

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Управление Федерального казначейства по Свердловской области
Уральский государственный экономический университет

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ
ГОСУДАРСТВЕННОГО (МУНИЦИПАЛЬНОГО)
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ,
ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
И ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА**

Материалы
Всероссийской научно-практической конференции

(Екатеринбург, 26 ноября 2019 г.)

Екатеринбург
Издательство Уральского государственного
экономического университета
2020

УДК 657.6
ББК 65.052.8я4
А43

Ответственный за выпуск

кандидат экономических наук, доцент
Уральского государственного экономического университета
А. В. Курдюмов

Ответственный редактор

доктор экономических наук, доцент
Уральского государственного экономического университета
Н. А. Истомина

А43 Актуальные вопросы совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита [Текст] : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 26 ноября 2019 г.) / [отв. за вып. : А. В. Курдюмов ; отв. ред. Н. А. Истомина] ; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Управление Федер. казначейства по Свердловской области, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2020. – 254 с.

Рассмотрены актуальные вопросы теории и практики проведения государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита: совершенствование механизма проведения аудита (контроля, надзора), реализации государственных (региональных программ) программ; формирование доходов и планирование расходов бюджета бюджетной системы РФ; совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности; совершенствование системы, политики и процедур контроля качества результатов внешнего и внутреннего контроля; государственный внешний контроль качества аудиторской деятельности; совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и др.

Для научных работников, аспирантов, магистрантов, представителей органов исполнительной власти, для всех, интересующихся вопросами теории и практики совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

УДК 657.6
ББК 65.052.8я4

© Авторы, указанные в содержании, 2020
© Уральский государственный
экономический университет, 2020

Повышение роли Казначейства России в обеспечении законности и эффективности использования государственных средств

А. Ю. Пантелеев

*Управление Федерального казначейства по Свердловской области
(Екатеринбург)*

Направления совершенствования деятельности органов Федерального казначейства в сфере внутреннего государственного финансового контроля

Статья посвящена рассмотрению направлений совершенствования деятельности органов Федерального казначейства в сфере внутреннего государственного финансового контроля в контексте целеполагания и управления рисками; подчеркнута ключевая идея обновления модели внутреннего государственного финансового контроля.

Ключевые слова: органы Федерального казначейства; внутренний государственный финансовый контроль; эффективность деятельности; анализ рисков; управление рисками.

Федеральное казначейство является федеральной службой, осуществляющей в соответствии с законодательством Российской Федерации правоприменительные функции, в том числе, по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета, функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»¹.

В целях обеспечения законности и эффективности использования государственных средств Федеральное казначейство применяет инструменты: санкционирование оплаты денежных обязательств, казначейское сопровождение целевых средств, последующий контроль для возврата в бюджет сумм, использованных с нарушением.

¹ *О Федеральном казначействе:* Постановление Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 (в ред. от 13 апреля 2016 г. № 300).

Законность обеспечивается действием и контролем соответствия совершаемых действий и формируемых (представляемых) документов при исполнении бюджета требованиям законодательства. Эффективность обеспечивается путем контроля при использовании бюджетных средств участниками бюджетного процесса достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности). Эффективность контрольно-надзорной деятельности основывается на принципах законности, объективности, эффективности, независимости, профессиональной компетентности, достоверности результатов и гласности. Цель ее осуществления и превентивная, и компенсаторная [1].

Внутренним государственным финансовым контролем, осуществляемым Федеральным казначейством, охвачен широкий круг лиц: участники бюджетного процесса, юридические лица, исполнители/поставщики/подрядчики по договорам, региональные операторы, кредитные организации (подробный перечень объектов контроля указан в ст. 266.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹).

Ключевая идея обновления внутреннего государственного финансового контроля предполагает: переход от состязательной к партнерской модели своей организации, когда контрольные процедуры встроены непосредственно в бизнес-процессы и не разорваны во времени с хозяйственной деятельностью организации. То есть и объект контроля, и контрольный орган используют для введения и получения информации одну и ту же информационную систему, каждое действие на момент его совершения уже проверено в автоматическом режиме (например, ЕИС — как средство для осуществления закупок, и как средство для получения информации о соблюдении законодательства при осуществлении закупок); развитие контроля в форме мониторинга и анализа состояния подконтрольной сферы и ее объектов без фактического выхода на объект контроля на основе данных информационных систем и систем управления рисками.

Информационные системы, оператором или владельцем которых является Федеральное казначейство, представлены в таблице.

Развитие системы анализа рисков и управления рисками в финансово-бюджетной сфере происходит при активном использовании информационных систем.

Также в целях совершенствования деятельности органов Федерального казначейства в сфере осуществления государственного финан-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп.).

сового контроля разработан Классификатор нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере, утвержденный руководителем Федерального казначейства 19 декабря 2017 г.¹, используемый, в том числе, для сбора отчетности [2].

Информационные системы Федерального казначейства

Информационная система	Предназначение информационной системы
Государственная информационная система о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП)	Предназначена для хранения и обмена информацией о платежах между администраторами доходов, организациями по приему платежей и гражданами
Официальный сайт Российской Федерации в сети Интернет для размещения информации о размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг (zakupki.gov.ru)	Предназначен для обеспечения свободного и безвозмездного доступа к полной и достоверной информации о контрактной системе в сфере закупок и закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц, а также для формирования, обработки и хранения такой информации
Государственная автоматизированная система «Управление» (ГАС Управление) (gasu.gov.ru)	Комплекс информационных систем и информационных ресурсов, включающий центральную информационную систему, ведомственные информационные системы, информационные ресурсы которых предназначены для принятия управленческих решений в сфере государственного управления
Информационно-аналитическая система Федерального казначейства (ИАС ФК)	Система сбора, анализа и визуализации оперативных данных и включает в себя: информационно-аналитическую систему мониторинга ключевых показателей исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации; систему мониторинга и анализа государственных и муниципальных закупок; витрины данных; мобильное решение
Официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях (ГМУ) (bus.gov.ru)	Аккумулирует информацию обо всей сети государственных (муниципальных) учреждений Российской Федерации, включая сведения о публично-правовом образовании, создавшем учреждение, об органе, осуществляющем функции и полномочия учредителя каждого из учреждений, о размере субсидий, выделенных учреждению, и тех целях, на которые субсидии выделены
Государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами «Электронный бюджет» (ГИИС Электронный бюджет) (budget.gov.ru)	Единый портал бюджетной системы Российской Федерации в режиме реального времени обеспечивает доступ: к информации о бюджетной системе Российской Федерации и об организации бюджетного процесса в Российской Федерации;

¹ Официальный сайт Казначейства России. URL: <https://roskazna.ru/dokumenty/>.

Информационная система	Предназначение информационной системы
	к информации об осуществлении публично-правовыми образованиями бюджетных полномочий и их участия в отношениях, регулируемых бюджетным законодательством Российской Федерации; к иным сведениям, определяемым Минфином России в соответствии с его бюджетными полномочиями
Удостоверяющий центр Федерального казначейства	Осуществляет функции по созданию сертификатов ключей проверки электронных подписей с целью обеспечения юридически значимого электронного документооборота
Система удаленного финансового документооборота (СУФД-онлайн)	Канал обслуживания, с помощью которого каждый клиент в любое удобное для него время и из любой точки, подключенной к Интернету, имеет возможность удобно и безопасно управлять своими платежами и финансовыми документами и иметь доступ к актуальной отчетности, сформированной в автоматизированной системе Федерального казначейства (АСФК)

Примечание. Сост. по данным официального сайта Казначейства России. URL: <https://roskazna.ru/gis/>.

Разработана Методика отбора контрольных мероприятий при формировании планов контрольных мероприятий органов Федерального казначейства в финансово-бюджетной сфере (приказ Федерального казначейства 26 декабря 2018 г. № 433). Используется при планировании контрольной деятельности¹.

Методикой определено понятие риска как вероятности наступления событий, которые могут негативно отразиться на деятельности объектов контроля в финансово-бюджетной сфере и ее результатах, а также на законности, эффективности и целевом характере использования бюджетных средств.

Ежегодно формируется карта рисков Федерального казначейства в финансово-бюджетной сфере на очередной год, содержащая перечень наиболее значимых рисков в финансово-бюджетной сфере, сгруппированных по соответствующим направлениям деятельности, и меры реагирования органа Федерального казначейства на каждый риск.

Например, на риск принятия бюджетных обязательств в размерах, превышающих утвержденные бюджетные ассигнования и (или) лимиты бюджетных обязательств, мера реагирования заключается в применении автоматизированных контролей при учете бюджетных обяза-

¹ *Об утверждении* Методики отбора контрольных мероприятий при формировании планов контрольных мероприятий Федерального казначейства и территориальных органов Федерального казначейства в финансово-бюджетной сфере: Приказ Федерального казначейства от 30 декабря 2016 г. № 532.

тельств получателей средств федерального бюджета на невыполнение доведенных лимитов бюджетных обязательств; применении автоматизированных контролей закупок в ЕИС на соответствие лимитам бюджетных обязательств;

на риск осуществления оплаты непоставленных товаров, неоказанных услуг, невыполненных работ мера реагирования в осуществлении казначейского сопровождения контрактов;

на риск неправильного отражения в учете фактов хозяйственной жизни мера реагирования в поэтапной централизации функций по ведению бухгалтерского учета.

Риски, включенные в карту, и соответствующие им направления деятельности в финансово-бюджетной сфере учитываются при планировании (при отборе тем контрольных мероприятий и объектов контроля).

Информационные системы (с идентифицированными этими системами рисками в деятельности объекта контроля) способствуют повышению информированности объектов контроля и тем самым представляют собой ресурс для управления рисками в его деятельности. При этом объект контроля при должной внимательности и дисциплине имеет возможность не допустить нарушение, исправить его.

Одновременно Федеральным казначейством в целях выявления рискованных направлений деятельности объекта контроля и своевременного реагирования на «слабые места» разрабатывается система рейтингов объектов контроля, состоящая из рейтинга качества управления закупками, рейтинга качества системы внутреннего финансового аудита, рейтинга качества составления бюджета по доходам, рейтинга качества исполнения бюджета по расходам, рейтинга качества управления активами и др. [2].

Направления совершенствования в векторах улучшения, изменения, модернизации, оптимизации внутреннего государственного финансового контроля Федеральным казначейством нашли отражение в Стратегической карте Казначейства России на 2019–2024 гг. и практических действиях, принимаемых для исполнения мероприятий стратегической карты¹.

Стратегическая задача заключается в создании модели внутреннего государственного финансового контроля, в соответствии с которой к 2024 г. предполагается достижение следующего результата:

создана перспективная модель контроля в финансово-бюджетной сфере с применением риск-ориентированных подходов;

¹ *Официальный сайт Казначейства России. Стратегические цели и задачи.* URL: http://roskazna.ru/dokumenty/o-kaznacheystve/strategicheskie-tseli-i-zadachi/1391717/?sphrase_id=3234017/.

апробированы и внедрены инновационные технологии контроля в финансово-бюджетной сфере, осуществляемого Федеральным казначейством;

создана система анализа рисков в финансово-бюджетной сфере с использованием информационных систем;

обеспечена автоматизация сопровождения контрольной деятельности в финансово-бюджетной сфере;

обеспечено проведение мониторинга правоприменения в установленной сфере деятельности и внедрение новых способов и инструментов по выявлению административных правонарушений без проведения контрольных мероприятий с использованием имеющихся у Федерального казначейства ресурсов.

По итогам 2019 г. ожидаются следующие результаты:

обеспечены разработка предложений по нормативному правовому регулированию, необходимому для реализации перспективной модели контроля в финансово-бюджетной сфере, и реализация отдельных элементов указанной модели в Федеральном казначействе;

расширено взаимодействие с органами государственного финансового контроля в части корреляции риск-ориентированных и методологических подходов, синхронизации контрольной деятельности;

усовершенствованы системы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита посредством проведения анализа;

проведены эксперименты по реализации новых инструментов контроля в финансово-бюджетной сфере и подготовлены соответствующие практические рекомендации по их применению;

Федеральным казначейством и Счетной палатой РФ отработан механизм проведения параллельных контрольных мероприятий с совместным докладом их результатов на Коллегии Счетной палаты РФ;

созданы механизмы анализа рисков в финансово-бюджетной сфере и обеспечено развитие риск-ориентированных подходов при планировании и осуществлении контроля в финансово-бюджетной сфере;

обеспечена централизация деятельности Федерального казначейства при осуществлении полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере с применением средств автоматизации;

усовершенствован механизм выявления административных правонарушений в установленной сфере деятельности.

Библиографический список

1. *Исаев Э. А.* Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере // Бюджет. 2019. № 5. С. 48–50.

2. Кузьмина С. Н. Подходы к формированию системы рейтингования в финансово-бюджетной сфере // Бюджет. 2019. № 2. С. 34–36.

Л. А. Шагивалеева, А. К. Измогенов

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Повышение роли Федерального казначейства в обеспечении законности и эффективности использования государственных средств

Статья посвящена повышению роли Федерального казначейства в обеспечении законности и эффективности использования государственных средств путем централизации учетных функций органов исполнительной власти. Рассмотрены вопросы перехода на электронный документооборот в финансовом секторе государственного управления.

Ключевые слова: Федеральное казначейство; централизованный учет; бюджетное законодательство; федеральный бюджет; электронный документооборот.

На сегодняшний день в России остается актуальным вопрос обеспечения финансовой стабильности страны. Поскольку увеличивается количество финансовых правонарушений, то и увеличивается ущерб государству [2]. Поэтому необходимо обеспечение эффективного функционирования системы государственного финансового контроля, которая будет способствовать экономичному исполнению бюджета, синхронизированности бюджетных потоков и обоснованному использованию финансовых ресурсов.

Казначейство России является главным инструментом осуществления государственной бюджетной политики и необходимой составляющей в системе государственного финансового контроля.

Новым направлением в функциях Федерального казначейства является централизация бюджетного учета и формирование бюджетной отчетности, начисление и оплата труда, а также другие, связанные с ними обязательные платежи в бюджет.

Министерством финансов Российской Федерации был подготовлен проект постановления, который устанавливал обязательные требования по передаче бюджетного учета федеральных министерств и высших органов исполнительной власти в регионы и муниципалитеты. Из пояснительной записки к подзаконному акту следовало, что разработка данного проекта была необходима ввиду принятых в 2019 г. поправок в Бюджетный кодекс Российской Федерации о совершенствовании государственного и муниципального контроля за государственными финансами. Нововведениями было предусмотрено передать министерские функции по ведению бюджетного учета, оплате труда и перечис-

лению обязательных платежей в бюджет в ведение централизованной бухгалтерии.

Министерство финансов РФ обеспечивает методологией централизованную модель бухгалтерского учета, а Федеральное казначейство выполняет функции главного бухгалтера и осуществляет организационное и методическое обеспечение ведения бюджетного учета для органов государственной власти.

Так, Казначейству России необходимо подготовить единый подход к ведению учета, не допустить повтор процедур сбора информации, унифицировать документы и завести их в систему управления, что должно обеспечить сокращение сроков их обработки и доступа к ним.

Данный проект необходим для решения многих задач. Во-первых, это повышение прозрачности бюджетного учета, так как это напрямую влияет на прозрачность всей финансово-бюджетной сферы.

Во-вторых, централизация должна привести к повышению качества учета за счет нескольких факторов, одним из которых является своевременность. У многих получателей бюджетных средств в столах лежит много документов, которые постоянно откладываются, и содержащиеся в этих документах данные не попадают в информационную систему. При централизованном учете, если выявился факт хозяйственной жизни, то его немедленно отражают в учете и ничего не откладывается на потом. Еще один фактор — это достоверность. Бухгалтер, являющийся специалистом в органе Федерального казначейства, обладает независимостью от контролирующего органа, руководства субъекта учета и финансистов получателя бюджетных средств. У организации пропадает возможность скрыть плохие показатели, например отрицательную динамику по кредиторской задолженности.

В-третьих, будет повышаться финансовая дисциплина и будет больше гарантий для соблюдения бюджетного законодательства.

Первыми государственными органами, которые передали полномочия по ведению бюджетного учета, были Росаккредитация и Министерство науки и высшего образования. Выбор данных организаций обусловлен их небольшим объемом бюджета и количеством платежей. На данный момент учетные функции передали 13 ведомств. С 2020 г. передадут функции ведения учета 21 ведомство, а с 2021 г. планируется переход еще 19.

Для передачи полномочий по ведению бюджетного учета прделывается большая подготовительная работа в области нормативного регулирования, технологического и организационно-методического обеспечения.

На уровне нормативного регулирования происходит утверждение норм в федеральном законе о бухгалтерском учете, принятие правопо-

го акта о мерах по реализации закона о федеральном бюджете, документов учетной политики, а также внесение изменений в правовые документы организаций.

На технологическом уровне необходимы доработка и обновление программного обеспечения, миграция данных и организации сопровождения.

Организационно-методическое обеспечение включает:

создание рабочей группы;

проведение видеоконференцсвязи (ВКС);

проведение функционального аудита;

заключение соглашения;

формирование доверенностей;

уведомление сотрудников организаций, внебюджетных фондов, федеральной налоговой службы и др.

Заключительными этапами являются проведение инвентаризации, закрытие текущего финансового года и передача всех документов в органы Федерального казначейства.

Централизация учетных процессов в Российской Федерации обусловлена, прежде всего, законодательными новациями из области финансового управления. Финансовый сектор системы государственного управления интегрируется в электронную модель государственного управления [1]. Вот и в этом проекте одной из главных задач является минимизировать бумажный документооборот и обеспечить интеграцию с другими IT-системами.

На данный момент 65 % документов составляются на бумажном носителе.

Переход на электронный документооборот в процентном соотношении предполагает:

26 % — подсистема ГИИС «Электронный бюджет», в которой происходит доведение бюджетных данных, содержатся сведения о бюджетных и денежных обязательствах, осуществляются операции на лицевых счетах. В этой подсистеме также есть информация для формирования управленческой отчетности, представление регламентированной отчетности, передача данных о начислениях по администрируемым доходам и бюджетное планирование;

25 % — должна занимать Единая информационная система управления кадровым составом;

22 % — Единая информационная система в сфере закупок;

11 % — Автоматизированная система Федерального казначейства;

10 % занимает направление отчетности в контролирующие органы ФСС, ПФР, ФНС, Росстат, а также электронные листки нетрудоспособности;

6 % — это ведомственные информационные системы;

1 % — работа с кредитными организациями, например отправка реестров на перечисление заработной платы¹.

При внедрении централизованной модели учета существует ряд трудностей, с которыми сталкиваются как централизованная бухгалтерия, так и субъекты учета.

Необходимо четкое распределение обязанностей между бухгалтерами в Федеральном казначействе и в субъекте учета, а также следует четко детализировать зону ответственности [3]. Это связано с тем, что субъекты учета перекладывают свои обязанности по планированию на централизованную бухгалтерию. Безусловно, обратная связь должна присутствовать, но принятие решений должно остаться на уровне учреждения.

Еще одна проблема — это работа с электронной подписью. Она требует постоянного присутствия руководителя или уполномоченного лица, который должен подписывать документы в режиме онлайн.

Необходимо также унифицировать документы, применять единые образные подходы и создать единую учетную политику, которая формируется с учетом федеральных стандартов, единой методологии бюджетного учета и инструкций о порядке составления и предоставления бюджетной бухгалтерской отчетности.

Конечно, реализация планов Федерального казначейства по исполнению полномочий по ведению бюджетного учета и формированию бюджетной отчетности требует немало сил и времени. Еще нужно довести до оптимального состояния программное обеспечение, наладить систему электронного документооборота, найти и обучить необходимым навыкам специалистов.

Однако, как это часто бывает, упрощение определенных управленческих процессов на одном уровне приводит к их усложнению на другом. Поэтому для обеспечения бесперебойной работы учреждений государственного сектора экономики руководителям учреждений не обойтись без специалистов с опытом ведения бухгалтерского и бюджетного учета [4].

Библиографический список

1. Ермоленко А. В., Юргенсон О. А. Централизация бухгалтерского (бюджетного) учета субъектов Российской Федерации на основе применения веб-ориентированных решений // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2018. № 6(114). С. 148–152.

¹ Официальный сайт Казначейства России. URL: <https://roskazna.ru>.

2. *Киселев Ф. И.* Актуальные вопросы совершенствования государственного финансового контроля в Российской Федерации // Вектор экономики. № 8(26). 2018. С. 21.

3. *Мартыненко С. В.* Задача — не сократить численность, а освободить от рутины // Финансы. 2019. № 3. URL: <http://bujet.ru/article/369905.php>.

4. *Переход к централизованной бухгалтерии* // Советник бухгалтера бюджетной сферы. 2018. № 4. URL: <https://www.referent.ru/40/11711/>.

М. П. Огородникова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование контроля в финансово-бюджетной сфере в условиях цифровизации экономики

Рассмотрены подходы к модернизации (или совершенствованию) внутреннего государственного контроля в условиях цифровизации экономики, направленные на повышение его качества. Указаны преимущества рассматриваемых подходов с точки зрения повышения результативности и эффективности соответствующей деятельности.

Ключевые слова: экономика; внутренний государственный контроль; цифровизация экономики; контроль; объект контроля; информационная платформа; закупки.

Мир находится на пороге новой эпохи развития человечества, которая характеризуется стиранием границ между физическими, цифровыми и биологическими технологиями. Технологии, о которых идет речь, включают в себя искусственный интеллект, Интернет вещей, беспилотный транспорт, 3D-печать, нанотехнологии, биотехнологии, квантовые компьютеры [2]. Революция неминуемо влечет за собой системные изменения, затрагивающие все сферы бизнеса, общества, политики, и требует новых форм организации работы правительства и частного сектора.

В настоящее время происходят фундаментальные структурные изменения рынка финансов, драйвером которых является бурное развитие цифровых технологий.

Главными векторами развития экономики является переход на полное электронное взаимодействие, развитие и внедрение финансовых технологий на финансовом рынке, создание оптимальной среды и формирование условий для развития цифровой экономике, что характерно, в частности, для Банка России.

Говоря о переходе к цифровизации экономики, невозможно не заметить те изменения, которые в последние пять лет происходят в секторе внутреннего государственного финансового контроля, внут-

ренного контроля и внутреннего аудита как на федеральном, так и на региональном уровнях.

Изучение и понимание существующих процессов развития экономики, установленного вектора изменения финансовых технологий необходимо в целях обеспечения качества внутреннего государственного контроля в условиях цифровой экономики.

Актуальность исследования способов контроля и внутреннего аудита экономических процессов обусловлена «отставанием» существующих методик по их применению. Указанная тема широко исследуется, рассматривается на всевозможных форумах и конференциях, таких как «Гайдаровский форум – 2018: Россия и мир: цели и ценности», конференция «Цифровая экономика: прорыв в будущее», Московский финансовый форум, Всемирный экономический форум в Давосе и др.

В системе управления государственными финансами, как и в других областях деятельности, техническая работа, подразумевающая собой сбор и обработку первоначальных данных, отходит на второй план, полученные знания утрачивают свою актуальность на фоне формализации требований и стандартизации бизнес-процессов. Все большая часть документооборота переходит в плоскость цифрового формата, в связи с чем многие процессы, выполнявшиеся ранее вручную, например сопоставление актов выполненных работ, договоров, планируемых показателей и т. д., в настоящее время осуществляются автоматически.

Еще совсем недавно поступающая информация была очень сегментирована и разобщена, сегодня же мы имеем мощные информационные системы, способные аккумулировать и обрабатывать поступающие данные, например Единая информационная система в сфере закупок (ЕИС в сфере закупок), система «Электронный бюджет».

В настоящее время существенное распространение получил тип финансовых операций без участия человека и именно с этим связаны основные вопросы информационной безопасности и финансового контроля.

В этих новых условиях орган контроля фактически становится участником бизнес-процессов объекта контроля, поскольку информационные системы позволяют встроить в эти процессы механизмы контроля и отслеживать все проводимые операции. В информационных системах в настоящее время содержатся практически все сведения о деятельности объектов контроля, это фактически «цифровые профили объектов контроля» [1].

Данные информационные системы дают развитие для такой формы контроля, как мониторинг и анализ объектов контроля и подконт-

рольного направления, способствующие сокращению «расстояния» между объектом контроля и органом контроля. В результате чего на контролера ложится ответственность по оперативному реагированию на возникающие риски и не позволяет выполнять действия, ведущие к нарушению, либо предупреждая о возможности совершения нарушения.

В единой информационной системе есть возможность доступа органов контроля к результатам мониторинга и результатам контрольных мероприятий в отношении объектов контроля, что обеспечивает его непрерывность, максимальный объем и ясность деятельности объектов контроля, а также отчетливость действий контролирующих органов. Вследствие чего снижается нагрузка на контролирующие органы и на объект контроля.

Перед контролером-ревизором сегодня ставится качественно новая задача по совершенствованию анализа обрабатываемой информации, в связи с чем повышаются требования к уровню квалификации специалистов. Еще некоторое время назад информация, необходимая, в частности, для осуществления контрольной деятельности, была очень сегментирована и разобцена, сейчас же мы имеем мощные информационные системы. Перед специалистами, обеспечивающими сбор информации, возникают новые задачи по ее анализу, выявлению существующих закономерностей и соответствующих рисков. Другими словами, требуется умение превращать информацию в знания. Именно в этом заключается задача Казначейства России как оператора информационных систем и как контрольного органа.

В числе компетенций специалистов органов Федерального казначейства, которые необходимо развивать, следует отметить следующие: способность к постоянному непрерывному обучению; готовность к освоению знаний по новым появляющимся технологиям. Это ставит перед системой образования задачи принципиально нового качества.

Сложность обучения в первую очередь заключается в том, что в настоящее время методики исследования контроля финансовых технологий существенно отстают от самих процессов.

Рассматривать будущую систему внутреннего государственного контроля необходимо сквозь призму тесного взаимодействия контролирующих органов и объекта контроля и интеграцию имеющегося программного обеспечения под единую оболочку, с внедрением в нее искусственного интеллекта, призванного на ранней стадии выявлять возможные нарушения финансового законодательства.

Степень «ручного» вмешательства в созданную информационную систему должна быть снижена до уровня внесения первичных данных, корректность которых будет контролироваться еще на этапе введения.

В качестве примера автоматизации контроля можно привести работу Федерального казначейства в ЕИС в сфере закупок. В настоящее время все закупки переведены в электронный вид, внедряются структурированные документы — контракты, электронные акты, реализуется интеграция ЕИС в сфере закупок с другими информационными системами, например с единым агрегатором закупок.

Все это позволяет обеспечивать автоматизированные контроли различных видов. В частности, в ЕИС в сфере закупок уже реализован контроль, предусмотренный ч. 5 ст. 99 Федерального закона № 44-ФЗ, что исключает возможность принятия обязательств сверх сумм доведенных лимитов на всех уровнях публично-правовых образований. Таким образом, Федеральное казначейство обеспечивает встраивание контрольных процедур непосредственно в бизнес-процессы, реализуемые с использованием ЕИС в сфере закупок. Такой подход возможно распространить и на другие системы, оператором или владельцем которых является Федеральное казначейство [1].

Информационная платформа открывает неограниченные возможности для повышения уровня знаний объектов контроля о рисках в их деятельности, в том числе путем автоматизированного расчета показателей надежности деятельности объектов контроля и визуализации соответствующих рейтингов. Конечно, для полномасштабной реализации внедрения и поддержания «жизнедеятельности» такого инструмента риск-ориентированного предупреждения необходимо обеспечить непрерывность процесса систематизации, анализа информации о деятельности объектов контроля, содержащейся в информационных системах, используемых Федеральным казначейством, а также по результатам проводимых контрольных мероприятий.

Таким образом, сегодня становится очевидным, что развитие и совершенствование информационных систем, используемых Федеральным казначейством, в частности при осуществлении внутреннего государственного финансового контроля, в контексте общих тенденций цифровизации экономики необходимо. В свою очередь, меры, рассмотренные в данной статье в качестве инструментария повышения эффективности контрольной деятельности, могут способствовать аккумулированию всех сведений о деятельности объектов контроля в одном информационном поле; развитию такой формы контроля, как мониторинг и анализ объектов контроля и подконтрольного направления; оперативному реагированию на возникающие риски, непрерывности и максимальному объему и ясности деятельности объектов контроля, а также отчетливости действий контролирующих органов; снижению нагрузки на контролирующие органы и на объект контроля; повышению уровня знаний объектов контроля о рисках в их деятель-

ности; минимизации нарушений в финансово-бюджетной сфере, а также повышению устойчивости и эффективности системы управления государственными финансами.

Библиографический список

1. *Исаев Э. А.* Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере // Бюджет. 2019. № 5. С. 48–50.
2. *Шваб К.* Четвертая промышленная революция. М.: Эксмо, 2016.

А. А. Еманова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Государственный финансовый контроль за составлением и исполнением бюджетных смет в казенном учреждении

Рассмотрены некоторые аспекты государственного финансового контроля в отношении соблюдения бюджетных смет, осуществляемого Федеральным казначейством. Уделено внимание проблемам подписания и утверждения бюджетных смет и изменений к ним с помощью электронной цифровой подписи.

Ключевые слова: бюджетный учет; бюджетная смета; нарушение; электронная подпись; классификатор нарушений.

Что такое нарушение бюджетного законодательства? Это действие (бездействие) учреждения, которое противоречит положениям Бюджетного кодекса РФ, федерального закона (или закона субъекта РФ, или муниципального правового акта) о бюджете, а также иных федеральных законов (аналогичных законов на региональном уровне и муниципальных актов на местном уровне), которые регулируют бюджетные правоотношения (ст. 2 БК РФ).

Тем не менее рассматривать данное положение закона можно только теоретически, поскольку уже в ст. 306.1 БК РФ дается понятие бюджетного нарушения, которое описано наиболее полно.

В связи с этим в действительности контролирующие органы проверяют соблюдение федеральных законов и (или) аналогичных актов на региональном, местном уровне, иные нормативно-правовые акты (далее — НПА), регулирующие бюджетные правоотношения, и договоры (соглашения), в соответствии с которыми учреждениям выделяются средства из бюджетов.

Какими бывают нарушения, связанные с использованием средств бюджетов?

Контролеры-ревизоры Федерального казначейства (далее — ФК) выделяют, например, такие:

когда бюджетные средства используются нецелевым, неправомерным или же неэффективным образом;

когда бюджетные обязательства приняты сверх утвержденных бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств (ст. 15.15.10 КоАП РФ);

случаи, когда субсидии предоставлены с несоблюдением необходимых условий (ст. 15.15.5 КоАП РФ);

случаи, когда не выполнено муниципальное или государственное задание (ст. 15.15.5-1 КоАП РФ);

случаи, когда нарушены требования к учету бюджетному, а также бухгалтерскому; ведению бюджетной, бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 15.15.6 КоАП РФ);

в случаях, если нарушены порядок формирования и представления документов, которые используются при составлении и рассмотрении проектов бюджетов, а также при их исполнении (ст. 15.15.7 КоАП РФ).

Вскрытые недостатки весьма разнообразны и классифицируются по Классификатору нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере, утвержденным ФК 19 декабря 2017 г.

Одним из частых нарушений ст. 15.15.7 КоАП, связанных с бюджетными сметами, является несоблюдение порядка их составления, ведения и утверждения.

Обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется согласно бюджетной смете (это финансовый план учреждения, в котором ЛБО распределены в соответствии с кодами расходов бюджетов). Она составляется и исполняется получателем бюджетных средств (ПБС) (ст. 162 БК РФ).

В обязательном порядке утвержденные показатели бюджетной сметы федерального государственного казенного учреждения должны соответствовать доведенным до него лимитам бюджетных обязательств на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций учреждения¹.

Именно главные распорядители бюджетных средств (ГРБС) определяют, как будут составляться, вестись и кто будет утверждать бюджетные сметы казенного учреждения (ст. 158 БК РФ и п. 2 требований к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет ка-

¹ Субботина Н. Ответственность должностных лиц казенных учреждений. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a52/915941.html>.

зенного учреждения, утвержденных приказом Минфина России от 20 ноября 2007 г. № 112н¹).

Бюджетная смета (БС) — важная часть финансовой деятельности любой государственной организации. От того, насколько правильно она составлена и насколько точно ее ведут, впоследствии зависит эффективность расходования бюджетных средств. Каждая составленная и утвержденная БС в дальнейшем должна вестись сотрудниками организации, на которых возложены такие полномочия². Ведение — в случае изменения выделяемых лимитов БС корректируется, в нее вносятся изменения со знаком «+», если лимиты увеличены, или со знаком «-», если лимиты отозваны. Поскольку возможности бюджета все время меняются, такие исправления вносят нередко. Зачастую они связаны с периодическим снижением или увеличением его доходной части, а также появлением непредвиденных расходов.

Выявляемые отступления от требований при составлении, утверждении и ведении бюджетной сметы разнообразны и классифицируются контролерами-ревизорами по утвержденному Классификатору нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления своих полномочий во время проведения контрольных мероприятий в финансово-бюджетной сфере. Виды таких нарушений, допускаемых казенными учреждениями (КУ), с соответствующими кодами представлены в таблице.

Нарушения, в соответствии с Классификатором рисков Федерального казначейства

Код	Описание
02 01 01 02 01 02	Отсутствие обоснования/расчетов плановых сметных показателей, отклонение этих показателей относительно текущего/очередного финансового года на плановый период, отсутствие необходимых документов для составления бюджетной сметы
02 01 01 02 02 02	Несоответствие доходной части бюджетной сметы
02 01 01 02 03 02	Несоответствие расходной части бюджетной сметы
02 01 01 02 04 01	При нарушении запрета на предоставление КУ бюджетных кредитов и/или субсидий
02 01 01 02 05 02	Нарушение запрета на предоставление и получение КУ кредитов/займов, приобретение ценных бумаг
02 01 01 02 06 02	Несвоевременное внесение либо невнесение изменений
02 01 01 02 07 02	Несоответствие показателей бюджетной сметы объему доведенных бюджетных ассигнований и ЛБО

¹ Об общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений: Приказ Минфина России от 20 ноября 2007 г. № 112н.

² Контроль за составлением и исполнением бюджетной сметы. URL: <http://www.finexg.ru/kontrol-za-sostavleniem-i-ispolneniem-byudzhethnoj-smety/>.

После введения в действие ГИИС «Электронный бюджет» все государственные казенные учреждения, подвластные субъектам РФ, обязаны формировать и вести БС в данной государственной интегрированной информационной системе¹.

В связи с изложенным выше возникла необходимость подписания и утверждения бюджетных смет и изменений к ним с помощью электронной цифровой подписи (далее — ЦП), которая выступает также как подпись, сделанная собственноручно, и имеет такую же юридическую силу. С помощью ЦП обеспечивается контроль за подлинностью и целостностью передаваемой информации, а также появляется возможность определить ее хозяина.

Пользоваться такой подписью можно в течение определенного периода времени (обычно это один год или один год и три месяца), после чего ее необходимо обновить. Столь короткий срок действия связан с особенностями алгоритмов шифрования. Однако можно прекратить ее действие ранее указанного срока, если написать заявление в удостоверяющий центр (УЦ).

При создании сертификата ключа аккредитованные УЦ в обязательном порядке указывают дату начала и окончания работы ЦП. Даже после истечения срока действия подписи документ, ей подписанный, имеет юридическую силу неограниченное количество времени².

По каким причинам происходит отзыв сертификатов?

Причин на это может быть несколько:

по желанию лица, которому принадлежит ЦП;

в связи с тем, что закончился период действия ЦП;

если у пользователя УЦ отозвана доверенность;

если закончился срок приостановленного сертификата безопасности³.

Лицо, которому принадлежит ЦП, по своему желанию может отказаться ею пользоваться. Так, например, это может быть связано с увольнением; изменением данных о пользователе сертификата; утерей ключа, его кражей и т. д.; поломкой самого носителя ЦП.

Однако в действительности происходят ситуации, когда должностное лицо учреждения с полномочиями на составление, утверждение и ведение смет при увольнении не аннулирует свой ключ элект-

¹ *О внесении изменений в общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетной сметы казенного учреждения, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 ноября 2007 г. № 112н: Приказ Минфина России от 30 сентября 2016 № 168н.*

² *Об электронной подписи: Федер. закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ.*

³ *Об утверждении регламента удостоверяющего центра Федерального казначейства и признании утратившими силу некоторых приказов Федерального казначейства: приказ Федерального казначейства от 14 сентября 2018 г. № 261.*

ронной ЦП и им продолжают пользоваться другие сотрудники данного учреждения. В связи с чем данный документ утрачивает юридическую силу.

Таким образом, учреждениями допускаются нарушения ст. 15.15.7 КоАП РФ в части порядка составления, ведения и утверждения бюджетных смет из-за того, что они подписаны (утверждены) лицом, не являвшимся на дату утверждения сотрудником данного учреждения (ст. 221 БК РФ, приказ Минфина России от 20 ноября 2007 г. № 112н).

Однако при выявлении таких нарушений ревизоры Федерального казначейства не могут их классифицировать в соответствии с применяемым Классификатором нарушений (рисков), выявляемых контролерами-ревизорами ФК в ходе осуществления своей деятельности, поскольку они не предусмотрены в данном классификаторе.

На основании вышесказанного автор предлагает дополнить классификатор рисков ФК еще одним — нарушением порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений.

Предпосылки эффективности контрольно-надзорной деятельности органов исполнительной власти РФ

Р. Г. Абсолямов, А. А. Денисова

*Министерство финансов Свердловской области
(Екатеринбург)*

Применение информационных систем при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля

Статья посвящена использованию информационных систем в деятельности по осуществлению государственного финансового контроля. Отмечается актуальность и необходимость внедрения автоматизации управленческих процессов, позволяющей повысить уровень оперативного реагирования на изменения, происходящие в объектах (субъектах) контроля. Особое внимание уделяется рассмотрению отдельных информационных систем, используемых органами государственного финансового контроля в целях достижения эффективности и результативности контрольной деятельности.

Ключевые слова: финансовый контроль; информационные системы; автоматизация; программные комплексы; контрольно-надзорные органы.

В современных условиях важнейшей задачей в сфере государственного и муниципального управления является развитие и совершенствование системы государственного финансового контроля. Одним из способов, повышающих эффективность осуществления контрольных мероприятий, является постепенное внедрение в работу контрольно-надзорных органов информационных систем. Информационные технологии способствуют оптимизации процессов обработки информации, снижению трудоемкости использования ресурсов, что, в свою очередь, позволяет сократить трудовые затраты, сэкономить время и достичь большей результативности в решении поставленных задач.

До недавнего времени информатизация государственных ведомств осуществлялась в несколько этапов. Первый этап связан с внедрением систем электронного документооборота и налаживанием межведомственного обмена документами. Затем информатизация государственных органов была направлена на развитие государственных услуг и межведомственного электронного взаимодействия. На сегодняшний день ключевым направлением является автоматизация контрольно-надзорных функций государственных органов [1].

Применение информационных технологий при осуществлении финансового контроля основывается на общих для всех информационных систем положениях Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации». Помимо этого, порядок использования таких систем регламентируется техническими регламентами или нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, принимающих решения об их создании. Порядок использования негосударственных информационных систем определяется их оператором самостоятельно [2].

Благодаря произошедшим на законодательном уровне изменениям, с августа 2019 г. контрольно-надзорные органы получили постоянный доступ к государственным и муниципальным информационным системам, в частности, к программным комплексам «ИСУФ» (ПК ИСУФ) и «СМАРТ» («Бюджет-смарт Про», «Бюджет-WEB»), информационной системе «СПАРК», официальному сайту единой информационной системы в сфере закупок (ЕИС), информационной системе в сфере закупок Свердловской области (АИС ГЗ) и др.

Программные комплексы «ИСУФ» и «СМАРТ» содержат информацию об исполнении государственных программ, государственных заданий, расходах учреждений (первичные документы), а также отчетность, необходимую для исполнения сотрудниками контрольных органов своих служебных обязанностей по осуществлению контрольных функций.

«ИСУФ» и «СМАРТ» используются на всех стадиях осуществления финансового контроля. На этапе планирования контрольной деятельности данные информационные системы позволяют получить информацию об объемах финансового обеспечения и исполнении государственных программ, о фактическом предоставлении средств муниципальным образованиям по направлениям расходов, а также об объемах финансового обеспечения деятельности государственных учреждений, иных получателей средств бюджета.

При проведении плановых и внеплановых контрольных мероприятий в результате анализа документов и сведений, содержащихся в ПК «ИСУФ» и «СМАРТ», контрольный орган располагает информацией о нарушениях и недостатках, допущенных объектом (субъектом) контроля, а также имеет возможность сформировать аналитические отчеты по необходимым направлениям.

Посредством «ИСУФ» и «СМАРТ» должностные лица контрольного органа могут отслеживать внесение изменений в государственные задания и сметы, в планы финансово-хозяйственной деятельности, в принятые бюджетные обязательства. Применение программных комплексов позволяет осуществлять контроль за своевре-

менным возвратом средств в областной бюджет, за поступлением штрафов, а также за иными действиями объектов (субъектов) контроля, направленными на устранение выявленных нарушений и недостатков.

При рассмотрении обращений граждан и юридических лиц контрольно-надзорные органы также пользуются информацией, содержащейся в программных комплексах. Например, при жалобе гражданина на отдельные операции используются документы, содержащиеся в «СМАРТ», а именно: платежные поручения по санкционированным операциям; первичные учетные (сводные) документы, послужившие основанием для санкционирования операций, и др.

Информационная система «СПАРК» обобщает всю доступную информацию о компаниях (организациях), действующих в Российской Федерации и за ее пределами (информационная база содержит данные о почти 300 млн компаний из более чем 220 стран мира). Программа помогает получить самые полные данные о деятельности компаний и их надежности, статусе, сведениях о платежной дисциплине, заключенных контрактах, судебных делах, а также взаимосвязях, сложившихся между компаниями.

ЕИС — единая информационная система в сфере закупок, совокупность информации, указанной в ч. 3 ст. 4 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» и содержащейся в базах данных, информационных технологий и технических средств, обеспечивающих формирование, обработку и хранение такой информации, а также ее предоставление с использованием официального сайта единой информационной системы в информационно-телекоммуникационной сети Интернет. Единая информационная система в сфере закупок позволяет осуществлять поиск и получать всю необходимую информацию в онлайн режиме, автоматизировано выявлять нарушения без выезда на субъект проверки. Например, автоматизированным способом должностные лица органов финансового контроля могут выявлять такие нарушения, как несоблюдение сроков размещения утвержденного плана-графика закупок, отсутствие обоснования закупки, нарушение сроков заключения государственного контракта, а также неприменение мер ответственности по контракту (отсутствуют взыскания неустойки (пени, штрафы) к недобросовестному поставщику (подрядчику, исполнителю)).

Региональная АИС ГЗ — автоматизированная информационная система государственных закупок Свердловской области, программный комплекс, предназначенный для автоматизации и информационно-аналитической поддержки планирования, определения поставщика

(подрядчика, исполнителя) и исполнения контракта для нужд заказчиков Свердловской области, а также для осуществления контроля за расходованием бюджетных средств на всех этапах планирования, определения поставщика (подрядчика, исполнителя) и исполнения контракта.

АИС ГЗ предназначена для повышения эффективности управления процессами государственных закупок Свердловской области путем автоматизации процессов планирования и проведения закупок товаров, работ, услуг для государственных нужд Свердловской области. Между АИС ГЗ и ЕИС осуществляется автоматизированный обмен информацией об определении поставщиков (подрядчиков, исполнителей) для нужд заказчиков Свердловской области, сведениях о заключенных контрактах (гражданско-правовых договорах), их изменении, исполнении (прекращении действия). АИС ГЗ дает возможность проводить постоянный мониторинг и контроль деятельности субъекта контроля, что дает возможность более оперативного реагирования в отличие от информации, получаемой при выходе на проверки.

Применение данных информационных систем при осуществлении финансового контроля (см. рисунок) позволяет реализовать ряд преимуществ автоматизации управленческих процессов в этой сфере, основными из которых являются:

- сокращение сроков проведения контрольных мероприятий, времени пребывания на территории объекта (субъекта) контроля, сокращение материальных затрат на распечатку большого количества документов в бумажном виде;

- повышение эффективности деятельности контрольных органов при планировании, подготовке и проведении плановых и внеплановых проверок, рассмотрении обращений граждан (организаций), осуществлении контроля за исполнением предписаний и представлений, а также оперативное реагирование на поставленные задачи;

- осуществление мониторинга и анализ деятельности объектов (субъектов) контроля без фактического выхода на объект (субъект) и ряд других.

Рассмотренные возможности информационных систем, используемые для осуществления государственного финансового контроля, свидетельствует о том, что они существенным образом отличаются от ранее применяемых средств контроля. Автоматизация процессов сбора огромного массива информации, ее структурирования и анализа позволяет обеспечить скорейшее достижение конечного результата и повысить эффективность контроля. Поскольку процесс внедрения информационных систем в деятельность контрольно-надзорных органов находится только на начальном этапе, существуют перспективы даль-



Информационные системы,
используемые при проведении финансового контроля

нейшей оптимизации данного направления и повышения качества работы с информационными ресурсами.

