуализация использования в арбитражных судах цифровых технологий .....  | 59 |
| <b>Коцева А.А., Шериева А.А.</b> Особенности уголовной ответственности и назначения наказания в отношении лиц, совершивших производство, приобретение, хранение, перевозку или сбыт немаркированных товаров и продукции ..... | 65 |
| <b>Даова М.Х., Богатырев А.З.</b> Правовая регламентация внедрения технологий искусственного интеллекта в контексте эпидемиологической ситуации .....   | 71 |
| <b>Кумыкова А.А., Дышеков М.В.</b> Институт присяжных в гражданском процессе: сравнительный аспект .....  | 74 |
| <b>Муллаханова Ю.Р., Лутфуллин Ю.Р.</b> Некоторые вопросы в сфере проектирования мультимедийного продукта в системе авторского права .....  | 78 |
| <b>Этезова М.А., Зумакулова З.А.</b> Опекa и попечительство .....   | 82 |

**Секция 3. РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
АНАЛИЗА И АУДИТА В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ**

|  |     |
|--|-----|
| <b>Мамбетова Ф.М., Тхагалижокова Л.Р.</b> Особенности и нормативно-правовые документы, регулирующие деятельность российских банков в условиях применения МСФО .....                      | 87  |
| <b>Гедгафова И.Ю., Балкизова З.А.</b> Функции бухгалтерского учета и их развитие в управленческом учете .....  | 95  |
| <b>Карельская С.Н., Зуга Е.И.</b> Роль бухгалтерского учета в условиях глобализации: исторический аспект .....   | 101 |
| <b>Эфендиева Г.А., Шхашемишева И.М.</b> Состав и классификация затрат на производство строительных работ .....   | 108 |
| <b>Соболева Г.В., Тереньтева Т.О., Попова И.Н.</b> Задачи бухгалтерского образования в цифровой экономике .....  | 116 |
| <b>Шогенцукова З.Х., Кудаев З.К.</b> Практические возможности организации управленческого учета с использованием Плана счетов бухгалтерского учета .....                                 | 124 |
| <b>Фролова И.В., Ураскулова Ш.Р.</b> Условия и предпосылки формирования системы внутреннего контроля организации ...   | 133 |
| <b>Соколова А.А., Александрова Е.В.</b> Особенности анализа финансового состояния российских авиакомпаний .....  | 140 |
| <b>Тутукова Л.А., Тутукова Б.А.</b> Механизм государственных закупок: нормативно-правовое обеспечение .....  | 150 |
| <b>Александров А.А., Растегаева Ф.С.</b> Государственный контроль в системе аудита эффективности государственных программ .....  | 159 |
| <b>Заздравнова М.А., Соколова А.А.</b> Анализ и оценка вероятности возникновения финансовой несостоятельности организаций в условиях глобализации .....                                  | 163 |
| <b>Исханова Ю.Х., Белолипцев И.А.</b> Управление денежными потоками в условиях стоимости компании .....  | 170 |
| <b>Рафикова З.Р., Растегаева Ф.С.</b> Трансформация внутреннего аудита в условиях цифровой экономики .....   | 176 |
| <b>Гаджиева Л.М., Фролова И.В.</b> О необходимости социального учета .....   | 184 |
| <b>Ашхотова А.П., Дышекова Б.М., Ходова З.Р., Багов А.М.</b> Роль выездных налоговых проверок в контрольной работе налоговых органах .....   | 192 |
| <b>Шогенцукова З.Х., Шогенцуков А.Х.</b> Организационно-методические основы разработки учетной политики по МСФО для российских предприятий сферы АПК .....                               | 197 |
| <b>Воробьева А.С., Соколова А.А.</b> Анализ взаимосвязи социально-экономического положения моногородов и финансового состояния градообразующих предприятий угольной промышленности ..... | 207 |

|  |     |
|--|-----|
| <b>Ашхотова А.П., Дышекова Б.М., Ходова З.Р., Багов А.М.</b>   |     |
| Виды мероприятий выездного налогового контроля .....   | 214 |
| <b>Гончаров К.Д., Соболева Г.В.</b> Аудит как инфраструктурная<br>отрасль рыночной экономики .....                               | 227 |
| <b>Сижажева С.С., Канаметова Д.М.</b> Информационное обес-<br>печение внутреннего аудита .....                                   | 234 |
| <b>Сижажева С.С., Кяров Т.А.</b> Бухгалтерский учет материаль-<br>но-производственных запасов .....                              | 239 |
| <b>Гедгафова И.Ю., Хамизов И.А.</b> Организация и моделирование<br>управленческого аудита затрат на производство продукции ..... | 242 |
| <b>Гедгафова И.Ю., Ципинов К.З.</b> Особенности определения<br>нормативных затрат в системе «стандарт-кост» .....                | 249 |
| <b>Кушхов А.П., Казанчев М.А., Дышеков А.Х.</b> Задачи и мето-<br>ды управления оборотными средствами предприятия .....          | 254 |
| <b>Кушхов А.П., Казанчев М.А.</b> Оборотные средства предпри-<br>ятия: понятия, структура, классификация и формирования ....     | 262 |
| <b>Программный комитет конференции .....</b>   | 271 |
| <b>Организационный комитет конференции .....</b>   | 273 |

НАУЧНОЕ ИЗДАНИЕ

**ЭКОНОМИКА И ПРАВО В УСЛОВИЯХ  
ГЛОБАЛЬНЫХ ВЫЗОВОВ**

**Материалы Национальной  
научно-практической конференции  
с международным участием  
Часть 2**

**ECONOMICS AND LAW IN GLOBAL CHALLENGES**

**Materials of the National  
scientific and practical conference  
with international participation**

24–25 декабря 2020 г.

Нальчик, «Каб.-Балк. ун-т», 2021

Редактор *Т.П. Ханиева*  
Компьютерная верстка *Е.Л. Шериевой*  
Корректор *Л.А. Скачкова*

В печать 10.02.2021. Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.

Печать трафаретная. Бумага офсетная.

16,51 усл.п.л. 16,5 уч.-изд.л.

Тираж 50 экз. Заказ № 8786.

Кабардино-Балкарский государственный университет.  
360004, г. Нальчик, ул. Чернышевского, 173

Издательство КБГУ  
360004, г. Нальчик, ул. Чернышевского, 173.