Библиографический список

1. Анопоченко Т. Ю., Алексеева Л. Н. Оценка уровня информатизации контрольно-надзорных органов РФ и перспективы развития в данном направлении // Вестник университета. 2016. № 2. С. 202–205.
2. Боженок С. Я. Оптимизация инструментов финансового контроля // Журнал российского права. 2016. № 2. С. 83–93.

Т. А. Ставрова

*Управление Федерального казначейства по Свердловской области
(Екатеринбурге)*

Направления совершенствования внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, осуществляемых главными администраторами бюджетных средств

Статья посвящена рассмотрению направлений совершенствования внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, осуществляемого главными администраторами бюджетных средств, как составляющих системы управленческого контроля органов исполнительной власти, направленного на соблюдение установленных требований к составлению бюджетной отчетности и ведению бюджетного учета, а также на подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств соответствующими участниками бюджетного процесса; роли внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита с точки зрения целеполагания в области управления финансовыми ресурсами в контексте управления рисками по соответствующим направлениям деятельности; вопросам практической реализации соответствующих контрольно-аудиторских процессов.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит; внутренний финансовый контроль; главные администраторы бюджетных средств; эффективность расходования бюджетных средств; управление рисками.

В контексте общей тематики управления рисками в сфере осуществления процессов, операций, связанных с использованием бюджетных средств, вопросы обеспечения соблюдения установленных требований к составлению бюджетной отчетности и ведению бюджетного учета, а также реализации мер по повышению экономности и результативности использования финансовых ресурсов и на сегодняшний день являются достаточно актуальными. Прежде всего это объясняется следующими факторами:

задача по обеспечению эффективности использования бюджетных средств была и остается одной из приоритетных задач государства¹;

правоприменительная практика свидетельствует о наличии нарушений в области использования общественных (государственных) финансов²;

совершенствование механизмов, инструментария государственного управления требует совершенствования подходов и активизации

¹ *Справедливое* распределение национального дохода через повышение эффективности управления бюджетными расходами (содействие достижению национальных целей развития во всех сферах). URL: https://www.minfin.ru/ru/ministry/public_purpose/III/.

² *Официальный* сайт Счетной палаты Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/activities/control/reports.php>.

процессов контроля и аудита в целях повышения их результативности и эффективности¹.

Вопросы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, в свою очередь, являются предметом обсуждения и исследования многих авторов [1; 2; 3; 4; 5]. Обращаясь к обозначенной тематике, рассмотрим ключевые направления развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в федеральных органах исполнительной власти.

В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации (БК РФ)² до 2013 г. речь шла об организации ведомственного финансового контроля, изначально — органами исполнительной власти (ст. 154). С 2007 г. в связи с внесением в БК РФ отдельных изменений полномочия по осуществлению ведомственного финансового контроля за исполнением бюджета конкретизированы и закреплены за определенными участниками бюджетного процесса в рамках соответствующих бюджетных полномочий (ст. 158, 160.2, 269).

Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в БК РФ введена ст. 160.2-1, определяющая бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. В соответствии с ч. 5 ст. 160.2-1 БК РФ Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. № 193 «О внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89» (с изм. и доп.)» были утверждены Правила осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (Правила).

¹ *Совершенствование государственного управления*. URL: <https://ar.gov.ru>.

² *Бюджетный кодекс Российской Федерации* от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.

Правила устанавливали порядок осуществления соответствующими участниками бюджетного процесса внутреннего финансового контроля и на основе функциональной независимости внутреннего финансового аудита регламентировали последовательность процедур их осуществления.

На основе Правил органами исполнительной власти были разработаны ведомственные нормативные акты, регулирующие вопросы контрольно-аудиторских процессов внутри ведомств, с учетом специфики их деятельности.

К следующему ключевому этапу в направлении совершенствования внутреннего финансового аудита и внутреннего финансового контроля можно отнести издание Федерального закона от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита», внесшего, в том числе, следующие изменения (новации) в положения БК РФ:

- закрепление определений внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, приведенных в Правилах;

- закрепление норм об осуществлении внутреннего финансового аудита на основе функциональной независимости структурными подразделениями (уполномоченными должностными лицами) главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, финансового органа, органа управления государственным внебюджетным фондом, наделенными полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита;

- закрепление возможности передачи администратором бюджетных средств (на основе соглашения) полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита главному администратору бюджетных средств, в ведении которого он находится, или другому администратору бюджетных средств, находящемуся в ведении данного главного администратора бюджетных средств, в порядке, установленном этим главным администратором бюджетных средств (ранее такая передача была невозможна ввиду того, что, согласно ст. 160.2-1 БК РФ, указанные полномочия осуществлялись администратором бюджетных средств самостоятельно (Письмо Минфина РФ от 30 июня 2017 г. № 02-02-05/42411)), за исключением передачи названных полномочий главному администратору бюджетных средств местного бюджета, являющемуся органом муниципального финансового контроля;

- закрепление требований к осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в соответствии с федеральными стандартами внутреннего финансового контроля и внут-

ренного финансового аудита, устанавливаемыми Министерством финансов Российской Федерации (норма подлежит применению с 1 января 2020 г.);

закрепление увязки внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита с финансовым менеджментом: внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит должны осуществляться с учетом необходимости достижения целевых значимых показателей качества финансового менеджмента (под финансовым менеджментом понимается осуществление главными администраторами бюджетных средств, администраторами бюджетных средств процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, необходимых для исполнения соответствующих бюджетных полномочий, установленных бюджетным законодательством РФ и нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения).

Следует отметить, что 14 ноября 2018 г. министром финансов РФ А. Г. Силуановым утверждена «Программа разработки в Министерстве финансов Российской Федерации федеральных стандартов внутреннего финансового аудита на 2018–2020 гг.» (утв. Минфином России 14 ноября 2018 г.), во исполнение которой для реализации положений БК РФ разработаны три стандарта внутреннего финансового аудита (из предполагаемых девяти), в которых заложены основные принципы, задачи, порядок организации внутреннего аудита, а также права и обязанности должностных лиц, осуществляющих соответствующие функции. Данные стандарты подлежат применению с 1 января 2020 г.

Соответствующие цели определены в Публичной декларации целей и задач Минфина России на 2019 г., утвержденной Минфином России 2 апреля 2019 г.¹:

формирование единой системы стандартизации осуществления внутреннего государственного финансового контроля;

разработка федеральных стандартов внутреннего финансового аудита.

Итак, исходя из задач по управлению государственными финансами, основываясь на положениях нормативных правовых актов, регулирующих вопросы осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в контексте их совершенствования, предназначение рассматриваемых элементов системы управленческого контроля понятно и неоспоримо.

Однако важным с позиций действенности и оправданности тех или иных предусмотренных процессов является рассмотрение резуль-

¹ Публичная декларация целей и задач Минфина России. URL: <https://www.minfin.ru/ru/ministry/planmf/declaration/>.

татов практической их реализации. В связи с этим обратим внимание на результаты контрольных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации, охватывающих вопросы осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита главными администраторами бюджетных средств.

По результатам контрольных мероприятий, проведенных в рамках соответствующих полномочий (проверка исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета), определенных Федеральным законом «О счетной палате Российской Федерации», в период с 2014 по 2018 г. вынесенные представления и предписания содержали следующие выводы:

внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в оцениваемом периоде не осуществлялся либо осуществляется не на надлежащем уровне; отсутствовала система внутреннего финансового аудита и внутреннего финансового контроля; документы, регламентирующие порядок осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, ведомством приняты не в полном объеме (по результатам контрольных мероприятий, проведенных в соответствии с Планом работы Счетной палаты РФ на 2014 г., направленных на анализ планирования и реализации мероприятий государственных программ Российской Федерации), что не позволяет обеспечить полноценный контроль реализации Госпрограммы;

внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в оцениваемом периоде не осуществлялся либо осуществляется не на надлежащем уровне, в частности, главными администраторами средств федерального бюджета не осуществляется внутренний финансовый аудит в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета установленным методологии и стандартам бюджетного учета (по результатам контрольных мероприятий, проведенных в соответствии с Планом работы Счетной палаты РФ на 2015 г.);

внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в оцениваемом периоде не осуществлялся на должном уровне, а именно: не утверждалась карта внутреннего финансового контроля, не велись регистры (журналы) внутреннего финансового контроля, документы, определяющие полномочия должностных лиц, не удовлетворяли установленным требованиям (по результатам контрольных мероприятий, проведенных в соответствии с Планом работы Счетной палаты РФ на 2016 г.).

В частности, в соответствии с опубликованными результатами оценки Счетной палатой РФ эффективности внутреннего финансового

аудита главных распорядителей бюджетных средств высокую оценку получили: за 2016 г. — 14 из 85; за 2017 г. — 31 из 97; за 2018 г. — 12 из 60; в 2019 г. — 14 из 51. Низкий уровень эффективности был отмечен: в 2016 г. — в 18 случаях из 85; в 2017 г. — в 7 из 97; в 2018 г. — в 17 из 60; в 2019 г. — в 19 из 51¹. Ряд представлений и предписаний текущего года, наряду с нарушениями требований федерального закона о бюджете на соответствующий год, содержат нарушения требований Правил.

Приведенные данные свидетельствуют о том, что в ряде ведомств по-прежнему отсутствует надлежащая практическая реализация процессов внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Таким образом, говоря о направлениях совершенствования внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, осуществляемого главными администраторами бюджетных средств, как составляющих системы управленческого контроля органов исполнительной власти, следует отметить, что нормотворчество в соответствующей области деятельности является важной базовой составляющей организации процессов управления рисками, возникающими в ходе бюджетных правоотношений, однако только при наличии должного внимания к надлежащей практической реализации внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый контроль становятся фактическим инструментарием, способствующим обеспечению эффективности использования бюджетных средств.

Библиографический список

1. *Васина Н. В., Данилов А. Н., Иванова Н. Г.* Проблемы нормативного регулирования и методическое обеспечение внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в учреждениях государственного сектора // Наука о человеке: гуманитарные исследования. 2018. № 1. С. 160–166.
2. *Канкулова М. И., Алфименко С. С.* Внутренний контроль в государственном секторе: рекомендации ИНТОСАИ и российская практика // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2018. № 5(113). С. 76–84.
3. *Огородников А. П.* Становление внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в системе исполнительных органов власти // Историко-экономические исследования. 2018. № 2. С. 267–282.
4. *Порфирьева А. В.* Вопросы организации и перспектив развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в организа-

¹ Портал государственного и муниципального финансового аудита. URL: <https://portal.audit.gov.ru>.

циях государственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 2. С. 12–18.

5. *Росицкая М. В.* Ведомственный и внутренний финансовый контроль Российской Федерации // Вестник науки и образования. 2019. № 1-2. С. 60–64.

А. А. Даниленко

*Управление Федерального казначейства по Свердловской области
(Екатеринбург)*

Отдельные вопросы планирования проверок по контролю в сфере закупок в отношении Заказчиков, осуществляющих закупки для обеспечения нужд военных округов

Проанализированы нормативно-правовые акты по планированию деятельности Федерального Казначейства по проведению контрольных мероприятий по контролю в сфере закупок. Рассмотрены вопросы совершенствования системы контроля закупок в рамках контрактной системы. Выявлены особенности планирования и проведения контрольных мероприятий Заказчиков, осуществляющих закупки для нужд военных округов.

Ключевые слова: Федеральное казначейство; закупки; контроль в сфере закупок; организация проверок.

В связи с введением нового Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 44-ФЗ) система закупок в Российской Федерации значительно видоизменилась и усложнилась [1].

В сравнении с предыдущим Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» Закон № 44-ФЗ дополнился вопросами планирования закупок и исполнения контрактов. Ко всему прочему вопросы контроля закупок также потребовали более комплексного системного подхода и серьезных изменений [1].

Целью государственного контроля в сфере государственных закупок является обеспечение проведения процедур закупок в точном соответствии с действующим законодательством, провозглашенными Законом № 44-ФЗ принципами эффективности, обеспечения конкуренции, профессионализма, ответственности. Задачами контроля являются: выявление, устранение и предупреждение нарушений Закона № 44-ФЗ. Кроме того, в рамках контрольных мероприятий, безусловно, решаются стратегические (как правило, на федеральном уровне) и тактические (на региональном уровне), методологические, организа-

ционные, информационные, административные, аудиторские и координирующие задачи [2].

Согласно п. 1 ч. 9 ст. 99 Закона № 44-ФЗ контроль в сфере закупок, в соответствии с ч. 8 настоящей статьи, осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление контроля в сфере закупок. Федеральное казначейство является федеральным органом внутреннего государственного финансового контроля.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 ноября 2013 г. № 1092 «О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере» (далее — ПП РФ № 1092) утверждены правила осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере.

Плановые контрольные мероприятия осуществляются в соответствии с планом контрольных мероприятий. Одним из важных факторов для эффективного контроля является грамотное планирование деятельности на плановый период. На организацию проверок при отборе объектов контроля и составление планов действуют много факторов.

В ПП РФ № 1092 существуют требования к планированию деятельности по контролю. Составление Плана контрольных мероприятий должно осуществляться с соблюдением следующих условий: соответствие параметров плана контрольных мероприятий показателям государственной программы Российской Федерации, направленной на обеспечение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы, повышение качества управления государственными финансами, обеспечение равномерности нагрузки на структурные подразделения, принимающие участие в проверках, наличие резерва времени для выполнения внеплановых проверок.

Согласно п. 25 ПП РФ № 1092 отбор контрольных мероприятий осуществляется исходя из критериев: существенность и значимость мероприятий, осуществление закупок в размере более 10 млн р., длительность периода, прошедшего с момента проведения идентичного контрольного мероприятия органом государственного финансового контроля (если период превышает 3 года, данный критерий имеет наивысший приоритет), информация о наличии признаков нарушений, поступившая от государственных органов а также выявленная по результатам анализа данных информационных систем.

При этом нужно отметить, что периодичность проведения плановых проверок должно быть не более 1 раза в год.

Отбор контрольных мероприятий осуществляется в соответствии с методикой, утвержденной Приказом Федерального казначейства от

26 декабря 2018 г. № 433 «Об утверждении Методики отбора контрольных мероприятий при формировании планов контрольных мероприятий Федерального казначейства и территориальных органов Федерального казначейства в финансово-бюджетной сфере», и порядком планирования, утвержденным Приказом Казначейства России от 13 июля 2018 г. № 199 «Об утверждении Порядка планирования контрольных мероприятий в финансово-бюджетной сфере, проводимых Федеральным казначейством и управлениями Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации, и признании утратившими силу некоторых приказов Федерального казначейства». Планы формируются и утверждаются на 1 год.

Планы формируются для Федерального казначейства и для Управлений Федерального казначейства по субъектам (далее — УФК). Планы для УФК состоят из двух разделов. Первый раздел содержит контрольные мероприятия по централизованным заданиям, высылаются для УФК Федеральным казначейством. Централизованные задания включают сроки представления материалов о результатах контрольных мероприятий. Второй раздел плана состоит из контрольных мероприятий по предложениям УФК.

Данный установленный порядок позволяет отбирать, планировать и организовывать проведение контрольных мероприятий. Полномочия УФК на проверку объектов, включенных в планы, распространяются только на территорию, на которой осуществляется деятельность.

Вместе с тем следует отметить, что существуют Заказчики, осуществляющие закупки не только для подразделений на своей территории, но и для других своих подразделений (получатели услуг), находящихся вне границ субъекта Заказчика [1; 2].

Таковыми Заказчиками являются Федеральные казенные учреждения, обеспечивающие нужды военных округов. На данный момент в Российской Федерации сформированы 4 военных округа и один флот.

Данные Заказчики осуществляют закупки для обеспечения обороноспособности страны и часть своих закупок в рамках Закона № 44-ФЗ, при том следует отметить, что сам Заказчик находится по месту нахождения штаба округа, а получатели услуг, для которых производятся закупки, — на территории других субъектов. В связи с этим при включении в план УФК такого Заказчика возникают сложности для проверки. Ведь только проверкой от планирования закупки до исполнения контракта (использование товаров, результатов работ, оказанных услуг) можно добиться объективности и результативности проверок.

В связи с этим УФК могут осуществить только предварительный контроль на стадии планирования, а формирование документов планирования, обоснования цены и последующий в части исполнения только в своем субъекте, в котором действуют полномочия.

Для всесторонней проверки в части исполнения в других субъектах возможно привлекать другие УФК посредством проведения обследований при проверке исполнения контрактов, так как проверяется не отдельный объект контроля (при встречных проверках), а отдельная сфера деятельности основного Заказчика. Такие обследования требуют согласования УФК, проводящим проверку, с Федеральным казначейством и времени. Увеличение сроков проверки влияет на результативность сотрудников, так как в случае приостановления необходим выход на новую проверку для выполнения плана, также следует отметить такие факторы, как болезни, отпуска, которые в случае смещения сроков могут повлиять на исполнение плана.

Отдел, проводящий проверки Заказчика, не может заранее провести предпроверочный анализ и выбрать наиболее интересующие закупки с помощью отраслевого (лекарственные препараты, строительные работы по капитальному ремонту и реконструкции объектов капитального ремонта, сфера информационных технологий) и риск-ориентированного подходов (цена контракта выше 50 млн р., контракты, предусматривающие выплату аванса, предполагающие исполнение контракта в несколько этапов, закупка у единственного поставщика), применяемых при проведении проверок, и согласовать обследования. В силу того, что с 2018 г. по Постановлению Правительства Российской Федерации от 27 ноября 2017 г. № 1428 «Об особенностях осуществления закупки для нужд обороны страны и безопасности государства» Министерство обороны и подведомственные учреждения не размещают информацию о планировании и проекты контрактов в единую информационную систему в сфере закупок (далее — ЕИС), а представляют для проверки на соответствие, как установлено Законом № 44-ФЗ для деятельности с ЕИС, на бумажном носителе (документы планирования, проекты контрактов).

В связи с этим для организации качественных проверок Заказчиков, осуществляющих закупки для нужд военных округов, возможно предусмотреть следующие варианты действий.

1. Предоставить возможность осуществлять предварительный сбор информации об интересующих закупках во время контроля по ч. 5 ст. 99 Закона № 44-ФЗ. Собранную информацию следует направлять в Федеральное казначейство для обработки и формирования плана на последующий период.

2. На основе собранной и проанализированной информации предусмотреть отбор контрактов для проверок в части исполнения. На основе отобранных контрактов следует сформировать централизованное задание для УФК. Централизованное задание может содержать для УФК, на территории которых находится Заказчик: сроки начала проверки и сроки предоставления результатов проверки в Федеральное казначейство. Для УФК, на территории которых находятся получатели услуг Заказчика: сроки открытия обследований и сроки предоставления результатов обследований в УФК, которое проводит проверку Заказчика; информация, необходимая для проведения обследований. Ранее запланированные обследования в части исполнения контрактов дают возможность планирования экспертиз и их финансирование.

3. Рассмотреть установление периодичности проведения проверок таких Заказчиков каждые два года для анализа осуществляемых закупок за предыдущие периоды и организации обследований, так как это позволит сэкономить бюджетные деньги на командировки и проведение экспертиз.

Библиографический список

1. *Дорошенко Т. Г., Суханова И. А.* К вопросу совершенствования механизма осуществления контроля закупок // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2016. Т. 26, № 4. С. 583–590.
2. *Медведева Н. Г.* К вопросу о теории и практике государственного контроля за госзакупками // Символ науки. 2015. № 7. С. 95–99.

Я. В. Кожевников

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проблемы пресечения противоправных деяний и восстановления прав и интересов граждан – участников долевого строительства

Статья посвящена проблемам пресечения противоправных деяний и восстановления прав и интересов граждан – участников долевого строительства. Автором описываются модели финансового анализа и методики его проведения для установления признаков фиктивного и преднамеренного банкротства организаций-застройщиков.

Ключевые слова: криминальные банкротства; организации-застройщики; преднамеренное банкротство; фиктивных банкротство.

По итогам совещания с членами Правительства Президентом РФ В. В. Путиным утвержден перечень поручений от 5 ноября 2017 г.

№ Пр-2261. В свою очередь Правительством РФ 21 декабря 2017 г. утвержден план мероприятий («дорожная карта»)¹, идеей которых является замещение средств, привлекаемых у граждан для строительства многоквартирных домов и иных объектов недвижимости, посредством привлечения банковских кредитов и иного финансирования. Минимизация риска для граждан — участников долевого строительства обусловлена вектором, определенным «дорожной картой». Таким образом, законодатель планомерно подошел к завершающему этапу по переходу к использованию механизма счетов эскроу по договорам участия в долевом строительстве². Однако повсеместно происходят случаи, которые требуют вмешательства правоохранительных органов для пресечения противоправных деяний и восстановления прав и интересов граждан — участников долевого строительства.

Защита прав граждан — участников долевого строительства в банкротстве застройщиков имеет множество актуальных вопросов, требующих обсуждения по причине высокого уровня общественной значимости. Как способ защиты нарушенных и восстановления законных прав и интересов лицам, которым причинен вред, существуют механизмы защиты, представленные в лице правоохранительных органов.

Рассматривая состояние преступности в Российской Федерации за январь — август 2019 г., в сравнении с аналогичным периодом предыдущего года, выявленных преступлений экономической направленности сократилось на 5,7 %. Неправомерных действий при банкротстве, преднамеренных банкротств, фиктивных банкротств, в сравнении с январем — августом 2019 г. и аналогичным периодом 2018 г., согласно сведениям, представленным Министерством внутренних дел, их количество осталось неизменным³.

Отсутствие роста данных показателей не связано ни с меньшей регистрацией преступлений экономической направленности и, в частности регистрации заявлений, указывающих на признаки совершения криминальных банкротств и неправомерных действий при банкротстве, ни с уменьшением количества совершения таких преступле-

¹ План мероприятий («дорожная карта») по поэтапному замещению в течение трех лет средств граждан, привлекаемых для создания многоквартирных домов и иных объектов недвижимости, банковским кредитованием и иными формами финансирования, минимизирующими риск для граждан.

² См. ч. 16 ст. 8 Федерального закона от 25 декабря 2018 г. № 478-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации“ и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

³ Состояние преступности в России за январь — август 2019 г. МВД РФ ФКУ «Главный информационно-аналитический центр».

ний, — особенностью этого является высокая латентность данной категории преступлений и недостаток специальных навыков у сотрудников ОВД.

Так как подача заявлений, указывающих на признаки совершения криминальных банкротств и неправомерных действий при банкротстве, более чем в половине случаев подается арбитражными управляющими, основанием к этому служат результаты проведенного финансового состояния и заключение о наличии (отсутствии) признаков преднамеренного и фиктивного банкротства. На наш взгляд, в первую очередь должностным лицом должен решиться вопрос о достоверности и объективности результатов, на основании которых подано заявление.

Еще большую проблему представляют случаи, когда доводы, указанные в заявления кредиторов либо иных лиц, чьи права и законные интересы нарушены, находятся в противоречии с выводами и результатами, представленными арбитражным управляющим. Данное противоречие может находиться в зависимости от недобросовестного выполнения арбитражным управляющим обязанностей либо по причине отсутствия достаточных данных на момент проведения финансового анализа и составления заключения.

В подавляющем большинстве случаев должностные лица, проводящие проверку в порядке ст. 144–145 УПК РФ¹ по заявлениям указанной выше категории, часто принимают процессуальные решения по формальным основаниям из-за отсутствия достоверных и достаточных данных. Такие решения, по своей сути, затягивают сроки предварительного расследования и создают впоследствии волокиту, а проверка фактов, указанных в заявлении, носит поверхностный характер и порождает в общем и целом только негативные последствия для действующего правопорядка.

Исходя из ретроспективного анализа освещенной темы, на протяжении всего периода существования ст. 195–197 УК РФ² законодателем так и не выработан подход к реализации осуществления ОВД своих функций по выявлению, пресечению и предупреждению указанных преступлений.

По данным Федресурса, в 2018 г. из 7 252 отчетов арбитражных управляющих в реестр требований кредиторов включено 1 992,4 млрд р., после проведения инвентаризации имущества разница с первоначальным размером, включенным в реестр, составляет 65 %. В свою очередь удовлетворение требований кредиторов всего 5,2 %, что свидетель-

¹ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ.

² Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ.

ствуется о негативных тенденциях, выражающихся в предоставлении недостоверных сведений контрагентами и в последующем сторонами в процедурах несостоятельности. Данные цифры подтверждают озвученные ранее доводы о латентности категорий преступлений, относящихся к криминальным банкротствам, кроме того остро встает вопрос о достоверности сведений и учета их в национальной экономике¹.

При проведении проверки по материалам, зарегистрированным в книге учета заявлений и сообщений о преступлениях, об административных правонарушениях, о происшествиях с требованиями, в случаях наличия признаков преступления, предусмотренного ст. 195–197 УК РФ, необходимо обратиться к правилам проведения арбитражным управляющим финансового анализа, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 июня 2003 г. № 367.

Обязательным условием для устранения противоречий необходимо обязательное проведение экспертиз, применяемых при проверках по указанной категории. С целью дачи верной квалификации деяний лицам, совершившим преступные деяния, при криминальном банкротстве проводятся:

- а) бухгалтерская экспертиза (70 из 100 %);
- б) компьютерно-техническая экспертиза (68 из 100 %);
- в) финансово-экономическая экспертиза (68 из 100 %);
- г) техническая экспертиза документов (40 из 100 %);
- д) почерковедческая экспертиза (45 из 100 %);
- е) строительно-техническая экспертиза (95 из 100 %).

На наш взгляд, необходимым условием при проведении проверки в рамках ст. 144–145 УПК РФ является определение достоверности финансового анализа проверяемой организации и заключение о наличии (отсутствии) признаков преднамеренного и фиктивного банкротства в соответствии с требованиями Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367.

При проведении анализа организаций-застройщиков, согласно Правилам, утвержденным Постановлением Правительства, предполагается анализ состава прибыли, ее структуры и динамики.

В настоящее время существуют различные модели финансового анализа, проблематика заключается в том, что, применяя сразу разные из существующих моделей (четырёхфакторная модель А. В. Пастушковой, Савицкой, Зайцевой, А. Ю. Беликова, Бивера, Лиса, Таффлера-Тишоу, Альтмана) и приемы проведения (горизонтальный анализ, структурный анализ, трендовый анализ, анализ относительных показа-

¹ *Стратегический бюллетень ЕФРСБ* 31 декабря 2019 г.

телей (коэффициентов), факторный анализ, сравнительный (пространственный) анализ), окажется, что результат может существенно отличаться: по некоторым моделям вероятность банкротства низкая, по другим — высокая [1].

Стоит обратить, на наш взгляд, внимание на модель, предложенную О. В. Ефимовой, которая предлагает учесть внешние факторы, к примеру, высокую конкуренцию, для всестороннего анализа представляется возможным включение SWOT-анализа и PEST-анализа [2].

Безусловно, в процессе проведения финансового анализа организаций-застройщиков есть особенности и различия в используемых значениях относительных показателей таких предприятий.

При применении одной из моделей следует учитывать стандарты учета и отчетности, кроме того, использовать статистическую, информационную базу с обязательным учетом отраслевой специфики, что позволит учитывать специфические особенности их деятельности.

Приняв во внимание результаты финансового анализа и проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства, следует решить вопрос о наличии либо отсутствии признаков¹.

В случае учета и применения сотрудниками ОВД при рассмотрении материалов проверок и расследования уголовных дел всего комплекса мер, требующегося для принятия законного и обоснованного принятия решения, показатели раскрываемости территориальных подразделений будут иметь положительную динамику. Из этого следует, что необходимым является целевая направленность при подборе кадров для работы по данному направлению и повышению кадрового потенциала сотрудников.

Библиографический список

1. Антонова М. С. Сравнение методик проведения финансового анализа // *Инновационная экономика: материалы VI Междунар. науч. конф.* (г. Казань, июнь 2019 г.). Казань: Молодой ученый, 2019. С. 20–24.
2. Ефимова О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник. 3-е изд., испр. и доп. М.: Омега-Л, 2014.

¹ *Об утверждении* Временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства: постановление Правительства РФ от 27 декабря 2004 г. № 855.

Н. Н. Симко

*Управление Федерального казначейства по Свердловской области
(Екатеринбург)*

Автоматизация внутреннего финансового контроля как фактор обеспечения экономической безопасности государства: пути совершенствования и эффективность контроля в финансово-бюджетной сфере

Статья посвящена вопросам обеспечения экономической безопасности государства. Автор раскрывает понятие и сущность экономической безопасности, ее функциональные составляющие, инструменты экономической безопасности, а также факторы и условия обеспечения экономической безопасности государства. Особое внимание обращается на совершенствование механизма выявления правонарушений в финансово-бюджетной сфере с использованием информационных технологий для обеспечения автоматизации внутреннего финансового контроля путем создания «Личного кабинета» должностного лица Федерального казначейства, финансового органа субъекта Российской Федерации (муниципального образования) для мониторинга и анализа информации, содержащейся в информационных системах Федерального казначейства, а также иной общедоступной открытой информации, размещенной в сети «Интернет», систематизированной по определенным направлениям и заданным критериям отбора рисковости.

Ключевые слова: экономическая безопасность; правонарушения в финансово-бюджетной сфере; внутренний финансовый контроль; автоматизация.

Вопросы экономической безопасности для любого государства никогда не перестанут быть актуальными, в том числе и в финансово-бюджетной сфере. Прежде всего это связано с обеспечением защиты жизненно важных интересов личности, общества и государства от внутренних и внешних угроз.

Если обратиться к нормативным правовым актам Российской Федерации, то в России впервые на законодательном уровне понятие «безопасности» было установлено в 1992 г. Федеральным законом от 5 марта 1992 г. № 2446-1 «О безопасности» (утратил силу), который установил «понятие безопасности и ее объекты», «субъекты обеспечения безопасности», «принципы обеспечения безопасности», закрепил правовые основы безопасности личности, общества и государства, определил систему безопасности и ее функции, установил порядок организации и финансирования органов обеспечения безопасности, а также контроля и надзора за законностью их деятельности.

На смену данного закона введен в действие Федеральный закон от 28 декабря 2010 г. № 390-ФЗ «О безопасности», в котором уточнены принципы и содержание деятельности по обеспечению безопасности,

а также закреплены основные цели международного сотрудничества в данной области, однако само понятие «безопасность» отсутствует.

Между тем, в соответствии с федеральными законами от 28 декабря 2010 г. № 390-ФЗ «О безопасности» и от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации», в России определена Стратегия экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 г., утвержденная Указом Президента Российской Федерации от 13 мая 2017 г. № 208, где дано понятие экономической безопасности и указано, что «экономическая безопасность — состояние защищенности национальной экономики от внешних и внутренних угроз, при котором обеспечиваются экономический суверенитет страны, единство ее экономического пространства, условия для реализации стратегических национальных приоритетов Российской Федерации».

Сущность экономической безопасности заключается в выявлении рисков, а также факторов и условий, создающих прямую или косвенную возможность нанесения ущерба национальным интересам Российской Федерации в экономической сфере [1].

Общепринято, что к функциональным составляющим системы экономической безопасности, представляющей собой совокупность основных направлений экономической безопасности государства, существенно отличающихся друг от друга по своему направлению, относят силовую, экологическую, технико-технологическую, информационную, политико-правовую, интеллектуальную и кадровую, а также финансовую экономическую безопасность [2, с. 1039].

Для того чтобы достичь наиболее высокого уровня экономической безопасности, государство должно следить за тем, чтобы функциональные составляющие системы экономической безопасности, в том числе и финансовая, не только устраняли факторы дестабилизации, но и максимально выявляли риски, а также возможные причины, условия возникновения и развития кризисных ситуаций путем анализа платежеспособности организаций и предприятий разных форм собственности (в том числе и в финансово-бюджетной сфере), их ликвидности, усиления финансовой зависимости от государства, снижения финансовой устойчивости, а также постоянного анализа и мониторинга криминализации экономики, роста экономической преступности, снижения правового воздействия государства на правонарушения, возникающие в сфере экономики страны.

Основными инструментами экономической безопасности государства являются применяемые государством виды и методы осуществления государственного (муниципального) финансового контроля, которые определены ст. 265 и 267.1. Бюджетного кодекса РФ.

Так, государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий.

Предварительный контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Последующий контроль проводится по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы РФ в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль является контрольной деятельностью соответственно Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, которые, в соответствии со ст. 268.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, проводят проверки, ревизии, анализ, обследования и мониторинг.

Внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль относится к контрольной деятельности Федерального казначейства, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (органами местных администраций), которые, согласно ст. 269.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации, проводят проверки, ревизии и обследования.

Стоит отметить, что со стороны государства аудит в финансово-бюджетной сфере как метод государственного (муниципального) финансового контроля (закрывающийся в независимой проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица для выражения мнения о достоверности такой отчетности экономического субъекта с целью выявления резервов и получения выводов о финансовом состоянии аудируемого лица), представляющий более широкое понятие, чем ревизия (представляет собой комплексную проверку деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности), на сегодняшний день не определен в силу разных причин.

Данную функцию, в соответствии со ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (с изменениями, внесенными Федеральным законом от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ), государство возложило на отдельных участников бюджетного процесса, наделив их бюджетными полномочиями по организации и осуществлению внутреннего финансового аудита, а также мониторинга качества финансового менедж-

мента, включающего в себя мониторинг качества исполнения бюджетных полномочий, а также качества управления активами, осуществления закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд.

Сочетание внутреннего финансового аудита и ревизий (проверок, обследований) направлено на обеспечение эффективности функционирования организаций, учреждений в финансово-бюджетной сфере, но этого, по нашему мнению, недостаточно для снижения рисков и угроз экономической безопасности государства в части использования бюджетных средств, так как качество принимаемых решений со стороны государства не основывается на контроллинге, представляющим собой научно-методологический подход к экономической защите экономического субъекта, направленный на снижение уровня угроз организации, совершенствование структуры ее управления, повышение устойчивости развития, повышение мотивации работников, организацию управления на основе использования современных технических средств, экономико-математических методов и информационных технологий, в том числе в условиях цифровизации всей системы государственного управления.

Для обеспечения экономической безопасности государства одним из путей повышения эффективности контроля нами видится совершенствование механизма выявления правонарушений в финансово-бюджетной сфере с использованием информационных технологий (подкрепленного соответствующими нормативными правовыми актами) для обеспечения автоматизации внутреннего финансового контроля путем создания «Личного кабинета» должностного лица Федерального казначейства, финансового органа субъекта Российской Федерации (муниципального образования) для мониторинга и анализа информации, содержащейся в информационных системах Федерального казначейства, а также иной общедоступной открытой информации, размещенной в сети «Интернет», систематизированной по определенным направлениям и заданным критериям отбора рискоемкости.

Необходимость автоматизации внутреннего финансового контроля с учетом устранения факторов, мешающих данному процессу, обусловлена также выявлением ряда нарушений в финансово-бюджетной сфере, связанных с использованием электронной цифровой подписи (далее — ЭЦП) в ППО «СУФД АСФК» (Системы удаленного финансового документооборота в Автоматизированной системе Федерального казначейства) и ПУиО ГИИС «Электронный бюджет» (в подсистеме учета и отчетности государственной информационной системы управления государственными финансами «Электронный бюджет»).

Так, бюджетная отчетность за 2017 г. одного из казенных учреждений на бумажном носителе подписана в январе 2018 г. должностным лицом, которое на дату подписания отчетности в электронном виде уже не исполняло обязанности главного бухгалтера (при этом сертификат проверки ключа ЭЦП на нее не оформлен), а в электронном виде — должностным лицом, принятым в феврале 2018 г., с использованием ЭЦП лица (без его согласия), еще ранее занимавшего должность главного бухгалтера, уволенного 29 декабря 2017 г.

Или в одном из казенных учреждений бюджетная смета на 2018 г. и изменения к ней подписывались в январе 2018 г. с использованием ЭЦП лица (без его согласия), ранее занимавшего должность главного бухгалтера, уволенного 29 декабря 2017 г., а в период с 13 декабря 2018 г. по 26 апреля 2019 г. с использованием ЭЦП лица (без его согласия), ранее занимавшего должность руководителя, уволенного 12 декабря 2018 г.

Также в 2017–2018 гг. при проверке банковских операций установлено, что подписание в разные периоды времени заявок на кассовый расход на общую сумму более чем 80 млн р. производилось в одном из учреждений с использованием ЭЦП лиц (без их согласия), ранее занимавших должности главного бухгалтера и руководителя, должностными лицами, вновь принятыми на работу либо замещающими данные должности, на которые сертификаты ключа проверки электронной подписи либо не оформлялись, либо оформлялись, но спустя более чем 3 месяца, также как и не менялись карточки образцов подписей к лицевым счетам ф.0531753, предоставляемые в орган Федерального казначейства.

Проверки показали, что наличие информации в органах Федерального казначейства о лицах, наделенных правом ЭЦП, не соответствует информации, имеющейся в учреждениях финансово-бюджетной сферы, по фактически замещаемым должностям в соответствии с приказами по личному составу, что заслуживает внимания для рассмотрения и учета в работе Федерального казначейства.

Библиографический список

1. *Измоденов А. К.* Государственный финансовый контроль // Известия Уральского государственного экономического университета. 2006. № 4(16). С. 139–143.

2. *Социально-экономический потенциал как основа поступательного развития постперестроечной России / под ред. А. И. Татаркина, В. А. Черешнева.* М., 2015. Сер. Близкая и такая неразгаданная экономика. Т. III.

Ю. А. Хакимова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Личный кабинет контролера-ревизора как инструмент повышения эффективности контрольно-надзорной деятельности

В условиях цифровизации контрольно-надзорная деятельность становится встроенным элементом системы государственного управления. Вызовы цифровизации требуют совершенствования деятельности контролеров-ревизоров. В статье рассмотрена необходимость создания личного кабинета контролера-ревизора с целью повышения эффективности и результативности внутреннего государственного финансового контроля.

Ключевые слова: Федеральное казначейство; цифровые технологии; контроль в финансово-бюджетной сфере; личный кабинет контролера-ревизора.

Указом Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 г. № 203 утверждена Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 гг., приоритетным направлением которой выступает развитие информационной и коммуникационной инфраструктуры Российской Федерации. Целью данного направления является обеспечение свободного доступа граждан и организаций, органов государственной власти и местного самоуправления к информации на всех этапах ее создания и распространения. Таким образом, цифровые технологии выходят на первый план при осуществлении государственных и бизнес-процессов.

Повсеместное внедрение цифровых технологий создает предпосылки для формирования качественно нового подхода к осуществлению государственного финансового контроля, направленного на непрерывный анализ данных об объектах контроля с помощью государственных информационных систем.

В рамках дискуссии «Новый стандарт финансового контроля и государственного аудита в России: прозрачность и превентивность» на X Гайдаровском форуме заместитель руководителя Федерального казначейства Эли Исаев обозначил перспективные задачи цифровизации контрольной деятельности. По его словам, сегодня Федеральное казначейство формирует новую парадигму государственного финансового контроля — предупреждать и упреждать появление нарушений, перейти от наказаний к профилактике. Инструментами реализации этой цели станут государственные информационные системы.

Действительно, сегодня у Федерального казначейства и его территориальных органов имеются все возможности для осуществления непрерывного контроля и регулярного мониторинга выявления бюд-

жетных нарушений и недостатков. Так, Федеральное казначейство является оператором множества информационных систем, основные представлены на рис. 1.

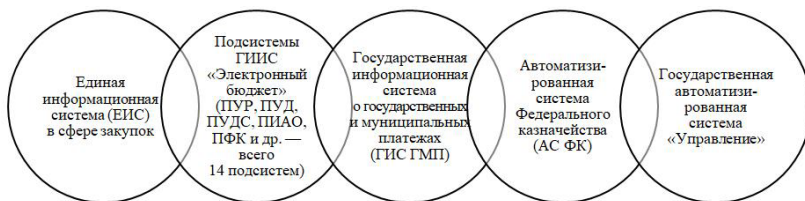


Рис. 1. Государственные информационные системы, оператором которых выступает Федеральное казначейство¹

Изучение информации о конкретном объекте контроля в указанных информационных системах позволяет провести анализ подконтрольной сферы без фактического выхода на проверку (ревизию, обследование), а также выявить конкретные нарушения и риски возникновения нарушений.

Так, на сегодняшний день все закупки полностью переведены в электронный вид, а встроенный механизм автоматического контроля предотвращает принятие бюджетных обязательств свыше объемов выделенных лимитов бюджетных обязательств. В подсистемах ГИИС «Электронный бюджет» можно отследить данные о предоставлении межбюджетных трансфертов и их использовании, расходы и доходы участников бюджетного процесса. В АС ФК содержатся основные документы объектов контроля, позволяющие отследить движение средств федерального бюджета.

Таким образом, контрольно-надзорная деятельность сегодня становится встроенным элементом системы государственного управления, когда каждое действие объекта контроля на момент его совершения уже проверено и акцептовано в автоматическом режиме².

¹ Сост. по: *Об утверждении* перечня подсистем (компонентов, модулей) государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет», оператором которых является Министерство финансов Российской Федерации, и перечня подсистем (компонентов, модулей) государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет», оператором которых является Федеральное казначейство: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 7 июля 2016 г. № 110н; *Официальный сайт* Казначейства России. URL: <https://roskazna.ru>.

² *Исаев Э. А.* Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере // *Бюджет.* 2019. № 5. С. 48–50.

Вызовы цифровизации сегодня требуют совершенствования деятельности контролеров-ревизоров, которые проводят проверки непосредственно на объектах контроля. Несмотря на повсеместный переход данных в цифровой вид, на практике контролеры-ревизоры сталкиваются с трудностями:

в рамках проверки документы представляются в бумажном виде, что вызывает дополнительные финансовые и временные затраты по распечатыванию и заверению документов;

разобщенность информации о деятельности объекта контроля в разных государственных информационных системах (а в некоторых случаях ее отсутствие) не позволяет провести всеобъемлющий проверочный анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого объекта;

информацию о предыдущих проверках, осуществленных органами государственного финансового контроля, не всегда можно найти в открытом доступе, что затрудняет возможности оценки рисков совершения нарушений;

в соответствии с поправками в БК РФ от 26 июля 2019 г., изменены положения ст. 160.2-1, 270.2 в части внутреннего финансового контроля и аудита. Так, в представлениях и предписаниях органа государственного финансового контроля не указывается информация о бюджетных нарушениях, выявленных по результатам внутреннего финансового контроля и аудита, при условии их устранения¹. Таким образом, информация о результатах внутреннего финансового контроля и аудита должна быть также доступна контролеру-ревизору в электронном виде.

Данные трудности снижают эффективность и оперативность контрольно-надзорной деятельности, а также способствуют увеличению затрат федерального бюджета на содержание органов государственной власти.

Исходя из указанных выше трудностей, предлагается создать *личный кабинет контролера-ревизора* как подсистему ГИИС «Электронный бюджет», который бы обеспечивал интеграцию всей необходимой для проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности информации в одном месте.

Представляется, что под *личным кабинетом контролера-ревизора* необходимо понимать информационный ресурс, оператором которого выступает Федеральное казначейство, созданный в целях осуществления контрольно-надзорной деятельности с учетом риск-ориентированного подхода.

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.

Так, *личный кабинет контролера-ревизора* будет охватывать все этапы проведения контрольного мероприятия, предпроверочного и послепроверочного мониторинга финансовой деятельности объекта контроля. Основными функциональными особенностями личного кабинета контролера-ревизора станут:

после оформления приказа на проведение контрольного мероприятия данные из подсистем ГИИС «Электронный бюджет» объекта контроля синхронизируются в личный кабинет контролера-ревизора в режиме просмотра. Это позволит проверяющему осуществить предпроверочный анализ ведения и внесения изменений в бюджетные сметы, проанализировать бюджетную отчетность, движение и использование субсидий и другие операции;

в личном кабинете контролера-ревизора доступна информация о предыдущих проверках, выявленных нарушениях и мерах по их устранению;

документы по запросу контролера-ревизора направляются в электронном виде и заверяются уполномоченными лицами с помощью электронной цифровой подписи;

контролеру-ревизору в рамках предпроверочного анализа доступны положение о внутреннем финансовом контроле и аудите и его результаты;

в личный кабинет контролера-ревизора синхронизируются также данные из других государственных информационных систем, что позволит проверяющему осуществить комплексную проверку;

после проведения контрольного мероприятия его результаты также отобразятся в личном кабинете, реализация результатов контрольного мероприятия на всех ее этапах будет доступна объекту контроля в режиме просмотра. Доступ объекта контроля к информации о слабых местах предоставит возможность исправить нарушение или снизить риск его возникновения до проведения контрольного мероприятия;

в личный кабинет будет встроен механизм автоматического выявления нарушений;

при выявлении нарушений или недостатков объект контроля попадает в зону риска, контролер-ревизор выступает здесь в качестве консультанта, который через личный кабинет общается с объектом контроля для нивелирования и недопущения риска появления нарушений.

Упрощенная схема личного кабинета представлена на рис. 2.

Представляется, что внедрение личного кабинета контролера-ревизора сможет повысить эффективность и результативность внутреннего государственного финансового контроля, а также создаст предпо-

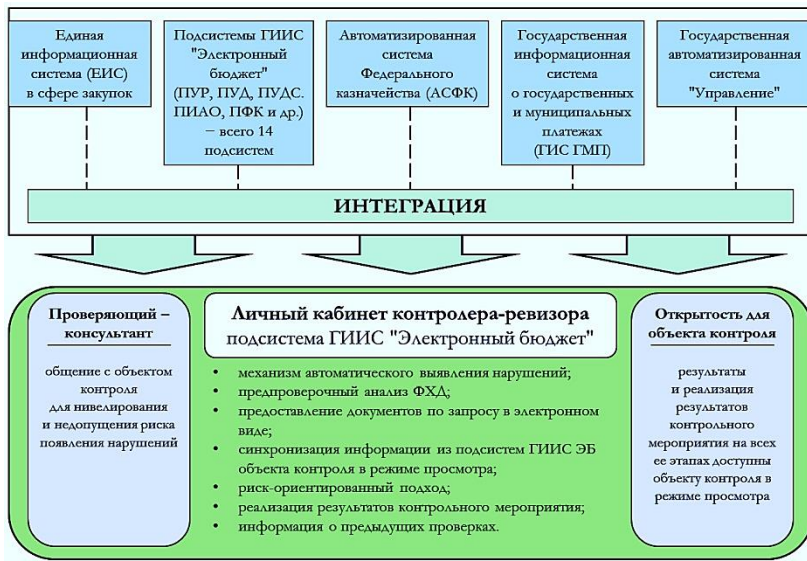


Рис. 2. Упрощенная схема личного кабинета контролера-ревизора

ссылки для развития системы цифрового контроля, включающей полный цикл контрольно-надзорной деятельности — от анализа рисков совершения нарушений до автоматической реализации результатов контрольного мероприятия. Кроме того, работа через автоматизированный личный кабинет позволит сократить финансовую, трудовую и административную нагрузку на объекты контроля, а также уменьшит временные затраты контролера-ревизора на сбор и анализ информации, предоставив ему возможность сосредоточиться на наиболее сложных рискованных направлениях деятельности проверяемых объектов.

А. Л. Анисимов

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Система оценки результативности и эффективности деятельности контрольно-надзорных органов Российской Федерации: миф или реальность?

Статья посвящена анализу реализуемой в Российской Федерации системе оценки результативности и эффективности деятельности контрольно-надзорных органов с позиции буквального толкования используемых в нормах права понятий, терминов и категорий, а также их экономического смысла и содержания.

Ключевые слова: результативность; эффективность; система оценки; контрольно-надзорные органы; ресурсы; показатели.

Необходимость оценки результативности (эффективности) деятельности государства в области контроля и надзора была и остается актуальной проблемой с позиции государственного регулирования практически всех сфер общественной жизни [1, с. 123]. Распоряжением Правительства РФ от 17 мая 2016 г. № 934-р утверждены основные направления разработки и внедрения системы оценки (далее — система оценки) результативности и эффективности деятельности контрольно-надзорных органов, сформирован план-график реализации пилотного проекта по разработке и внедрению данной системы. К сожалению, даже предварительный анализ указанного выше нормативного акта позволяет сделать выводы о его недоработанности, неадекватном использовании экономических терминов, понятий и категорий, недостаточном использовании простейших правил юридической техники [2, с. 55]. Более того, четко не определена *главная цель системы оценки* (здесь и далее курсив автора. — А. А.), что, с позиции даже основ теории управления, не говоря уж о теории стратегического управления, влечет за собой ее (системы оценки) нежизнеспособность.

Так, по мнению авторов, «система оценки результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности направлена на снижение уровня причиняемого вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям в соответствующей сфере деятельности, а также на достижение оптимального распределения трудовых, материальных и финансовых ресурсов государства и минимизацию неоправданного вмешательства контрольно-надзорных органов в деятельность подконтрольных субъектов». Сразу возникает вопрос о сущности и соотношении терминов «результативность» и «эффективность» [3].

Общеизвестно, что под результативностью принято понимать («результативность» от англ. «effectiveness», синоним — эффективность) — отношение фактического результата (измеряемый показатель

или критерий результативности) к результату плановому. С другой стороны, в соответствии с п. 3.2.14 ГОСТ Р ИСО 9000-2001, результативность представляет степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов. В свою очередь, эффективность (англ. «effectiveness», лат. «effectivus») по ISO 9000:2015 есть соотношение между достигнутым результатом и использованными ресурсами. В любом случае термин «результативность» практически тождественен термину «эффективность». Данный термин представляет собой либо отношение фактического результата к плановому, либо *степень реализации* запланированной деятельности и достижения запланированных результатов.

Изучая Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17 мая 2016 г. № 934-р, видим, что под результативностью понимают не *степень реализации*, а *уровень достижения* неких общественно значимых результатов, понятие, виды и сущность которых в нормативном акте определены достаточно расплывчато и, по мнению авторов системы оценки, «выражаются в минимизации причинения вреда (ущерба) подконтрольными субъектами [4, с. 7] охраняемым законом ценностям в соответствующей сфере деятельности». Получается, что понятие «*степень реализации*» подменено неадекватным понятием «*уровень достижения*», а вред (ущерб) неким «охраняемым законом ценностям» заранее запланирован.

Не менее странно в нормативном акте определено понятие «эффективность», под которым понимается достигнутый контрольно-надзорными органами *уровень защиты* неких «охраняемых законом ценностей». При этом авторы пытаются учесть объем использованных (задействованных) ресурсов, однако кроме «трудовых, материальных и финансовых» никакие иные ресурсы (например, информационные, интеллектуальные, технические, технологические) не учитываются. По мнению автора статьи, такое вольное использование экономических терминов при подготовке нормативного акта, игнорирование основ экономической теории и теории управления не влечет за собой как минимум действительность рассматриваемого документа, а отражает лишь его *нерезультативность* и *неэффективность* (используя терминологию его разработчиков).

Вызывает сомнение правомерность использования терминов «ключевые показатели» и «индикативные показатели», которые правильнее назвать *качественными* и *количественными*, исходя из их громоздкого определения, представленного в рассматриваемом нормативном акте (с точки зрения элементарной юридической техники, нормативный акт должен быть написан простым, доступным языком, понятным даже непрофессионалам).

Не определив главную (основную) цель системы оценки, авторы сразу переходят к формулированию соответствующих основных задач, которые по своей сущности являются задачами для целей различного уровня (долгосрочных, среднесрочных, краткосрочных, текущих), но соответствующая система целей в нормативном акте так и не установлена.

Также отсутствуют научно-обоснованные принципы функционирования системы оценки, не прописан соответствующий инструментарий [5], механизм информационного и документационного обеспечения, система обратной связи, иные необходимые элементы любой действенной системы (оценки, управления, реализации и т. п.).

Вызывает сомнение и перечень основных элементов системы оценки, которые должны быть взаимосвязанными, взаимоувязанными и взаимодействующими (прямо или косвенно) — лишь с помощью такой системы возможно достижение поставленных целей. Так, при формулировании сущности отдельных элементов системы оценки по непонятной причине разделены «механизм автоматизированного сбора и анализа данных» и «порядок анализа показателей». По мнению автора, порядок анализа показателей является неотъемлемой частью механизма автоматизированного сбора и анализа данных, но не самостоятельным элементом представленной системы. Эти и иные неточности (проблемы) никоим образом не влекут за собой действенность рассматриваемой системы оценки.

Отдельного внимания заслуживает структура перечня показателей системы оценки, состоящая из показателей групп «А», «Б» и «В».

Показатели группы «А» призваны отражать существующий и целевой уровень безопасности в подконтрольной сфере и должны исходить из максимальной результативности (а где же «*эффективность*»? — А. А.) контрольно-надзорной деятельности, т. е. из минимизации причинения вреда в этой сфере. По нашему мнению, термин «минимизация вреда» однозначно предполагает некий заданный уровень, тогда как правильнее было бы вести речь об исключении вреда вообще.

Показатели следующей группы — группы «Б» должны отражать соответствие *уровня результативности* и *бюджетных затрат* на деятельность контрольно-надзорного органа, а также издержки, понесенные подконтрольным субъектом. Возникает закономерный вопрос: кто будет считать и как учитывать издержки подконтрольного субъекта (вероятно, сам подконтрольный субъект?), а также вопрос о том, как посчитать размер бюджетных затрат с точки зрения их соответствия уровню результативности.

Соответствующие вопросы возникают и в отношении показателей группы «В», основная цель которых — расчет таких показателей,

как «результативность» и «эффективность», что, по мнению автора, является практически одним и тем же. Показатели данной группы подразделяются на несколько подгрупп и должны характеризовать «объем задействованных трудовых, материальных и финансовых ресурсов» (*а где иные, указанные выше ресурсы — информационные, интеллектуальные и т. п.?*); уровень соблюдения законодательства; уровень «восприятия обществом и бизнесом контрольно-надзорной деятельности»; количественные и качественные параметры проведенных контрольно-надзорных мероприятий и т. п. Вновь возникает закономерный вопрос об адекватных, экономически обоснованных единицах измерения указанных показателей (раз уж речь идет о таких экономических категориях, как объем, уровень, затраты, издержки, ресурсы и т. п.).

На сегодняшний день во исполнение указанного выше распоряжения Правительства РФ на региональном и муниципальном уровнях приняты многочисленные нормативные акты соответствующего содержания. Нечеткость и вольность формулировок в правительственном документе объективно повлекли за собой соответствующие терминологические проблемы практически на всех уровнях контрольно-надзорной деятельности. Так, администрация города Рязани своим постановлением от 11 марта 2019 г. № 787 утвердила порядок оценки деятельности контрольных органов в сфере муниципального контроля и одновременно перечень показателей, с помощью которых предполагается оценивать результативность и эффективность муниципального контроля. При этом на уровне города при оценке результативности деятельности контрольного органа используется понятие «степень достижения», тогда как в федеральном нормативном акте зафиксировано понятие «уровень достижения». Для оценки эффективности контрольной деятельности в муниципальном образовании применяется понятие «степень устранения риска», тогда как на федеральном уровне — понятие «уровень защиты». Кроме того, в указанном муниципальном образовании, в отличие от федерального нормативного акта, вообще не учитывается и не используется понятие «объем задействованных трудовых, материальных и финансовых ресурсов». По мнению автора, такая вольная трактовка терминов, понятий и категорий на муниципальном уровне есть результат неадекватного их (терминов, понятий и категорий) определения на уровне федеральном.

Тем не менее автор надеется, что со временем в Российской Федерации будет сформирована действенная и эффективная, адекватная и комплексная система оценки результативности (эффективности) деятельности контрольно-надзорных органов, которая будет направлена на достижение реальных результатов в этой сфере, будучи ориентированной на сокращение административных барьеров и финансовых издержек, на рациональное (а значит и эффективное) распределение тру-

довых, материальных, финансовых, информационных, технических, технологических, интеллектуальных и иных ресурсов, используемых при осуществлении контрольно-надзорной деятельности как необходимого инструмента государственного управления и регулирования всех сфер жизни общества.

Библиографический список

1. *Апканиева К. И.* Оценки эффективности деятельности органов государственной власти в РФ: состояние, проблемы и пути решения // Молодой ученый. 2018. № 45. С. 123–127.
2. *Болдырев С. Н., Болдырев О. Н.* Правовая сущность способов юридической техники // Философия права. 2015. № 1(68). С. 54–56.
3. *Демидов А. Ю.* Эффективность и результативность деятельности органов исполнительной власти // Стратегия развития экономики. 2009. № 15(48). С. 45–51.
4. *Добролюбова Е. И., Зыбуновская Н. В., Покида А. Н., Южаков В. Н.* Оценка влияния государственного контроля (надзора) на деятельность хозяйствующих субъектов // Вопросы государственного и муниципального управления. 2017. № 2. С. 7–25.
5. *Масленникова Е. Г.* Результативность и эффективность государственных программ развития: сущность, принципы, критерии, инструменты // Общественные и экономические науки. Студенческий научный форум: электрон. сб. ст. по материалам VI студ. Междунар. науч.-практ. конф. М.: ООО «Международный центр науки и образования», 2018. С. 41–52.

А. И. Решетников, Е. В. Алфёрова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Государственное валютное регулирование и валютный контроль как способ снижения незаконного вывода капиталов

Рассмотрены вопросы снижения незаконного вывода капиталов по средствам государственного валютного регулирования и валютного контроля. На основе анализа принципов валютного регулирования и валютного контроля сформулированы приоритетные цели валютного регулирования и направления валютного контроля в Российской Федерации.

Ключевые слова: валютное регулирование; валютный контроль; незаконный вывод капиталов.

Валютное регулирование и валютный контроль представляют собой совокупность различных мер воздействия органов и агентов валютного регулирования и контроля на внутренние и внешние валютные потоки в рамках валютной политики государства [3].

Регулирование валютных операций призвано обеспечивать экономическую безопасность и поддерживать финансовую стабильность России. Валютный контроль является частью государственной валютной политики, одной из составляющих финансового контроля государства.

В России система валютного регулирования трехуровневая и осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля. Так, главными субъектами валютного регулирования являются Правительство РФ и Центральный Банк России. Они издают нормативно-правовые акты в области валютного регулирования и контроля, обязательные для исполнения резидентами и нерезидентами. Второй уровень системы занимают органы валютного контроля — Федеральная таможенная служба и Федеральная налоговая служба. Третий уровень системы — это агенты валютного контроля, т. е. кредитные организации — уполномоченные банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и государственная корпорация «ВЭБ. РФ».

Нормативно-правовой основой валютного регулирования и контроля является Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — 173-ФЗ). В Законе определены принципы валютного регулирования и валютного контроля, установлены права и обязанности резидентов и нерезидентов — участников валютных отношений, а также органов и агентов валютного контроля.

Основные цели валютного регулирования приведены на рис. 1.



Рис. 1. Приоритетные цели валютного регулирования¹

¹ Сост. по: [3; 4].

Валютный контроль является основополагающим и неотъемлемым элементом валютного регулирования.

В. И. Панченко дает такое определение: «Валютный контроль представляет собой элемент механизма валютного регулирования — инструмент его административного метода, который обеспечивает действие валютных ограничений при осуществлении валютных операций в различных сферах экономики страны, прежде всего во внешней торговле» [1, с. 159].

Обеспечить соблюдение требований валютного законодательства — основная цель валютного контроля. В настоящее время валютный контроль осуществляется по нескольким направлениям (рис. 2).

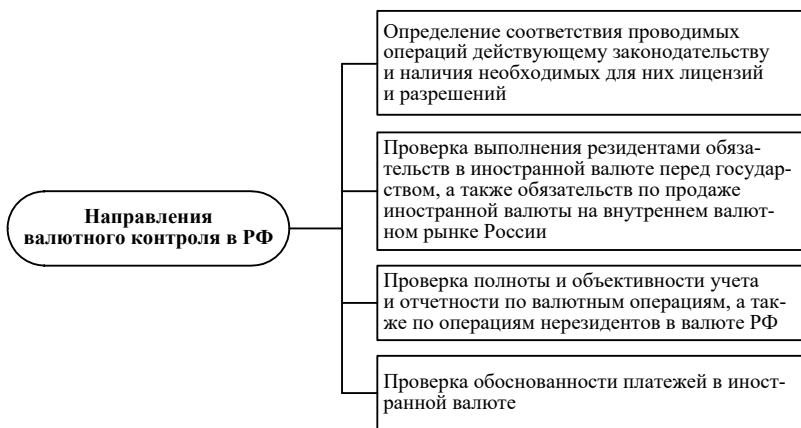


Рис. 2. Направления валютного контроля в РФ регулирования¹

Субъекты валютных правоотношений классифицируются по экономическим интересам — на *участников валютных операций* и *участников, осуществляющих валютное регулирование* и валютный контроль. Стоит отметить, что уполномоченные банки в данных отношениях имеют особое правовое положение — двойственный статус: одновременно являются и субъектами, и объектами валютного контроля.

Осуществляя валютный контроль, органы и агенты используют различные методы и формы.

Под методами валютного контроля понимается совокупность способов и приемов, с помощью которых он реализуется. В таблице приведены группы методов валютного контроля и способы их осуществления.

¹ Сост. по: [3].

Методы валютного контроля

Группы методов	Способы осуществления	Описание метода
Основные	Наблюдение	Мониторинг деятельности объекта, при этом не используются сложные приемы получения и оценки информации
	Проверка	Деятельность объекта изучается более подробно
Специализированные	Обследование	Исследуется конкретный вопрос и затрагивается широкий круг объектов
	Ревизия	Изучается финансово-хозяйственная деятельность объекта путем сопоставления документальных и фактических данных
Дополнительные	Запрос информации	Для получения данных объекту направляется определенный перечень вопросов
	Анализ	Обработка полученной информации посредством специальных аналитических приемов

Примечание. Сост. по: [2].

И. В. Хаменушко дает такое определение формы валютного контроля: «...способ объединения соответствующих органов и учреждений для целей валютного контроля». Он выделил следующие критерии определения форм валютного контроля:

- наличие органов и учреждений, для которых характерны общие направления валютного контроля;
- взаимодействие друг с другом указанных органов и учреждений в процессе выполнения ими задач по валютному контролю;
- четкое распределение функций между такими органами в рамках единых направлений валютного контроля;
- использование специальных методов валютного контроля [4].

С учетом перечисленных критериев выделяют три основные формы — правительственную, общую, специальную.

Рассмотрим *специальную форму* — *банковский валютный контроль*, который используется Центральным банком РФ и кредитными организациями.

Территориальные учреждения Банка России один раз в два года проводят проверки уполномоченных банков, контролируя исполнение ими нормативных актов валютного законодательства РФ. По результатам такой проверки составляется акт, в котором подробно отражены нарушения и недостатки осуществления банком валютного законодательства РФ.

Отток капитала из России является следствием накопившихся проблем в национальной экономике и свидетельствует об увеличении доли криминализации экономической сферы. Кризисное состояние российской экономики привело к возникновению нелегального оттока

капитала из страны. Утрата производственного потенциала, налогооблагаемой базы и контроля над денежным обращением — всё это издержки данного явления и представляют серьезное бремя для общества.

Валютный контроль как одна из мер решения данной проблемы — не только оказывает влияние на формирование конъюнктуры мирового хозяйства, распределение денежных средств в мире, но и воздействует на то, как международная торговля будет развиваться в целом.

Следует отметить, что в современных условиях валютный контроль тесно связан с законодательством РФ в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. Нормативной базой в этой сфере является Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

С нашей точки зрения, к основным мерам по снижению уровня нелегального вывода капиталов из России можно отнести следующие:

создание единой базы товарного и денежного потоков по данным уполномоченных банков, таможенной и налоговой служб;

дополнительная административная и налоговая нагрузка на компании, которые используют цепочки из фирм-однодневок, чтобы скрыть настоящего бенефициара;

экономические меры для участников ВЭД (например требование о резервировании определенной суммы, которая возвращается организации в случае успешного завершения валютной сделки);

совершенствование валютного законодательства, в том числе введение четких определений основных понятий в сфере валютного регулирования и валютного контроля.

В заключение отметим, что эффективность мер, направленных на противодействие оттока капитала, в большей части зависит от согласованности действий органов и агентов валютного регулирования и валютного контроля и правоохранительных органов.

Библиографический список

1. *Панченко В. И.* Валютное регулирование. СПб.: Троицкий мост, 2011.
2. *Понаморенко В. Е.* Валютное регулирование и валютный контроль. М.: Омега-Л, 2012.
3. *Фетисов Г. Г., Лаврушин О. И., Мамонова И. Д.* Организация деятельности Центрального банка: учебник. М.: КноРус, 2016.
4. *Хаменушко И. В.* Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. М.: Норма, 2013.

А. Д. Борогина, Д. В. Шалабодов, И. А. Михайлова
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Актуальные проблемы осуществления государственного финансового контроля в сфере закупок и пути их решения

Рассматриваются некоторые вопросы, возникающие при осуществлении внутреннего государственного финансового контроля в сфере закупок. Уделено внимание проблемам, возникающим при нормировании закупок, а также при определении начальной цены контракта. Приводятся пути решения данных проблем.

Ключевые слова: финансы; контроль; закупки; объекты контроля; полномочия.

Органы внутреннего государственного финансового контроля в сфере закупок, руководствуясь в своей деятельности ч. 8 ст. 99 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», реализуют такие полномочия, как:

контроль за исполнением правил нормирования в процессе осуществления закупок;

контроль за определением и обоснованием начальной (максимальной) цены контракта, а также цены контракта, который заключается с единственным поставщиком;

контроль за тем, как заказчик принимает меры ответственности к поставщикам, если они нарушили условия контракта;

контроль за тем, соответствует ли поставленный товар, выполненная работа или оказанная услуга условиям заключенного контракта;

контроль за тем, насколько своевременно, полно и достоверно отражены данные в документах учета;

контроль за соответствием использования поставленного товара целям осуществления закупки.

Перечисленные выше полномочия осуществляются контролирующими органами в процессе последующего контроля, когда закупка уже совершена и исправить неправильно принятые решения невозможно. При этом нередко возникают спорные ситуации, обусловленные различным пониманием требований нормативных правовых актов субъектами и объектами финансового контроля. Предварительный контроль является более эффективным, так как позволяет предупредить нарушение, а не констатировать его факт при завершении финансовых операций [1].

Поэтому некоторые полномочия органов, осуществляющих последующий финансовый контроль, по мнению авторов, более рационально было бы передать органам, уполномоченным на проведение мероприятий предварительного контроля в ходе исполнения бюджетов, — Федеральному казначейству, финансовым органам субъектов РФ и муниципальных образований.

Для примера рассмотрим две проблемы, выявившиеся при осуществлении контроля в сфере закупок.

Первая проблема является по своей сути проблемой в сфере нормирования. Законодательно установлено, что под нормированием в сфере закупок следует понимать установление определенных требований к закупаемым товарам, работам, услугам и нормативных затрат для обеспечения функций и полномочий государственных и муниципальных органов. Общие требования к порядку разработки и принятия правовых актов о нормировании в сфере закупок утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 18 мая 2015 г. № 476.

Нередки случаи, когда контролирующие органы при осуществлении контроля за соблюдением правил нормирования в сфере закупок сталкиваются с ситуацией, когда объект контроля, нарушивший правила нормирования, ссылается на те обстоятельства, что товары приобретены вне утвержденного ведомственного перечня, так как не являются персонально закрепленными за руководителем объекта контроля или другими должностными лицами [2].

Заметим, что формирование ведомственного перечня предусматривает различные характеристики товаров для отдельных групп должностей государственной гражданской службы, таких как:

лица, замещающие государственную должность, государственные гражданские служащие, замещающие должности, относящиеся к высшей группе должностей категории «руководители»;

государственные гражданские служащие, относящиеся к ведущей группе должностей категории «руководители», руководители (заместители руководителей) подведомственных казенных и бюджетных учреждений;

государственные гражданские служащие, относящиеся к категории «специалисты», работники, не являющиеся государственными гражданскими служащими, работники подведомственных казенных, бюджетных учреждений.

Следует обратить внимание, что ведомственный перечень также предусматривает код по ОКПД, который указывается при формировании извещения о проведении закупки в ЕИС. Органам внутреннего государственного финансового контроля необходимо сравнить коды

по ОКПД и определить правомерность отступления объекта закупки от ведомственного перечня товаров, работ, услуг.

Для предотвращения нарушений в части нормирования в сфере закупок авторы считают рациональным уже при направлении объектом контроля извещения об осуществлении закупки отследить соответствие потребительских свойств, предельных цен товаров, работ, услуг, установленных ведомственным перечнем товаров, работ, услуг и закупаемых товаров, работ, услуг заказчиком. Таким образом, полномочия по контролю в сфере нормирования закупок можно осуществлять уже на стадии предварительного контроля федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим правоприменительные функции по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Вторая проблема заключается в некоторых деталях, определенным образом влияющих на результативность контроля в отношении определения и обоснования начальной цены контракта.

Министерством экономического развития Российской Федерации разработаны методические рекомендации, утвержденные приказом от 2 октября 2013 г. № 567 (далее — методические рекомендации). При проверке обоснования начальной максимальной цены контракта органы внутреннего государственного финансового контроля не могут считать некоторые выявленные нарушения таковыми, так как методические рекомендации носят рекомендательный характер. Пунктом 20 ст. 22 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ прописана отсылка к методическим рекомендациям, но не определено их обязательное применение.

Так, п. 3.10 методических рекомендаций предусмотрено, что запрос на предоставление ценовой информации, направляемый потенциальному поставщику (подрядчику, исполнителю), может содержать подробное описание объекта закупки, основные условия исполнения контракта, предполагаемые сроки проведения закупки, порядок оплаты и другие условия. Все они напрямую влияют на формирование начальной (максимальной) цены контракта. Так, например, при указании в запросе ценовой информации необходимого количества товара к закупке поставщик может отпустить товар по розничной (при малой закупке) или по оптовой стоимости (при большей закупке). На стоимость товара влияет, в том числе, указание в запросе ценовой информации критериев о доставке товара, за чей счет будет проводиться поставка, в какой срок необходимо доставить товар.

Однако данные методические рекомендации носят рекомендательный характер и могут не применяться участниками закупок. Таким

образом, методические рекомендации следует сделать обязательными к применению.

Вместе с тем для осуществления функций органов внутреннего государственного финансового контроля, предусмотренных п. 3, 5 ч. 8 ст. 99 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ, авторы считают необходимым ведение журнала регистрации запроса коммерческих предложений, журнал регистрации ответов на запросы коммерческих предложений. Данная обязанность заказчика позволила бы более качественно проконтролировать соответствие законодательству определению начальной (максимальной) цены заключаемого контракта.

Таким образом, если проверку обоснования начальной (максимальной) цены контракта проводить в процессе предварительного финансового контроля федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление кассового обслуживания исполнения бюджетов, можно избежать многих ошибок при осуществлении закупок для государственных и муниципальных нужд.

Библиографический список

1. *Кураев А. Д.* Развитие конкуренции как основной элемент экономического роста // Оценка регулирующего воздействия: стратегическое партнерство органов власти, бизнеса и НКО: сб. науч. тр. Междунар. молодежной науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 18–20 апреля 2018 г.). Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 137–139.

2. *Курдюмов А. В., Костюсова Ю. А., Вагнер Е. А.* О вопросах содействия развитию и оценки конкуренции в Российской Федерации // Проблемы взаимодействия публичного и частного права при регулировании экономических отношений: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16–17 марта 2017 г.). Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2017. С. 180–183.

И. Д. Ягофарова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Международно-правовые акты и их использование в Российской Федерации при проведении финансового контроля и регулировании конкуренции

Рассматривается влияние международно-правового регулирования на процесс проведения финансового контроля за деятельностью государственных и муниципальных органов при расходовании бюджетных средств. Этот вопрос достаточно часто связывают с проблемами конкуренции, что неизбежно возникает при проведении государственных закупок и торгов. Изучение данного вопроса актуально с точки зрения влияния норм международного права на нормы национального законодательства, на развитие торгово-экономических связей, в том числе носящих международный характер, в которые включена Россия. Нормы международного права, их имплементация в российское законодательство представляют собой сложный системный процесс, направленный на развитие интеграционных процессов в мировой экономике и укрепление международно-торговых связей между Россией и другими государствами.

Ключевые слова: международное право; финансовый контроль; защита конкуренции; имплементация международных норм.

В соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ нормы международного права признаются частью российской правовой системы и имеют приоритет перед нормами российского законодательства. Среди источников, регулирующих вопросы финансового контроля и конкуренции, особое место занимают нормы международного права, которые регулируют отношения по защите конкуренции и устанавливают рамки взаимодействия Российской Федерации с другими государствами [2].

В 1977 г. на IX Конгрессе INTOSAI в г. Лиме была принята Декларация руководящих принципов финансового контроля.

Декларация является обобщением опыта организации и деятельности государственных органов финансового контроля различных стран, учитывающим существующее разнообразие финансово-экономических условий и систем управления.

Определяя основные цели разработки действенного механизма финансового контроля, декларация подчеркивает, что организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет ответственность перед обществом.

Контроль — не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, задачей которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и эко-

номии расходования материальных ресурсов на более ранней стадии, с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры и получить компенсацию за причиненный государству ущерб.

Декларация исходит из необходимости формирования государствами адекватных правовых нормативов организации и деятельности высших органов финансового контроля, следование которым обеспечило бы рациональное управление государственными финансами и эффективность принятия решений соответствующими учреждениями.

Существенным условием эффективности финансового контроля является независимость высших контрольных органов, как федеральных, так и региональных. Независимость высших органов финансового контроля должна определяться как относительно его юридического статуса, так и положения членов органа, ответственных за выработку и принятие решений.

Рассмотрим нормы международного права, исходя из положений международных соглашений в рамках Генерального соглашения по тарифам и торговли (ГАТТ) и Всемирной торговой организации (ВТО).

Соглашение по применению ст. VI Генерального соглашения по тарифам и торговле (1994 г.). Суть этого соглашения заключается в том, чтобы определить, какие товары могут являться демпинговыми и какие антидемпинговые меры следует применять. Итак, демпинговым называется товар, который экспортируется по цене ниже его нормальной стоимости при нормальном ходе торговли. При этом доказать, что товар действительно является таковым, должны компетентные органы. В целом соглашение направлено против причинения вреда национальной экономике либо предоставления компенсации, если вред был нанесен при ввозе дешевого импорта¹.

Соглашение по защитным мерам. Затрагивает в основном ст. XIX ГАТТ 1994 г. Смысл этого документа состоит в том, что каждый член соглашения может временно ограничить ввоз импортной продукции в случае нанесения или угрозы нанесения серьезного вреда какой-либо отрасли национального производства, производящей аналогичный товар. Какие защитные меры могут быть введены? Это может быть увеличение тарифов либо введение ограничения количества импортируемой продукции. Подобные меры носят временный характер, поскольку могут быть применены в течение максимум 8 лет. Правда, для развивающихся стран оговорены некоторые нюансы (ст. 9): во-первых, они могут вводить защитные меры сверх максимального срока на 2 года, стало быть, максимальный период мер будет составлять 10 лет;

¹ *Соглашение по применению статьи VI ГАТТ // Комитет РСНП по интеграции, торгово-таможенной политике и ВТО. URL: http://www.rgwto.com/wto.asp?id=3668&doc_id=2113/.*

во-вторых, могут повторно прибегать к данным мерам к тем же товарам по истечении половины срока, в течение которого применялась подобная мера (но не менее двух лет). Однако страны-экспортеры вправе претендовать на эквивалентную компенсацию в ответ на меры страны-импортера, но не ранее чем через 3 года после введения специальных защитных мер.

Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам. Суть данного соглашения — запретить либо ограничить субсидии для экспортируемых товаров (запрещенные субсидии), с целью предотвращения нанесения серьезного ущерба экономике страны-импортера, по причине того, что таким образом искажаются рыночные механизмы конкуренции. Страна-член, которой был нанесен доказанный ущерб от субсидий, применяемых другим государством, может ввести эквивалентную компенсационную пошлину, если страна-экспортер отказывается отменять субсидирование, либо может добиться отмены, в случае принятия Органом по урегулированию торговых споров соответствующего решения. Кроме прочего, следует выделить так называемые разрешенные субсидии, т. е. субсидии, не дающие оснований для принятия мер и не наносящие существенный вред странам-экспортерам: помощь на исследовательскую деятельность, финансирование неблагополучных регионов, помощь предприятиям в обновлении производственных мощностей в случае введении новых требований по охране окружающей среды. Предусмотрены особые уступки для развивающихся стран и стран с переходной экономикой.

Далее, перейдем к основным правовым актам Евразийской системы права (ЕврАзЭС), регулирующим международные экономические отношения.

Решение № 138 «О механизме защиты внутренних рынков государств — членов ЕврАзЭС в условиях неприменения специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер во взаимной торговле». В данном акте разработаны механизмы защиты внутренних рынков в условиях неприменения специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер во взаимной торговле государств — членов ЕврАзЭС. Рекомендуются проведение консультаций, где предлагаются варианты разрешения конфликтных ситуаций до принятия определенных мер. Если не удастся достигнуть договоренностей, тогда вопрос о мерах по защите внутреннего рынка конкретного государства передается на рассмотрение специальной комиссии. Комиссия дает свои рекомендации по урегулированию проблемы без применения выше оговоренных мер либо предлагает принять более мягкие меры, если это возможно. Однако государство, которому был нанесен ущерб, имеет право принять собственные меры по защите своего рынка, кото-

рые не противоречат ранее заключенным договоренностям. Говорится и о том, что при доказательстве и определении ущерба (угрозе нанесения ущерба) [1], который был нанесен в результате возросшего импорта, демпинга или субсидирования товара, должна использоваться единая методика всеми членами сообщества.

Следует также иметь в виду следующие правовые акты: «Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза» (подписанный 11 апреля 2017 г. в Москве), решение № 60 «О Концепции создания Интегрированной информационной системы внешней и взаимной торговли Таможенного союза и первоочередных мерах по ее реализации» и др.

Также следует отметить, что международный финансовый контроль базируется на международно-правовых мерах по борьбе с преступностью в финансовой сфере. Основой его является Конвенция по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Нормы этой Конвенции имплементированы в российское законодательство.

Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» направлен на защиту прав и законных интересов граждан, общества и государства путем создания правового механизма противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Он регулирует отношения граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства, организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, а также государственных органов, осуществляющих контроль на территории РФ за проведением операций с денежными средствами или иным имуществом, в целях предупреждения, выявления и пресечения деяний, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма.

В соответствии с международными договорами РФ действие закона распространяется на физических и юридических лиц, которые осуществляют операции с денежными средствами или иным имуществом вне пределов Российской Федерации.

Библиографический список

1. *Колоткина О. А.* Дифференциация видов безопасности в российском законодательстве: теоретико-правовой анализ // Российская юстиция. 2018. № 11. С. 31–34.

2. *Ягофарова И. Д.* Особенности правового регулирования конкуренции в Российской Федерации // Конкурентоспособность субъектов хозяйствования

в условиях новых вызовов внешней среды: проблемы и пути их решения: сб. материалов XX Междунар. науч.-практ. конф. (9 апреля 2018 г.) / под общ. ред. Н. В. Мальцева. Екатеринбург: УГГУ, 2018. С. 592–596.

Н. С. Громова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Финансовый контроль в России как форма противодействия экстремизму

Рассматриваются вопросы организации финансового контроля в России как формы противодействия экстремистской деятельности, так как данный вид противоправной деятельности в последние годы во многом предопределяется спецификой экономических отношений в государстве. Выявляются ключевые направления необходимых трансформаций с целью совершенствования механизма противодействия экстремистской деятельности с учетом направленности финансовых потоков интровертивного и экстравертивного типов.

Ключевые слова: финансовый контроль; экстремизм; противодействие.

Мировые тенденции развития правовых отношений указывают на тот факт, что существует принципиальная взаимосвязь между уровнем экономической преступности в государстве и его предрасположенностью к формированию организаций экстремистской направленности на собственной территории. Так, можем утверждать, что ресурсно-экономическая база международного и внутрис государственного экстремизма формируется за счет увеличения доли экономических преступлений, что приводит к росту угрозы распространения указанного вида антиобщественной противоправной деятельности. Следовательно, актуальным представляется рассмотрение способов финансового контроля, что может представлять собой форму противодействия данному виду противоправной деятельности.

Нельзя не заметить, что, рассматривая угрозу экстремизма в современном обществе, ученые чаще обращаются к вопросам идеологического противодействия, что, конечно, оправдано, но не является единственным направлением в рамках антиэкстремистской превентивной политики. Важным аспектом рассмотрения проблемы противодействия экстремизму выступает тот факт, что данный вид преступлений имеет не только антиобщественный, но и антигосударственный характер, а следовательно, представляется максимально приоритетным в процессе оптимизации государственной политики. Экстремистская деятельность представляет собой угрозу как сложившимся общественным отношениям, так и основам конституционного строя, что предполагает достаточно большие финансовые затраты для организаторов.

Это указывает на необходимость масштабного противодействия в вопросах построения адекватной вызовам финансовой политики. Формирование правовой базы в этом вопросе частично осуществляется. Так, Федеральный закон № 114-ФЗ «О противодействии экстремистской деятельности» в ст. 1 указывает, что не только собственно сами действия по насильственному изменению основ конституционного строя и нарушению целостности Российской Федерации, а также нарушение прав, свобод и законных интересов человека и гражданина в зависимости от его социальной, расовой, национальной, религиозной или языковой принадлежности или отношения к религии подпадают под определение экстремизма, но и финансирование этих действий выступает равнозначным в правовом плане и входит в дефиницию правовой нормы. Можно отметить и Федеральный закон № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», который представляется частично смежным с предметом данного исследования в силу родо-видовых отношений экстремизма и терроризма и выступает уже напрямую связанным с вопросами именно экономического характера.

Современные финансовые потоки в сфере экстремистской деятельности имеют два направления: интровертивные и экстравертивные. Интровертивные, или внутренние, направлены на поддержание деятельности самих экстремистских организаций и их самофинансирование за счет осуществления деятельности как в противоправном, так и во вполне правовом поле. Здесь речь идет о целевой обусловленности финансовой деятельности организации, т. е. участники экономических отношений находятся в пределах одного поля и прекрасно осознают единство собственных идеологических установок. В данном случае финансовый контроль позволит не только прекратить экономические условия существования таких организаций, но и даст возможность призвать к ответственности их участников. Можно предположить, что в данном процессе наибольшую роль должен играть государственный контроль, так как в процессе попустительства в этом вопросе государство теряет контроль за поступлением доходов и процессом расходования государственных денежных средств. Нельзя не отметить, что парламентский контроль здесь является одним из наиболее важных этапов, позволяющих связать законодательную и правоприменительную деятельность.

Экстравертивные, иначе внешние, — ориентированы на привлечение субъектов правового поля к противоправной деятельности либо с целью получения дополнительного финансирования (маскируется цель и приглашаются инвесторы, не осведомленные об истинной

направленности интересов организации, что позволяет получить вполне легальные инвестиции на осуществление противоправной деятельности), либо, наоборот, с целью легализации доходов, полученных преступным путем (скрывается путь получения доходов, но сами доходы как раз необходимо перевести в правовое поле для их дальнейшего использования на иные, неэкстермистские цели, т. е. выступает определенного рода формой монетизации выгоды). Стоит отметить, что в последние годы все чаще появляется точка зрения, которая представляется достаточно актуальной, что «терроризм и экстремизм — это новый и быстрый способ заработать деньги. Это как игра на фондовом рынке...» [3, с. 124]. Нельзя не обратить внимание на тот факт, что экстремизация современной молодежной культуры во многом обусловлена совершенно не идеологическими, а коммерческими предпосылками. Одним из направлений должен выступать комплексный непрерывный финансовый мониторинг как вид финансового контроля, что позволит минимизировать сформировавшиеся на данный момент субъективные предпосылки для осуществления контрольной деятельности. Так, рассматривая понятие «сомнительная операция», мы сталкиваемся, как отмечает Г. Ф. Ручкина, с «внутренними убеждениями сотрудника» [2, с. 10]. Однако нельзя забывать, что именно кредитные организации выступают «основными субъектами финансового мониторинга, на которые возложена обязанность по организации и осуществлению внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [1, с. 440].

В этом аспекте имеет значение общественный контроль, который мог бы обеспечить первичный контроль для инициализации дальнейших процедур. Отметим, что имеющаяся практика привлечения граждан к выявлению содержательной стороны спорных материалов в сети Интернет с возможностью подачи заявления в правоохранительные органы дает результаты, пусть не всегда однозначные, но все же вполне ощутимые, что немаловажно в вопросах противодействия такой серьезной угрозе, как экстремизм.

Экстравертивные процессы имеют и глобальные последствия, так как, помимо эскалации внутрисоциальной противоправной деятельности, может происходить интеграция в международные процессы, например финансирование террористической деятельности в соседних государствах или в любой точке земного шара с применением современных технологий. Данный аспект также указывает на формирование широкого спектра предпосылок репутационных рисков для государства в связи с существованием подобных финансовых потоков. Более того, стоит согласиться с мнением А. Б. Яковлева о пролонгиро-

ванных последствиях, так как «организации, происходящие из указанного государства, вынуждены терпеть различного рода неудобства при совершении внешнеэкономических сделок» [4, с. 90].

Таким образом, можем сделать вывод, что противодействие экстремизму должно иметь комплексный характер не только на уровне идеолого-политическом, но и на финансовом. Контроль в этой сфере позволит перекрыть целый ряд финансовых потоков, в первую очередь экстравертивного типа, обеспечивающих на данный момент функционирование организаций, преследующих противоправные цели. Данные потоки представляются более контролируруемыми, поскольку субъекты, вступающие при этом в экономические отношения, не изолированы от иных правоотношений (как в случае с интровертивными). Комплексный многоуровневый контроль сможет сделать многих участников экономической активности более внимательными к сотрудничеству в правовом поле, очертив более четко его границы для лиц, заинтересованных в официальной деятельности, так как на данный момент целый ряд непродуманных действий является следствием не злого умысла, а простой правовой безграмотности. В свою очередь это даст возможность минимизировать угрозу существующему конституционному строю и сложившимся общественным отношениям, оптимизировав финансовый контроль и придав характер одной из форм противодействия экстремизму.

Библиографический список

1. *Перспективы* применения механизмов замораживания, ареста и конфискации преступных активов, механизмов управления конфискованными активами / В. И. Лафитский и др. М.: ИЗИСП при Правительстве РФ, 2014.
2. *Ручкина Г. Ф.* Проблемные кредитные организации в банковской сфере Российской Федерации (финансово-правовой аспект) // *Банковское право*. 2008. № 4. С. 8–11.
3. *Частнов К. С.* Организация деятельности ОВД по подрыву экономических основ экстремистской и террористической деятельности // *Вестник НГИЭИ*. 2013. № 7(26). С. 123–129.
4. *Яковлев А. Б.* Противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма как вид финансового контроля // *Актуальные проблемы российского права*. 2019. № 5(102). С. 86–92.

А. Д. Копырина, А. К. Измогенов
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Совершенствование аудита эффективности в муниципальных образованиях

Рассмотрена сущность аудита эффективности использования бюджетных средств в рамках перехода к бюджетированию, ориентированному на результат. Выявлены проблемы при осуществлении данного метода финансового контроля, а также предложены соответствующие пути их решений.

Ключевые слова: аудит эффективности; муниципальные образования; контрольно-счетные органы; критерии аудита эффективности.

В ходе реформы бюджетного процесса, недавно проведенной в Российской Федерации, осуществлен переход к бюджетированию, ориентированному на результат. Это потребовало от органов внешнего государственного финансового контроля внедрение новых подходов в оценке результатов финансового менеджмента, которые позволили бы установить степень достижения запланированных социально-экономических результатов и могли дать оценку эффективности управления государственными и муниципальными финансами.

В целях совершенствования процесса внешнего государственного финансового контроля многими контрольно-счетными органами вводится в практику новый для Российской Федерации метод государственного (муниципального) финансового контроля — аудит эффективности использования бюджетных средств.

Для полноценного понимания сущности аудита эффективности рассмотрим несколько точек зрения на его понятие (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Точки зрения российских ученых на понятие «аудит эффективности»

Автор	Понятие «аудит эффективности»
Е. И. Иванова [1, с. 20]	Аудит эффективности — организованный, целенаправленный, системный процесс получения объективных данных о результативности, экономической и продуктивности экономической деятельности объекта аудита для установления уровня соответствия этих данных определенным критериям для того, чтобы выразить мнение об эффективности деятельности объекта аудита и дать рекомендации, направленные на повышение эффективности
А. Н. Саунин [2, с. 200]	Аудит эффективности — финансовый контроль экономических и социальных результатов использования государственных средств

Автор	Понятие «аудит эффективности»
С. Н. Рябухин [3, с. 55]	Аудит эффективности — организованная, целенаправленная, систематизированная, а также объективная проверка деятельности органов государственной власти в части расходования финансовых средств и сохранности государственного имущества, а также одно из направлений деятельности государственной организации или же функционально-ориентированная область использования бюджетных средств, охватывающая ряд ведомств и организаций

На взгляд авторов, наиболее полным и всеобъемлющим определением, раскрывающим сущность аудита эффективности, является определение, которое дала Е. И. Иванова. Это связано с тем, что в определении четко прослеживается объект исследования, цель и его результат.

Рассуждая о нынешнем состоянии аудита эффективности в муниципальных образованиях, можно отметить, что есть объективные трудности при осуществлении данного метода финансового контроля, заложенные в российском законодательстве.

Так, в Федеральном законе № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» отсутствует полномочие по проведению этими органами аудита эффективности использования бюджетных средств.

В ст. 34 Федерального закона № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» отсутствует четкая позиция о создании контрольно-счетных органов в муниципальных образованиях как самостоятельных органов. Таким образом, необходимость их создания законодательно не установлена. Поэтому, если в каком-либо муниципальном образовании отсутствует контрольно-счетный орган, то и о проведении аудита эффективности бюджетных средств не может быть и речи.

Соответственно, для решения данной проблемы необходимо, чтобы представительный орган муниципального образования принял решение о создании контрольно-счетного органа. Данное мероприятие позволит решить множество проблем, связанных с неэффективным использованием средств бюджетов муниципальных образований.

Но в ряде уже действующих в статусе органов местного самоуправления контрольно-счетных органов также существуют проблемы, связанные с проведением аудита эффективности. Данное полномочие должно быть закреплено в положении о контрольно-счетном органе муниципального образования, должен быть разработан и принят стандарт проведения аудита эффективности.

Однако разработка такого стандарта для контрольно-счетного органа муниципального образования становится проблематичной. Ведь даже в Стандарте финансового контроля Счетной палаты Российской Федерации СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств», который берется за основу для разработки своих стандартов контрольно-счетными органами, отсутствуют конкретные формулировки критериев при проведении аудита эффективности использования бюджетных средств, а также его цели и конечные результаты.

Критерии аудита эффективности устанавливаются субъектом контроля самостоятельно, что может вызывать сомнения в правильности их применения, а также вызвать вопрос об их объективности.

Уже сейчас необходимо сформулировать такие критерии показателей эффективности использования средств как государственных, так и муниципальных бюджетов, чтобы аудит эффективности нашел свое место и развитие в системе государственного (муниципального) финансового контроля.

Все вышесказанное подтверждается авторами многих российских публикаций, но до сих пор нет четкого определения критериев аудита эффективности использования бюджетных средств.

Авторы предлагают ввести следующие критерии для проведения аудита эффективности бюджетных средств (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Авторские критерии для проведения аудита эффективности использования средств местных бюджетов

Критерии	Трактовка критериев
Эффективность выполнения муниципальных программ	<p>Данный критерий поможет понять, эффективно ли были затрачены бюджетные средства в рамках муниципальной программы.</p> <p>Для того чтобы определить эффективность выполнения муниципальных программ, необходимо найти соотношение прямого достигнутого результата к показателям освоения бюджетных средств</p>
Выполнение плановых показателей бюджета	<p>Данный критерий поможет понять, были ли фактически выполнены плановые показатели бюджета муниципального образования.</p> <p>Для того чтобы определить выполнение плановых показателей местного бюджета, необходимо найти процент соотношения фактических показателей к плановым</p>
Доля количества исполненных контрактов по плану закупок муниципальных бюджетов к их плановым показателям	<p>Данный критерий поможет понять, какое фактическое количество контрактов было заключено по итогам года.</p> <p>Для того чтобы определить фактическое выполнение плановых показателей по муниципальным закупкам, необходимо найти процент соотношения исполненных контрактов к запланированным в установленный период</p>

Критерии	Трактовка критериев
Динамика результатов муниципальных программ	<p>Данный критерий поможет понять, как ежегодно выполняются муниципальные программы, понять их динамику и выявить отклонения.</p> <p>Для того чтобы определить динамику муниципальных программ, особенно среднесрочных и долгосрочных, необходимо сопоставить показатели оцениваемого периода с аналогичными показателями прошлых лет</p>
Доля прямых достигнутых результатов муниципальной программы	<p>Данный критерий поможет понять, были ли фактически достигнуты плановые показатели муниципальной программы, независимо от количества потраченных средств.</p> <p>Для того чтобы оценить достигнутый результат по одной взятой муниципальной программе, необходимо соотнести фактически достигнутые количественные показатели каждого мероприятия с плановыми показателями</p>
Своевременность принятия нормативно-правовых актов органами для реализации муниципальных программ	<p>Данный критерий поможет понять, были ли со стороны органов местного самоуправления нарушены сроки принятия нормативных актов, которые повлияли на бюджетный процесс в целом.</p> <p>Для того чтобы провести анализ по данному критерию, необходимо найти соотношение несвоевременно принятых нормативных актов и общего числа принятых актов в нормативные сроки.</p> <p>К таким нормативным актам можно отнести постановление администрации об исполнении бюджета и муниципальных программ</p>

Следует учитывать, что при проведении аудита эффективности оцениваются такие слагаемые, как:

экономичность, характеризующаяся соотношением между затраченными ресурсами и результатами их использования;

результативность, выражающаяся в степени достижения намеченных целей или решения поставленных задач;

продуктивность, заключающаяся в степени рациональности использования ресурсов.

В целом, подводя итог исследования, можно прийти к выводу о том, что практика применения аудита эффективности в муниципальных образованиях недостаточно развита. Это, в основном, связано с недоработками нормативных актов, регулирующих данный метод финансового контроля. Возможно, российским государственным и муниципальным аудиторам стоит перенять опыт зарубежных стран, например Канады, которая активно применяет аудит эффективности при осуществлении контроля за бюджетными средствами.

Законодательное определение критериев аудита эффективности необходимо уже сейчас, так как данный метод финансового контроля

является немаловажным этапом в процессе совершенствования системы государственного (муниципального) финансового контроля, отвечающей потребностям реформирования системы государственного финансового контроля.

Библиографический список

1. *Иванова Е. И.* Аудит эффективности в рыночной экономике. М.: КноРус, 2009.
2. *Рябухин С. Н.* Аудит эффективности государственных расходов в современной практике финансового контроля // *Финансы*. 2003. № 4. С. 54–56.
3. *Саунин А. Н.* Аудит эффективности в России: методика и практика. М.: Воентехиздат, 2010.

Формирование доходов и планирование расходов бюджета бюджетной системы РФ

Ю. С. Долганова, Т. А. Черкашина, Л. В. Шаньгина
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Стимулирующие налоговые расходы: вопросы оценки эффективности

Исследуются природа налоговых расходов, их сходство с прямыми бюджетными расходами, возможности государственного контроля налоговых расходов. Отмечены проблемные вопросы осуществления оценки эффективности налоговых расходов. Обозначены отдельные шаги по совершенствованию применения стимулирующих налоговых льгот, оценки их эффективности.

Ключевые слова: налоговые расходы; стимулирующие налоговые расходы; эффективность налоговых расходов; оценка эффективности и контроль налоговых расходов.

Федеральным законом от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ в Бюджетный кодекс РФ (далее — БК РФ) введено понятие налоговых расходов, ранее концептуально обоснованное в научной литературе и документах финансового блока Правительства и подразумевающее выпадающие доходы бюджетов любого уровня, возникающие в связи с применением налоговых льгот, освобождений и иных преференций по налогам и платежам в бюджет и внебюджетные фонды. Федеральный законодатель указывает на обусловленность налоговых расходов целями госпрограмм, целями социально-экономического развития территорий и на принадлежность их к мерам публичной поддержки (ст. 6 БК РФ), что дает основания рассматривать налоговые расходы как альтернативу прямому финансированию из бюджетов (субсидиям, бюджетным инвестициям, кредитам), проводить сравнительный анализ эффективности налоговых преференций и бюджетных расходов, учитывать итоги оценки эффективности налоговых льгот при распределении регионам необусловленных межбюджетных трансфертов¹.

Несмотря на то, что налоговые расходы, исходя из норм БК РФ, не являются в настоящее время объектом бюджетного контроля, ст. 174.3 БК РФ установлена обязанность всех публично-правовых об-

¹ Концепция повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах, утв. Распоряжением Правительства РФ от 31 января 2019 г. № 117-р.

разований по созданию единой системы мониторинга и оценки налоговых расходов, учету данной оценки при подготовке основных направлений бюджетной и налоговой политики, при определении эффективности госпрограмм, что можно рассматриваться как начало имплементации налоговых расходов в бюджетный процесс. Закрепление в БК РФ понятия «налоговые расходы» в качестве мер господдержки «требует решения таких вопросов, как...включение налоговых расходов в сферу государственного финансового контроля, включение информации о налоговых расходах в состав бюджетной отчетности» [3, с. 127].

Данный довод находит свое практическое подтверждение в утвержденных постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов РФ и муниципальных образований» (далее — Общие требования), которые закрепляют обязанность по оценке объемов и эффективности применяемых регионами и муниципалитетами налоговых льгот за «кураторами» — органами государственной власти (местного самоуправления), ответственными за достижение целей государственных (муниципальных) программ, устанавливают требования к оценке целесообразности и результативности налоговых расходов, формам и срокам отчетности для региональных властей и налоговых органов по вопросам предоставления и использования льгот.

При этом, являясь альтернативой прямому бюджетному финансированию, налоговые расходы во многих случаях характеризуются бессрочностью и безадресностью, что в итоге влечет недостаточную обоснованность их предоставления и бесконтрольность дальнейшего использования.

Сказанное справедливо и для стимулирующих налоговых расходов, к которым, согласно Общим требованиям, относятся расходы, предполагающие стимулирование экономической активности хозяйствующих субъектов и последующий рост налоговых поступлений в субфедеральные бюджеты. В отношении данных расходов Общие требования рекомендуют оценивать не только их целесообразность и вклад в достижение показателей госпрограмм, но и совокупный бюджетный эффект, обозначаемый в качестве одного из критериев результативности налоговых расходов и рассчитываемый как изменение дисконтированных объемов налогов, поступивших в субнациональный бюджет до введения налоговой льготы и после (в результате) ее введения. Подобный оценивающий подход к влиянию стимулирующих налоговых привилегий на рост (снижение) объемов налоговых поступлений представляется обоснованным.

Посредством налоговых стимулов (как, впрочем, и прямых бюджетных расходов) государство поощряет общественно полезную деятельность хозяйствующих субъектов, интернализируя положительные экстерналии, возникающие в результате такой деятельности, снижая внутренние предельные издержки производителей и добиваясь необходимого социуму объема выпуска общественно-полезных благ. В связи с этим заведомая возмездность отношений между государством и получателем стимулирующей налоговой льготы порождает не только потенциальное обязательство налогоплательщика по производству указанных общественно значимых благ (потенциальное, поскольку оно зависит от состояния налогооблагаемой базы и волеизъявления налогоплательщика на получение льготы), но и безусловную обязанность властных структур, представляющих интересы публичного собственника, по осуществлению контроля за достижением общественно полезного результата, получаемого ценой сокращения доходов бюджета из-за применения налоговых льгот.

По мнению отдельных исследователей, налоговые льготы должны подвергаться такому же тщательному контролю, как и прямые расходы» [3, с. 126–127]. При этом, если контроль за бюджетными расходами в настоящее время достаточно отлажен и действенен, то налоговое стимулирование «обременено лишь контрольными процедурами со стороны налоговых органов» [4, с. 73].

С самых общих позиций можно охарактеризовать бюджетный (государственный финансовый) контроль, представив его как действия уполномоченных публичным собственником лиц по проверке целесообразности и правомерности принятия денежных (финансовых) обязательств, правомерности и эффективности исполнения данных обязательств участниками бюджетного процесса, а также по проверке исполнения их контрагентами встречных обязательств, выражающихся в производстве вышеуказанных общественно полезных благ.

Если данную конструкцию попробовать применить к налоговым расходам, то выяснится, что далеко не во всех случаях возможно установить конкретизированную показателями цель предоставления налоговой преференции, а тем более количественное (в том числе в денежном выражении) значение результата — социального, фискального или экономического эффекта, который ожидается в силу действий налогоплательщика по производству общественно полезных благ в обмен на налоговые преференции. Неконкретность, «размытость» встречного обязательства получателя налоговой льготы на стадии «принятия обязательств» не позволяет, в свою очередь, осуществить своевременный и полноценный контроль налоговых расходов, в том числе оценить их эффективность, более того — не обеспечивает законного права требо-

вать исполнения налогоплательщиком-«контрагентом» своих обязательств.

Отсутствие временных ориентиров появления ожидаемого эффекта также препятствует осуществлению контроля налоговых расходов. Неопределенность временного лага проявления эффекта после введения налоговой льготы — очень серьезная проблема в методологии обоснования оценки эффективности налоговых расходов. Правильное временное соотношение налоговых расходов и эффектов является необходимым условием для адекватной оценки налоговых льгот; эффективность льготы может быть определена только «за полный период — от ее введения до конца действия» [4, с. 81–82]. В свете вышесказанного представляется нерешенным вопрос определения временного лага между предоставлением налоговой льготы и появлением ожидаемого результата в методике оценки совокупного бюджетного эффекта стимулирующих налоговых расходов, содержащейся в Общих требованиях. Методикой произвольно установлена протяженность временного лага — 5 отчетных лет. При недостаточности данного времени для проявления реального эффекта от действия льготы расчет покажет отрицательный бюджетный эффект налоговых расходов, что может отразиться на распределении межбюджетных трансфертов регионам.

Проблема «временного лага» может быть в значительной степени нивелирована только в случае целевого характера предоставления стимулирующей налоговой льготы, благодаря чему будут установлены конкретные результирующие показатели налоговых расходов, а, соответственно, и временной период их достижения. В этом отношении перспективными мерами льготирования представляются налоговые преференции с ограниченным сроком действия по налогу на прибыль организаций и на имущество организаций в рамках реализации инвестиционных проектов, специальных инвестиционных контрактов, соглашений о государственно-частном партнерстве. Целевым инструментом льготирования представляются инвестиционные налоговые вычеты, результативность применения которых можно обеспечить путем определения в качестве получателей вычетов организаций, заключивших с региональными властями соглашения по реализации инвестиционных мероприятий.

Обоснованным представляется мнение авторов, предлагающих определять «...структуру налоговых расходов в программном бюджете исходя из конкретных целей» [2, с. 135], «...устанавливать конкретные цели, четкие критерии и условия, при которых налоговые льготы могут быть использованы...установить конкретный срок действия той или иной льготы» [5, с. 93], закрепить в законодательстве конкурсно-

экспертный порядок получения налоговых преференций вместо заявительного, а также нормы, позволяющие определять размер налоговой льготы по конкретному налогу в связи с реализацией инвестиционного проекта только после оценки бюджетной эффективности проекта [1, с. 81].

При этом следует весьма взвешенно относиться к итогам оценки бюджетного эффекта в виде роста (снижения) налоговых поступлений, поскольку во многих случаях ожидаемый конечный результат не предусматривает роста отчислений с прибыли (с имущества) организации, а выражается в производстве общественно полезных благ (разработке НИОКР, улучшении экологической обстановки и пр.). По этой причине представляется целесообразным дополнить Общие требования формулой расчета экономического эффекта налоговых расходов — по аналогии с совокупным бюджетным эффектом, — определив в качестве показателя обусловленное применением льготы изменение выручки, суммы оборотных средств, объема инвестиций либо изменение объема отгруженной продукции у предприятия — получателя налоговой льготы. Корректно установленные показатели экономического эффекта будут способны адекватно отразить уровень достижения целей программных мероприятий, поскольку явятся выражением динамики объемов производства вышерассмотренных общественно полезных благ, ради которого и осуществляются налоговые расходы.

Формат статьи не позволяет остановиться на иных проблемах оценки эффективности налоговых расходов. Вместе с тем представляется очевидной исключительная актуальность вопросов становления и совершенствования государственного контроля налоговых расходов бюджетов.

Библиографический список

1. Журавлева Н. А. Влияние налоговой системы на активизацию инновационных процессов в экономике // *Этап: экономическая теория, анализ, практика*. 2013. № 5. С. 67–84.
2. Кириллова О. С. О новых подходах к администрированию налоговых расходов и оценке их эффективности // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2018. № 2(71). С. 131–135.
3. Кузьменко В. В., Бескоровайная Н. С., Никитенко Т. В. Актуальные вопросы оценки эффективности налоговых льгот // *Экономика. Налоги. Право*. 2015. № 5. С. 123–127.
4. Майбуров И. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи // *Экономика и общество*. 2013. № 4. С. 71–91.
5. Пансков В. Г. Налоговое регулирование как инструмент подъема экономики // *Этап: экономическая теория, анализ, практика*. 2019. № 3. С. 86–99.

К. А. Федорова

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Электронные сервисы Федеральной налоговой службы

Рассматривается актуальность применения электронных сервисов Федеральной налоговой службы. Выделяются положительные стороны и недостатки электронной системы.

Ключевые слова: Федеральная налоговая служба; электронная система; электронные сервисы; обслуживание; информация; налогоплательщик; уплата налогов.

Функции Федеральной налоговой службы заключаются в осуществлении контроля:

за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах;

за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью зачисления в бюджеты бюджетной системы РФ налогов, сборов, страховых взносов, иных обязательных платежей;

за производством и оборотом табачной продукции;

за использованием контрольно-кассовой техники;

за проведением валютных операций в случаях, определенных российским законодательством¹.

Во многом эффективность функционирования Федеральной налоговой службы определяется возможностью получить информацию о налогоплательщиках и довести необходимую информацию до них. Однако личное общение граждан с сотрудниками Федеральной налоговой службы отнимает много времени, а зачастую и затруднен, так как график работы государственных органов в большинстве случаев совпадает с графиком работы граждан.

Устранить данные проблемы помогает внедрение электронных сервисов Федеральной налоговой службы. Использование цифровых технологий в работе налоговых органов — это не модный тренд, а жизненная необходимость, позволяющая как оптимизировать затраты налоговых органов на обработку информации, так и удовлетворить потребности налогоплательщиков в обеспечении большей доступности государственного органа. Создание электронных сервисов создает благоприятные условия для улучшения качества обслуживания юридических и физических лиц. Пользуясь электронными сервисами, они могут получать необходимые справки, подавать налоговую отчетность,

¹ О Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506.

получать консультации по налоговым вопросам, своевременно уплачивать налоги и сборы.

Внедряя в практику своей деятельности электронные сервисы, Федеральная налоговая служба к настоящему времени создала одну из наиболее разветвленных и эффективно функционирующих информационных систем в стране [2, с. 46].

До создания электронных сервисов налогоплательщикам приходилось по многим вопросам обращаться непосредственно в налоговую инспекцию, а все документы были на бумажном носителе. Общение налоговых органов с налогоплательщиками посредством бумажных носителей требовало затрат времени обеих сторон. Например:

физическому лицу для того, чтобы оплатить налоги, нужно было дожидаться квитанции, после чего обратиться в банк для ее оплаты, при этом нередкими были случаи, когда квитанция по каким-либо причинам не приходила (откуда и появлялись несвоевременная уплата или вообще неуплата налога);

для оформления льгот по налогам необходимо было лично явиться в налоговую инспекцию с подтверждающими документами;

и еще много других вопросов можно было решить только путем личного посещения налоговой инспекции [1].

С появлением электронных сервисов все стало значительно проще. В настоящее время на сайте Федеральной налоговой службы есть электронные сервисы, способствующие упрощению уплаты налогов, такие как «Личные кабинеты» и «Уплата налогов и пошлин». В личном кабинете есть возможность посмотреть информацию о начисленных налогах, уплатить налоги, а также подать заявление без личного посещения о получении льготы по налогам. Создание этих электронных сервисов способствует повышению количества своевременно поступивших налоговых сборов в бюджет¹.

Можно выделить следующие цели создания электронной системы:

обеспечение доступа налогоплательщиков к информации о деятельности налоговых органов Российской Федерации;

информирование налогоплательщиков о налоговом законодательстве Российской Федерации;

снижение уровня бумажного документооборота с внешними источниками и получателями информации;

формирование позитивного общественного мнения и повышение интереса к деятельности налоговых органов;

¹ *Официальный сайт* Федеральной налоговой службы. URL: <https://www.nalog.ru>.

всестороннее освещение работы налоговых органов и популяризация деятельности налоговых органов¹.

Налогоплательщики могут пользоваться сервисами Федеральной налоговой службы на главной странице сайта, а также посещая региональные странички. На главной странице сайта Федеральной налоговой службы они найдут следующие разделы: «Личные кабинеты», «Уплата налогов и пошлин», «Регистрация бизнеса», «Сведения об ИНН», «Сведения из реестров», «Налоговые калькуляторы», «Риски бизнеса», «Налоговый учет» и некоторые другие [1, с. 488].

Налогоплательщик может воспользоваться электронным сервисом, зайдя на официальный сайт Федеральной налоговой службы по адресу <https://www.nalog.ru> (для пользования электронным сервисом «Личный кабинет» нужно получить логин и пароль в налоговой инспекции, для чего достаточно предъявить документ, удостоверяющий личность)².

Изучив электронные сервисы Федеральной налоговой службы России, можно выделить их положительные стороны и недостатки.

Положительные стороны электронных сервисов сайта Федеральной налоговой службы России:

удобное и быстрое получение необходимой информации налогоплательщиком;

быстрое и легкое направление обращений в налоговый орган для разъяснения возникших вопросов;

экономия времени налогоплательщиков, в связи с отсутствием необходимости лично посещать налоговую инспекцию;

уменьшение очередей в налоговой инспекции;

уменьшение нагрузки на сотрудников налоговой инспекции.

В качестве недостатков электронных сервисов сайта Федеральной налоговой службы России можно отметить, что:

для получения доступа в личный кабинет необходимо обратиться лично в налоговый орган с паспортом;

перечень услуг на сайте Федеральной налоговой службы не является полным, требуется дальнейшее развитие электронных сервисов, наполнение их необходимой информацией.

Одной из самых острых проблем, касающихся взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, является сложность и противоречивость налогового законодательства. Налоговый кодекс РФ достаточно сложен в понимании, в него даже в течение одного года

¹ Об интернет-сайте ФНС России: Приказ Федеральной налоговой службы от 2 июля 2007 г. № ММ-3-18/407.

² Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: <https://www.nalog.ru>.

вносится значительное количество изменений, которые необходимо постоянно отслеживать. Своевременная публикация изменений налогового законодательства с соответствующими разъяснениями может способствовать лучшему пониманию происходящих процессов в динамике законодательства о налогах и сборах, а также сократить количество судебных споров в сфере налогообложения. Одним из предложений, которые могли бы повысить эффективность функционирования электронных сервисов, является интернет-рассылка изменений и разъяснений налогового законодательства тем налогоплательщикам, которым это интересно, необходимо для работы и принесло бы ощутимую пользу.

Дальнейшее выявление ключевых проблем в работе с юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами позволит внедрять новые электронные сервисы, направленные на увеличение количества обращений через каналы связи, что в перспективе снизит объемы личных обращений и обращений почтой и увеличит количество обращений через каналы связи. Уменьшение обращений на бумажном носителе сэкономит природные ресурсы. При этом важно отметить, что удаленные обращения через каналы связи существенно упрощают работу как налоговых органов, так и налогоплательщиков, экономя время обеим сторонам, упрощая систему документооборота.

Библиографический список

1. *Быкова Н. Н., Нуриев Р. Г.* Электронные сервисы налоговых органов Российской Федерации // Молодой ученый. 2015. № 23. С. 487–490.
2. *Лучинина Е. А.* Развитие электронных сервисов налоговой службы // Журнал налоги и финансы. 2015. С. 45–47.

А. В. Курдюмов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Протекционизм как фактор развития агропромышленного комплекса в условиях интеграции информационно-цифровых систем¹

Статья посвящена анализу государственной политики в сфере развития АПК в условиях интеграции информационно-цифровых систем. Проанализированы меры государственной поддержки сельского хозяйства России, в том числе анализ использования организациями информационно-коммуникационных технологий.

Ключевые слова: протекционизм; информационно-цифровая система; агропромышленный комплекс; информационные технологии.

Экономическая ситуация трех последних десятилетий показала важность аграрного сектора в системе национальной безопасности страны, благодаря которому обеспечивается продовольственная и экономическая безопасность. Наряду с этим в условиях ускоренных темпов развития информационных технологий во всех отраслях и сферах жизнедеятельности человека существует комплекс нерешенных проблем в АПК, одной из которых является ограниченное информационное обеспечение.

В условиях повышения эффективности управления государственными информационными ресурсами вопросы цифровизации АПК стоят на повестке дня органов государственной власти России всех уровней.

Федеральные органы государственной власти принимают действенные механизмы реализации государственной политики в системе государственного информационного обеспечения сельского хозяйства. В основе действующей нормативно-правовой базы следует отметить ряд законодательных актов.

Установление правовых основ государственного регулирования оборота и обеспечения воспроизводства плодородия земель сельскохозяйственного назначения заложено в федеральных законах «О государственном регулировании обеспечения плодородия земель сельскохозяйственного назначения» от 16 июля 1998 г. № 101-ФЗ и «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ.

¹ Статья подготовлена при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 19-010-00886 «Комплексное экономико-правовое исследование повышения конкурентоспособности агропромышленного комплекса Российской Федерации в условиях развития и интеграции информационно-цифровых систем».

В целях научно-технического обеспечения развития сельского хозяйства и снижения рисков в продовольственной сфере принят Указ Президента РФ от 21 июля 2016 г. № 350 «О мерах по реализации государственной научно-технической политики в интересах развития сельского хозяйства».

Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 7 марта 2008 г. № 157 «О создании системы государственного информационного обеспечения сельского хозяйства» органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления предприняты меры по формированию государственных информационных ресурсов в сфере сельского хозяйства, обеспечению доступа к ним всех заинтересованных лиц и предоставлению на их базе государственных услуг с использованием телекоммуникационных технологий.

Отдельное внимание Правительство Российской Федерации уделяет повышению эффективности использования и охране земель как главного средства производства в сельском хозяйстве при обеспечении продовольственной безопасности страны. Так, распоряжениями Правительства РФ в марте 2012 г. утверждены основы государственной политики использования земельного фонда Российской Федерации на 2012–2020 гг. и в июле 2010 г. утверждена Концепция развития государственного мониторинга земель сельскохозяйственного назначения и земель, используемых или предоставленных для ведения сельского хозяйства в составе земель иных категорий, и формирования государственных информационных ресурсов об этих землях на период до 2020 г.

Назревшие вопросы повышения качества пищевой продукции, их контроля, а также ответственности производителей в сфере качества и безопасности пищевой продукции нашли отражение в Стратегии повышения качества пищевой продукции до 2030 г., утвержденной распоряжением Правительства РФ от 29 июня 2016 г. № 1364-р. Положения Стратегии направлены на возрождение и актуализацию перечней производства пищевых ингредиентов и регламентов их применения на территории Российской Федерации.

Министерством сельского хозяйства РФ в 2019 г. подготовлен ведомственный проект «Цифровое сельское хозяйство», в котором предложено разработать национальную платформу цифрового государственного управления сельским хозяйством и организовать внедрение цифровых технологий.

В рамках данных решений ставятся задачи по обеспечению технологического прорыва в агропромышленном комплексе и достиже-

нию роста производительности труда на агропредприятиях в 2 раза к 2024 г. с помощью информационных технологий [1].

Низкий уровень производительности труда в сельском хозяйстве развивающихся стран, а это в десятки раз ниже, чем в экономически развитых, не исключение составляет и Россия, ставит задачу перед правительством больше внимания уделять разработке эффективных мер государственной поддержки в части стимулирования развития цифровых технологий в агропромышленном комплексе [2].

Анализ использования мер государственной поддержки сельского хозяйства в России и развитых странах Евросоюза и США представлен В. Ю. Черновой [4]. Т. М. Полушкина отмечает неэффективность государственной прямой поддержки сельского хозяйства в условиях Соглашения ВТО [3].

Динамика государственной поддержки сельского хозяйства России за 2010–2016 гг. представлена в таблице.

Динамика государственной поддержки сельского хозяйства России, %

Показатель	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доля государственной поддержки сельского хозяйства в ВВП	0,37	0,57	0,45	0,41	0,51	0,40	0,43	0,39
Расходы бюджета РФ на сельское хозяйство	1,20	1,50	1,30	1,20	1,40	1,10	1,20	1,10

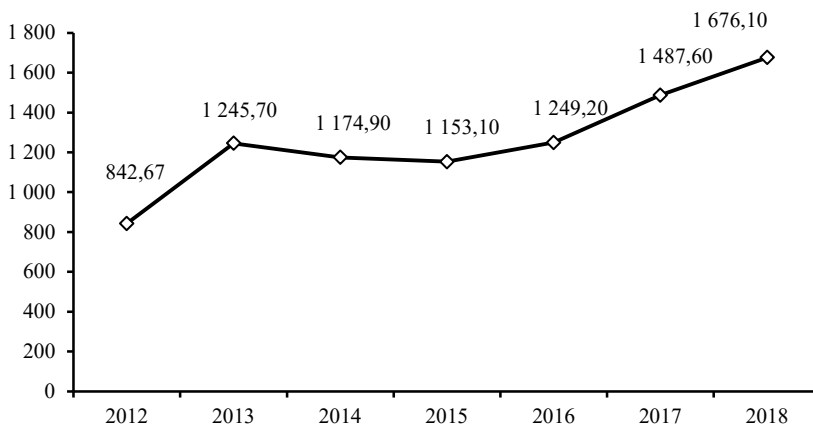
Государственная поддержка за исследуемый период остается на том же уровне и составила в 2016 г. 0,39 % относительно 0,37 в 2005 г. Традиционно неизменно низкой остается доля совокупной поддержки в валовой добавленной стоимости сельского хозяйства в Российской Федерации относительно стран США и Евросоюза. В России в 2015 г. только 38 % на долю бюджета приходится поддержка сельского хозяйства в отличие от 82,7 % в Евросоюзе и 83,7 в США [5].

В настоящее время анализ использования информационно-коммуникационных технологий организациями имеет тенденцию роста (см. рисунок).

Общие затраты организаций на информационно-коммуникационные технологии (капитальные и текущие) включают затраты на разработку, приобретение, внедрение и использование информационных и коммуникационных технологий, за период с 2012 по 2018 г. выросли на 199 %. В то же время уровень использования ИКТ в АПК не нашло массового применения и происходит точно на уровне отдельных хозяйствующих субъектов.

За счет протекционизма и эффективной государственной поддержки интеграции информационно-цифровых систем возможно до-

стичь поставленных целей по развитию АПК России в условиях действующего Соглашения ВТО.



Затраты на информационно-коммуникационные технологии за 2012–2018 гг., млрд р.

При текущих рисках и неопределенности в мировой экономике цифровизация способна кардинально повлиять на повышение конкурентоспособности продукции АПК России.

Библиографический список

1. *Ведомственный проект «Цифровое сельское хозяйство»*: офиц. изд. М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2019.
2. *Иванова В. Н., Серёгин С. Н.* Факторы экономического роста аграрной экономики — приоритеты и система мер господдержки // *Мясные технологии*. 2018. № 12(192). С. 26–28.
3. *Полушкина Т. М.* Поддержка сельского хозяйства региона в условиях членства России в ВТО // *Современные проблемы науки и образования*. 2014. № 6. С. 419.
4. *Чернова В. Ю.* Регулирование рынка сельскохозяйственной продукции в США, странах ЕС и России // *Бизнес. Образование. Право*. 2019. № 1(46). С. 293–299.
5. *Шагайда Н. И., Узун В. Я.* Тенденции развития и основные вызовы аграрного сектора России: аналит. докл. URL: <https://strategy.csr.ru/user/pages/researches/Report-Agricultural-Sector-November-2017-Web.pdf>.

Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ

Е. В. Амирханова, Н. С. Нечеухина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Раскрытие информации о доходах и расходах в бухгалтерской отчетности

Рассматриваются актуальные проблемы формирования финансового результата в организации. Изучаются особенности раскрытия сведений о доходах и расходах в бухгалтерской отчетности, которые регламентируются соответствующими ПБУ 9/99 и 10/99.

Ключевые слова: бухгалтерская учет; финансовый результат; доходы; расходы; отчетность.

В условиях современной экономики основными целями любой коммерческой организации являются: увеличение доли рынка; сохранение лидирующих позиций на рынке; рост продаж; снижение издержек; добиться максимально возможного уровня занятости; получение прибыли.

От того, как происходит управление этими, а также другими составляющими хозяйственной деятельности организации, зависит, будет ли прибыль организации расти или превратится в убыток [4].

Доходы и расходы формируют финансовый результат, сведения о котором также могут понадобиться, чтобы привлечь инвестиции для расширения бизнеса. Поэтому информация должна соответствовать действительности, без допущения ошибок и нарушения законодательных норм.

Доходы и расходы — важнейшие факты хозяйственной деятельности любой коммерческой организации, так как именно они формируют ее основную цель — прибыль. Главное предназначение прибыли в современных условиях управления коммерческой организации — отражение результативности деятельности предприятий. Прибыль как показатель представляет собой конечный финансовый результат, характеризующий финансово-хозяйственную деятельность всей организации, т. е. составляет основу ее экономического прогресса.

В связи с этим развитие механизма формирования и безупречности учета финансового результата деятельности является важным аспектом для финансовой бухгалтерской науки. Однако необходимо вы-

делить, что это невозможно без применения нормативно-правового регулирования, определяющего регламент учета доходов и расходов, а также формирования и учета финансового результата [1].

В настоящее время Россия динамично стремится к поддержанию пути сближения отечественных стандартов учета с международными целями совершенствования нормативно-правового регулирования.

В соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль»¹ в целях исчисления налоговой базы необходимо обеспечить полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, выполненных расходов и других хозяйственных операций для осуществления предпринимательской деятельности.

Важную роль играет Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ № 34н от 29 июля 1998 г., в котором установлены принципы и требования ведения учета финансовых результатов. ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина РФ № 32н от 6 мая 1999 г.) и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина РФ № 33н от 6 мая 1999 г.) устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах. Для приближения российских правил формирования бухгалтерской отчетности к правилам МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности) в ПБУ 9/99 были внесены изменения, на основании которых доходы организаций для целей бухгалтерского учета подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утв. приказом Минфина РФ № 114н от 19 ноября 2002 г.) устанавливает правила формирования в информации о расчетах по налогу на прибыль.

На основании Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению (утв. приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.) доходы от обычных видов деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». Расходы по данным видам деятельности также учитываются на счете 90 «Продажа», но на субсчете 2 «Себестоимость продаж». Прочие доходы и расходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на соответствующих субсчетах: 1 «Прочие доходы», 2 «Прочие расходы» [2].

Учетная политика организации утверждает рабочий план счетов организации, в котором, помимо основных счетов учета доходов и расходов, организация может установить свои субсчета для оптимизации процесса учета доходов и расходов.

Таким образом, для того, чтобы бухгалтеры могли корректно оформлять операции по доходам и расходам в хозяйственной деятельности организации, им предоставлен широкий нормативно-правовой

¹ Налоговый кодекс РФ. Ч. II: Федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

инструментарий, утвержденный законодательством Российской Федерации. Специалисты обязаны следить за тем, чтобы при ведении бухгалтерского учета в организации соблюдались все установленные законом нормы, чтобы в него вносились необходимые корректировки в соответствии с принятыми изменениями.

Опираясь на нормативно-правовую базу, можно сделать вывод, что одной из важнейших задач бухгалтерского учета доходов и расходов является определение их величин, которые должны получить свое отражение в бухгалтерской отчетности и сформировать соответствующий действительности финансовый результат. Данный процесс происходит поэтапно: определение фактов хозяйственной деятельности организации, отождествляемых как доходы и расходы, другими словами, установление момента возникновения (признания) доходов и расходов и верная их классификация на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы; определение доходов и расходов к отчетным периодам, исчисляющим финансовый результат; оценка доходов и расходов организации.

Также бухгалтерский учет доходов и расходов в организации должен обеспечивать достоверные данные об их составе, дате признания и размере всех заинтересованных пользователей: в первую очередь собственников, учредителей и акционеров, а также внутренних и внешних пользователей.

Раскрытие сведений о доходах и расходах регламентируется соответствующими ПБУ 9/99¹ и 10/99².

В рамках сведений об учетной политике в бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта как минимум следующая информация о доходах и расходах организации: каков порядок признания выручки, а также управленческих и коммерческих расходов; каким способом определяется готовность продукции, работ, услуг, выручка от реализации которых признается по мере готовности.

В бухгалтерском балансе подлежат раскрытию суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода и отдельно — прошлых лет; отложенные налоговые активы; отложенные налоговые обязательства.

В отчете о финансовых результатах также есть особенности раскрытия информации о доходах и расходах:

а) доходы отражаются с разделением на выручку и прочие доходы, а расходы — на себестоимость проданной продукции, товаров, ра-

¹ *Положение* по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

² *Положение* по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

бот, услуг, управленческие и коммерческие расходы, а также прочие расходы;

б) если выручка, прочий доход составляют 5 и более процентов от общей суммы доходов за отчетный период, то они отражаются в разрезе по каждому виду деятельности, соответственно и расходы, относящиеся к такой выручке, разделяются подобным образом.

Прочие доходы могут быть отражены в отчете о финансовых результатах за вычетом относящихся к ним расходам, а прочие расходы, в свою очередь, могут не отражаться развернуто в следующих случаях: такое отражение предусмотрено или не запрещено соответствующими правилами бухгалтерского учета; связанные между собой доходы и расходы возникают в результате одной и той же или аналогичной по характеру хозяйственной операции и не оказывают существенное влияние на анализ финансового положения организации [3].

Также в отчете о финансовых результатах экономические субъекты должны раскрыть сумму прибыли (убытка), полученную в отчетном году, постоянные и отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль.

В отношении выручки, полученной по сделкам, по которым договором предусмотрена оплата в не денежной форме, должна быть раскрыта как минимум следующая информация:

а) общее число контрагентов, с которыми у организации заключены договоры подобного рода, и отдельно выделены контрагенты, на которых приходится основная часть выручки по этим договорам;

б) доля выручки, которая была получена по таким договорам со связанными организациями;

в) каким способом определяется себестоимость переданной организацией продукции (товаров).

Также в бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты как минимум следующие сведения, касающиеся расходов:

а) распределение расходов по обычным видам деятельности по элементам затрат (на оплату труда, на социальные нужды, материальные, амортизация и пр.);

б) изменение величины расходов, которые не относятся к исчислению себестоимости проданной продукции, товаров, оказанных услуг, выполненных работ в отчетном году;

в) расходы, которые равны величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие доходы и расходы организации за отчетный год, которые не списываются на счет прибылей и убытков, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности [1].

Доходы, расходы, прибыли и убытки находят свое отражение в Бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в составе От-

чета о финансовых результатах. Данный отчет может формироваться и раз в месяц, и раз в квартал, но по общим правилам он формируется раз в год и предоставляется внутренним (учредители, руководители т. п.) и внешним (ФНС, Росстат, инвесторы и т. п.) пользователям.

Сведения из Отчета о финансовых результатах позволяют проанализировать динамику изменения основных показателей хозяйственной деятельности организации, посмотреть, как изменилось финансовое состояние по сравнению с предыдущим годом, сделать выводы о том, какие меры следует предпринять в процессе дальнейшего управления фирмой.

Библиографический список

1. *Бухгалтерский учет: учебник* / под ред. В. Г. Гетьмана. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2017.
2. *Нечехина Н. С., Мустафина О. В.* Теоретические и методологические основы парадигмы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов // Вестник НГУЭУ. 2018. № 2. С. 195–204.
3. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2016.
4. *Экономика и промышленная политика: теория и инструментари* / под ред. А. В. Бабкина. СПб., 2014.

В. Р. Бозров

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Актуальные вопросы развития бухгалтерского и управленческого учетов в современной экономике

Рассмотрены современное понимание, цели и направления развития бухгалтерского и управленческого учетов, особенности повышения их эффективности в условиях цифровизации, влияния оптимизации функций и стратегий учета на эффективность работы предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет; бухгалтерский учет; цифровизация; отчетность; управленческие решения; эффективность.

Тотальная цифровизация и целенаправленная инновационная ориентированность, главенствующие в современном цивилизационном социуме в целом и в рыночной экономике в частности формируют условия, в которых эффективное ведение бизнеса становится невозможным без выверенной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. Как система сбора, регистрации, обобще-

ния, анализа и представления репрезентативной информации о состоянии и проблемах хозяйственной деятельности предприятия, преобразованиях внутренних структурных подразделений и ресурсов, управленческий учет создает основы для разработки административных решений и принятия управленческих решений, для выстраивания стратегических моделей и менеджмента компании.

Бухгалтерский учет используется для отслеживания, сбора и подготовки информации о производственной деятельности, состоянии задолженности, обязательствах и капитале организации в финансовом выражении с помощью сплошного и документального отражения фактов хозяйственных результатов в отчетах, справках и на балансе компании. Различные по целям виды учета, направленные на фактический контроль, оперативный анализ и планирование деятельности, проявляются в главной цели — регулировании конкурентоспособности и эффективности поведения компании во внешней среде при взаимодействии с потребителями и контактными аудиториями [1].

Современные условия для бизнеса связаны с динамичными процессами глобализации, цифровой трансформацией, инновационными моделями развития, быстрой сменяемостью спроса на товары и услуги, консолидацией усилий конкурентов, бизнеса и государства в борьбе за рынки сбыта, с поиском механизмов устойчивого позиционирования в рискованной среде. Известны данные о том, что информационные технологии обеспечивают до 40 % роста валового внутреннего продукта и аккумулируют 20 % всех инвестиций [3]. Следовательно, информационная среда и цифровые технологии являются очень важными и крайне необходимыми на каждом этапе и уровне предпринимательской деятельности.

Развитие теории и практики управленческого и бухгалтерского учета связано с изменением информационной среды, темпов, состава и динамики вычислительной техники, средств связи и передачи данных. На бухучет оказывает влияние видоизменение системы регистров, оборотных ведомостей, статистических таблиц, четкость определенной последовательности их изготовления, способов записи и хранения информации [7].

Особую актуальность приобретают новая, с высокой гарантией качества, организация системы контроля и исправления ошибок, возникающих при проверке исходной информации, аналитических и синтетических регистров бухгалтерского учета; дифференцирование возможностей использования запросного режима для выполнения функций учета [7].

Важно учитывать, что обновление организационно-технологической части бухучета невозможно без совершенствования правовой

основы, методологии, инструментов повышения качества выполняемых функций [5]. При этом следует отметить, что управленческий учет, по сравнению с бухгалтерским, имеет заметные преимущества, проявляющиеся в методологическом разнообразии, оперативности, большей детализации показателей, возможности прогнозирования процессов, отсутствии законодательных и корпоративных ограничений по ведению и использованию учета.

Эксперты отмечают возникновение множества серьезных проблем, замедляющих процесс осуществления учета и снижающих его результативность и полезность, при внедрении управленческого учета [1]. Технологическая нагрузка, блокчейн, криптографическая защита ведут к стабильности, системности и неуничтожимости транзакционных записей в едином регистре, исключая фальсификацию и образуя открытое информационное пространство. Менеджеры организации понимают важность постулата о том, что «бухгалтерский, финансовый и управленческий (производственный) виды учета являются основными видами учета, генерирующими базовую управленческую информацию» [2]. В связи с чем ученые оценивают наиболее значимые информационные факторы, оказывающие непосредственное влияние на ведение бухгалтерского учета, проблематику и решение задач формирования бухгалтерской отчетности (см. таблицу).

Основные проблемы в сфере формирования бухгалтерской и учетной отчетности

Проблемы		Направления решения проблем в условиях цифровизации
по Д. В. Войко	по В. П. Варфоломееву	
1. Слабая готовность кадрового состава, низкий уровень знаний, компетенций, ограниченное понимание руководителем и сотрудниками сущности организации учетного участка деятельности	1. Диссонанс целей и задач высшего и среднего руководства, когда руководители центров ответственности не предоставляют сведений о деятельности структурных подразделений	а) выбор и внедрение программ для формирования универсальных первичных документов отчетности
2. Дисбаланс выбора и оценки квалификации персонала, непосредственно бухгалтеров и внедренцев-новаторов по оптимизации управленческого учета	2. Отсутствие единой информационной сети, управляемого потока информации, эффективной системы документооборота	б) целевая автоматизация аналитического и синтетического учета для повышения оперативности и точности
3. Отсутствие технико-технологического обеспечения для успешной работы системы управленческого учета, существенное различие между налоговым и бухгалтерским учетом	3. Дефицит высококвалифицированных и компетентных кадров по управленческому учету, рассогласованность разделения обязанностей и ответственности между сотрудниками	в) инновационные разработки, приемы и подходы к реализации принципа двойной записи в бухучете

Окончание таблицы

Проблемы		Направления решения проблем в условиях цифровизации
по Д. В. Войко	по В. П. Варфоломееву	
4. Низкий уровень инновационности менеджмента при отсутствии точной организационной структуры управления	4. Низкий уровень стимулирования и мотивации специалистов по учетным и контрольным функциям, составлению дополнительных справок и отчетов	г) информационное сопровождение и автоматизация процесса реализации функциональной обеспеченности и взаимосвязи показателей различных регистров
5. Несформированность концепции, потребность в целостной корпоративной, идеологической и стратегической концепции по функционированию коллектива как единого целого на базе партнерства, уважения и взаимной помощи, ответственности за предоставляемые сведения	5. На предприятии нет ресурсов и мотивации для внедрения инноваций в бухучет	д) скоростная реализация системы запросов в условиях автоматизации учета
6. Системные рассогласования и сомнения при нежелании группы работников внедрять нововведения		

Примечание. Сост. по: [1; 2].

Опираясь на разработки аналитиков, сделаем акцент на учете и его влиянии на эффективность деятельности организации. При построении такой системы необходимо учитывать в комплексе требования «внешних» регуляторов к бухгалтерской отчетности и внутренние интересы потребителей информации, ориентируясь, прежде всего, на потребности руководства и специалистов в формировании, анализе и использовании информации [4].

Учитывая особенности и требования рыночной экономики, отношения, факторы влияния в масштабах предприятия, роль и значение управленческого учета организации резко возрастают. Сама среда, динамика внутренних отношений, налоговое и финансово-экономическое планирование заставляют менеджмент изыскивать и использовать оптимальные способы и рычаги, соответствующие управленческие решения как инструмент управленческого учета [6].

Эффективность управленческого учета проявляется в виде точности и обоснованности прогнозирования, планирования и моделирования деятельности, своевременности контроля и анализа ситуации, результатов и направлений принятия управленческих решений, достоверности и точности обратного реагирования на решения, достижения оптимальных уровней и эффектов в деятельности организации.

Сбор, анализ, дифференциация информации становятся базовыми условиями успешной деятельности компаний, совершенствования профессиональной, управленческой деятельности, своевременной, сбалансированной и четкой работы всех отделов и служб организации. Информационная среда так усложнена, что позволяет выбрать самые разные эффективные методы управления организацией и ее хозяйственными единицами в соответствии с реалиями, ситуациями, временными циклами и фазами предприятия [7].

Продуктивность и результативность управления зависит от своевременности, информационной и экономической обоснованности принимаемых управленческих решений, для чего важно владеть качественной, полноценной, релевантной и достоверной информацией, которую предоставляет управленческий учет [5]. Мобильный и многовариантный управленческий учет включает составление прогнозных и сегментных балансов, оценку и корректировку рыночной, инвестиционной, страховой, балансовой, ликвидационной стоимости; сравнение и выбор методик для оценки затрат и результатов, экономических, социальных и экологических последствий бизнеса, корпоративной и социальной ответственности, развития трудового, когнитивного, инновационного и репутационного капитала; smart-активы, контракты, инструменты инвестирования и финансовые сделки, майнинг, электронные потоки и ценности [3].

Исследователи и аналитики отмечают важность оценки качества информации для системного управленческого учета по следующим критериям: функционально-целевой необходимости и содержательности, достаточности, полноты охвата, истинности и доказательности, обоснованности, надежности и своевременности поступления, глубинной аналитичности, технологичной и структурированной организованности, скоординированности и рациональности. Получение информации часто связывают с проблемой автоматизации информационной системы для получения сведений и принятия эффективного управленческого решения в организации [4]. Выбор цифрового продукта происходит на основе оценки рынка программных разработок и программ, позволяющих эффективно, быстро и экономно внедрить управленческий учет в организации. Оптимальной является программа, поддерживающая все виды учета (управленческий, бухгалтерский, налоговый, финансовый) [6]. Эксперты с сожалением отмечают отсутствие универсальных программных продуктов, решающих полно и комплексно задачи автоматизации бизнес-процессов в организации [5].

Как подчеркивает О. Н. Никулина, система бухгалтерского учета должна соответствовать прогрессивным требованиям и научно-методическим основам построения планируемых и учетных показателей, способствовать широкому охвату учетом всех хозяйственных процес-

сов и операций; гарантировать достоверность, полноту, точность учетных данных; оперативность выполнения учетных операций и эффективность организации бухгалтерского учета [6]. Применение информационных технологий предполагает единообразие выполнения операций, что связано с использованием одних и тех же команд для осуществления одинаковых операций бухгалтерского учета. Компьютерная система позволяет разделять функции, осуществлять процедуры внутреннего контроля, исключать ошибки и лишнюю занятость персонала. Но риски информатизации связаны с открытостью автоматизированных систем бухгалтерского учета и внешним несанкционированным доступом к коммерческой информации [4]. Поэтому в бухгалтерском учете процессы документооборота требуют особого подхода, который достигается только с помощью электронных документов [6]. Использование системы электронного документооборота позволяет сокращать временные затраты на поиск, согласование, корректировку и подписание документов. Эксперты считают важным планомерно формировать пакеты мини-бухгалтерии, интегрированной бухгалтерии, комплексной системы бухучета и корпоративных систем управления финансами и бизнесом [5]. Автоматизация позволяет таким образом создать стабильную и гибкую систему, облегчающую оперативный, операционный и процессный учет в компании [6].

В. П. Варфоломеев акцентирует важность для высокотехнологичного производства интеллектуализации управления, когнитивной компьютерной графики, группового интеллектуального интерфейса (коллективного информационного таблоида), позволяющих в наглядной количественной форме представлять пространственно-временную динамическую модель бизнес-процесса [1].

Как отмечают ученые, именно цифровизация и бурное развитие информационно-коммуникационных технологий создают условия и дополнительные возможности развития механизмов, техники и технологий учета, в частности, за счет использования блокчейна, облачных технологий, искусственного интеллекта и программных ботов, инструментов работы с Big Data, структуризации информации через систему концептов и дескрипторов таких универсальных языков электронной отчетности, как XBRL [7].

Автоматизация является результативным методом оптимизации учетной и управленческой работы организации, способствующим увеличению эффективности работы бухгалтерии на 25–30 %, повышению четкости и качества контроля над финансово-хозяйственной деятельностью предприятия на 30–40 %, что ведет к росту эффективности управления предприятием, принятию взвешенных управленческих решений, достижению синергетической эффективности и конкурентоустойчивости [3].

В современных условиях цифровизации экономики для эффективного управленческого и бухгалтерского учета необходимо внедрять инновационные программы, пакеты и программные разработки учета, сбора, анализа и передачи информации, своевременно модернизировать процессы и механизмы обработки информации. Открытость и динамизм экосистемы требуют от предприятия четкости и функциональности построения бухгалтерского учета без противопоставления и противоречивости в отношении управленческого учета с целью повышения эффективности работы, устойчивости бизнеса и сохранения позитивных изменений на предприятии и в окружающей среде.

Библиографический список

1. *Варфоломеев В. П.* Управление высокотехнологичным производством. М.: Экономика, 2009.
2. *Войко А. В.* Организация финансового контроля исполнения бюджетов на предприятиях // Вестник ГУУ. 2014. № 3. С.132–137.
3. *Круглова В. Ю.* Изменение форм бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2019. № 1. С. 15–19.
4. *Лебедев К. Н.* Цифровизация управленческого учета // Человеческий капитал в формате цифровой экономики: сб. докл. Междунар. науч. конф., посвященной 90-летию С. П. Капицы. М.: Российский новый университет, 2018. С. 144–153.
5. *Мазина О.* Оптимизация процессов ведения бухгалтерского учета. URL: <https://www.accountor.com/ru/russia/optimization-accounting-processes-company/>.
6. *Никулина О. Н.* Роль информационных технологий в бухгалтерском учете // Научный вестник Невинномысского государственного гуманитарно-технического института. 2018. № 1. С. 101–104.
7. *Одинцова Т. М.* Концептосфера бухгалтерского учета и ее изменения в условиях информационной экономики // Экономика и управление: теория и практика. 2019. Т. 5, № 2. С. 71–75.

О. И. Дудина, Ю. Е. Аникина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Учет криптовалют

В статье рассмотрено понятие криптовалюты и установлено, что в России только формируется правовая база в сфере криптовалютного рынка. В бухгалтерском учете криптовалюта отражается как финансовые вложения на счете 58.

Ключевые слова: криптовалюта; виды криптовалют; блокчейн; майнинг.

Сегодня мы живем в мире, где Интернет и цифровые технологии — неотъемлемая часть нашей жизни, в которой мы проводим ве-

сомую часть времени: работаем, играем, знакомимся, совершаем покупки, общаемся с близкими, совершаем сделки, оформляем документы и многое другое. С недавнего времени (с 2008 г.¹) в Интернете появились еще и свои собственные цифровые деньги — криптовалюта. Это электронное платежное средство, представляющее собой строгий математический код, при обращении которого используются криптографические элементы, а именно электронная подпись. Различием между криптовалютой и настоящими деньгами является способ их возникновения в цифровом пространстве, т. е. они не имеют физического выражения. Кроме этого, реальные денежные средства необходимо изначально разместить на определенный счет или электронный кошелек, а криптовалюта появляется уже в электронном виде². По сути, это зашифрованные деньги.

Появление такой формы денег было совершенно логичным, поскольку пользователи Интернет-пространства стали объединяться в сообщества и совершать в нем товарообмен, который необходимо было обеспечить быстрым, безопасным, удобным способом оплат. Оплата виртуальной валютой, условно говоря, пересылка криптовалюты, осуществляется с помощью системы блокчейна, которая представляет собой инструмент для хранения и передачи данных, которую можно применять в любых сферах, а особенно в электронной коммерции. Отдаленно такая технология напоминает старые бухгалтерские книги учета, только все перенесено в электронные носители. Преимуществом блокчейна является то, что хранение всех данных происходит одновременно у всех пользователей, т. е. эту систему невозможно взломать³.

Популярность такой валюты с каждым днем набирает обороты, поскольку она имеет ряд преимуществ перед реальными деньгами. Во-первых, она доступна, так как каждый может самостоятельно добывать виртуальные монеты и генерировать капитал. Во-вторых, анонимность, поскольку отследить или получить информацию о владельце криптовалюты невозможно. Все, что можно узнать, это только номер кошелька и лимит по сумме на счету. В-третьих, децентрализация. Никто не контролирует движение по счету, и никто не регулирует эмиссию. Эта особенность является приоритетной для участников рынка виртуальных денег. В-четвертых, ограниченность. Криптовалюта не подвержена инфляции, так как у нее есть ограничение по выпус-

¹ *Что* такое криптовалюта простыми словами: виды, плюсы и минусы криптовалют. URL: <http://kakarabativat.ru/finansy/cto-takoe-kriptovalyuta/>.

² *CryptoMagic*. URL: <https://cryptomagic.ru>.

³ *Информационно-аналитический* портал «Майнинг криптовалюты». URL: <https://mining-cryptocurrency.ru>.

ку объема. И, наконец, надежность. Подделки, взломы и прочие манипуляции исключены. Она имеет самый высокий уровень защиты.

На конец марта 2019 г. в мире существовало 1 638 криптовалют¹, и с каждым годом создается все больше. На сегодняшний день самыми популярными являются Bitcoin — родоначальник жанра, Ethereum, Litecoin, Zcash и др. Так, в Японии и Германии криптовалюта признана официально валютой, а в США валютой не считается, но налогом на доход облагается. Остается понять, как обстоят дела с криптовалютой в России.

В соответствии со ст. 128 ГК РФ криптовалюта является объектом гражданских прав, так как попадает под определение «иное имущество». Тот факт, что ГК РФ не дает отдельного определения для криптовалюты, в свою очередь не исключает ее из правового регулирования². Центральный Банк России в отношении использования виртуальной валюты существенную позицию не определяет. Официальных документов от ЦБ РФ в отношении ее нет, кроме нескольких информационных писем пресс-службы, направленных на разъяснение высоких потенциальных финансовых рисков. При этом в этих сообщениях отсутствует запрет на использование криптовалюты на территории РФ. В них также отсутствует запрет на обслуживание банками и кредитными организациями таких операций. То есть оснований в отказе проведения платежей по контрактам, которые оплачиваются криптовалютой, у банков и кредитных организаций нет. Министерство финансов Российской Федерации со своей стороны разрешает проведение операций с криптовалютами как между физическими лицами, так и между юридическими³. Однако такая валюта все же не признается «денежным суррогатом» (заменитель законного платежного средства) и не признается «иностранный валютой»⁴. Операции с криптовалютой, в соответствии с законодательством РФ, облагаются налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль, для физических лиц — налогом на доходы физических лиц.

Как же быть хозяйствующим субъектам, которые по веянию условий быстроразвивающихся финансовых рынков и преимуществ

¹ 5 основных отраслей Индии, которые могут воспользоваться технологией blockchain. URL: <https://cryptomafia.net//5/>; Юридические аспекты операций с криптовалютами для резидентов РФ. URL: <https://habr.com/ru/post/344894/>.

² О валютном регулировании и валютном контроле: Федер. закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ.

³ Отнимут у нас крипту или налоги платить будем? URL: <http://miningclub.info/threads/fns-i-kriptovaljuty-oficialnye-otvety.1007/>.

⁴ О валютном регулировании и валютном контроле: Федер. закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ.

перед общепринятыми формами расчетов желают использовать криптовалюту? Как отражать криптовалюту в бухгалтерском учете?

Криптовалюту невозможно отнести к нематериальному активу, поскольку она не отвечает условиям ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», а именно: срок полезного использования должен превышать 12 месяцев, а также не подлежит продаже в течение года¹. Поэтому криптовалюту правильной будет учитывать как краткосрочное финансовое вложение, аналогично ценным бумагам по счету 58 «Финансовые вложения». При этом можно создать субсчета счета 58.

Но для начала необходимо определить природу происхождения криптовалюты: приобретена ли она за реальные денежные средства, образовалась ли она посредством майнинга (генерация криптовалюты с помощью компьютерных вычислительных процессов) или получена в счет оплаты за товары, услуги или работы. Поскольку рыночную стоимость виртуальной валюты установить практически невозможно, то при принятии к учету на отчетную дату ее следует отражать по первоначальной стоимости.

При приобретении криптовалюты организацией составляется проводка: Дт 58 «Финансовые вложения» — Кт 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами». Оплата проводится, как Дт 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» и Кт 51 «Расчетные счета». Если оплата произошла наличными деньгами, то кредитуются счет 50 «Касса», если криптовалюта приобреталась за иностранную валюту — кредитуются счет 52 «Валютные счета»².

Если организация продает криптовалюту: Дт 51 «Расчетные счета» (50 «Касса», 52 «Валютные счета») и Кт 58 «Финансовые вложения».

Если криптовалюта сгенерирована майнингом, то для бухгалтерского учета это можно понимать как появившийся актив из ниоткуда. В этом случае используется проводка Дт 58 «Финансовые вложения» — Кт 91-1 «Прочие доходы и расходы». Это ситуация рассматривается как получение прибыли и здесь необходимо заплатить налог на прибыль.

В случаях расчетов с покупателями криптовалютой отражаются в бухгалтерском учете проводками:

1) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — Кт 90-1 «Выручка от продажи» — отражение выручки;

2) Дт 90-3 «Налог на добавленную стоимость» — Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начисление НДС;

¹ О валютном регулировании и валютном контроле: Федер. закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ.

² Особенности учета криптовалюты в бухгалтерии // Контур.Бухгалтерия. URL: <https://www.b-kontur.ru/enquiry/385-uchet-kriptovalyut/>.

3) Дт 90-2 «Себестоимость продаж» — Кт 41 «Товары» (44 «Товары», 26 «Общепроизводственные расходы» и др.) — формируется себестоимость;

4) Дт 58 «Финансовые вложения» — Кт 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» — получена криптовалюта;

5) Дт 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» — Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — взаимозачет осуществлен.

Если при расчетах с покупателями организация не отражает в учете поступление криптовалюты, то образовавшуюся дебиторскую задолженность списывают после срока исковой давности в расходы в целях налогового и бухгалтерского учетов.

Если организация оплачивает криптовалютой товары, работы, услуги, необходимо создать следующие проводки¹:

1) Дт 41 «Товары» (44 «Товары», 26 «Общепроизводственные расходы» и др.) — Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — получены товары, работы, услуги;

2) Дт 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» — Кт 91-1 «Прочие доходы» — выбытие криптовалюты;

3) Дт 91-1 «Прочие доходы» — Кт 58 «Финансовые вложения» — списание криптовалюты;

4) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — Кт 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» — взаимозачет осуществлен.

Как видно, отражение в бухгалтерском учете операций с использованием криптовалюты не вызывает особых трудностей. Трудности возникают в правовом регулировании таких сделок. Российское законодательство не наделило до сих пор криптовалюту статусом платежного средства и не дало четкого руководства по отражению взаиморасчетов с использованием виртуальной валюты. Анонимность использования таких взаиморасчетов является ключевым для участников сделки. Но, несмотря на анонимность, они все равно подлежат учету, если криптовалюта приобретается организацией.

Сам рынок криптовалют ждет огромное будущее. И сейчас можно смело сказать, что его будущее сейчас напрямую зависит только от правительства. Как только бюрократические преграды падут, все компании устремятся работать в этой системе, подтянутся банки, торговые предприятия и поставщики услуг, и скоро даже ребенок будет покупать себе шоколадный батончик за биткойны.

¹ Особенности учета криптовалюты в бухгалтерии // Контур.Бухгалтерия. URL: <https://www.b-kontur.ru/enquiry/385-uchet-kriptovalyut/>.

И. С. Заковырин, О. А. Рыкалина
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Особенности учета и списания сомнительной дебиторской задолженности в казенном учреждении — администраторе доходов бюджета

Изучены основные аспекты учета и списания сомнительной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете казенных учреждений — федеральных органов исполнительной власти. Сопоставлены критерии признания дебиторской задолженности сомнительной, приводящиеся в нормативных документах. Авторами обоснована необходимость в дальнейшем совершенствовании нормативных актов в области бухгалтерского учета дебиторской задолженности в государственном секторе.

Ключевые слова: казенное учреждение; администратор доходов бюджета; сомнительная дебиторская задолженность; административный штраф; забаланс.

В настоящее время в государственных казенных учреждениях — администраторах доходов бюджета все более жесткие требования предъявляются к точности и достоверности бухгалтерской отчетности. Для формирования бюджета страны на следующий год составляется бюджетный план, который аккумулирует все доходные и расходные статьи бюджета. Существенную долю в формировании бюджета занимают неналоговые поступления, в частности штрафы. Администраторами доходов бюджета, уполномоченными налагать и взимать штрафы, является ряд органов исполнительной власти, таких как Федеральная служба по надзору в сфере защиты прав потребителя; Федеральная антимонопольная служба; Федеральная служба по надзору в сфере транспорта и др.

Большую часть дебиторской задолженности таких организаций составляют наложенные на физических и юридических лиц штрафы. Для соблюдения принципа достоверности учреждения должны контролировать срок уплаты штрафов, выявлять и своевременно списывать безнадежную дебиторскую задолженность [3]. В противном случае из-за завышенной суммы актива баланса возможно завышение суммы предполагаемого дохода бюджета при прогнозировании.

Рассмотрим основные принципы учета дебиторской задолженности на примере штрафов за административные правонарушения. Процедуры начисления и взыскания штрафов за административные правонарушения описаны в Кодексе об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ). Согласно ст. 31.9 КоАП РФ, срок давности для штрафов за административные правонарушения составляет два года. При этом в случае отсрочки или приостановления исполнения поста-

новления о назначении административного наказания течение срока давности может продлеваться.

Бухгалтерский учет казенного учреждения регламентируется Бюджетным кодексом и положениями Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н (далее — Инструкция № 157н).

Учет расчетов с дебиторами по доходам ведется на счете 0 205 00 000 «Расчеты по доходам».

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее — ГК РФ) устанавливает следующие критерии признания дебиторской задолженности безнадежной:

истечение срока исковой давности (ст. 196 ГК РФ);

прекращение обязательства в связи с невозможностью его исполнения (ст. 416 ГК РФ);

прекращение обязательства на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ);

прекращение обязательства в связи со смертью физического лица (ст. 418 ГК РФ);

прекращение обязательства в связи с ликвидацией юридического лица (ст. 419 ГК РФ) [4].

Основанием для списания дебиторской задолженности с балансового учета учреждения является один из вышеперечисленных критериев. При этом дебиторская задолженность признается нереальной к взысканию в соответствии с законодательством Российской Федерации (Инструкция № 183н). Такая задолженность не соответствует признакам актива, соответственно она не должна учитываться на балансе учреждения (п. 339 Инструкции № 157н, письмо Минфина России от 14 июля 2017 г. № 02-08-10/45171). Иными словами, дебиторская задолженность является активом в том случае, если учреждение еще ожидает, что контрагент исполнит обязательство. Если же контрагенту предлагалось погасить задолженность добровольно, было обращение в суд и службу судебных приставов, но никаких результатов получено не было, то понятию актива такая задолженность уже не соответствует [1].

Дебиторская задолженность по незавершенному исполнительному производству, а также задолженность, в отношении которой не истек срок исковой давности, учитывается в балансовом учете организации. Здесь следует обратить внимание на возможность приостановле-

ния производства Федеральной службой судебных приставов. Поэтому списывать с баланса переданную в ФССП просроченную задолженность с истекшим сроком исковой давности без получения подтверждения о завершении исполнительного производства не следует. По такой задолженности необходимо сделать официальный запрос в отдел ФССП, на который судебный пристав-исполнитель высылает ответ о состоянии делопроизводства.

В случае удовлетворения дебиторской задолженности вышеуказанным признакам сомнительной, осуществляется ее списание на забалансовый счет 04 «Сомнительная задолженность». Списание сомнительной дебиторской задолженности происходит на основании данных инвентаризации дебиторской задолженности; решения комиссии по поступлению и выбытию активов; приказа (распоряжения) руководителя казенного учреждения и иных оправдательных документов. При этом должен соблюдаться порядок списания, установленный главным администратором доходов бюджета. Комиссия по поступлению и выбытию активов собирается в соответствии с учетной политикой учреждения. Как правило, заседание комиссии проводится после ежегодной инвентаризации, на которой выявляется просроченная дебиторская задолженность.

В бухгалтерском учете списание нереальной к взысканию дебиторской задолженности по доходам осуществляется за счет уменьшения дохода и отражается по дебету счета 0 401 10 173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами» и кредиту счета 0 205 00 000 «Расчеты по доходам» с одновременным отражением списанной дебиторской задолженности на забалансовом счете 04 «Сомнительная задолженность» [1].

Учет задолженности на счете 04 ведется с момента признания ее в порядке, установленном законодательством, сомнительной и списания с балансового учета для наблюдения в течение 5 лет за возможностью ее взыскания. В случае возобновления процедуры взыскания задолженности либо при погашении задолженности она вновь принимается к учету на балансовом счете 0 205 00 000.

В последующем списание с забалансового учета безнадежной дебиторской задолженности осуществляется по истечении срока наблюдения (5 лет) либо при возобновлении процедуры взыскания задолженности [2].

Списание сомнительной задолженности с забалансового учета осуществляется на основании решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов о признании задолженности безнадежной к взысканию в случае наличия оправдательных документов.

Таким образом, срок взыскания штрафов за административные правонарушения составляет два года; поскольку штрафы относятся

к дебиторской задолженности, списывать их на забаланс следует в соответствии с требованиями Инструкции № 157н, т. е. через три года с момента начала действия штрафа. Также следует учитывать, что переданные в ФССП штрафы могут находиться в производстве в течение двух лет, если ранее не взысканы или производство по ним не прекращено. Дебиторская задолженность (в том числе административные штрафы), решение по которой выносится судом, также не может быть списана до получения учреждением оправдательных документов и должна числиться на балансе.

В итоге на балансе администратора доходов бюджета за несколько лет может накопиться существенная сумма дебиторской задолженности, не вполне отвечающая критериям актива, но не списываемая на забаланс в связи с отсутствием оправдательных документов; приостановлением и возобновлением взыскания и прочим причинам. Кроме того, стандартные регистры учета программы 1С «Бухгалтерия государственного учреждения» не предусматривают установку срока исковой давности для начисляемых штрафов, поэтому для определения задолженности с истекшим сроком исковой давности администраторы доходов бюджета вынуждены использовать иное программное обеспечение, книги учета, статистические формы. Следовательно, размер дебиторской задолженности учреждения завышается; снижается точность бухгалтерской отчетности; увеличивается трудоемкость обработки данных.

Для повышения точности учета необходимо совершенствовать программное обеспечение и нормативную базу, в основном за счет приказов Главных администраторов доходов бюджета, проясняющих вопросы учета, характерные для отдельных отраслей, служб. Администраторам доходов бюджета следует уделять особо пристальное внимание контролю состояния дебиторской задолженности, включив его в ряд важнейших задач наравне с контролем движения денежных средств.

Библиографический список

1. *Арбатская Т. Г.* Проблемы учета сомнительной дебиторской задолженности организаций сектора государственного управления // Финансовый журнал. 2019. № 3(49). С. 91–105.

2. *Семенюк А. А., Пименов В. В.* Списание дебиторской задолженности, нереальной к взысканию // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 24. С. 18–20.

3. *Супроткина В. И.* Учет дебиторской задолженности в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 10. URL: <https://base.garant.ru/58088898/>.

4. *Суховерхова А. Н., Кошелева Ю. А.* Порядок списания дебиторской задолженности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2010. № 13. С. 50–52.

А. С. Николаев

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях

Ведомственный контроль – это важнейший компонент административного регулирования на различных уровнях. В современных рыночных условиях такая разновидность надзора, как ведомственный контроль за бюджетными и муниципальными учреждениями, должна отличаться достоверностью, оперативностью и мобильностью. В статье изучены органы, которые осуществляют ведомственный контроль, сферы, в которых он проводится, основные задачи и функции ведомственного контроля. И на основе проведенного исследования сформирована сфера действия ведомственного контроля в бюджетных и муниципальных учреждениях.

Ключевые слова: ведомственный контроль; функции надзорных органов; бюджетные и муниципальные учреждения; требования законодательства; контрольно-ревизионные органы.

Ведомственный контроль за деятельностью бюджетных и муниципальных учреждений осуществляется со стороны вышестоящих органов и их должностных лиц и предопределяется тем, в чьем ведении находятся подконтрольные учреждения.

С появлением новых видов собственности, расширением самостоятельности действующих предприятий, а также сокращением количества отраслевых министерств и изменением их функций область распространения ведомственного контроля существенно уменьшается. В настоящее время все большую актуальность приобретает проблема совершенствования надзорных методов. В первую очередь это обусловливается тем, что ведомственный контроль реализует подчиненную, вспомогательную функцию. Он не является обособленной административной задачей, а только обеспечивает регулирование тех или иных отклонений в работе хозяйствующих субъектов. В связи с этим ведомственный контроль не может вносить принципиальные изменения в характер и форму их деятельности.

В современных рыночных условиях, тем не менее, такая разновидность надзора, как ведомственный контроль за бюджетными и муниципальными учреждениями, должна отличаться достоверностью, оперативностью и мобильностью. Рассмотрим подробнее, что представляет собой ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях в современных условиях.

Ведомственный контроль за бюджетными и муниципальными учреждениями — это, в простом понимании, процедура, которая предполагает осуществление процесса контроля и надзора вышестоящими органами по отношению к подчиняющимся (подведомственным организациям). Ведомственный контроль — это важнейший компонент административного регулирования на различных уровнях.

Любая система комплексного управления бюджетными и муниципальными учреждениями в обязательном порядке предполагает наличие подразделений, исполняющих контрольно-ревизионные функции. Данное направление деятельности является исходной точкой в процессе оценки институтов надзора и контроля. В конце XX в. появилось представление о единой комплексной системе контроля государственного значения. Такой вектор деятельности способствует оптимизации проверок и контролируемых процедур, уменьшению количества проверяющих лиц, повышению качества и эффективности проверок.

Ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях можно подразделять на сферы, в которых он проводится. Например, в сфере труда или финансов.

В соответствии с действующим законодательством, ведомственный трудовой контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях осуществляется органами федеральной инспекции, которые специализируются на урегулировании трудовых отношений. В рамках законодательного поля вышеупомянутые органы проверяют соблюдение существующих норм трудового законодательства, нормативно-правовых актов трудового права.

Полномочия в сфере охраны трудового правопорядка распределяются Правительством РФ между федеральными органами. Ведомственный контроль трудового законодательства в бюджетных и муниципальных учреждениях может существовать в форме внутриведомственного (совершается органами местного самоуправления), государственного (осуществляется высшими органами государственной власти) и общественного контроля (проводится профессиональными союзами и организациями).

Ведомственный финансовый контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях подлежит реализации министерствами, ведомствами, различными государственными органами исполнительной власти, которые собирают и анализируют в данном контексте информацию о расходовании денежных средств подведомственных организаций, учреждений, предприятий, входящих в систему определенного органа исполнительной власти¹.

¹ *Ретин А.* О некоторых изменениях в порядке осуществления внутреннего финансового контроля // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. 2018. № 4. URL: <https://www.audit-it.ru>.

Ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях — это отрасль государственной деятельности на разных уровнях (министерском, региональном, локальном). Он происходит согласно существующим требованиям законодательства. К основным задачам ведомственного контроля в бюджетных и муниципальных учреждениях следует отнести следующие:

- обнаружение и предотвращение в случае необходимости нарушений нормативно-правовых актов и предписаний;

- применение мер касательно сохранения и уместного (целевого) использования материальных ценностей;

- идентификацию неиспользуемых резервов для повышения эффективности функционирования учреждения.

К основным функциям надзорных инстанций следует отнести таковые:

- обеспечение слаженной работы и координация усилий органов инспекции, осуществляющих ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях;

- реализация проверок в соответствии с утвержденным планом и законодательством;

- формирование проектов правовой документации, которые нужны в процессе осуществление ведомственного контроля в бюджетных и муниципальных учреждениях;

- предоставление полного методологического сопровождения нижестоящим структурам;

- детальное изучение качественных и действенных структурно-организационных форм деятельности;

- идентификация имеющихся нарушений, устранение нежеланных последствий, подготовка и внедрение предложений по корректировкам нарушений;

- внесение предложений по поводу изменений законодательной базы.

Организация ведомственного контроля в бюджетных и муниципальных учреждениях, согласно законодательству, может проходить в форме плановых и внеплановых проверок.

Плановые проверки в бюджетных и муниципальных учреждениях предполагают совершение контролирующих процедур регулярно в учреждениях, которые находятся в сфере подчинения определенного органа государственной власти либо входящие в их состав.

Внеплановые проверки осуществляются инспекторскими органами исполнительной власти не чаще, чем раз в три года согласно сформированному плану проверок. Контрольно-ревизионные процедуры при внеплановых проверках могут осуществляться согласно решениям правоохранительных и судебных инстанций.

Также контрольно-ревизионные органы проводят процесс мониторинга, который предусматривает наблюдение, анализ, идентификацию причинно-следственных связей, оценку, прогнозирование обстоятельств и факторов влияющих на результаты работы структурно-организационных единиц бюджетных и муниципальных учреждений.

Руководители бюджетных и муниципальных учреждений являются ответственными за выполнение процедур контроля. Под их началом осуществляются хозяйственный надзор и ведомственный финансовый контроль. Кандидаты для данной работы согласовываются в установленном порядке (за исключением органов базового и первичного уровней) с Министерством финансов РФ. В органах местного значения согласование происходит с территориальными представительствами того же министерства.

Ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях очерчен отраслевыми инструкциями, которые утверждаются на государственном уровне. С целью эффективности деятельности надзорных инстанций, внедрения инновационных методов работы сотрудниками этих структур разрабатываются справочная литература, нормативно-правовая документация, рекомендательные листы, предложения, дополнения, изменения по совершенствованию методов работы надзорных инстанций.

Согласно указу Президента РФ, обязанность проведения ведомственного контроля в бюджетных и муниципальных учреждениях возлагается на государственные органы исполнительной власти и различные административные центры. При министерствах и прочих органах власти могут формироваться определенные организации, которые осуществляют ведомственный контроль.

На основании изложенного выше можно сформулировать вывод: ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях осуществляется в соответствии с требованиями действующего законодательства, в целях установления эффективности деятельности подведомственных муниципальных учреждений и муниципальных служащих.

Сферой действия ведомственного контроля в бюджетных и муниципальных учреждениях является:

контроль деятельности подведомственных бюджетных и муниципальных учреждений по вопросам управления персоналом и организации кадрового делопроизводства;

контроль финансово-экономической деятельности подведомственных бюджетных и муниципальных учреждений в пределах прав, установленных действующим законодательством;

контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начислением, учетом, взысканием платежей в бюджет,

выполнением утвержденного плана по администрируемым доходным источникам в порядке и на условиях, установленных действующим законодательством, правовыми актами и заключенными договорами;

мониторинг в сфере закупок для обеспечения нужд подведомственных бюджетных и муниципальных учреждений в рамках Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных, муниципальных нужд»;

контроль за эффективным использованием подведомственными бюджетными и муниципальными учреждениями имущественных комплексов, земельных участков;

проведение проверок в отношении бюджетных и муниципальных служащих;

другие вопросы, относящиеся к полномочиям контролирующей организации, контроль которых не урегулирован отдельными законодательными нормативными актами Российской Федерации, субъекта Российской Федерации и органов местного самоуправления.

А. Ю. Попов, И. Б. Мокина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Новации в учете расчетов по налогу на прибыль

В настоящей статье раскрыты особенности учета расчетов по налогу на прибыль с учетом изменений, внесенных в ПБУ 18/02 с бухгалтерской отчетности 2020 г. Раскрыты принципы признания постоянных и временных разниц, формирующих соответственно показатели постоянного налогового расхода (дохода) и отложенного налога на прибыль. Уточнена методика исчисления расхода (дохода) по налогу на прибыль, в результате чего сделан вывод о повышении качества формируемой в учете и отчетности информации в отношении налогооблагаемых показателей, с учетом внесенных в ПБУ 18/02 изменений.

Ключевые слова: налог на прибыль; расход (доход) по налогу на прибыль; отложенный налог на прибыль; постоянные и временные (вычитаемые и налогооблагаемые) разницы; отложенные налоговые активы и обязательства.

Достоверное формирование информации о налоговой нагрузке и налогооблагаемых показателях в финансовой отчетности имеет важное значение, поскольку данные показатели существенным образом влияют на финансовое состояние и финансовые результаты хозяйствующего субъекта, а следовательно, и на индикаторы его экономической безопасности. Вопросам учета и отражения в отчетности расчетов по налогу на прибыль посвящены труды ряда отечественных экономистов, в частности Н. Н. Парасоцкой [4], Л. Б. Трофимовой [5],

О. Е. Качковой [2], Е. А. Джойса [1] и др. Однако в современных условиях и налоговое законодательство, и система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета регулярно претерпевают существенные изменения, в частности ПБУ 18/02, регулирующее учет расчетов по налогу на прибыль с бухгалтерской отчетности за 2020 г., подлежит применению в новой редакции, приближенной к нормам МСФО — IAS 12 «Налоги на прибыль». К вопросам изменений ПБУ 18/02 уже обратились экономисты, в частности проф. Н. К. Муравичка [3], однако поскольку практика применения новых норм еще не сложилась, данные вопросы требуют дальнейшего рассмотрения, что обосновывает актуальность рассматриваемых в настоящей статье положений и определяет ее цель — провести обзор изменений ПБУ 18/02 в сравнении с предыдущей редакцией для адаптации учетной политики хозяйствующих субъектов под измененные нормы законодательства.

Основная идея ПБУ 18/02, как и ранее, состоит в сравнении и отражении отличий финансового результата в бухгалтерском учете с налоговой базой по налогу на прибыль в налоговом учете, условного расхода (дохода) по налогу на прибыль с текущим налогом на прибыль¹.

Основной целью внесенных приказом Минфина № 234н от 20 ноября 2018 г. изменений в ПБУ 18/02 является конвергенция российской методики учета расчетов по налогу на прибыль с нормами МСФО.

Одно из основных изменений, внесенных в ПБУ 18/02, заключается в исключении терминов «постоянное налоговое обязательство» (ПНО) и «постоянный налоговый актив» (ПНА), ранее применяемых в отечественном стандарте. Вместо них введены понятия «постоянный налоговый расход» и «постоянный налоговый доход», которые имеют место в МСФО 12 «Налоги на прибыль». Постоянный налоговый расход (доход) представляет собой сумму налога, приводящую к увеличению (уменьшению) налоговых платежей в отчетном периоде, и исчисляется по формуле²:

$$\begin{array}{l} \text{Постоянный налоговый} \\ \text{расход (доход)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Постоянная} \\ \text{разница} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога} \\ \text{на прибыль} \end{array}$$

При этом под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, которые: 1) формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), но не

¹ *Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации»:* Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

² *Изменения в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02:* Приказ Минфина РФ от 20 ноября 2018 г. № 236н.

учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль; 2) учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но не участвуют в формировании бухгалтерской прибыли (убытка).

Данные разницы возникают в результате превышения бухгалтерских расходов над налоговыми, в отношении которых Налоговый кодекс предусматривает нормативы (представительские, рекламные и др.; ст. 264 НК), непризнания некоторых расходов для целей налогообложения (ст. 270) и других различий. Постоянный налоговый расход (доход) отражается только в периоде возникновения и не оказывает влияние на показатели следующих периодов.

Если поведение постоянных разниц не изменилось, то с введением новой редакции ПБУ 18/02 понятие и порядок признания временных разниц существенно отличается. Теперь временные разницы — это не только доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу в другом, но также и результаты операций, которые не включаются в бухгалтерский финансовый результат, но участвуют в определении налоговой базы в других периодах (например, при наличии различий в способах начисления амортизации). Временные разницы рассчитываются с использованием формулы:

$$\text{Временная разница} = \text{Балансовая стоимость активов (обязательств)} - \begin{array}{l} \text{Стоимость активов} \\ \text{(обязательств)} \\ \text{для целей} \\ \text{налогообложения} \end{array}$$

Балансовая стоимость активов (обязательств) — это стоимость для целей бухучета, которая будет амортизироваться, например, в отношении основных средств, это остаточная стоимость, определяемая как разница дебетового остатка по счету 01 и кредитового по счету 02, т. е. стоимость, оказывающая влияние на бухгалтерскую прибыль. Стоимость для целей налогообложения — остаточная стоимость для целей исчисления налога на прибыль, отраженная в налоговом учете, впоследствии влияющая на исчисление налоговой базы.

В отношении отличия бухгалтерской и налоговой оценки обязательств показательным будет являться пример, согласно которому организация формирует оценочные обязательства в соответствии с ПБУ 8/2010, допустим, по судебным искам, а в налоговом учете данные обязательства до вступления в силу решения суда отражения не находят.

В старой редакции ПБУ 18/02 налогооблагаемые и вычитаемые временные разницы были перечислены в виде двух перечней, теперь

же временные разницы могут быть как налогооблагаемыми, так и вычитаемыми, при этом имеют один общий открытый перечень причин их возникновения, в частности временные разницы возникают в результате применения разных правил бухгалтерского и налогового учета: 1) оценки внеоборотных активов; 2) формирования себестоимости; 3) признания начисленных процентов; 4) создания резервов; 5) проведения переоценки активов; 6) отражения в учете сумм обесценения активов; 7) наличие перенесенного на будущее убытка и т. д.

Возникновение временных разниц, как и прежде, приводит к формированию отложенного налога на прибыль, т. е. величины, оказывающей влияние на подлежащую уплате в будущем сумму налога на прибыль. В случае если балансовая стоимость активов превышает их стоимость для целей налогообложения, временная разница является налогооблагаемой, которая приводит к формированию и увеличению отложенного налогового обязательства, т. е. суммы, которая увеличит налоговые платежи по налогу на прибыль в будущем при наличии вероятности, что организация эту прибыль получит. В противном случае, когда налогооблагаемая стоимость актива превышает балансовую, разница признается вычитаемой, приводящей к формированию отложенного налогового актива, т. е. суммы, которая должна привести к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в последующих периодах.

В отношении обязательств (пассивов), отраженных в бухгалтерском учете и признанных в целях налогообложения, применяется обратный подход: если балансовая стоимость обязательства превышает их налоговую оценку, временная разница является налогооблагаемой, приводящей к возникновению отложенного налогового обязательства, в противном случае, если налоговая оценка обязательства превышает бухгалтерскую — разница является вычитаемой, которая приводит к формированию отложенного налогового актива.

Порядок отражения в учете отложенных налоговых активов и обязательств сохранил преемственность с предыдущей редакцией ПБУ 18/02: увеличение отложенных налоговых активов при возникновении вычитаемой временной разницы отражается: Дебет 09 Кредит 68, а погашение отложенных налоговых активов при нивелировании вычитаемой разницы: Дебет 68 Кредит 09. Формирование и увеличение отложенных налоговых обязательств при возникновении налогооблагаемой временной разницы отражается: Дебет 68 Кредит 77, а погашение отложенных налоговых обязательств при погашении налогооблагаемой временной разницы: Дебет 77 Кредит 68.

Для отражения в учете суммы налога на прибыль, как и прежде, исчисляется показатель условного расхода (дохода) по налогу на прибыль. В новой редакции ПБУ 18/02 алгоритм его расчета сохранился:

$$\text{Условный расход (доход)} = \text{Бухгалтерская прибыль (убыток)} \times \text{Ставка налога на прибыль}$$

Условный расход (доход) отражается в бухгалтерском учете проводками: Дебет 99 Кредит 68 (Дебет 68 Кредит 99). Но при этом вносятся изменения в порядок учета расхода (дохода) по налогу на прибыль. Расход (доход) по налогу на прибыль подразделяется на текущий налог на прибыль и отложенный налог на прибыль, рассчитывается по формуле:

$$\text{Расход (доход) по налогу на прибыль} = \text{Текущий налог на прибыль} + \text{Отложенный налог на прибыль}$$

Текущий налог на прибыль — это налог на прибыль для целей налогообложения (равен произведению налоговой базы и ставки налога).

Отложенный налог на прибыль рассчитывается следующим образом:

$$\text{Отложенный налог на прибыль} = \pm \text{Суммарное изменение ОНА} \pm \text{Суммарное изменение ОНО}$$

Исчисленная сумма расхода по налогу на прибыль уменьшает сумму прибыли до налогообложения в отчете о финансовых результатах, формируя тем самым показатель чистой прибыли. Соответствующие изменения с 2020 г. внесены и в порядок формирования показателей финансовой отчетности, утвержденный Приказом Минфина 66н от 2 июля 2010 г.

Таким образом, внесенные в ПБУ 18/02 изменения существенным образом трансформировали логику указанного бухгалтерского стандарта, положив в основу исчисления налогооблагаемых показателей балансовый метод, а не применяемый ранее метод исчисления по доходам и расходам. Указанные изменения приближают нормы стандарта к международным правилам учета, что сделает российскую финансовую отчетность более понятной и репрезентативной для зарубежных пользователей, что определенным образом может способствовать привлечению иностранных инвестиций в российскую экономику и укрепит внешнеэкономические связи.

Библиографический список

1. *Джойс Э. А.* Формирование информационной базы для оптимизации расчетов по налогу на прибыль в системе бухгалтерского учета // Сибирская финансовая школа. 2017. № 5(124). С. 53–57.
2. *Качкова О. Е.* Учет расчетов по налогу на прибыль // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 9(297). С. 27–33.
3. *Муравицкая Н. К.* Нововведения в учете расчетов по налогу на прибыль // Бухучет в строительных организациях. 2018. № 7. С. 10–15.
4. *Парасоцкая Н. Н.* Сравнительный анализ МСФО 12 и национальных стандартов по учету расчетов по налогу на прибыль // Международный бухгалтерский учет. 2006. № 1. С. 28–43.
5. *Трофимова Л. Б.* Учет расчетов по налогу на прибыль в соответствии с российскими и международными стандартами // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 3(135). С. 30–36.

Е. Ю. Слесарева, А. Н. Сергиенко

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Бухгалтерская и налоговая прибыль – основные различия

Рассматриваются основные отличия бухгалтерской прибыли от налоговой, а также раскрывается сущность постоянных и временных разниц. Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом могут возникать в силу разных требований нормативных актов, регламентирующих эти виды учета. Кроме того, расхождения возникают и при различных подходах к учету, закрепленных в разных учетных политиках – в налоговой и бухгалтерской. В результате разница между бухгалтерской и налоговой прибылью может отличаться в цифровом выражении, в ряде случаев эти суммы могут совпадать. Отмечено, что соотношение условного расхода и текущего налога может отличаться по причине расхождений между бухгалтерскими и налоговыми правилами исчисления прибыли.

Ключевые слова: бухгалтерская и налоговая прибыль; постоянные и временные различия.

Правила признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах несколько отличаются друг от друга, в связи с этим финансовый результат в организации может не совпадать. Вследствие этого различают бухгалтерскую и налоговую прибыль.

Под бухгалтерской прибылью понимают разность между доходами и текущими явными затратами, которые отражаются в бухгалтерском учете. Ее формирование основывается на правилах, которые предусмотрены в ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» [3].

Под налогооблагаемой прибылью понимают налоговую базу по налогу на прибыль организаций, которую рассчитывают согласно указаниям гл. 25 Налогового кодекса РФ [5].

Данные виды прибылей не совпадают ввиду отличий бухгалтерского и налогового учета в классификации доходов и расходов, их оценке, моменте признания [4].

Итак, ключевыми отличиями налоговой и бухгалтерской прибыли являются:

цели исчисления. Налоговая прибыль рассчитывается согласно правилам Налогового кодекса РФ для расчета налогооблагаемой базы организации, а расчет бухгалтерской прибыли необходим менеджменту организации для понимания картины финансово-хозяйственного состояния, для исполнения указаний бухгалтерского законодательства в части учета, а также для предоставления сведений внешним организациям;

варианты налогообложения. Расчет налоговой прибыли производится при применении организацией общей и упрощенной (схема «доходы за минусом расходов») систем налогообложения, а бухгалтерскую прибыль рассчитывают в любом случае;

методы определения. В расчет бухгалтерской прибыли включаются все доходы и расходы. При определении налоговой прибыли в ее расчет включаются только те доходы и расходы, которые регламентированы гл. 25 Налогового кодекса РФ;

отчетные периоды. В результате финансово-хозяйственной деятельности организации ее доходы и расходы могут быть отражены по правилам бухгалтерского учета в одном периоде, а по правилам налогового учета — в другом. Соответственно, при исчислении рассматриваемых видов прибыли эти суммы могут быть учтены в разных периодах [1].

Указанные выше несоответствия создают разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. Данные разницы, согласно ПБУ 18/02, классифицируются на постоянные и временные.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

формирующие бухгалтерскую прибыль в отчетном периоде, но не учитывающиеся при расчете налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

включенные в учет при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в отчетном периоде, но не признанные для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов [1].

Таким образом, постоянные разницы влияют на расхождение величины налога на прибыль, который исчисляется с бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли данного отчетного периода. Они не влияют на расхождение сумм налога на прибыль последующих периодов.

Наличие постоянных разниц приводит к образованию постоянного налогового обязательства (актива). Под ним понимается «сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница» [1, с. 59].

Временные разницы — это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом. Временные разницы способствуют корректировке величины налога на прибыль, который рассчитывается от бухгалтерской прибыли как в данном отчетном периоде, так и последующих периодах. Если в данном отчетном периоде временные разницы приводят к повышению налога на прибыль, то в последующих периодах они снижают сумму налога и наоборот. Рассматриваемые разницы могут возникнуть вследствие несовпадения момента признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах [1].

С помощью постоянных и временных разниц связывается прибыль в бухгалтерском и налоговом учете. Для этого ПБУ 18/02 вводит дополнительные понятия — «условный расход (доход) по налогу на прибыль» и «текущий налог на прибыль» [1].

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль — это произведение бухгалтерской прибыли отчетного периода и ставки налога на прибыль. Данная ставка устанавливается законодательством Российской Федерации. Текущий налог на прибыль — это сумма налога на прибыль, которая определяется исходя из налогооблагаемой прибыли за текущий отчетный период.

Налог на прибыль для целей налогообложения определяется исходя из условного расхода (условного дохода), скорректированного на величину постоянного налогового обязательства (актива), повышения или снижения отложенного налогового актива (обязательства) в отчетном периоде.

В случае, если отсутствуют постоянные разницы, вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы, которые «влекут за собой образование постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов (обязательств), то условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль» [2, с. 23].

Соотношение условного расхода и текущего налога может отличаться из-за расхождений между бухгалтерскими и налоговыми правилами исчисления прибыли.

Итак, первый случай — налогооблагаемая прибыль выше бухгалтерской. Организация переплатит налог на прибыль относительно показателя финансового результата, который отражен в отчете о финансовых результатах. Величина текущего налога превышает величину условного расхода по налогу на прибыль на величину этой «переплаты» (отложенного налогового актива). Операция отражения в бухгалтерском учете отложенного налогового актива не влияет на финансовый результат и его формирование [2].

Второй случай — бухгалтерская прибыль больше налогооблагаемой. По окончании отчетного периода организация недоплатит налог на прибыль по данным отчета о финансовых результатах. Иначе говоря, условный расход будет выше величины текущего налога. Данная величина «недоплаты» налога называется отложенным налоговым обязательством, который учитывается при определении чистой прибыли в отчетности организации, а его уплата в бюджет переносится на следующий отчетный период [2].

Таким образом, рассмотренные случаи характеризуют определенное влияние на реальное финансовое положение организации. В отчете о финансовых результатах при помощи статей отложенных налогов можно определить реальную величину чистой прибыли с учетом налога, который соответствует сумме бухгалтерской прибыли, вне зависимости от сроков его оплаты.

Библиографический список

1. *Бозина О. П.* Учетно-аналитическое обеспечение формирования налогооблагаемой прибыли / под ред. С. Г. Чеглаковой. М.: Горячая линия; Телеком, 2014.
2. *Евкурова Е. М., Мустафина Ю. С.* Учет налога на прибыль и формирование конечного финансового результата // Молодой ученый. 2014. № 21.2. С. 23–26.
3. *Ельникова И. А.* Концептуальные методы определения прибыли как элемент бухгалтерского учета и учета использования финансовых результатов предприятия // Молодой ученый. 2017. № 12. С. 276–281.
4. *Коптелов А. Ю.* Особенности учета налога на прибыль // Молодой ученый. 2014. № 21.2. С. 30–32.
5. *Мамиёк Л. А.* Налогообложение прибыли предприятий: актуальные проблемы и перспективы развития // Вопросы экономики и управления. 2017. № 1. С. 114–117.

Организация работы с внебюджетными фондами

Статья раскрывает тему внебюджетных фондов, а именно особенности формирования, способ расчета, а также отражения на бухгалтерских счетах. Также раскрывает внутренний аудит и его особенность в разрезе внебюджетных фондов.

Ключевые слова: внебюджетные фонды; внутренний аудит.

Российские компании осуществляют отчисления во внебюджетные фонды. Этой функцией наделены как организации, так и индивидуальные предприниматели (далее — ИП), которые ведут выплаты в виде заработной платы или платы за оказание услуг физическим лицам. А именно выплаты сотрудникам по заключенным трудовым договорам (зарплаты, премии, отпускные и другие), выплаты по гражданско-правовым договорам (заключенные договора на предоставление каких-либо работ, услуг и др.). Сами взносы представляют собой следующий перечень:

медицинские;

пенсионные;

выплаты по страхованию от несчастных случаев;

выплаты на обязательное социальное страхование на случай больничного и материнства [3].

У представленных выше взносов существует масса особенностей: это период уплаты, период сдачи отчетности, правильность расчета, верность отражения в бухгалтерском учете этих данных. Обратим свое внимание на расчет данных.

Компании, а также ИП отдельно высчитывают базу по каждому сотруднику и подрядчику. Эта база образуется способом накопления с начала расчетного периода, равного одному календарному году, ее формируют по завершению каждого месяца после начисления заработной платы. База, подлежащая обложению, по взносам на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством не должна превышать определенную сумму.

База по пенсионным выплатам не лимитируется, но для выплат, которые начислены сверх предельной величины, предназначен пониженный тариф. База по медицинским выплатам и «на травматизм» тоже не лимитируется, но здесь пониженного тарифа не будет. Формула будет выглядеть следующим образом:

Величина взносов = Облагаемая база × Страховой тариф (ставку)

Но в данном правиле существуют свои особенности:

социально ориентированные некоммерческие компании на упрощенной системе налогообложения (далее — УСН), занимающиеся определенными видами деятельности (научные разработки, массовый спорт и другие), и благотворительные компании на УСН выплачивают только пенсионные взносы по определенной ставке;

для некоторых категорий сотрудников, которые заняты на подземных работах, в горячих цехах, в компаниях, где присутствуют вредные условия труда, приносящие вред здоровью, предназначены повышенные тарифы по пенсионным выплатам, более того, высокая ставка распространяется даже к доходам, которые выше предельной величины;

тарифы по выплатам «на травматизм» зависят от класса профессионального риска, установленного в компании;

для ИП свои правила, например в обязательном порядке отчисляются пенсионные и медицинские взносы в фиксированном размере, страховые выплаты на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством выплачиваются только по желанию [2].

Также необходимо верно отразить все эти операции в бухгалтерском учете. Для этого предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»¹, также присутствуют субсчета:

«Расчеты по социальному страхованию» (69.1);

«Расчеты по пенсионному обеспечению» (69.2);

«Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» (69.3)²;

«Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (69.11)³.

Начисление осуществляется по кредиту, а перечисление по дебету⁴.

Всё это подлежит аудиту, проверке. Сначала рассмотрим понятие определенного вида аудита (внутреннего), а потом разберем нюансы данной проверки. Внутренний аудит — это внутренний контроль законности хозяйственных операций компании, а также один из эффек-

¹ Особенности учета расчетов с внебюджетными фондами // Ассистентус. URL: <https://assistentus.ru/buhuchet/raschetov-s-vnebyudzhethnymi-fondami/>.

² Бухгалтерский учет расчетов с внебюджетными фондами // Бухсчета.ру. URL: <https://www.buhsheta.ru/statya.php?t=Bukhgalterskijj-uchet-raschetov-s-vnebyudzhethnymi-fondami&idc=63/>.

³ Счет 69.11 — Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний // Сальдовка. URL: <https://saldovka.com/plan-schetov/69-11.html>.

⁴ Особенности учета расчетов с внебюджетными фондами // Ассистентус. URL: <https://assistentus.ru/buhuchet/raschetov-s-vnebyudzhethnymi-fondami/>.

тивных способов надзора, показывающий реальную «картину» происходящего на предприятии.

В ходе проверки выясняются определенные причины, которые могли послужить нестыковками с нормативными показателями и требованиями действующего законодательства. Эти результаты послужат информационным источником для управленческих служб, а также смогут улучшить работу. Данная проверка осуществляется силами штатных сотрудников компании (далее — проверяющий). Контроль преследует следующие функции:

- проверка системы бухгалтерского учета и внутреннего аудита, составление некоего плана для их совершенствования;

- предоставление верной бухгалтерской и оперативной информации и отчетности;

 - отслеживание деятельности составляющих управления;

 - отслеживание выполнения обязанностей и обязательств по законам, нормативным актам, учетной политики;

- рассмотрение отдельных элементов структуры внутренней проверки;

 - определение случаев злоупотребления и др.

Обязанности штатного сотрудника организации, который проводит внутренний аудит, представляют собой следующее:

- составлять и предоставлять разные справки руководящему составу компании на тему учета и экономической деятельности предприятия;

- посещать заседаниях высших и оперативно-исполнительных управленческих органов предприятия;

- консультировать руководителей по повышению итогов производственно-финансовой деятельности и ее будущему развитию;

- проводить ревизии бухгалтерских документов (наличие их и верность составления);

- проверять выполнение административного порядка, подчинения приказам;

 - провести инвентаризацию товарно-материальных ценностей;

 - осуществлять системный контроль над затратами организации и их уменьшением — это самая главная обязанность;

 - анализировать планы по продажам (спросу и предложению), сметы затрат, стандартные нормативные убытки, планы по доходам, процедуры ввода основных средств и определения источников финансирования и др. [1].

Всё это имеет отношение и к проверке расчетов внебюджетных фондов. Но стоит отметить признаки, которые относятся конкретно к этим расчетам:

цель, выявление полноты и верности подсчетов показателей за анализируемый период;

задачи, выявление верности определения сумм платежей, своевременности перечислений установленных сумм, поиск причин пропуска установленного срока по выплатам, правильность составления бухгалтерского учета по данным операциям и отчетности [1].

Проведенное в статье исследование дает нам возможность понять, что, во-первых, и это самое главное, порядок учета расчетов с внебюджетными фондами крайне изменчив на законодательном уровне. Например, данный порядок в 2018 г. кардинально отличается от 2019 г., в частности отмена льгот у определенных категорий плательщиков [2]. Тем самым нужно быть крайне аккуратным перед наступлением нового года и детально изучать планируемые изменения.

Во-вторых, расчет страховых выплат во внебюджетные фонды крайне трудоемкий процесс для больших компаний, так как расчет страховых выплат ведется по каждому сотруднику.

Библиографический список

1. *Бодяко А. В., Пономарёва С. В., Рогоуленко Т. М.* Аудит. 3-е изд., стер. М.: КноРус, 2017.

2. *Маврицкая Е.* Страховые взносы: на что они начисляются, кто и когда их платит // Бухонлайн. URL: <https://www.buhonline.ru/pub/comments/2012/9/6434/>.

3. *Трухина В.* Бухгалтерский учет расчетов с внебюджетными фондами // Налог-Налог.ру. URL: https://nalog-nalog.ru/strahovye_vznosy_2016/uchet_strahovyh_vznosov/buhgalterskij_uchet_raschetov_s_vnebyudzhetnymi_fondami/.

Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности

С. С. Неволина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Вопросы повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности

Статья посвящена анализу инструментов, при помощи которых возможно повышение уровня качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и финансовой отчетности отечественных компаний. Рассмотрены теоретические аспекты раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Проанализированы особенности системы раскрытия информации российскими предприятиями и текущий уровень качества данного процесса. Рассмотрены отдельные инструменты повышения качества и доступности информации, формируемой в финансовой отчетности компаний России, среди которых корпоративный учет.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность; раскрытие информации; транспарентность информации; финансовая отчетность; публикация отчетности.

Современные вопросы повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и финансовой отчетности российских компаний, требуют применения процедуры их совершенствования с целью решения таких проблем, как ограничение доступа, низкий уровень транспарентности бизнеса и махинации, а также злоупотреблений в рамках мошеннических операций, проводимых с бухгалтерской документацией организации.

Актуальность научного исследования на выбранную тематику связана с тем, что текущий уровень качества и доступности финансовой информации бухгалтерской отчетности предприятий на низком уровне и не соответствует поставленным Правительством Российской Федерации задач, касаемо стимулирования развития рынка ценных бумаг. Ведь именно качество и доступность информации в бухгалтерском отчете и отчетности выступают одними из ключевых факторов, влияющих на формирование уровня инвестиционного климата в стране и инвестиционной привлекательности его корпоративных структур для иностранных инвесторов.

Целью статьи является анализ инструментов, при помощи которых возможно повышение уровня качества и доступности информа-

ции, формируемой в бухгалтерском учете и финансовой отчетности отечественных компаний.

В рамках научного исследования статьи необходимо решение следующих поставленных задач:

рассмотреть теоретические аспекты раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;

проанализировать особенности системы раскрытия информации российскими предприятиями и текущий уровень качества данного процесса;

рассмотреть отдельные инструменты повышения качества и доступности информации, формируемой в финансовой отчетности компаний России, среди которых корпоративный учет;

обосновать необходимость организации процессов корпоративного учета для повышения качества и доступности финансовой информации в бухгалтерской отчетности отечественных компаний.

Раскрытие информации — это система осуществляемых эмитентами мероприятий, направленных на информирование акционеров, инвесторов, партнеров, кредиторов, государственных органов и других стейкхолдеров о своем финансово-экономическом положении, предпринимаемых действиях и других сведениях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами.

Российский ученый А. Б. Бедный в своей научно-исследовательской работе указывает, что формирование стабильного процесса привлечения инвестиций в нашей стране невозможно без обеспечения информационной прозрачности фондового рынка. В понятие «информационная прозрачность фондового рынка» российский экономист вкладывает два системообразующих элемента [1]:

эффективно действующая информационная инфраструктура финансового рынка;

отработанный механизм раскрытия информации об участниках этого рынка.

И. Ю. Бочарова перечисляет следующий ряд факторов, которые тормозят развитие системы раскрытия информации на фондовом рынке Российской Федерации и прозрачности ее эмитентов [2]:

применяемая модель учета и отчетности определяет стандарт раскрытия корпоративной финансовой информации с жесткой регламентацией и фискальной ориентацией;

неполное раскрытие данных при публикации информации, включая финансовую отчетность компании;

невысокая степень транспарентности российского бизнеса, включая наличие публичной корпоративной информации;

низкий уровень востребованности финансовой информации со стороны заинтересованных лиц (в особенности потенциальных инвесторов и акционеров компаний), что объясняется уровнем ее достоверности и правдивости в кругу российского бизнеса.

Чтобы понять реальную оценку проблемы прозрачности российского бизнеса и качества информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, необходимо обратиться к научной работе Т. К. Голушко и О. Н. Горбуновой, которые провели социологическое исследование-опрос на общую тему данной проблемы.

Так, согласно их исследованию, можно выделить следующие моменты, касающиеся текущего уровня качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и финансовой отчетности российских компаний [3]:

73 % информации о ведении бизнеса доступна контролирующим органам, инвесторам лишь 42 %;

лишь 53 % информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, можно считать достоверной, а 45 % — частично достоверной;

51 % сокрытой информации касается вопроса реальных доходов и расходов компаний.

Таким образом, подводя итоги проведенного опроса и с некоторой степенью допущения, можно сделать выводы о низком уровне прозрачности российского бизнеса. Несомненно, выявленная проблема достаточно актуальна и серьезна и имеет прямое и косвенное влияние на социально-экономическое развитие государства.

Д. В. Урсова делится с мнением о том, что для повышения качества и доступности раскрытия информации, необходимо проводить процесс корпоративного учета.

Корпоративный учет предприятия — это система сбора, обобщения, анализа и предоставления экономической информации. На сегодняшний день исследование систем различного рода проводится с помощью системного подхода, в основе которого лежит выявление многообразных типов связей в объектах системы и сведение их в единую теоретическую картину [4].

Корпоративный учет предприятий выступает эффективным инструментом корпоративного контроля, способствующим внедрению передовой практики корпоративного управления, осуществляемой за счет повышения результативности деятельности совета директоров компании, решения агентской проблемы и др.

С одной стороны, он является неотделимым элементом корпоративного менеджмента, с другой — это отдельный вид бухгалтерского учета. Информация, получаемая из корпоративного учета, необходима

для формирования корпоративной отчетности — системы отчетов, решающие следующие поставленные задачи [4]:

идентификация информации и ее подразделений по интересам пользователей;

организация рационального выбора нужной информации из внешних источников;

формирование различных методов создания и раскрытия информации по каждому объекту учета;

выявление и идентификация рисков, без привязки к группам и масштабам влияния.

Корпоративный учет предприятий стоит считать важным инструментом для развития уровня открытости российского бизнеса, включая крупнейшие корпорации, система раскрытия информации которых вызывает многочисленные вопросы.

Таким образом, в заключение статьи можно сделать выводы о том, что текущий уровень раскрытия информации, формируемой в бухгалтерском учете и финансовой отчетности российскими компаниями, на низком уровне, что ухудшает уровень инвестиционного климата в стране. Исходя из этого, важным вопросом является применение инструментов повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, среди которых повышение прозрачности бизнеса, применение внутреннего контроля и внешнего финансового аудита, а также формирование системы корпоративного учета организации, выступающего эффективным управленческо-аналитическим инструментом.

Библиографический список

1. Бедный А. Б., Гришин А. А., Касьян С. А. Проблема информационной прозрачности российского рынка ценных бумаг // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. Сер.: Экономика и финансы. 2001. № 1. С. 31–36.

2. Бочарова И. Ю. Раскрытие информации и прозрачность компаний // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 7. С. 9–15.

3. Голушко Т. К., Горбунова О. Н. Прозрачность российского бизнеса как характеристика его развития // Социально-экономические явления и процессы. 2016. № 6. С. 10–19.

4. Урусова Д. В. Прозрачность компаний и корпоративный учет // Символ науки. 2017. № 4. С. 163–165.

Е. М. Плотникова, С. В. Поведишникова
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Роль показателей OIBDA и EBITDA при принятии управленческих решений

Исследовано применение показателей OIBDA и EBITDA в целях анализа финансовых результатов организации и принятия компетентных управленческих решений. В статье дается разделение понятий oibda и ebitda, уточняются цели и задачи анализа, которые решаются благодаря использованию данных показателей.

Ключевые слова: EBITDA; OIBDA; международные стандарты финансовой отчетности; МСФО; управленческие решения; платежеспособность; финансовая устойчивость; оценка бизнеса.

При принятии управленческих решений важное место отводится анализу финансовых результатов деятельности организации. Финансовый результат является обобщающим показателем оценки эффективности работы компании, рационального использования производственного потенциала, грамотной организации бизнес-процессов.

В российской практике применяются различные модификации видов прибыли: валовая прибыль, прибыль от продаж, прибыль до налогообложения, чистая прибыль. В сфере экономического анализа часто встречается понятие «операционная прибыль».

Массовый переход российских предприятий к формированию финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами привел к использованию такого показателя прибыли как EBITDA. Такие ведущие корпорации, как «Газпром», «Сургутнефтегаз», «ЛУКОЙЛ», «Газпромнефть», «Норильский никель», «Роснефть» и другие «...используют EBITDA в числе одного из основных показателей для анализа финансово-экономической информации» [1, с. 46]. Этот показатель пришел в российскую практику из всемирных методов отчетности и переводится с английского языка как «прибыль до уплаты налогов, процентов по заемным средствам и без учета амортизации».

В начале появления этого показателя в 1980-х гг. EBITDA рассчитывалась на базе операционной прибыли, т. е. прибыли от обычных видов деятельности (прибыли от продаж), которая увеличивалась только на сумму амортизации основных средств и нематериальных активов. Проценты по заемным средствам и налоги не учитывались, поскольку они не участвуют в формировании операционной прибыли (прибыли от продаж). Позднее, в соответствии с рекомендациями Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC), показатель прибы-

ли EBITDA стал рассчитываться на базе чистой прибыли без учета процентов по кредитам и займам (в том числе и облигационным), налогов и амортизации основных средств и нематериальных активов.

Вследствие этого возникло несоответствие между устоявшейся практикой применения показателя и рекомендациями SEC. Расчет показателя EBITDA по старой методике на базе операционной прибыли сохранился, но получил новое название «OIBDA», что в переводе с английского означает «операционная прибыль без учета амортизации». На основе вышеизложенного следует вывод, что мнение некоторых авторов [2; 4] о разных способах расчета показателя EBITDA, на наш взгляд, не совсем верно, так как речь идет о совершенно разных показателях.

В научных исследованиях по данному вопросу нередко отмечается, что одной из серьезных проблем, связанных с использованием EBITDA, является то, что «в отечественном учете не отражаются адекватно необходимые данные (так, информация о начисленной амортизации представлена только в приложениях к основным формам отчетности)» [3, с. 145].

В крупных компаниях этой проблемы не возникает, так как для расчета показателей OIBDA и EBITDA достаточно данных финансовой отчетности компании. Значения прибыли от продаж, чистой прибыли, процентов к уплате и налоговых платежей берутся из Отчета о финансовых результатах, сумма амортизационных отчислений указана в Приложении к бухгалтерскому балансу. Однако, в соответствии с законодательством, предприятия, относящиеся к субъектам малого и среднего предпринимательства (по данным Росстата, их количество в РФ составляет более 6 млн), не обязаны формировать Приложения к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Следовательно, в отчетности отсутствует информация о сумме начисленной амортизации, которая необходима для расчета обоих показателей. В связи с огромной важностью данной информации необходимо в Отчете о финансовых результатах после показателя «Себестоимость продаж» добавить строку «в том числе амортизация основных средств и нематериальных активов».

Показатели прибыли OIBDA и EBITDA имеют разное назначение. OIBDA, который вычисляется путем прибавления к прибыли от продаж амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, приближен к операционному денежному потоку, поскольку не включает затраты неденежной статьи «амортизация». Данный показатель отражает финансовый результат основной деятельности компании, т. е. характеризует способность профильного вида деятельности предприятия генерировать прибыль и денежный по-

ток. Для внешних пользователей информации, в первую очередь для инвесторов, показатель OIBDA необходим для оценки эффективности самого бизнеса, а не компании в целом. Также этот показатель важен на стадии старт-ап для привлечения инвесторов. Для внутренних пользователей показатель OIBDA необходим для принятия решения о привлечении заемных средств и проведении реструктуризации, т. е. восстановления основных средств. OIBDA показывает максимальный размер денежных средств, которые могут быть направлены на возврат заемных средств и процентов по ним. Также OIBDA отражает максимальный размер инвестиций в восстановление основных средств и расширение бизнеса. По своей экономической сути OIBDA — это собственные источники финансирования реструктуризации, включающие амортизационные отчисления и прибыль. Но предварительно из показателя OIBDA необходимо вычесть сумму налоговых обязательств.

Показатель прибыли EBITDA имеет большое значение в первую очередь для внешних пользователей информации, так как характеризует эффективность работы компании в целом, с учетом ее финансовой и инвестиционной деятельности. Данный показатель используют все российские компании, акции которых котируются на зарубежных фондовых рынках или которые имеют иностранных инвесторов и кредиторов. При составлении финансовой отчетности по МСФО организации рассчитывают EBITDA как один из основных показателей для анализа финансово-экономической информации. Благодаря этому рассчитывается уровень доходности компании, так как этот показатель отражает прибыль, которую получает организация до проведения различных отчислений. Также решается задача определения уровня закредитованности организации и ее способность возвращать и обслуживать долг. Определить объем платежной способности предприятия и погасить долговые обязательства можно с помощью отношения чистого долга к EBITDA.

Рассчитывая показатель EBITDA, предприятие может доказать свою инвестиционную привлекательность. Это актуально для высокотехнологичных предприятий с фондоемким производством, у которых амортизационные отчисления составляют значительный удельный вес в себестоимости продукции. У таких компаний показатель EBITDA значительно выше показателя чистой прибыли.

По мнению многих авторов, показатель EBITDA «более полезен при сравнении финансовых результатов нескольких результатов одной отрасли» [4, с. 176]. На наш взгляд, EBITDA намного объективнее прибыли и сфера его применения более широкая. С помощью его можно сравнить предприятия, находящиеся на разных системах налогообложения, в разных отраслях, с разной структурой капитала и производства, разных стран.

На сегодняшний день хозяйствующие субъекты малого и среднего бизнеса при принятии управленческих решений практически не используют показатели OIBDA и EBITDA. Причиной этого, на наш взгляд, является непонимание экономической сущности и значения данных показателей. Крупные корпорации рассчитывают эти показатели по данным МСФО-отчетности для повышения своей инвестиционной привлекательности.

Библиографический список

1. *Баринов А. Д.* EBITDA в задачах анализа финансовых результатов компании // Вестник науки и образования. 2018. Т. 1, № 6(42). С. 45–50.
2. *Гребенникова В. А., Славинская А. Ю.* Особенности и сфера применения показателя EBITDA в оценке эффективности результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий на примере лидеров рынка розничной торговли России // Экономика и бизнес: теория и практика. 2018. № 11-1. С. 79–86.
3. *Зубарев И. С., Щербина Н. С.* Применение показателя EBITDA как основного для анализа платежеспособности исследуемой организации // Известия СПбГАУ. 2014. № 37. С. 142–145.
4. *Подшивалова В. С.* Показатели EBIT и EBITDA: особенности вычисления по данным МСФО-отчетности // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2016. № 41-1. С. 174–179.

О. С. Твердохлебова, Е. Г. Шеина

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Антикризисное управление предприятием в условиях доступности информации финансовой отчетности

Авторами рассматриваются сущность и этапы реализации механизма антикризисного управления на предприятии по результатам анализа данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Целью исследования является объективная оценка финансового состояния предприятия и выработка рекомендаций по устранению выявленных проблем.

Ключевые слова: финансово-экономический анализ; антикризисное управление; бухгалтерская отчетность; ликвидность, финансовая устойчивость; вероятность банкротства.

Неустойчивое финансовое положение предприятия, наряду с высоким значением кредиторской задолженности, стоит рассматривать как одну из наиболее значимых проблем в его деятельности, которую возможно избежать с помощью внедрения механизма антикризисного управления [6, с. 88].

Механизм антикризисного управления заключается в оперативной оценке финансового состояния предприятия и выявлении вероятности наступления его несостоятельности на основе информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, с последующим внедрением мер по предотвращению или преодолению данного состояния, и состоит из следующих этапов [3]:

- 1) анализ финансового состояния предприятия;
- 2) диагностика проблем;
- 3) разработка мероприятий по их устранению;
- 4) реализация разработанных мероприятий.

Первый и второй этапы механизма антикризисного управления предприятием тесно связаны между собой. Финансовый анализ предприятия представляет собой анализ основных показателей его финансово-экономической деятельности [2], и его проведение позволяет выявить проблемы на предприятии и причины их возникновения, а также заранее продумать способы выхода из неблагоприятной ситуации и реализовать их [5].

Для цели исследования авторами выбраны данные показателей ликвидности, финансовой устойчивости и вероятности банкротства ПАО «Уральский завод РТИ» (г. Екатеринбург) за 2017 и 2018 г., являющегося одним из ведущих предприятий РФ по производству резиновых технических изделий¹.

Ликвидность баланса подразумевает под собой возможность предприятия трансформировать активы в деньги и своевременно оплатить его текущие обязательства. Анализ ликвидности осуществляется посредством расчета коэффициентов (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Коэффициенты ликвидности

Показатель	Значение показателя		Норматив	Изменения
	2017	2018		
Коэффициент текущей ликвидности	0,340	0,410	1–2	0,070
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,014	0,003	> 0,2	–0,011
Коэффициент быстрой ликвидности	0,190	0,180	0,7–1,0	–0,010

Примечание. Сост. по данным официального сайта РТИ. URL: <http://uralrti.ru>.

Коэффициент текущей ликвидности вырос в 2018 г. относительно 2017 г. на 0,070, это говорит о том, что у предприятия улучшилась платежеспособность, но показатели ниже нормы, значит, существуют

¹ За основу расчетов взята бухгалтерская отчетность предприятия, умноженная на некоторый коэффициент (Источник: *Официальный сайт РТИ.* URL: <http://uralrti.ru>).

трудности в покрытии текущих обязательств. Коэффициент быстрой ликвидности уменьшился на 0,010 и на 2018 г. составил 0,190, что ниже нормы, это значит, что кредиты предприятию будут выдаваться под большой процент, возможен риск потери потенциальных инвесторов. Коэффициент абсолютной ликвидности в 2018 г. уменьшился на 0,011 и принял минимальное значение 0,003, это говорит о том, что средств недостаточно для немедленного погашения краткосрочных обязательств.

Баланс считается абсолютно ликвидным в том случае, если выполняются следующие условия: $A1 > П1$; $A2 > П2$; $A3 > П3$; $A4 < П4$ [4]. По данным, представленным в табл. 2, это условие не соблюдается.

Таблица 2

Анализ соотношения активов предприятия по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения

Активы	2017, тыс. р.	2018, тыс. р.	Пассивы	2017, тыс. р.	2018, тыс. р.
A1. Абсолютно ликвидные активы	15 268	2 584	П1. Наиболее срочные обязательства	706 685	619 727
A2. Быстро реализуемые активы	192 266	148 744	П2. Среднесрочные обязательства	370 493	201 756
A3. Медленно реализуемые активы	153 057	181 414	П3. Долгосрочные обязательства	58 199	60 792
A4. Постоянные активы	1 000 138	783 534	П4. Постоянные пассивы	225 351	234 001

Примечание. Сост. по данным официального сайта РТИ. URL: <http://uralrti.ru>.

Величина наиболее ликвидных активов снизилась за отчетный период в семь раз, что указывает на снижение объема денежных средств на предприятии. Группа быстро реализуемых активов также уменьшилась, что означает потерю предприятием способности погасить свои краткосрочные обязательства за счет дебиторской задолженности.

Что касается динамики пассивов баланса, величина наиболее срочных обязательств, как и обязательств со сроком погашения менее года, за отчетный период уменьшилась. Несмотря на это, объем пассивов все еще значительно больше, чем объем активов, за счет которых они должны быть погашены. Долгосрочные обязательства выросли, что свидетельствует о большем использовании на предприятии долгосрочного кредитования.

Финансовая устойчивость представляет собой состояние ресурсов предприятия, в результате которого происходит расширение масштабов деятельности и повышение его эффективности (табл. 3).

Коэффициенты финансовой устойчивости

Показатель	Значение показателя		Изменения
	2017	2018	
Коэффициент автономии	0,17	0,21	0,04
Коэффициент капитализации	5,04	3,77	-1,27
Коэффициент финансирования	0,20	0,27	0,07
Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	-2,15	-1,65	0,50
Коэффициент финансовой зависимости	6,04	4,77	-1,27
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	1,51	0,75	-0,77
Коэффициент финансовой устойчивости	0,21	0,26	0,05
Индекс постоянного актива	4,44	3,35	-1,09

Примечание. Сост. по данным официального сайта РТИ. URL: <http://uralrti.ru>.

Коэффициент капитализации уменьшился, это говорит о том, что предприятие пытается финансировать деятельность за счет собственных средств. Это также означает, что риски снижаются, а инвестиционная привлекательность, напротив, растет. Однако коэффициенты обеспеченности собственными источниками финансирования, автономии, финансирования и финансовой устойчивости ниже нормы, что свидетельствует о невозможности самостоятельного финансирования своей деятельности и об угрозе потери платежеспособности в дальнейшем. Но коэффициент соотношения заемных и собственных средств уменьшился, а коэффициент финансовой зависимости снизился, что указывает на попытку предприятия выйти из кредитной кабалы и снизить зависимости от внешних источников финансирования.

С целью понимания необходимости внедрения антикризисных мер авторы проводят анализ вероятности банкротства предприятия при текущих экономических результатах. Банкротство определяется как несостоятельность, которая сопровождается прекращением платежей по долговым обязательствам предприятия [1]. Для оценки вероятности банкротства ПАО «Уральский завод РТИ» в 2018 г. авторы применяют двухфакторную модель Альтмана [7].

Модель Альтмана: $Z = -0,3877 - 1,0736 \times K_{\text{тл}} + 0,0579 \times K_{\text{кап}}$.

Коэффициент текущей ликвидности ($K_{\text{тл}}$) 2018 = 0,41.

Коэффициент капитализации ($K_{\text{кап}}$) 2018 = 3,77.

$$Z = -0,3877 - 0,4402 + 0,2183 = -0,2219.$$

Исходя из расчетов, $Z = -0,2219$, $Z < 0$, это показывает, что вероятность банкротства ПАО «Уральский завод РТИ» ниже 50 % и продолжает снижаться.

Показатели финансовой отчетности о результатах деятельности предприятия, полученные в ходе исследования финансового состояния ПАО «Уральский завод РТИ», позволяют сделать вывод, что весьма нерациональное финансовое управление может негативно влиять на доходы.

При изучении финансово-экономических показателей было выявлено, что за анализируемый период ПАО «Уральский завод РТИ» финансируется преимущественно за счет средств кредитования, постоянно испытывает недостаток в денежных средствах, вследствие чего возникает необходимость привлечения дополнительных источников финансирования. Негативно характеризует состояние предприятия и анализ показателей финансовой устойчивости, ни один из которых не соответствует рекомендуемым нормативам, что свидетельствует о трудностях при продолжении деятельности предприятия в текущих экономических условиях.

Таким образом, основной проблемой предприятия является рост доли заемных средств в балансе. На третьем этапе антикризисного управления необходима разработка мероприятий по устранению выявленных проблем.

Авторами предлагаются к внедрению следующие рекомендации:

1) реструктуризация кредиторской задолженности, в частности посредством сокращения дебиторской задолженности (например, путем факторинга), что увеличит ликвидность предприятия и позволит покрыть часть его обязательств;

2) установление лимита на финансовые вложения и дебиторскую задолженность, что позволит снизить риск ликвидности и долю дебиторской задолженности;

3) установление лимита на заемные и кредитные средства, что будет способствовать поддержанию финансовой устойчивости и платежеспособности, а также снижению доли кредиторской задолженности;

4) увеличение авансов по коммерческим заказам предприятия, что в перспективе позволит вовремя рассчитываться по текущим его обязательствам.

Хотелось бы отметить, что высокая закредитованность является характерной финансовой проблемой современных российских предприятий любого масштаба деятельности, следовательно, своевременное проведение диагностики финансово-экономических проблем и разработка рекомендаций по их устранению усиливает роль внедрения механизма антикризисного управления предприятием как элемента его экономического анализа и оперативного финансового управления.

Библиографический список

1. Глухова О. Ю., Шевяков А. Ю. Несостоятельность (банкротство) как правовая и экономическая категории // Социально-экономические явления и процессы. 2017. Т. 12, № 5. С. 166–172.
2. Кагарманова А. И., Геймашева Г. Р. Экономическая сущность финансовой устойчивости предприятия // Вестник современных исследований. 2018. № 11.6(26). С. 176–178.
3. Коваленко О. Г. Платежеспособность предприятия // Вестник НИОКР. 2016. № 12(67). С. 153–157.
4. Корзун Л. Н., Бондарев П. В. Теоретические и практические аспекты оценки ликвидности предприятия // Политика, экономика, инновации. 2017. № 4(14). С. 1–10.
5. Милютина Л. А. Финансовая устойчивость предприятия как ключевая характеристика финансового состояния // Вестник университета. 2017. № 5. С. 153–156.
6. Одаренко Т. Е., Сапожник М. Е. Антикризисное управление предприятием: сущность и преодоление // Таврический научный обозреватель. 2017. № 2(19). С. 88–91.
7. Перерва О. Л., Степанов С. Е., Незимова С. С. Сравнение эконометрических моделей и методов бизнес-аналитики предсказания банкротства предприятий // Вестник евразийской науки. 2017. Т. 9, № 6(49). С. 1–9.

Л. В. Юрьева

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург),

А. В. Пашкова

Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина
(Екатеринбург)

Направления повышения качества финансовой отчетности в зависимости от целей организации

Данное исследование призвано установить степень зависимости качества отчетности от корректной интерпретации данных в рамках экономического анализа. В результате выявлены факторы, познание сущности которых поможет избежать формального понимания роли экономического анализа, а также предложены рекомендации по повышению качества информации о функционировании предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; экономический анализ; повышение качества отчетности; конкурентное преимущество; финансовая устойчивость; рентабельность; ликвидность.

Актуальность данного исследования подтверждается вниманием к проблемам, связанным с повышением качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, со стороны крупнейших ауди-

торских и консалтинговых компаний. Так, согласно исследованию EY (2018), обновление инструментов финансовой аналитики является приоритетом номер один для повышения качества корпоративной отчетности¹. Среди основных трудностей в подготовке актуальной и точной информации одно из первых мест занимает разрозненность данных (28 % респондентов) и низкое их качество (22 % респондентов).

В зависимости от целей организация может в допустимых пределах варьировать финансовыми показателями. Так, например, с целью сокращения сумм, распределяемых в виде дивидендов, снижения налоговой нагрузки или создания скрытых резервов предприятию будет выгоднее применить методы, способствующие более низким показателям прибыли. И, наоборот, если компания планирует привлечь инвестиции, выйти на мировой рынок или получить лояльность государства, она будет стараться улучшить свои финансовые показатели.

В таблице представлены стратегические и оперативные цели организации [2], а также их возможное влияние на финансовые показатели, понимание которых будет указывать пользователю отчетности, на какие конкретно параметры финансового анализа следует обратить более пристальное внимание с целью получения объективной и качественной информации.

Цели организации и возможное влияние их реализации на финансовые показатели

Цель	Возможные пути достижения	Возможное влияние на финансовые показатели
Расширение доли рынка	Увеличение рыночной стоимости компании (создание гудвилла)	Улучшение показателей деловой активности, платежеспособности, финансовой устойчивости
Выход на мировой рынок		
Выход на новый рынок		
Установление конкурентного преимущества	Снижение себестоимости продукции, работ, услуг	Повышение рентабельности и ликвидности, а также финансовой устойчивости за счет снижения материало- и трудоемкости
	Повышение качества продукции, работ, услуг (в том числе создание уникальности)	
Создание резервов прочности, повышение финансовой устойчивости	Снижение налоговой нагрузки	Повышение рентабельности, повышение ликвидности

¹ Исследование EY. Подготовка актуальной отчетности: современные тенденции.

URL: <http://www.ey.com/ru/ru/services/assurance/ey-how-can-reporting-catch-up-with-an-accelerating-world/>.

Цель	Возможные пути достижения	Возможное влияние на финансовые показатели
<i>Тактические цели организации</i>		
Расширение ассортимента продукции	Закупка нового оборудования, закупка новых материалов	Снижение уровня финансовой устойчивости, ликвидности и рентабельности предприятия
Расширение видов деятельности	Привлечение заемных средств на закупку оборотных средств. Увеличение объема вложений во внеоборотные активы (основные средства, исследования и разработки)	
Снижение уровня дебиторской/кредиторской задолженности	Пересмотр и/или установление договорной/платежной политики предприятия	Улучшение показателей ликвидности, рентабельности, финансовой устойчивости, оборачиваемости
Повышение эффективности рекламной стратегии	Расширение диапазона продвижения, освоение новых рекламных носителей	Снижение рентабельности

На основании таблицы можно сделать вывод, что пользователям отчетности важно понимать объективную картину происходящего для выявления реальных проблем или формируемых резервов с целью эффективного их устранения или использования. Данная необходимость базируется на том, что в текущих экономических условиях скорость реагирования становится ключевым конкурентным преимуществом. Для того чтобы достичь этой объективности и избежать формального понимания роли экономического анализа, расчет показателей финансового состояния должен производиться во взаимосвязи с экономической сущностью произошедших в компании изменений, раскрытых в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Рассмотрим несколько частных случаев, когда исследования в рамках финансового анализа может привести к искажению точности данных, в результате чего они нуждаются в дополнении или пересмотре для повышения качества отчетности.

Во-первых, обратимся к разделу экономического анализа, изучающему рентабельность. Под рентабельностью понимается качественная мера эффективности использования ресурсов компании. При расчете рентабельности активов, собственного или заемного капитала в числителе используется показатель чистой прибыли. Не вдаваясь в детали формирования данного показателя, представим ее в самом общем виде как разность всех доходов и расходов предприятия. Что

касается формирования расходной части, то в некоторых случаях, согласно действующему законодательству, компания вправе самостоятельно определять методы исчисления расходов в бухгалтерском учете, например метод начисления амортизации или способы списания материально-производственных запасов. В частности, рассмотрим выбор метода амортизации как параметр, влияющий на показатель прибыли отчетного периода [1].

С точки зрения бухгалтерского учета амортизация отождествляется с износом оборудования, который переносится на операционную деятельность в течение периода эксплуатации. С точки зрения экономического анализа, амортизация — это финансовый механизм распределения и регулирования прибыли. Таким образом, чем меньше значение амортизации, тем меньше амортизационные затраты периода, которые формируют себестоимость производимой продукции и затем расходную часть периода функционирования предприятия. Соответственно, чем ниже расходная часть, тем больше бухгалтерская прибыль, или числитель, формула рентабельности и коэффициенты рентабельности соответственно. Рассмотрим два принципиально разных метода начисления амортизации, а именно равномерную и ускоренную.

Механизм влияния выбора метода амортизации на бухгалтерскую прибыль представлен на рис. 1.

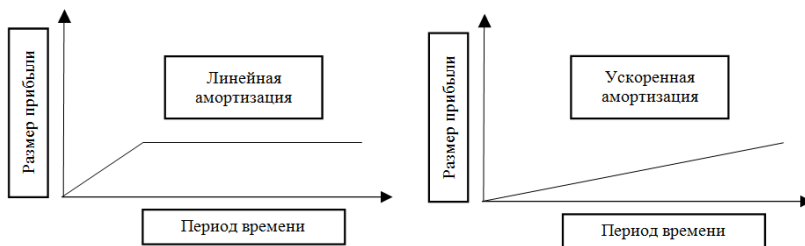


Рис. 1. Динамика прибыли при различных вариантах начисления амортизации

Так, анализируя данные рис. 1, можно сделать вывод, что при прочих равных условиях прибыль компании остается условной константой, вследствие чего не наблюдается изменение коэффициента рентабельности в динамике. Однако во втором случае показанная тенденция увеличения прибыли от операционной деятельности приведет к значительному росту показателей рентабельности, что без учета факта введения в эксплуатацию оборудования с ускоренным методом амортизации позволит сделать преждевременный вывод об успешном развитии бизнеса. Несмотря на то, что реальное положение дел компа-

нии в обоих случаях одинаковое, вторая картина делает организацию гораздо более привлекательным объектом инвестирования или кредитования. Особое значение данный метод манипулирования финансовыми показателями приобретает в капиталоемких и наукоемких отраслях потому, что доля машин, оборудования или вложений в нематериальные активы превышает долю вложений материалов и труда.

Во-вторых, обратимся к финансовой устойчивости, которая определяется соотношением собственного и заемного капитала и характеризует степень независимости компании от внешних источников финансирования при принятии управленческих решений. В классическом финансовом анализе данный раздел изучает только пассивную часть баланса. Однако для более качественного исследования необходимо также понимать направления вложения этих средств [4]. Обусловлено это тем, что темп роста оборотных активов должен превышать темп роста внеоборотных, что свидетельствует о высвобождении средств в наиболее мобильных формах и привлечении их в основную деятельность. Рассмотрим три варианта распределения капитала компании, представленных на рис. 2.

Примем, что структура капитала одинакова во всех случаях.

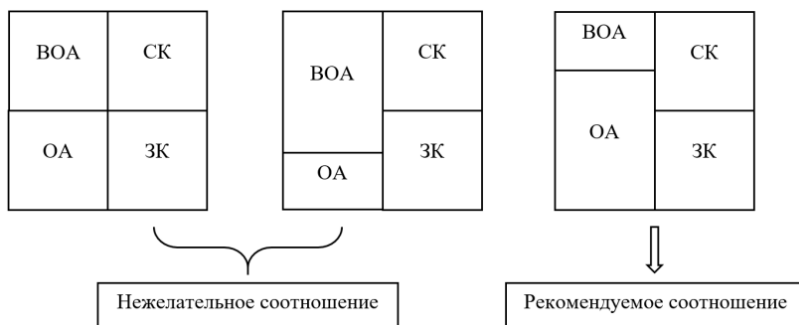


Рис. 2. Варианты соотношения капитала

Исходя из рис. 2, видно, что, имея одинаковое соотношение собственного и заемного капитала во всех трех случаях, его распределение различается, вследствие чего реальная финансовая устойчивость в первых двух случаях будет намного ниже, так как привлечение дополнительных средств во внеоборотные активы предполагает их отвлечение из оборота, в который они могли бы быть вложены для поддержания и развития текущей деятельности.

Теперь обратимся к показателям ликвидности как частным показателям платежеспособности предприятия. Данный раздел финансово-

го анализа изучает предприятие на предмет, какие средства могут быть мобилизованы для предстоящих расходов. Одним из ключевых сигнальных показателей здесь выступает соотношение видов активов по степени их мобильности между собой.

Самым общим показателем ликвидности является показатель текущей ликвидности, который сравнивает всю группу оборотных активов с краткосрочными обязательствами организации. В самом общем виде рост данного показателя может быть оценен позитивно, так как говорит об увеличении возможности организации выполнять краткосрочные обязательства и покрывать непредвиденные расходы. Однако формальное понимание роли данного показателя не приводит к рассмотрению качественных характеристик статей бухгалтерского баланса. Так, например, увеличение оборотных активов в течение периода может быть связано с закладированием, увеличением запасов неликвидных товаров, увеличением просроченной или проблемной дебиторской задолженности. Данные изменения могут быть следствием неэффективной договорной политики, некорректного бюджета производства, неизученности рынка сбыта и потребительского спроса.

Совершенно логично предполагать, что данные виды запасов, хоть и являются активами, на практике будут практически нереализуемы. Таким образом, исключая из расчетов данные неликвидные активы, реальная ликвидность компании может существенно снижаться и отличаться от рекомендуемых значений. Частично данная проблема может быть решена за счет перегруппировки и агрегирования статей баланса. Так, например, перед проведением финансового анализа сомнительную дебиторскую задолженность или задолженность, получение платежей по которой ожидается в срок более 12 месяцев или одного производственного цикла, рекомендуется классифицировать вместе с внеоборотными активами [3], одновременно уменьшая на данную сумму значение оборотных. Точно также рекомендуется поступить с залежалыми на складе в течение более 12 месяцев товарами или материалами. Причем, если товар или сырье лежат на складе «без движения», но ценность их слишком высока и списание на издержки производства не представляется возможным (товар теоретически еще является пригодным для реализации), то вся их часть при проведении финансового анализа может быть классифицирована в качестве внеоборотных активов.

На основании вышесказанного можно увидеть, что оценка финансовых коэффициентов должна всегда опираться на расшифровку статистических данных баланса, т. е. на исследование, какие именно изменения произошли в компании за изучаемый период и привели к подобному соотношению активов и пассивов. Данное понимание

становится ключевым не только для инвесторов при решении о вложении дополнительных инвестиций или привлечении кредитных ресурсов, но и в первую очередь для собственников бизнеса, для которых оценка показателей финансового состояния в динамике и в соотношении с пониманием причин, повлекших определенные изменения, позволит объективно оценить резервы компании и ее способность «держать удар» в конкурентной борьбе на рынке.

Библиографический список

1. *Куницына С. Ю.* Амортизационные отчисления как инструмент высвобождения капитала предприятий // Известия ИГЭА. 2005. № 1(42). С. 30–36.
2. *Пащикова А. В.* Развитие региональной экономики на основе выявления искажений бухгалтерской финансовой отчетности // Исследования молодых ученых: экономическая теория, социология, отраслевая и региональная экономика: сб. ст. / под ред. О. В. Тарасовой, А. А. Горюшкина. Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2017. С. 196–206.
3. *Сухарев И. Р.* Проблемы структурирования бухгалтерского баланса // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 6–26.
4. *Шолиева Н. А.* Подходы к определению «финансовая устойчивость предприятия» // Проблемы науки. 2017. № 5(18). С. 51–55.

Экономический анализ в управлении предприятиями, организациями

И. Р. Бадыкова

*Казанский национальный исследовательский технологический университет
(Казань)*

Внутренний контроль и корпоративная социальная ответственность: концептуальное обоснование взаимосвязи

Целью работы является концептуальный анализ взаимозависимости корпоративной социальной ответственности и внутреннего контроля. Представлен обзор литературы, рассматривающей влияние обоих факторов на финансовую эффективность бизнеса. В качестве основного результата работы приведено теоретическое обоснование характера связи между корпоративной социальной ответственностью и внутренним контролем.

Ключевые слова: корпоративная социальная ответственность; социально ответственное поведение; внутренний контроль; финансовая эффективность.

В высококонкурентных условиях современного рынка компаниям приходится подключать все большее количество управленческих инструментов с целью повышения рентабельности и привлечения финансирования для своей деятельности. Существенным фактором здесь выступает восприятие бизнеса со стороны рынка как надежного и низкорискового. Мировой опыт показывает, что для получения подобного результата компании должны быть социально ответственными и обращать особое внимание на качество внутреннего контроля. Более того, логично предположить, что два данных аспекта деятельности компании являются тесно связанными между собой.

Исторически эти концепции развивались обособленно. Так, внутренний контроль как концепция появился в 1940-х гг. В результате эволюции на сегодняшний день он включает в себя достаточно широкий набор составляющих, в том числе оценку риска, собственно процедуры контроля, информационный и коммуникационный аспекты и внутреннюю оценку работы предприятия и т. д. [6; 8].

Изначально данный аспект деятельности компании концентрировался лишь на внутренней деятельности компании [5; 9]. Безусловно, результатом подобного ограничения становились кризисные явления, обусловленные тем, что общественные ожидания могли не оправдываться. Следовательно, статичный внутренний контроль, не учитывающий интересы внешних стейкхолдеров, на сегодня потерял свою ак-

туальность, и на смену ему пришел комплексный и динамичный процесс, целью которого является учет интересов множества групп стейкхолдеров (как внутренних, так и внешних) для того, чтобы осуществлять стратегический риск-менеджмент компании. Таким образом, внутренний контроль — это аспект деятельности компании, который должен быть направлен на удовлетворение интересов внутренних и внешних заинтересованных лиц.

Как известно, в рамках стейкхолдерского подхода к корпоративной социальной ответственности (КСО) особое внимание отводится учету интересов стейкхолдеров, что позволяет сделать предположение о связи между КСО и внутренним контролем.

Оказывая взаимное влияние, данные аспекты деятельности компании тесно связаны и с ее финансовыми характеристиками, основной из которых является финансовая эффективность. Рассмотрим последовательно работы, в которых исследуется зависимость внутреннего контроля и финансовой результативности, а также уровня КСО и финансовой эффективности.

Внутренний контроль и финансовая результативность компании: обзор эмпирических исследований

Данная связь широко исследуется зарубежными учеными. К примеру, Вейли и МакВай [10], исследовав выборку из 261 компании, внутренний контроль в которых, по данным Комиссии по ценным бумагам и биржам США, оказался недостаточно эффективным, пришли к выводу о том, что сложные бизнес-процессы стали основной проблемой, в результате которой рентабельность компаний сохранялась на низком уровне. Такого же рода исследования проводились Йонгтай и Мюнг [11] и другими учеными: результаты также говорят о наличии связи.

Кроме того, внутренний контроль оказывает положительное влияние и в целом на деятельность компаний. К примеру, Браун и соавторы [1] говорят о том, что качественный внутренний контроль служит предотвращению допущения как намеренных, так и случайных неточностей в бухгалтерской отчетности.

КСО и финансовая результативность компании: обзор эмпирических исследований

В отечественной и зарубежной литературе представлено внушительное число исследований, изучающих зависимость между данными характеристиками. Можно обратить внимание на то, что результаты исследований являются весьма неоднозначными. Вероятнее всего, это связано с различиями в выборках и методах исследований. Кроме того, понятие КСО воспринимается учеными по-разному и в него могут включаться данные о разнородных аспектах деятельности компаний.

Финансовая эффективность также может быть представлена разными метриками. Все вышеперечисленное в совокупности приводит к тому, что результаты исследователей часто не совпадают.

Имеются также мета-анализы, целью которых является представление статистики результатов подобных работ в целом. К примеру, Гриффин пришел к выводу о том, что в период с 1972–1997 гг. в 60 % работ (всего 51 исследование) показана положительная взаимосвязь [3]. Марголис, проведя подобное исследование на выборке, включающей в себя 127 исследований за 1972–2002 гг. заключил, что связь положительна в 50 % работ [7]; Фрид и соавторы рассмотрели 2 200 исследований, проведенных в 1972–2015 гг.: положительная взаимосвязь доказана в 63 % работ [2].

Внутренний контроль и КСО: связь между показателями

Как было отмечено ранее, понятия внутреннего контроля и КСО тесно связаны между собой. Связь заключается, прежде всего, в том, что обе концепции предполагают учет интересов стейкхолдеров. Несмотря на то, что данная связь кажется вполне очевидной, две теоретические концепции изначально развивались обособленно.

Безусловно, нельзя утверждать, что цели и задачи двух концепций полностью совпадают. Например, теоретическая цель КСО — удовлетворение интересов большого количества групп стейкхолдеров, может не полностью достигаться при достижении целей внутреннего контроля. В то же время провал последнего может привести бизнес к убыткам и потере репутации в долгосрочной перспективе. Несомненно, подобного рода эффекты приводят компанию к уменьшению заинтересованности и лояльности со стороны стейкхолдеров.

В целом, можно говорить о том, что в условиях современной экономики цель внутреннего контроля включает в себя определение, анализ и контроль рисков с обязательным включением целей КСО в перечень стратегических направлений деятельности компании.

Как было отмечено выше, эмпирические исследования свидетельствуют, что внутренний контроль и КСО являются важными критериями роста акционерной стоимости компании. Кроме того, КСО служит достижению устойчивого развития в долгосрочной перспективе.

Основной целью компаний при этом, безусловно, остается получение прибыли. Однако обе концепции основаны на идее о том, что стремление к достижению основной цели не должно быть причиной несоблюдения норм социально ответственного поведения. Можно полагать, что КСО в какой-то мере служит драйвером развития внутреннего контроля. Последний же выступает своего рода гарантией соблюдения компаний принципов КСО.

Несмотря на то, что теоретически обосновать связь между КСО и внутренним контролем достаточно легко, на сегодняшний день не так много эмпирических исследований, подтверждающих данную теорию. Дж. Гуо и соавторы [4], например, говорят о том, что, благодаря учету интересов одной из основных групп стейкхолдеров — сотрудников компании, обучая и предоставляя определенные выгоды, можно добиться более качественного выполнения ими процедур внутреннего контроля.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, теоретически связь между КСО и внутренним контролем является объяснимой.

Во-вторых, теоретическое предположение недостаточно исследовано эмпирически, ввиду того, что исторически развитие двух концепций носило обособленный характер.

В-третьих, можно предполагать, что по мере развития КСО в рамках бизнеса внутренний контроль будет также получать все большее значение и в данном контексте.

В-четвертых, понимание характера связи между двумя концепциями, полученное благодаря эмпирическим исследованиям, могло бы улучшить стратегическое планирование, что в конечном счете стало бы основой для повышения финансовой и экономической эффективности бизнеса.

Библиографический список

1. *Brown N., Pott C., Wompener A.* The Effect of Internal Control and Risk Management Regulation on Earnings Quality: Evidence from Germany // *Journal of Accounting and Public Policy*. 2014. No. 33(1). P. 1–31.
2. *Friede G., Busch T., Bassen A.* ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies // *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2015. Vol. 5, no. 4. P. 210–233.
3. *Griffin J. J., Mahon J. F.* The Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance Debate: Twenty-Five Years of Incomparable Research // *Business and Society*. 1997. Vol. 36, no. 1. P. 5–31.
4. *Guo J., Huang P., Zhang Y., Zhou N.* Corporate Social Responsibility and Internal Control Quality: Reducing Agency Costs by Engaging Employees (March 28, 2012). URL: <https://ssrn.com/abstract=2030416/>.
5. *Huang X. B., Watson L.* Corporate social responsibility research in accounting // *Journal of Accounting Literature*. 2015. No. 34. P. 1–16.
6. *Kopp L. S., O'Donnell E.* The influence of a business-process focus on category knowledge and internal control evaluation // *Accounting, Organizations and Society*. 2005. Vol. 30, issue 5. P. 423–434.
7. *Margolis J. D., Walsh J. P.* Misery Loves Companies: Rethinking Social Initiatives by Business // *Administrative Science Quarterly*. 2003. Vol. 48, no. 2. P. 268–305.

8. *Petrovits C., Shakespeare C., Shih A.* The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations // *The Accounting Review*. 2011. Vol. 86, no. 1. P. 325–357.

9. *Rezaee Z.* Business Sustainability Research: A Theoretical and Integrated Perspective // *Journal of Accounting Literature*. 2016. No. 36. P. 48–64.

10. *Weili G., Mcvay S.* The disclosure of Material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act // *Accounting Horizons*. 2005. Vol. 19, no. 3. P. 137–158.

11. *Yongtae K., Myung S. P.* Market uncertainty and disclosure of internal control deficiencies under the Sarbanes-Oxley Act // *Journal of Accounting and Public Policy*. 2009. Vol. 28, issue 5. P. 419–445.

Ю. А. Берсенева, Е. Г. Шеина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Роль планирования и прогнозирования в управлении финансово-экономическим анализом организации

Рассматривается роль финансово-экономического анализа в экономической системе хозяйствующих субъектов и государства в целом. Раскрывается значимость планирования и прогнозирования на микроэкономическом уровне. Особое внимание авторов уделено методу прогнозной экстраполяции как наиболее применяемому из методов прогнозирования и позволяющему на основе данных прошлых явлений выстроить тренд будущих показателей и результатов деятельности организации.

Ключевые слова: финансово-экономический анализ; управление в организации; финансовые показатели деятельности; планирование; прогнозирование; метод экстраполяции.

На современном этапе развития экономики РФ всё большее значение приобретают достоверность и качество данных финансовой отчетности, формирующей показатели финансово-экономического анализа с целью эффективного управления организациями.

Необходимость финансово-экономического анализа обусловлена формированием генеральной цели, к достижению которой стремится каждый хозяйствующий субъект. Выработав стратегию действий и управленческих решений, проанализировав возможные варианты реализации тех или иных событий, достижение поставленной цели является возможным. Так, к примеру, для коммерческой организации главной целью деятельности является минимизация издержек и получение максимальной прибыли, и именно показатели финансово-экономического анализа могут спроецировать ориентиры для эффективного

функционирования данной организации и позволят сформулировать рекомендации для принятия управленческих решений [1].

В процессе функционирования любой организации возникает проблема своевременного принятия тех или иных управленческих решений, но не у всех организаций они получаются рациональными, эффективными и исполнимыми. Главная причина этого заключается в отсутствии применения на практике таких важных методов финансово-экономического анализа, как прогнозирование и планирование.

В таблице авторами представлена сравнительная характеристика методов планирования и прогнозирования в организациях. Причинами отсутствия планирования и прогнозирования могут являться такие факторы, как некомпетентность лиц, управляющих организацией, также кризисные явления, отсутствие информации и пр. Таким образом, именно от выбора стратегии дальнейшего функционирования зависит будущее организации [2].

Сравнительная характеристика прогнозирования и планирования

Критерий	Прогнозирование	Планирование
Сущность метода	Предположение (мнение) о состоянии объекта в будущем, которое может быть истинным или ложным	Система рекомендаций, которые могут быть приемлемыми или неприемлемыми для достижения целей
Задачи	Предвидение перспектив изменения различных факторов, влияющих на деятельность предприятия	Реализация на практике ранее разработанных прогнозов
Функции	Анализ и оценка тенденций изменения процессов и явлений для выявления альтернатив развития объекта на перспективу	Определение конкретных путей для достижения определенного состояния объекта в перспективе
Объект	Объектом может выступать любое явление или процесс	Не все объекты прогнозирования подлежат планированию (например, погода, демографическая ситуация)
Альтернативность	Может быть поливариантным	Свойственна моновариантность

Благодаря планированию и прогнозированию отдельных процессов возможно достичь поставленных целей в кратчайшие сроки за счет следования поставленному плану и преодолению спрогнозированных негативных процессов [3]. С помощью тщательно спланированных действий становится возможным экономический рост как отдельной организации, так и государства в целом, с наименьшими рисками и наибольшей эффективностью взаимодействия всех элементов функционирующей системы [8]. Далее стоит уделить особое внимание упомянутому методу финансово-экономического анализа — прогнозированию. На уровне отдельно взятой организации в процессе прогнози-

рования объектами могут выступать следующие показатели, представленные на рис. 1.



Рис. 1. Показатели, участвующие в процессе прогнозирования

Прогноз может быть разработан как на организацию в целом, там и на отдельные ее подразделения. Также стоит отметить виды построения прогнозов по срокам: стратегические — сроком от 1 года (характеризующие инвестиционную стратегию, структуру финансовых ресурсов и общие черты развития бизнеса), текущие — сроком от 1 месяца (детализация стратегического плана), оперативные — сроком от 1 недели (краткосрочные прогнозные бюджеты, направленные на достижение цели) [6].

Таким образом, можно сделать вывод, что организация в процессе своего функционирования должна проходить все перечисленные виды прогнозирования, поскольку для достижения максимального эффекта необходимо постоянно переориентировать план своей деятельности под актуальные вопросы и тенденции развития как собственного производства, так и экономической системы в целом. Также малейшие (не спрогнозированные) отклонения от текущего или годового плана должны быть обоснованы и учтены при последующем прогнозировании и планировании.

Таким образом, организации, столкнувшейся с вопросом применения метода прогнозирования, предстоит выбрать самое главное — инструмент, с помощью которого станет возможной реализация данного прогноза [5].

Одним из наиболее распространенных и часто применяемых на практике методов прогнозирования является метод экстраполяции, ко-

торый обладает такими важными условиями, как наличие оснований предполагать, что основные факторы и тенденции прошлого сохранят свое проявление в будущем и исследуемое явление будет развиваться по траектории, которую возможно описать математической функцией. Таким образом, применение данного метода на практике поможет исключить случайные колебания и получить значения показателей, характеризующие возможное развитие исследуемого явления в будущем, основываясь на закономерностях его развития в прошлом [4]. У данного метода, как и у всех существующих, имеются свои достоинства и недостатки, представленные авторами на рис. 2.

Также стоит учитывать, что данный метод носит приближенный характер и точность прогноза зависит от сроков прогнозирования, т. е. чем меньше срок, тем точнее прогноз, следовательно, выше эффективность прогнозирования [7]. Любой хозяйствующий субъект в процессе разработки прогноза тех или иных показателей должен учитывать тот факт, что применение метода экстраполяции является возможным только если основные тенденции и условия развития явления, действующие в прошлом, сохранятся и в будущем [4].

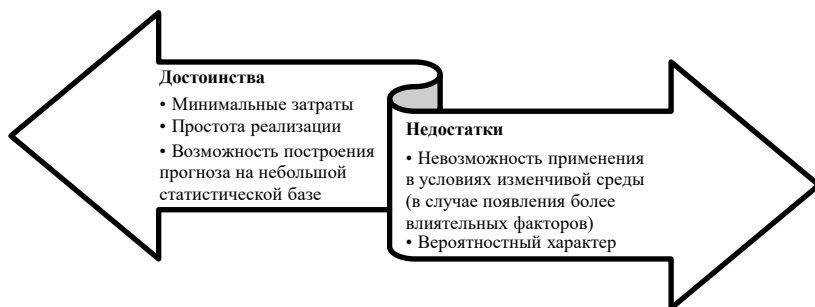


Рис. 2. Характерные черты метода прогнозной экстраполяции

Основываясь на вышеперечисленных особенностях метода прогнозной экстраполяции, можно сделать вывод, что организация, ставящая перед собой цель — построение точного прогноза, — должна иметь компетентных сотрудников, ответственных за данный вопрос, и качественно формируемую статистическую базу по прогнозируемым явлениям.

В качестве рекомендаций для хозяйствующих субъектов авторы предлагают следующее:

при проведении финансово-экономического анализа применять совокупность методов прогнозирования (методы скользящих средних, наименьших квадратов, экспоненциального сглаживания и др.);

принятие управленческих решений осуществлять, основываясь не только на числовых характеристиках, но и на неучтенных факторах;

при оценке результатов, полученных методами прогнозирования, приоритет отдать в пользу данных метода экспоненциального сглаживания, поскольку именно он учитывает вес исходной информации и выравнивание тренда.

Подводя итог вышеизложенному, хочется отметить, что качественное и своевременное проведение финансово-экономического анализа будет способствовать выполнению плановых показателей деятельности, минимизации предпринимательских рисков и издержек, росту всех финансовых коэффициентов и прибыли, а также построению эффективной системы менеджмента организации.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный экономический анализ в управлении предприятием: учеб. пособие. М.: Форум; ИНФРА-М, 2018.
2. *Куаникалиева З. Г.* Разработка моделей финансового состояния // Вопросы науки и образования. 2019. № 3(47). С. 59–63.
3. *Нагашев Е. В.* Аналитическое моделирование финансового состояния компании. М.: ИНФРА-М, 2018.
4. *Тангиева А. Б.* Роль экономического анализа на предприятии // Достижения науки и образования. 2019. № 1(42). С. 37–38.
5. *Третьякова О. В., Буданова Ю. В.* Сравнительный анализ методов прогнозирования финансовых результатов // Экономика и бизнес: теория и практика. 2019. № 5-1. С. 205–209.
6. *Экономика и управление: инновации, учет, человеческий капитал* / Ю. В. Гнездова, Е. Е. Матвеева, О. В. Жукова и др.; под общ. и науч. ред. В. А. Тупченко. М.: Научный консультант, 2016.
7. *Domesticating Economies: Diverse Economic Practices, Households and Social Reproduction* // A. Stenning, A. Smith, A. Rochovská, D. Swiatek. Domesticating Neo-Liberalism: Spaces of Economic Practice and Social Reproduction in Post-Socialist Cities. A John Wiley & Sons, Ltd., 2010. P. 58–80.
8. *Economic Risk Analysis* // El-Reedy M. A. Construction Management for Industrial Projects: A Modular Guide for Project Managers. Wiley, 2011. P. 39–86.

Д. А. Кармазин

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Управленческая отчетность для малого бизнеса как инструмент внутреннего финансового контроля

Рассматривается вопрос необходимости ведения управленческой отчетности в малом бизнесе. Зачастую данному вопросу уделяется недостаточно внимания. На примерах автор показывает, как должна формироваться управленческая отчетность, чтобы объективно оценивать деятельность компании.

Ключевые слова: управленческая отчетность; финансовая отчетность; показатели эффективности; малый бизнес; принятие управленческих решений.

Бизнес — это основа любой экономики. Именно здесь создаются рабочие места, производится продукция, оказываются услуги, зарабатываются деньги и платятся с них налоги. Средний и крупный бизнес с трепетом следит за выполнением всех своих целей, а также формирует большое количество отчетов. Все это происходит через довольно сложную систему, работа которой осуществляется с помощью дорогого программного обеспечения. Каждая подобная зрелая компания обладает своим набором инструментов и уникальным опытом организации хозяйственной деятельности. Совсем другая ситуация складывается на уровне малого бизнеса, где часто рождаются новые идеи, а развитие происходит далеко не всегда предсказуемыми темпами. Ведение деятельности такими хозяйствующими субъектами, к сожалению, зачастую происходит без должного внимания к цифрам. Предприниматели принимают управленческие решения, полагаясь на свою интуицию и субъективно оценивая ситуацию как в компании, так и на рынке в целом. Дополнительная опасность заключается в том, что, достигнув определенных положительных результатов, руководство такой небольшой компании может подумать, что оно способно на все — по терминологии Ицхака Адизеса такая роль называется «Е», или Entrepreneur (предприниматель), и им свойственны такие поступки, что подтверждается исследованиями ученого [1]. Именно поэтому существует необходимость объективного контроля за деятельностью организации. Способов такого контроля большое множество, но в рамках данной статьи автор будет рассматривать такой инструмент, как управленческая отчетность.

Единой общепринятой дефиниции термина «управленческая отчетность» не существует, тем не менее в рамках данной статьи управленческой отчетностью будет принято считать документ, который объективно показывает актуальные результаты работы организации за определенный период (на определенный момент) времени со всех мак-

симально возможных сторон бизнеса, что позволяет принять взвешенное управленческое решение руководителю-предпринимателю, который может даже не иметь образования в области экономики и менеджмента. Данный документ должен не только информировать руководителя, но и быть настолько простым для понимания, насколько это возможно, при этом, не нарушая принципы, в соответствии с которыми формируются определенные составляющие управленческой отчетности.

Управленческая отчетность может быть организована по-разному, так как нет закрепленной на законодательном уровне формы. Несмотря на это, автор придерживается позиции, что отправной точкой для разработки подобного документа должна стать типовая финансовая отчетность, которая должна включать в себя пять обязательных составляющих: отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, бухгалтерский баланс, отчет об изменениях в собственном капитале, пояснения ко всем отчетам.

Но малому бизнесу ни к чему все эти составляющие в управленческой отчетности, поэтому можно воспользоваться только тремя из них: отчетом о прибылях и убытках, отчетом о движении денежных средств, бухгалтерским балансом. Также ко всему этому стоит добавить документ, отражающий показатели деятельности компании, в том числе и в динамике. Все это будет помогать руководству вовремя реагировать на изменения и принимать взвешенные решения. Далее необходимо рассмотреть каждый из этих элементов управленческой отчетности.

Отчет о прибылях и убытках (ОПиУ) представляет собой документ, который показывает прибыльность организации. Это единственный документ управленческой отчетности, который составляется в соответствии с принципом учета по начислению. Это означает, что операции регистрируются в момент своего возникновения, а не фактического исполнения. Существуют обязательные требования к признанию выручки к учету [2]:

услуги должны быть оказаны полностью или почти полностью;

должны были быть понесены все издержки или большая часть издержек в связи с оказанием услуг;

денежные средства за оказанные услуги должны были быть получены (или есть иной актив, который можно точно оценить, и он действительно поступит в компанию в качестве вознаграждения).

Если эти три требования выполняются, выручку можно признавать к учету.

Отчет о движении денежных средств (ОДДС) отражает фактические поступления и платежи, в отличие от отчета о прибылях и убыт-

ках, и, соответственно, показывает, какими средствами компания располагает на данный момент.

ОПиУ и ОДДС всех компаний имеют схожую структуру. Все их составляющие можно увидеть на примере отчета небольшой компании X, которая оказывает посреднические услуги в оказании помощи в получении кредитов для физических и юридических лиц (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Пример структуры ОПиУ и ОДДС компании, работающей в сфере услуг по оказанию помощи в получении кредитов

Структура ОПиУ	Структура ОДДС	
Выручка, в том числе от продажи:	Денежные потоки от текущих операций	
кредитных историй	Поступления	От продажи продукции, товаров, работ, услуг
потребительских кредитов		Арендных, лицензионных платежей, роялти и иных аналогичных платежей
кредитов для бизнеса		Прочие поступления
рефинансирования	Платежи	Поставщикам за работы, услуги
Себестоимость продаж, в том числе:		В связи с оплатой труда работников
кредитных историй		Процентов по долговым обязательствам
потребительских кредитов		Налога на прибыль организаций
кредитов для бизнеса		Прочие платежи
рефинансирования	Денежные потоки от инвестиционных операций	
Валовая прибыль (убыток)	Поступления	Дивидендов, процентов по вложениям
Коммерческие расходы		Прочие поступления
Управленческие расходы	Платежи	В связи с приобретением ценных бумаг
Прибыль (убыток) от продаж		Прочие платежи
Доходы от участия в других организациях	Поступления	Денежные потоки от финансовых операций
Проценты к получению		Получение кредитов и займов
Проценты к уплате		Денежных вкладов собственников
Прочие доходы	Платежи	Прочие поступления
Прочие расходы		На уплату дивидендов в пользу собственников
Прибыль (убыток) до налогообложения	Прочие платежи	
Текущий налог на прибыль	Сальдо денежных потоков за отчетный период	
Чистая прибыль (убыток)	Остаток денежных средств на начало отчетного периода	
	Остаток денежных средств на конец отчетного периода	

Бухгалтерский баланс характеризует состав имущества компании на определенный момент времени, а также показывает наличие у ком-

паний активов и структуру капитала. Обычно это довольно объемный отчет, но для управленческих нужд его можно несколько сократить, не потеряв при этом смысл [2]. Но здесь стоит отметить, что в зависимости от деятельности компании баланс можно усложнять или упрощать. Упрощенный бухгалтерский баланс показан в табл. 2.

Таблица 2

**Пример структуры упрощенного бухгалтерского баланса
для управленческой отчетности компании X**

Активы	Пассивы
Денежные средства (Cash)	Уставный капитал (Equity)
Товаро-материальные запасы (Inventory)	Нераспределенная прибыль (Profit)
Дебиторская задолженность (A/R)	Кредиторская задолженность (A/P)
Основные средства (Fixed Assets)	
Нематериальные активы (Intangible Asssets)	Кредиты (Debt)

Чтобы оценить текущую ситуацию в организации, нужно использовать различные показатели — их большое множество, но в данной статье автор выделит, по его мнению, наиболее важные. К таким метрикам относятся: ROE, ROI, средние расходы на производство единицы товара/услуг, нераспределенная прибыль, количество проданных продуктов/услуг, средний чек, LTV, маржинальный доход от одного клиента, объем собственного капитала, объем заемного капитала, WACC, NPS, объем заказов, годовая возобновляемая выручка, месячная возобновляемая выручка, совокупный месячный темп роста, ежемесячный отток клиентов, показатель «Burn Rate», значение оборотного капитала, оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженностей, оборачиваемость запасов и оборачиваемость активов, рентабельность активов, норма чистой прибыли [3]. Помимо приведенных показателей также очень полезным является диагностика кризисного состояния компании. Она включает в себя коэффициенты, характеризующие платежеспособность, финансовую устойчивость и деловую активность. Вдобавок к этому можно использовать пятифакторную модель Альтмана, чтобы определять вероятность банкротства. Все эти показатели в той или иной степени применимы к любому бизнесу, именно контроль за ними позволяет вовремя реагировать на изменения [4].

Таким образом, можно сделать вывод, что в любом бизнесе, даже в малом, оцифрованный контроль за деятельностью компании просто необходим. Для этого нужно составить управленческую отчетность, которая должна быть удобна, в первую очередь, для руководства. Обычно она берет свою основу из финансовой отчетности (ОПиУ, ОДДС и бухгалтерский баланс) и дополнительно включает различные

экономические показатели, дезагрегирование и анализ которых позволяет принять управленческое решение, основанное не на интуиции руководителя, а на объективной информации о ситуации в бизнесе. В заключение хочется отметить, что разработка управленческой отчетности не потребует больших финансовых вложений со стороны компании, что, несомненно, является положительным моментом в организации эффективной деятельности малого бизнеса.

Библиографический список

1. *Адизес И. К.* Управление жизненным циклом корпораций / пер. с англ. В. Кузина; науч. ред.: Д. Чичикалок, А. Сеферян. 3-е изд. М.: Манн, Иванов и Фербер, 2016.
2. *Герасименко А.* Финансовая отчетность для руководителей и начинающих специалистов. 5-е изд. М.: Альпина Паблишер, 2016.
3. *Камысовская С. В., Захарова Т. В.* Бухгалтерская финансовая отчетность: формирование и анализ показателей: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2019.
4. *Орехов В. И., Балдин К. В., Орехова Т. Р.* Антикризисное управление: учеб. пособие. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 2019.

Научный руководитель: **Я. В. Савченко**, УрГЭУ

Е. Е. Кирпичикова, А. Н. Сергиенко

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Некоторые аспекты регулирования резервов по сомнительным долгам на предприятии

В статье раскрываются понятия сомнительной дебиторской задолженности и резервов по сомнительным долгам, а также порядок формирования резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете и для целей налогообложения. Кроме того, рассмотрен порядок отражения данных финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Приводятся нормативные документы, регулирующие порядок признания дебиторской задолженности сомнительной, а также порядок формирования резервов по сомнительным долгам.

Ключевые слова: дебиторская задолженность; сомнительная дебиторская задолженность; резерв; бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность.

В условиях рыночной экономики каждое предприятие производит расчеты со своими контрагентами (поставщиками, исполнителями, подрядчиками, покупателями, клиентами, заказчиками, персоналом и т. д.). В процессе осуществления расчетов между предприятием и перечисленными контрагентами за товарно-материальные ценности, работы и услуги может возникать задолженность, в том числе деби-

торская задолженность. Для предприятия очень важно, чтобы контрагенты производили расчеты с предприятием своевременные, в пределах сроков, установленных соглашениями и договорами. При несоблюдении контрагентами сроков по расчетам с предприятием за перечисленный аванс, поставленные материально-производственные запасы, выполненные работы и оказанные услуги возникает угроза появления сомнительных долгов, которые могут быть не возвращены предприятию.

Поэтому в современных условиях ведения бизнеса встает вопрос о снижении данного рода риска с целью равномерного признания убытков, связанных с невозвратом долгов, в бухгалтерском учете и для налогообложения.

Создание резерва по сомнительным долгам дает возможность собрать более полную информацию о состоянии дебиторской задолженности, в том числе о наличии сомнительной дебиторской задолженности. В свою очередь это позволяет предприятию в бухгалтерской отчетности достоверно отражать информацию о текущем состоянии дебиторской задолженности, а также существенно снизить налоговые обязательства предприятия перед бюджетом.

Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 34н от 29 июля 1998 г., организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной, с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу, в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам¹.

Также следует отметить, что бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгал-

¹ Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 11 апреля 2018 г.).

терскому балансу и отчету о прибылях и убытках (п. 35 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)¹.

В соответствии с п. 1 и 3 ст. 266 Налогового кодекса РФ, сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном настоящей статьёй. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода².

В качестве обоснованности законности признания в расходах при налогообложении необходимо, чтобы затраты по формированию резервов по сомнительным долгам были экономически обоснованы и документально подтверждены. В частности, необходимо наличие документов: договор купли-продажи, поставки товаров, услуг, работ; акт приема-передачи, акт выполненных работ и другие документы, подтверждающие выполнение договора; инвентаризация претензий; сверка претензий; решение арбитражного суда о признании предприятия-должника несостоятельным; выписка из ЕГРЮЛ о ликвидации должника; решение суда об отказе в иске о взыскании задолженности должника; справка органов МВД РФ о невозможности найти должника.

Таким образом, создание резервов является наилучшим способом увеличения надежности финансовой отчетности, так как сомнительные требования могут рассматриваться в соответствии с фактической вероятностью их возникновения. Даже компании, у которых нет резервов, должны оценивать сумму задолженности, которая на самом деле не причитается. Таким образом, сомнительные долги и долги, которые не являются реальной дебиторской задолженностью, идентифицируются и аннулируются в течение годового и промежуточного запаса активов и обязательств [1].

Как упоминалось выше, следует помнить, что неправильное определение сомнительной дебиторской задолженности и сомнитель-

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (ред. от 8 ноября 2010 г., с изм. от 29 января 2018 г.).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 29 сентября 2019 г., с изм. от 19 декабря 2019 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 ноября 2019 г.).

ных долгов может оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которая может быть искажена, т. е. стать ненадежной. Поскольку бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах являются наиболее важными формами отчетов с точки зрения пользователей, то их искажение недопустимо.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденных Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, в бухгалтерском учете для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании неустраиваемых долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому созданному резерву¹.

Таким образом, учет резервов по сомнительным долгам ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». Начисление неиспользованных требований в пользу отчетного периода после даты их появления учитывается на дебете счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Сомнительные долги — это претензии, которые не были погашены в течение оговоренного в договоре срока и на которые не распространяются соответствующие гарантии [5].

Резервы по сомнительным долгам формируются по данным бухгалтерского учета на основе договоров и соглашений, в которых указаны сроки взаиморасчетов. Порядок признания дебиторской задолженности сомнительной и порядок создания резервов по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения разрабатываются на основе действующего законодательства РФ и вносятся в учетную политику предприятия, которая утверждается исполнительным органом (руководителем) предприятия.

¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 8 ноября 2010 г.).

В соответствии с правилами, установленными ч. 4 ст. 266 Налогового кодекса РФ, размер резерва по сомнительным долгам, аналогичный порядку, установленному в бухгалтерских записях, определяется на основании результатов дебиторской задолженности на последний день отчетного периода (налоговый период).

По результатам инвентаризации принимается решение о создании резерва по сомнительным долгам, которые не погашены в срок и не обеспечены соответствующими гарантиями [2].

Сумма резерва устанавливается отдельно (полностью или частично) по каждой задолженности и в зависимости от платежеспособности должника, а также вероятности ее погашения. Срок оплаты долга будет определен в порядке, установленном законодательством, если срок оплаты долга не определен в договоре. Следовательно, в договоре купли-продажи покупатель обязан оплатить товар до или после получения товара (ст. 486 Гражданского кодекса РФ).

По иным видам договоров (на оказание услуг или на оказание услуг), если иное не предусмотрено законом, обязательство должно быть исполнено в течение разумного срока после их создания (ст. 314 Гражданского кодекса РФ) [4].

Как только кредитор запросил платеж, должник обязан погасить в течение семи дней свою задолженность, которую не погасил в срок, а также задолженность, погашение которой определяется датой требования.

Сомнительные претензии могут быть списаны, если требование о взыскании нереально, даже если срок давности истек.

Учет нереального для взыскания долга, по которому ранее был сделан резерв, отражается в бухгалтерском учете проводкой Дт63 — Кт 62 (76, ...) списанием суммы безнадежной дебиторской задолженности за счет ранее сформированного резерва. Этот долг должен быть признан там в течение пяти лет, чтобы восстановить сумму долга для возврата платежеспособности должника. Если к концу отчетного периода, после создания резерва, этот резерв используется не полностью, неиспользованные суммы добавляются к прибыли отчетного периода [3].

Таким образом, предприятиям в целях стабильного осуществления финансово-хозяйственной деятельности необходимо постоянно контролировать структуру своей дебиторской задолженности, чтобы не допускать образования просроченной дебиторской задолженности. А в случае выявления просроченной дебиторской задолженности и отнесения ее к сомнительной следует своевременно принять меры, связанные с формированием резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учетах, в соответствии с утвержденной учетной политикой предприятия. Постоянный контроль за состоянием деби-

торской задолженности повышает платежеспособность предприятия, а также позволяет своевременно применять необходимые меры для взыскания дебиторской задолженности с должников.

Библиографический список

1. *Виноградова Н. А.* Государственное нормативное регулирование бухгалтерского учета и внутреннего контроля в России // Государственное регулирование экономики в условиях глобализации: сб. науч. ст. по материалам II Междунар. науч.-практ. конф. (Тверь, 10 декабря 2015 г.). Тверь: Центр научных и образовательных технологий, 2015. С. 159–163.

2. *Власова Н. С., Метельская Т. В., Волошина И. М.* Нормативное регулирование бухгалтерского учета и перспективы его развития в России // Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение: материалы VI Междунар. науч. конф., посвященной 95-летию Кубанского ГАУ и 15-летию кафедры теории бухгалтерского учета (Краснодар, 18–19 ноября 2016 г.). Майкоп: Изд-во «Магарин Олег Григорьевич», 2017. С. 295–298.

3. *Зиятдинова А. И., Галимарданова Н. М.* Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Актуальные задачи управления качеством и конкурентоспособностью продукции в современных условиях: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Казань, 10 ноября 2016 г.). Казань: Печать-Сервис-XXI век, 2016. С. 399–401.

4. *Парасоцкая Н. Н.* Проблемы правового регулирования бухгалтерского учета // Экономика и финансы. 2014. № 1(3). С. 114–121.

5. *Стрельников А. И.* Основные направления государственного регулирования системы бухгалтерского учета в современных условиях // Менеджер. Вестник Донецкого государственного университета управления. 2016. № 1. С. 45–52.

Е. М. Кочкина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Сетевые модели в обосновании экономических решений

Рассматривается использование методов сетевого планирования в организации работы малого предприятия. Показана возможность оценки продолжительности выполнения проекта и целесообразности привлечения дополнительных ресурсов. Обоснована возможность использования математических методов для выбора наиболее выгодного режима выполнения проекта.

Ключевые слова: математические методы; сетевая модель; резерв времени; критический путь; оптимизация.

Управление малым и средним бизнесом во многих случаях предполагает использование математического аппарата, с помощью которого можно получить количественные характеристики, которые помо-

гают принимать обоснованные управленческие решения, особенно в тех ситуациях, когда эти решения неочевидны [2; 4]. Использование кредитных ресурсов для реализации бизнес-проектов в большинстве случаев предполагает включение в бизнес-план материалов с обоснованием сроков возврата кредита [5].

Рассмотрим ситуацию, в которой предприятие приобретает дополнительные торговые площади, на которых планируется реализация готовой продукции. Ввод в действие новой торговой точки требует выполнение определенного перечня работ, которые предполагают денежные и временные затраты. Для завершения проекта в установленные сроки необходимо контролировать сроки выполнения работ. Взаимосвязь выполняемых работ является дополнительным усложняющим фактором [3].

По мнению экспертов, первые полгода величина чистой прибыли предприятия от деятельности новой торговой точки составит в среднем k тыс. р. в день, которые будут использованы для погашения кредита. Для определения наиболее вероятной продолжительности выполнения проекта и необходимых затрат целесообразно прибегнуть к методам сетевого моделирования, которые позволят также оценить целесообразность привлечения дополнительных средств, используемых для сокращения срока.

Исходно весь планируемый процесс разбивается на отдельные работы, определяются работы, которые могут выполняться параллельно и которые должны выполняться последовательно. Необходимо учесть, что одни работы зависят от выполнения других и не могут начаться, пока предшествующие не будут завершены. Продолжительность выполнения работ устанавливается на основании действующих нормативов или по экспертным оценкам специалистов. Далее составляется сетевой график.

Построение сетевой модели позволяет проанализировать все работы и внести улучшения в структуру модели до начала реализации проекта. Календарный план выявляет критические операции, которым следует уделять особое внимание, чтобы закончить проект в директивный срок. Что касается некритических операций, то с помощью календарного плана выявляются резервы времени, которые можно выгодно использовать при задержке выполнения работ или эффективном применении как трудовых, так и финансовых ресурсов. Основным временным параметром сетевой модели является продолжительность критического пути [1].

После определения ранних и поздних сроков наступления каждого события сетевого графика можно перейти к определению перечня критических работ и определению длины критического пути. Крити-

ческий путь, установленный в предположении, что все работы выполняются за наиболее вероятное время, совпадает с наиболее вероятным сроком выполнения проекта.

Если по каким-либо причинам меняется срок выполнения критической работы, то, как следствие, меняется и общий срок выполнения проекта. Однако изменение в определенных пределах сроков выполнения некритических работ не меняет продолжительность проекта. Здесь заметную роль играет продолжительность временного интервала (резерв), в пределах которого допустимо менять срок выполнения некритической работы, сохраняя неизменным общий срок выполнения проекта. Сдвигая некритическую работу в том или ином направлении, но в пределах ее резерва времени, можно добиться снижения максимальной потребности в ресурсах. Но даже при отсутствии ограничений на ресурсы резервы времени обычно используют для выравнивания потребностей в ресурсах на протяжении всего срока реализации проекта.

Стоимостные факторы при выполнении сетевого графика учитываются путем определения зависимости «затраты — продолжительность» для каждой работы. При этом рассматриваются прямые затраты, а косвенные расходы, например административные или управленческие, во внимание не принимаются.

Продолжительность работы можно уменьшить, увеличив при этом стоимость ее выполнения. Однако существует предел, так называемая минимальная или предельная продолжительностью работы. За точкой, соответствующей этому пределу, дальнейшее увеличение средств, вкладываемых в работу, ведет лишь к увеличению затрат без сокращения продолжительности работы [6].

Оптимизация сетевого графика позволяет улучшить организацию выполнения комплекса работ с учетом его продолжительности. Оптимизация проводится с целью сокращения длины критического пути и позволяет достичь оптимального соотношения стоимости и срока выполнения проекта.

На основе сетевого графика, с учетом заданной последовательности выполнения работ, определяются критические работы и длина критического пути в предположении, что все работы проекта будут выполнены за наиболее вероятное время. Далее можно установить, через какое время после начала работы новой торговой точки предприятие сможет возратить взятый кредит и какова будет сумма его погашения.

Если предположить, что проект выполняется в номинальном режиме, а непредвиденных расходов не было, то можно рассчитать, через какое время после начала работы новой торговой точки предприятие сможет возратить взятый кредит и какова будет сумма его пога-

шения. Для этого строится уравнение линии, характеризующей изменение суммы прибыли предприятия с течением времени. Как известно, для построения графика прямой линии необходимы координаты двух любых точек, которые принадлежат этой линии. Уравнение линии, проходящей через две заданные точки (X_1, Y_1) и (X_2, Y_2) , имеет вид:

$$\frac{Y - Y_1}{Y_2 - Y_1} = \frac{X - X_1}{X_2 - X_1}.$$

В записанном выше уравнении: X_1 — срок выполнения проекта, X_2 — произвольно выбранное время работы после окончания проекта, Y_1 — остаток кредита после пуска новой торговой точки, Y_2 — денежные средства, которыми будет располагать предприятие, в момент X_2 .

Выполнив преобразования, запишем уравнение изменения величины прибыли, используемой для погашения кредита, с учетом найденных значений:

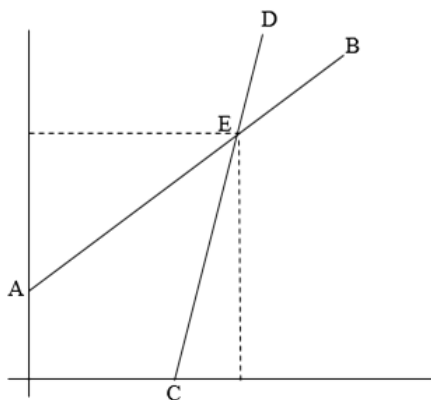
$$Y = a \cdot X + b.$$

Далее строится уравнение линии, характеризующей рост суммы возврата кредита. В этом уравнении: X_1 — время начала проекта, X_2 — произвольно выбранное время, прошедшее с момента взятия кредита, Y_1 — величина взятого кредита, Y_2 — сумма возврата кредита по истечению года. Запишем уравнение изменения суммы погашения кредита, с учетом найденных значений:

$$Y = c \cdot X + d.$$

На рисунке построены графики изменения суммы возврата кредита в зависимости от времени и изменения денежных средств, идущих на погашение кредита, в зависимости от времени, при условии, что проект выполняется в номинальном режиме.

Рассмотрим этот график подробнее. Линия AB — это график изменения суммы возвращения кредита, которая возрастает со временем, за счет процентов, выплачиваемых по кредиту. Линия CD — это график изменения общей прибыли. После построения обоих графиков, можно определить точку их пересечения (точка E). В этой точке достигается равенство денежной суммы, которую получает предприятие от результатов выполнения проекта, и той денежной суммы, которую оно должно вернуть в банк. По проекциям на оси времени и денежных ресурсов можно определить нестрогие (примерные) сроки погашения кредита и размеры суммы погашения.



Графики изменения суммы возврата кредита и изменения денежных средств, идущих на погашение кредита

Для более точного определения срока возвращения кредита и суммы возврата решается система из двух уравнений с двумя неизвестными, которая имеет вид:

$$Y = a \cdot X + b,$$

$$Y = c \cdot X + d.$$

Вычтем из второго уравнения первое и найдем значение $X = \frac{d-b}{a-c}$ дней. Подставив найденное значение X в любое из уравнений системы, можно найти размер денежной суммы, которую необходимо вернуть в банк $Y = \frac{ad-cb}{a-c}$.

Для получения окончательных результатов проводится предельный анализ сроков выполнения проекта и затрат денежных средств, т. е. определяются минимально возможный срок выполнения проекта и необходимые для этого затраты.

Для выполнения проекта в предельном режиме необходимо привлечение дополнительных денежных средств. Используя приведенный выше подход, определяется временной промежуток, который потребуется для погашения кредита после начала работы новой торговой точки.

За счет привлечения дополнительных денежных средств выполнение проекта ускоряется на n дней. Переходя к предельному режиму

выполнения проекта, предприятие получит от его реализации $k \cdot n$ денежных средств дополнительно. Однако в этом случае возрастает сумма погашения кредита. Следовательно, необходимо оценить, окупаются или нет общие дополнительные расходы ускорением ввода в действие новой торговой точки.

С помощью названных методов можно обосновать целесообразность (или нецелесообразность) привлечения дополнительных ресурсов к выполнению проекта для сокращения его продолжительности и оценить результативность принятого решения в денежном выражении.

Решенные в статье задачи не охватывают всех направлений использования методов сетевого моделирования. Основная идея заключалась в демонстрации оценки эффективности привлечения дополнительных ресурсов к выполнению различных проектов с помощью сетевых моделей и методов аналитической геометрии.

Библиографический список

1. Будникова И. К., Приймак Е. В. Моделирование управляемых процессов с применением методов сетевого планирования // Вестник Технологического университета. 2018. Т. 21, № 1. С. 115–118.
2. Гужин А. А., Ежкова В. Г. Система управления в малом бизнесе. Предпринимательское управление // Инновации и инвестиции. 2018. № 1. С. 115–120.
3. Косырев А. А. Модели и методы сетевого планирования и управления при решении экономических задач // Актуальные вопросы современной науки: сб. ст. по материалам XI Междунар. науч.-практ. конф. (Томск, 24 апреля 2018 г.): в 2-х ч. Уфа: Дендра, 2018. Ч. 1. С. 10–20.
4. Кочкина Е. М., Радковская Е. В. Математические методы принятия решений на предприятиях мелкосерийного и индивидуального производства // Russian Journal of Management. 2015. Т. 3, № 1. С. 69–78.
5. Пономарев А. Ю. Управление рисками кредитования малого бизнеса // Банковское дело. 2008. № 5. С. 78–82.
6. Щеклеин В. С., Чоракеев О. Э. Подход к математическому моделированию производства на авиастроительном предприятии на основе развития метода сетевого планирования управления // Известия Самарского научного центра Российской академии наук. 2012. Т. 14, № 4-3. С. 874–877.

С. А. Никуленок

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Экономический анализ маркетинга продаж по стадиям жизненного цикла продукции

Экономический анализ является связующим звеном между сбором информации и принятием управленческих решений, его цель и направления полностью определяются управленческими потребностями и в первую очередь необходимо обеспечить выбор оптимального решения из имеющихся альтернатив. В статье рассматриваются вопросы, связанные с экономическим анализом маркетинга продаж по стадиям жизненного цикла продукции на предприятии: основные этапы, методы, система показателей для анализа маркетинга продаж по стадиям жизненного цикла продукции и система управленческой отчетности.

Ключевые слова: экономический анализ; управленческий учет; жизненный цикл продукции; маркетинговые исследования.

Главными задачами управления хозяйствующим субъектом являются определение основных направлений развития как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе, анализ среды, имеющей непосредственное влияние на жизнедеятельность организации, и контроль выполнения принятых решений. Экономический анализ дает всестороннюю оценку имущественно-финансового состояния как предприятия в целом, так и частных аспектов его работы. Он проводится для анализа текущей ситуации, а также для выявления и решения проблем различного характера. Управленческое звено предприятий принимает решения на основании внутренних данных экономического анализа, внешние контрагенты также принимают решения различного характера на основании анализа данных публичной финансовой отчетности.

Экономический анализ является связующим звеном между сбором информации и принятием управленческих решений, поэтому его цель и направления полностью определяются управленческими потребностями и в первую очередь необходимо обеспечить выбор оптимального решения из имеющихся альтернатив.

Выделяют два типа анализа — внешний и внутренний. Внешний анализ проводится внешними контрагентами на основании данных публичной финансовой отчетности и является наименее подробным. Внутренний анализ осуществляется внутри организации как сотрудниками предприятия, так и приглашенными внешними аудиторами, он более детальный и достоверный и использует внутреннюю информацию. Существует большое количество объектов экономического анализа — общее финансовое положение в организации, финансовое по-

ложение каждого отдела организации, экономическая эффективность производства, снабжения, отдела продаж и т. д.

Система показателей является наиболее гибким элементом в методологии экономического анализа, так как определяется целью анализа, системой показателей плана, учета и отчетности [5]. Соответственно, если происходят изменения в планировании или учете, они должны найти свое отражение в системе показателей анализа. Особый интерес с точки зрения управления представляют вопросы, связанные с экономическим анализом маркетинга продаж по стадиям жизненного цикла продукции (ЖЦП) на предприятии.

Управление маркетингом продаж предполагает организацию процессов анализа, планирования, организации и контроля мероприятий по установлению и поддержанию контактов с целевыми потребителями, увеличению доходов, росту точек сбыта, расширению доли рынка [2]. Основная задача управления маркетингом продаж — максимизация прибыли и рентабельности деятельности организации в конкурентной среде. Информационная база экономического анализа маркетинга продаж включает специальные маркетинговые исследования, бухгалтерскую финансовую отчетность, финансовый и управленческий учет.

Программа маркетинговых исследований, помимо анализа показателей производства, анализа сегментов, конъюнктуры и емкости рынка, безубыточности продаж, включает в себя анализ фаз жизненного цикла продукции и диагностику современного состояния этих фаз [1]. Если цель маркетинга заключается в том, чтобы по возможности продлить срок пребывания товара на рынке, то цель экономического анализа — определить, какие действия необходимо предпринять для максимизации прибыли на каждом этапе ЖЦП. Экономический анализ помогает руководству предприятия сделать вывод о том, какие этапы ЖЦП следует сокращать, а какие продлевать.

На первом этапе ЖЦП — «проникновение на рынок» с помощью системы показателей экономического анализа определяется критический объем продаж и выявляется доходность продаж (рентабельность). Анализ объема продаж требует сравнения всех анализируемых показателей с конкурентами, в то же время он необходим для выявления соответствия результатов деятельности предприятия желаемым целям. Расчет точки безубыточности особенно важен, когда компания выводит на рынок новый товар, до тех пор, пока выручка от реализации товара меньше суммарных переменных затрат — продукт находится на этапе «выхода на рынок».

На втором этапе жизненного цикла продукции — «рост спроса на товар» степень убыточности продаж снижается, и организация посте-

пенно достигает точки безубыточности. На данном этапе с помощью расчета коэффициента вариации определяется показатель равномерности продаж и затем делаются выводы о внешних и внутренних причинах неравномерности. Немаловажным здесь является анализ динамики и структуры продаж. Предприятию необходимо отслеживать тенденции роста, стабильность, долю и объем рынка сбыта. Наиболее распространенными методами анализа на этом этапе являются сравнение и факторное моделирование. Основными показателями, определяемыми на данной стадии анализа, считаются темп роста выручки, темп наращивания объемов продаж в натуральном выражении и изменение доли рынка.

На следующем этапе ЖЦП — «зрелость» стабилизируются продажи и прибыль. На нем не наблюдается резких скачков в продажах и величине прибыли. На данном этапе роль экономического анализа особо важна, так как нельзя упустить момент перехода товара на последнюю стадию ЖЦП и как можно дольше удерживать товар на данной фазе ЖЦП, чтобы сохранить объем продаж и соответственно выручки.

«Этап насыщения и спада» является последним этапом ЖЦП и характеризуется прекращением роста продаж и значительным снижением цены. Менеджменту организации следует в кратчайшие сроки решить, насколько быстро необходимо снимать товар с производства, в каком объеме сохранить материально-производственные запасы и, главное, что предложить взамен бывшим потребителям, чтобы максимально удержать свою долю рынка. В данном случае экономический анализ играет ключевую роль в отслеживании динамики основных показателей эффективности.

Система показателей, которая может использоваться при проведении экономического анализа маркетинга продаж на каждом из этапов ЖЦП, приведена в таблице [4].

**Система показателей
для экономического анализа маркетинга продаж**

Категория показателей	Показатели
Оценка рынков сбыта	Абсолютные показатели: затраты для доступа на рынок либо ухода с него, доля рынка, доля потребителя, объем продаж. Относительные показатели: рентабельность продаж
Оценка потребителей	Абсолютные показатели: численность потребителей, объем продаж по потребителям. Относительные показатели: рентабельность потребителей (потребительских сегментов)
Оценка конкурентов	Абсолютные показатели: доли рынка конкурентов; цены продаж конкурентов. Относительные показатели: рентабельность продаж конкурентов

Категория показателей	Показатели
Оценка продукта	Абсолютные показатели безубыточного объема продаж, критической выручки от продаж, критической цены продаж, критического уровня удельных переменных и общих постоянных затрат; тех же показателей с учетом прогнозируемой прибыли; маржинального дохода (маржинальной прибыли), маржинального запаса прочности. Относительные показатели: норма маржинального запаса прочности, норма общего маржинального дохода, коэффициент общего и удельного маржинального дохода, операционный рычаг

Следует отметить, что экономический анализ, основанный на разработанной системе показателей, должен быть соответствующим образом систематизирован в систему управленческой отчетности [3]. Для экономического анализа маркетинга продаж данная система должна включать:

отчеты для оценки эффективности всего комплекса маркетинга продаж с разбивкой на ассортиментные группы;

отчеты, включающие в себя детальную структуру и величину затрат на маркетинг продаж по каждому конкретному продукту (с точки зрения удельного веса данных затрат в структуре общих затрат организации, анализа доли каждого вида затрат в общей структуре затрат на маркетинг);

отчеты о величине затрат на отдельные каналы сбыта.

Управленческие отчеты дают информацию, необходимую для анализа отклонения плана от факта, анализа динамики, факторного и функционально-стоимостного анализа. Периодичность и степень детализации такой отчетности в полной мере зависит от потребностей менеджмента и разрабатывается на каждом предприятии самостоятельно. Отчеты должны отражать причинно-следственную связь между показателями, содержать информацию о динамике изменения показателей, чтобы способствовать принятию эффективных управленческих решений как оперативного, так и стратегического характера.

Библиографический список

1. *Котлер Ф.* Основы маркетинга: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2016.
2. *Ламбен Ж.-Ж.* Стратегия маркетинга: учеб. пособие. СПб.: Наука, 2015.
3. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет: учеб. пособие. 4-е изд., доп. М.: Олимп-Бизнес, 2016.
4. *Хорин А. Н.* Стратегический анализ: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2016.
5. *Чепулянис А. В., Бороненкова С. А.* Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2016.

Е. В. Рагковская

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Эконометрический анализ сезонных колебаний в деятельности предприятия

Рассматривается влияние сезонных колебаний на результаты экономической деятельности предприятий и организаций. На примере туристической компании проводится анализ и прогнозирование изменения показателей, испытывающих воздействие сезонности.

Ключевые слова: сезонные колебания; факторы; результирующий показатель; регрессионный анализ; эконометрическое моделирование; прогноз.

Грамотное управление деятельностью любого предприятия или организации подразумевает адекватную оценку показателей работы предприятия, анализ общих тенденций развития отрасли, сопоставление соответствия реального тренда организации общеотраслевому. Достижение целевых показателей работы предприятия невозможно без четкого представления желательных результирующих значений и критериев приближения к ним, без определения оптимальных соотношений используемых ресурсов — материальных, трудовых и т. д. — и меры отдачи от вложений. Пониманию наиболее перспективного направления развития предприятия и выработке соответствующей стратегии способствует сочетание экономико-аналитических и экономико-математических методов исследования [4].

Одним из важнейших и наиболее востребованных направлений экономико-математического моделирования является прогнозирование параметров, выбранных предприятием в качестве целевых. При этом процедура построения прогнозов должна основываться не только на реальных данных, характеризующих результаты работы предприятия за прошлые периоды, но и по возможности учитывать объективно усоявшиеся тенденции, определяющие вероятное будущее развитие [3].

В наибольшей степени это относится к такому явлению, как периодические (сезонные) колебания в экономической деятельности [2]. Как правило, такие колебания обусловлены объективными причинами, отражающими специфику функционирования отрасли, — к примеру, сезонность в созревании и сборе урожая, внутригодовые пики деловой активности, периоды повышенного спроса на товары и услуги определенных групп.

К услугам такого вида относится, в частности, деятельность туристических компаний, например, российских компаний, работающих преимущественно с традиционными направлениями туристических поездок. При условии стабильного функционирования компании и со-

хранения основных тенденций в экономике при анализе и прогнозировании дальнейшего развития тренда деятельности компании было бы крайне нерационально не учитывать влияние сезонных колебаний спроса, являющегося основным фактором, определяющим финансовое состояние компании и рост продаж ее услуг.

Примером исследования сезонных колебаний с использованием экономико-математического, в частности эконометрического, моделирования может послужить анализ деятельности одной из туристических компаний на протяжении трех лет. В качестве исходных данных для анализа были взяты статистические данные о выручке компании за указанный период.

Для выявления устойчивой, а не случайной закономерности внутригодовой динамики объема реализованных услуг в разрезе отдельных месяцев расчеты должны опираться на достаточно обширную выборку данных (не менее трех лет). В этом случае флуктуационные отклонения, неизменно присутствующие в реальной статистике, не воспрепятствуют проявлению и фиксации действительно сложившейся тенденции, будь то линейный или колебательный процесс. При этом в первую очередь имеет смысл попытаться выделить в динамике ключевого показателя ту составляющую, которая оказывает наиболее сильное влияние на формирование тренда работы предприятия.

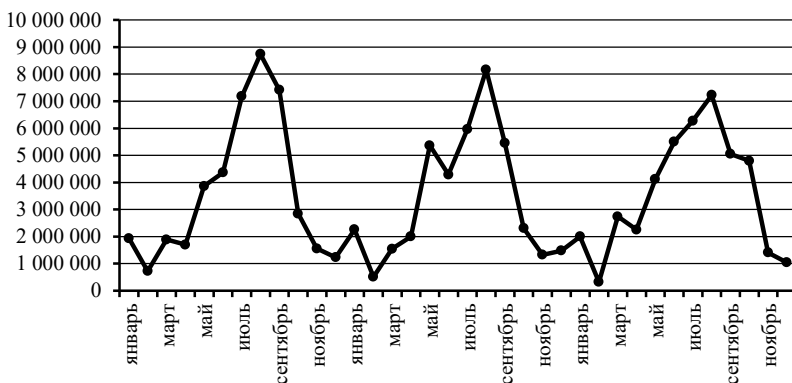


Рис. 1. Выручка туристической компании на 3 года

На рис. 1, построенном по исходным статистическим данным, четко видны периодические колебания. Однозначно — и ожидаемо — наиболее высокие объемы выручки наблюдаются в летние месяцы, максимальные значения достигаются в августе. После осеннего падения спроса зимой закономерно отмечается минимум продаж и, соот-

ветственно, минимум коррелированной с объемами продаж величины выручки, приходящейся на февраль. Однако на протяжении всего исследуемого периода наблюдается наличие ежегодных локальных экстремумов: увеличение спроса на туры в конце декабря — начале января.

Полученные в результате проведения регрессионного анализа данные (рис. 2) о взаимосвязи объемов выручки с сезонами года позволяют численно подтвердить предварительно сформулированный вывод о наличии сезонных колебаний. Экзогенными переменными в данном случае послужили бинарные факторы, отражающие соответствующий период года. В скобках отметим, что при исследовании сезонных колебаний, во избежание появления мультиколлинеарности, в регрессионную модель традиционно вводится на единицу меньшее количество экзогенных переменных, нежели число периодов предполагаемых значимых периодических изменений результирующего показателя.

ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>						
Множественный R	0,7899					
R-квадрат	0,6240					
Нормированный R-квадрат	0,5887					
Стандартная ошибка	1532955,7084					
Наблюдения	36					

<i>Дисперсионный анализ</i>						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>	
Регрессия	3	1,24788E+14	4,16E+13	17,700722	5,92831E-07	
Остаток	32	7,51985E+13	2,35E+12			
Итого	35	1,99986E+14				

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>
У-пересечение	1278406,487	510985,236	2,502	0,018	237563,627	2319249,348
весна	1552566,454	722642,251	2,148	0,039	80592,364	3024540,544
лето	5133413,143	722642,251	7,104	0,000	3661439,053	6605387,233
осень	2298621,894	722642,251	3,181	0,003	826647,804	3770595,984

Рис. 2. Результаты регрессионного анализа

Эконометрическая модель, составленная на основании выполненного решения, дает возможность оценить как среднюю величину, так и среднее изменение объемов выручки в зависимости от сезонов года:

$$\text{Выручка} = 1\,278\,406 + 1\,552\,566 \cdot \text{весна} + 5\,133\,413 \cdot \text{лето} + 2\,298\,622 \cdot \text{осень}.$$

Здесь величина выручки приведена в рублевых единицах и округлена до целых чисел. В качестве базового (эталонного) периода в данной модели выступает зимний сезон, целенаправленно выбранный таковым, как период, вносящий минимальный вклад в годовую выручку компании. Увеличение сумм выручки в каждом сезоне по сравнению с зимним отражают регрессионные коэффициенты перед соответствующей бинарной переменной. Используя эти значения, можно рассчитать средние ожидаемые величины выручки компании в каждом периоде. Зимой эта величина составляет 1 278 406 р., весной — 2 830 973 р., летом — 6 411 820 р. и осенью — 3 577 028 р.

Проверка признаков качества модели подтверждает ее пригодность для прогнозирования: достаточно высокое значение коэффициента корреляции означает тесную связь реальных значений выручки и ее рассчитанных по модели оценок, низкая вероятность выполнения нуль-гипотез для коэффициентов регрессии и детерминации свидетельствуют о достоверности построенной модели. Величина статистики Дарбина — Уотсона, равная 1,949, указывает на отсутствие автокорреляции остатков в полученном решении.

При этом величина коэффициента детерминации (0,624) говорит о том, что лишь на 62,4 % дисперсия выручки компании объясняется влиянием сезонных факторов. Действительно, очевидно, что на выручку компании, помимо времен года, влияет еще достаточно большое количество факторов, например, таких как ценовая доступность туров, популярность и доступность направления и др. В ходе выработки компанией стратегии будущего развития для точного определения наиболее весомых вкладов воздействующих факторов целесообразно было бы провести соответствующие парные и множественные регрессионные исследования.

Более того, из приведенной на рис. 1 диаграммы видно, что максимальные значения выручки компании снижаются год от года. С учетом существующей тенденции увеличения стоимости туров это означает снижение числа продаваемых путевок. Соответственно, для корректного прогнозирования стоило бы учесть наметившийся в деятельности компании негативный падающий тренд. Это также возможно при помощи построения специализированных эконометрических моделей.

Вместе с тем негативные проявления сезонности, влияющие на стабильность работы компании и проявляющиеся, в частности, в таких явлениях, как высокий удельный вес неполной и непостоянной занятости, ограниченные возможности повышения квалификации работников туркомпаний, негарантированность стабильной заработной платы пер-

сонала [1] и т. п., могут быть, по крайней мере, частично нивелированы пониманием предстоящего изменения ситуации [3]. Именно такому пониманию способствует разработка регрессионных моделей функционирования, основанных на реальных данных.

Построенные на основе эконометрического моделирования уравнения (а в сложных случаях — системы уравнений) зависимости ключевых для деятельности предприятия показателей от наиболее значимых влияющих факторов дают компаниям возможность не только оценить сложившееся на текущий момент положение, но и выявить формирующийся тренд, а также с достаточной долей вероятности предсказать ожидаемые изменения. При этом одним из самых значительных результатов эконометрического анализа является возможность численного (количественного) определения влияния различных экзогенных факторов на результирующий показатель, что, несомненно, может послужить основой для принятия обоснованных руководящих решений.

Библиографический список

1. Долженко Р. А. HR-аналитика в деятельности подразделения по работе с персоналом // Мотивация и оплата труда. 2019. № 2. С. 112–122.
2. Кочкина Е. М. Методы экспоненциального сглаживания в прогнозировании безработицы // Экономика и финансы в технологическом развитии России: материалы Всерос. науч.-практ. конф., посвященной 100-летию со дня рождения Б. Н. Христенко. Челябинск: Изд. центр ЮУрГУ, 2019. С. 129–135.
3. Мельников Ю. Б., Онохина Е. А., Шитиков С. А. Улучшение адекватности экономических моделей // Известия Уральского государственного экономического университета. 2018. Т. 19, № 1. С. 94–106.
4. Naumov I. V., Tryunov A. V. Modeling the investment attractiveness of the types of economic activities in the region with the use of the matrix of financial flows // Economic and social changes: facts, trends, forecast. 2019. Vol. 12, no. 4. P. 53–66.

Роль бухгалтерского (финансового) анализа запасов в деятельности предприятия оптовой торговли

Статья посвящена вопросам анализа товарно-производственных запасов, которые входят в состав оборотных активов. Рассмотрено влияние оценки текущего состояния запасов на общий уровень финансового состояния предприятия оптовой торговли.

Ключевые слова: цель анализа запасов; задачи анализа запасов; запасы предприятия оптовой торговли; запасы в балансе.

Любое предприятие при осуществлении своей деятельности использует запасы. Роль бухгалтерского (финансового) анализа запасов в деятельности предприятия оптовой торговли состоит в выявлении резервов повышения эффективности управления запасами по каждой номенклатурной группе на основе сформированных обоснованных результатов, выявленных проблем, которые чаще всего заключаются, с одной стороны, в избытке какого-либо запаса, с другой — в дефиците какого-либо запаса.

Основная цель анализа запасов предприятия оптовой торговли — выявление, изучение и мобилизация резервов развития оборачиваемости запасов для расширения экономического потенциала предприятия.

К задачам анализа запасов относятся:

- 1) получение необходимого объема информации, дающего точную и своевременную оценку состояния запасов, их соответствия потребностям рынка или производства;
- 2) оценка эффективности использования запасов;
- 3) улучшение обслуживания покупателей, исключение затоваренности запасами складов предприятия;
- 4) выявление резервов повышения эффективности использования запасов;
- 5) анализ влияния запасов на результативные показатели деятельности организации.

Запасы — это те активы предприятия, которые продаются в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Это готовые товары, которые уже готовы к продаже. Активы, предназначенные для продажи, но не обращающиеся в ходе обычной хозяйственной деятельности, не могут быть классифицированы как запасы. Кроме готовой продукции, которая уже готова к реализации, товары в процессе производства также классифицируются как товарно-материальные запасы. Товары, которые прошли некоторый производ-

ственный процесс, но не находятся в предполагаемом состоянии продажи незавершенным производством. Сырье, используемое для производства товаров, также классифицируется как товарно-материальные запасы.

Запасы предприятия оптовой торговли включают:

товарно-материальные ценности, используемые в качестве сырья или материалов при производстве продукции (работ, услуг);

готовую продукцию;

товары, предназначенные для продажи или управленческих нужд;

незавершенное производство (стоимость полуфабрикатов, еще не прошедших работ и услуг);

товары отгруженные (стоимость отгруженных, но не признанных реализацией товаров, право собственности на которые покупатель еще не получил) [2].

Подробная информация о запасах Общества с ограниченной ответственностью «ФростПродукт» (далее — ООО «ФростПродукт») отражается в бухгалтерском учете на счетах: 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные» (см. таблицу).

Анализ состава и динамики запасов ООО «ФростПродукт»

Показатель	Начало периода 2017 г.		Изменение за период между отчетными датами, тыс. р.		Окончание периода 2018 г.		Отклонение (+;-) 2017 г. от 2018 г.	
	тыс. р.	% к итогу	поступило	выбыло	тыс. р.	% к итогу	тыс. р.	% к итогу
Товары на складах	46 203	41	75 226	78 268	43 161	38	-3 042	-3
Готовая продукция	31 662	28	41 661	36 264	37 059	33	+5 397	+5
Расходы на продажу	18 340	17	146 375	144 967	19 748	17	+1 408	+2
Товары отгруженные	15 524	14	66 122	68 589	13 057	12	-2 467	-2
<i>Итого запасов</i>	<i>111 729</i>	<i>100</i>	<i>329 384</i>	<i>328 088</i>	<i>113 025</i>	<i>100</i>	<i>+1 296</i>	<i>-1</i>

По данным сформированной таблицы могут быть сделаны выводы о том, какой вид запасов занимает наибольший удельный вес в их структуре, как изменилась ситуация за анализируемый период и за счет изменений в составе каких видов запасов [1].

Анализ состава и динамики товарных запасов не всегда отражает действительное состояние запасов, поэтому он должен дополняться анализом товарооборачиваемости, которая показывает скорость обра-

щения товарных запасов за отчетный период и измеряется в днях или оборотах.

Ускорение товарооборачиваемости приводит к росту товарооборота, снижению расходов и увеличению прибыли, что означает платежеспособность организации.

Замедление товарооборачиваемости приводит к росту кредиторской задолженности и к снижению платежеспособности предприятия, что в итоге может привести к банкротству.

Кроме того, некоторые предприятия должны обеспечить страховой запас. Те компании, которые работают на конкретного потребителя, как правило, имеют минимальные запасы. Предприятия с длительным производственным циклом поддерживают значительный уровень запаса и заделы незавершенного производства, связанные с особенностями производства.

Значительное внимание нужно уделить также методам оценки запасов и затрат. Главным фактором, определяющим метод оценки, выступает достижение наилучшего соотношения затрат и выручки. В соответствии с учетной политикой предприятия рассматривается, какой метод оценки принят и насколько это эффективно и обосновано для данного предприятия.

Для объективной оценки необходимо выборочно произвести расчеты с помощью различных методов, чтобы сделать выводы об эффективности принятой учетной политики.

Анализ запасов включает в себя оценку:

- 1) текущего состояния запасов, их вертикальный (анализ структуры) и горизонтальный (динамика) анализ;
- 2) взаимного соответствия динамики элементов запасов;
- 3) оборачиваемости запасов в целом и по элементам и др.
- 4) влияния запасов на результативные показатели деятельности предприятия оптовой торговли.

Оценка текущего состояния запасов может быть проведена на основании данных Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Запасы в балансе — это оборотный актив, который свидетельствует об обеспеченности компании материально. Данный актив нуждается в тщательном мониторинге.

Слишком большое количество запасов может привести к проблемам с денежным потоком, дополнительным расходам (например, хранению, страхованию) и потерям, если изделия устареют.

Отсутствие или резкое уменьшение показателей в строке 1210 раздела оборотных активов, которая собирает все данные о запасах, может говорить о скудости ресурсов на складах предприятия. Поэтому

слишком малое количество запасов может привести к потере продаж и потере клиентов.

Требования к активам, относимым к запасам, и их состав определены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности № 5/01 (ПБУ 5/01) [1, с. 69]. Следует отметить, что, согласно требованиям ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в отличие от Международного стандарта бухгалтерского учета 2 (МСФО 2) «Запасы», в состав МПЗ не входят затраты в незавершенном производстве. Однако в контексте анализа запасов незавершенное производство будем толковать как составляющую анализируемой категории.

МСФО 2 определяет запасы как активы:

- 1) предназначенные для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности;
- 2) в процессе производства для такой продажи;
- 3) в форме материалов или поставок, которые будут потребляться в процессе производства или при оказании услуг.

ПБУ № 5/01 требует, чтобы запасы должным образом учитывались в соответствии с очень конкретным набором стандартов, чтобы ограничить потенциал завышения прибыли за счет занижения стоимости запасов. Прибыль — это выручка минус затраты. Выручка формируется за счет продажи товаров. Если стоимость запасов (или себестоимость) занижена, то прибыль, связанная с продажей запасов, может быть завышена. Это может потенциально завышать оценку предприятия.

Другой элемент, который защищают правила ПБУ, — это возможность для предприятия завышать свою стоимость путем завышения стоимости запасов. Поскольку запасы являются активом, они влияют на общую стоимость предприятия. Предприятие, которое производит или продает устаревшую номенклатуру, может увидеть снижение стоимости своих запасов. Если это будет не точно отражено в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, стоимость активов предприятия и, следовательно, самого предприятия может быть завышена.

Создание запасов с финансовой точки зрения означает отвлечение средств из оборота, поэтому оптимизация их размеров и ускорение оборачиваемости способствуют повышению ликвидности и финансовой устойчивости предприятия. А полный и точный анализ запасов повышает полезность финансовой отчетности для потенциальных и фактических инвесторов.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный финансовый анализ в управлении предприятием. М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2016.
2. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чеулянис А. В.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2017.

К. В. Фомина, Е. В. Третьякова

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Экономический анализ в управлении предприятием

Рассматривается роль и значение экономического анализа в управлении коммерческой организацией. Рассматриваются цель и задачи экономического анализа в управлении предприятием

Ключевые слова: анализ; коммерческое предприятие; предприятие; управление; управление предприятием; хозяйствующий субъект; экономический анализ.

Актуальность темы экономического анализа в управлении предприятием обусловлена тем, что современные проблемы российской экономики вызывают высокий международный интерес к процессам и результатам произошедших перемен, и процесс модернизации экономической сферы России объективно потребовал по-новому отнестись к исследованиям в области экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности, вызвал необходимость изучения новых подходов к изучению роли и значения экономического анализа в управлении коммерческой организацией. Сегодня российской экономической науке необходимо создать новую методологию изучения роли и значения экономического анализа в управлении коммерческой организацией с учетом современной специфики бизнеса. В наши дни это может стать важным элементом в деле развития российской экономики в условиях работы в конкурентной среде.

Процесс практического управления экономическим субъектом требует принятия обоснованных решений на основе подробной и достоверной информации о хозяйственных процессах в исследуемой коммерческой организации. Таким образом, подробная и достоверная информация о хозяйственных процессах в коммерческой организации должна служить базой для принятия обоснованных управленческих решений, которые заключаются в выборе альтернативных способов и направлений использования ресурсов хозяйствующего субъекта [2].

Можно сказать, что главной целью экономического анализа в управлении коммерческой организацией является удовлетворение

потребностей собственников и руководителей хозяйствующего субъекта в необходимой для принятия наиболее эффективного управленческого решения информации [3].

Задачи экономического анализа в управлении коммерческой организацией вытекают из поставленной перед ним цели [5].

В числе основных задач экономического анализа в управлении коммерческой организацией можно назвать следующие.

1. Подробный и достоверный анализ исполнения планов организации, включая анализ достижения как количественных, так и качественных показателей плана [4].

2. Установление причин и объема отклонений фактических показателей от плановых, показателей отчетного периода от показателей прошлых периодов.

3. Сбор, обработка и передача по назначению исходной информации для составления планов, смет, бюджетов разного уровня, а также для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений [1].

4. Анализ уровня эффективности разного рода ресурсов хозяйствующего субъекта (таких как материальные, финансовые, трудовые ресурсы, основные фонды и т. д.).

5. Установление резервов дальнейшего расширения деятельности хозяйствующего субъекта, увеличение показателей прибыли и показателей рентабельности.

6. Установление макроэкономических тенденций в развитии экономики отрасли, экономики региона и национальной экономики.

7. Разработка обоснованных рекомендаций для руководства по развитию и совершенствованию деятельности хозяйствующего субъекта.

Таким образом, экономический анализ в управлении хозяйствующим субъектом дает результаты проведенной аналитической работы, которые должны оценить степень эффективности экономической деятельности коммерческой организации, выявить упущения и ошибки, и в итоге — создать базу для дальнейшего развития и совершенствования деятельности предприятия.

Рассмотрим некоторые дискуссионные моменты в теории экономического анализа.

Одним из существенных отличий отечественного подхода к экономическому анализу от мейнстрима можно назвать его динамический аспект.

Согласно Н. Д. Кондратьеву, недостаток исторической школы заключается в том, что ее анализ носит описательный характер и в марксизме теория динамики не получила систематического завершения.

Вместе с тем он обращал внимание на актуальность подходов, характерных для данных школ [2]. В докладе 1924 г. «К вопросу о понятиях экономической статики, динамики и конъюнктуры», отмечая статический характер современной ему экономической теории, Кондратьев утверждал, что эта теория «бессильна выяснить изменение уровня экономических элементов, а также механизм и направление их изменения» и поэтому «наряду с ней к экономической жизни можно и должно подходить и с динамической точки зрения, т. е. мыслить ее в условиях процесса изменений» [2, с. 54].

Экономический анализ в управлении хозяйствующим субъектом основан на системе количественных и качественных показателей экономической деятельности коммерческой организации.

Указанные количественные и качественные показатели экономической деятельности коммерческой организации находятся в определенной взаимосвязи и взаимозависимости [3].

Из указанной взаимосвязи и взаимозависимости количественных и качественных показателей экономической деятельности коммерческой организации вытекает последовательность этапов аналитической работы и проводимых аналитических процедур.

Можно выделить основные этапы проведения экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта.

1. Определение цели экономического анализа и вытекающих из нее задач.

2. Точное определение объектов экономического анализа.

3. Формирование системы количественных и качественных показателей экономической деятельности коммерческой организации.

4. Установление методов и приемов проведения экономического анализа.

5. Формирование информационной базы экономического анализа и ее последующей обработки.

6. Проведение сравнительного анализа, в качестве базы сравнения могут использоваться плановые показатели, данные за прошедшие периоды, данные по другим организациям и т. д.

7. Проведение факторного анализа с определением факторов, повлиявших на появление изменений и отклонений, и величин из воздействия на итоговый показатель.

8. Определение резервов оптимизации хозяйственной деятельности коммерческой организации.

9. Формирование итоговых рекомендаций для руководства по результатам анализа.

С точки зрения теории управления экономический анализ как научная дисциплина изменяется в зависимости от изменений, проис-

ходящих в сфере управления экономикой, а также в сфере организации учетной деятельности.

В частности, произошедший в 2000-е гг. раздел прежде единой системы бухгалтерского учета на две сферы: 1) финансового учета; 2) управленческого учета — неизбежно обусловил аналогичное разделение единой системы экономического анализа на две сферы: 1) внешнего анализа; 2) внутреннего анализа.

Сфера внешнего экономического анализа основана на открыто публикуемых данных финансовой отчетности, доступных для всех внешних пользователей. Объем содержащейся информации в таком анализе достаточно ограничен.

Сфера внутреннего анализа использует также экономическую и финансовую информацию внутреннего характера, доступную только сотрудникам организации (причем не всем, а ограниченному кругу лиц) и ее собственникам.

Разделение единой системы экономического анализа на две сферы (внешнюю и внутреннюю) имеет прямую связь с целеполаганием каждой из выделенных сфер экономического анализа.

Цель финансового анализа — оценить финансовое состояние организации на основании выявленных результатов, дать рекомендации по его улучшению.

Задачи внешнего анализа определяются интересами внешних пользователей аналитическим материалом (кредиторы, потенциальные инвесторы, поставщики, покупатели, органы власти).

Внутренний финансовый анализ более глубоко исследует причины сложившегося финансового состояния, эффективность применения основных и оборотных средств, взаимосвязь показателей объема, себестоимости и прибыли. Для этого в качестве источников информации используются дополнительно данные финансового учета и отчетности, нормативная и плановая информация [2].

Таким образом, экономический анализ в сфере управления хозяйствующим субъектом предназначен для информационной поддержки принятия управленческих решений по использованию разного рода ресурсов хозяйствующего субъекта и контроля их исполнения. Главной целью экономического анализа в управлении коммерческой организацией является удовлетворение потребностей собственников и руководителей хозяйствующего субъекта в необходимой для принятия наиболее эффективного управленческого решения информации.

Библиографический список

1. Сафонов М. В. Проблемы управления финансами организации. М.: АлРус, 2017.

2. *Семенова О. И.* Экономический анализ на современном этапе: учебник. М.: Новая академия, 2017.
3. *Старкова Е. Б.* История финансового анализа / под ред. Е. Ф. Житкова. М.: Юристъ, 2017.
4. *Ташков А. М.* Теория финансового менеджмента. М.: Юристъ, 2017.
5. *Ташков А. М., Алешин Н. К.* Финансовый анализ: эволюция и современность. М.: ДОМ, 2017.

Т. К. Мусаев

*Дагестанский государственный университет народного хозяйства
(Махачкала),*

О. И. Дудина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Методика аудита обеспеченности предприятия оборотными активами

Рассмотрены этапы организации и проведения аудита обеспечения сельскохозяйственных предприятий оборотными активами. Изучены аудиторские процедуры, направленные на проверку правильности оценки и учета хозяйственных операций по поступлению и трансформации оборотных активов.

Ключевые слова: оборотные активы; организация контроля; аудиторские процедуры; программа аудита; информационное обеспечение.

Как известно, оборотные активы являются наиболее мобильными ресурсами сельскохозяйственных предприятий, которые более подвержены различного рода финансово-экономическим рискам. Поэтому при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности аудиторы должны приложить существенные профессиональные усилия для оценки достоверности информации по второму разделу бухгалтерского баланса «Оборотные активы».

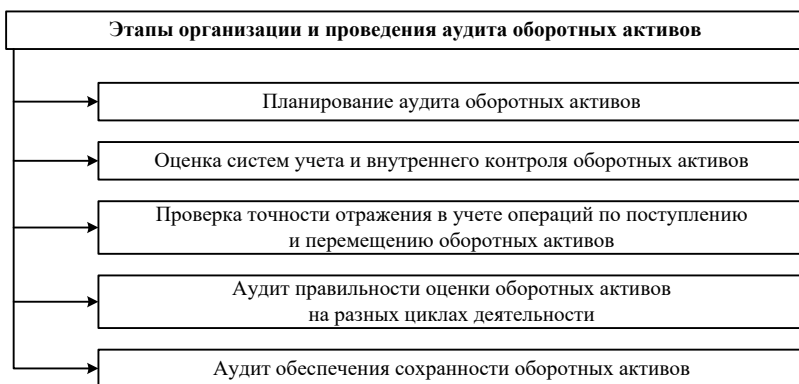
Важным направлением аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия является аудит обеспеченности оборотными активами на всех циклах деятельности за весь финансовый год. При этом задача аудиторов заключается в оценке оптимальной потребности предприятия в оборотных средствах, точности и своевременности отражения фактов хозяйственной жизни в первичных документах и регистрах учета. Также аудиторам важно проанализировать соотношение различных компонентов оборотных активов между собой и в отношении других параметров (масштабов) ресурсного потенциала организации.

Для эффективного решения задач в ходе проверки необходимо разработать методику организации и проведения аудита обеспеченно-

сти предприятия оборотными активами. Методика должна представлять совокупность последовательных действий и приемов auditors, направленных на получение надежных и достаточных аудиторских доказательств.

В современных условиях в аудиторских компаниях разрабатываются методики проверки отдельных объектов контроля, которые оформляются в виде, например, внутрифирменных рабочих стандартов аудита. Также представители научного сообщества прилагают усилия по алгоритмизации процесса аудита оборотных активов. Несмотря на наличие достаточного количества публикаций по данной тематике, на наш взгляд, следует разрабатывать методики аудита не только оборотных активов в целом, но и отдельных активов организации аудита оптимального обеспечения предприятия оборотными средствами.

Процесс аудита поступления и наличия оборотных активов состоит из нескольких этапов (см. рисунок).



Порядок организации и проведения аудита оборотных активов

На этапе планирования и подготовки к проведению аудита оборотных активов руководитель аудиторской группы определяет ответственных auditors за отдельные участки, формирует детальный перечень проверяемых фактов хозяйственной жизни и составляет график аудита. Важность первого этапа заключается в том, что на этапе планирования закладываются правильные ориентиры для контрольных процедур на всех этапах аудиторской проверки.

Процесс подготовки к аудиту оборотных активов завершается разработкой и утверждением руководителем аудиторской организации рабочих документов в виде плана и программы аудита (табл. 1).

**План-программа аудита обеспеченности
сельскохозяйственного предприятия оборотными активами**

Объекты контроля (виды работ)	Метод внутреннего контроля
1. Тестирование системы учетного обеспечения фактов хозяйственной жизни, связанных с обеспечением оборотными активами	Тестирование, документальная проверка
2. Проверка первичного, аналитического и синтетического учета наличия и движения оборотных активов	Документальная проверка, отслеживание отдельных операций
3. Фактический контроль наличия оборотных активов и точности определения факта их трансформации	Инвентаризация, пересчет
4. Мониторинг точности оценки стоимости (себестоимости) оборотных активов и правильности исчисления себестоимости продукции	Арифметическая проверка, оценка, встречная проверка
5. Сопоставление результатов документального и фактического контроля оборотных активов	Пересчет, сверка, анализ, документальная проверка, сравнение
6. Обобщение итогов проверки, анализ информации, составление рекомендаций и документов (справок, заключений)	Документирование, анализ

План-программа служит подробной инструкцией для всех членов аудиторской группы, в соответствии с которой они определяют последовательность и характер выполнения аудиторских процедур. Также, используя информацию из этих рабочих документов, аудиторы запрашивают необходимые документы в бухгалтерии и других подразделениях аудируемого лица или выполняют фактические приемы по констатации фактов наличия и сохранности активов в местах их хранения. Важным аспектом аудита обеспеченности предприятия оборотными активами является оптимальный выбор методов и способов, с помощью которых можно оперативно и качественно провести аудиторскую проверку [1].

Для оценки степени обеспеченности предприятия оборотными активами аудиторы вправе использовать аудиторские процедуры, с помощью которых определяют степень надежности работы внутрихозяйственных служб, ответственных за учет и контроль оборотных средств (табл. 2).

Результаты оценки эффективности функционирования внутрихозяйственных служб существенно влияют на характер и масштаб аудиторских процедур, которые направлены на сбор аудиторских доказательств относительно точности отражения в учете и фактического наличия оборотных активов.

**Рабочий документ
«Тестирование систем учета
и внутреннего контроля оборотных активов»**

Содержание вопроса	Варианты ответов		Примечания
	Да	Нет	
1. Определены ли в учетной политике организации все аспекты учета и контроля оборотных активов?	+		На основе утвержденной учетной политики аудитор определяет характер доказательств, которые могут быть собраны в ходе проверок
2. Своевременно ли составляются первичные документы, подтверждающие движение оборотных активов?	+		Первичные документы подтверждают факт совершения хозяйственных операций
3. Соответствуют ли бухгалтерские документы и регистры по формам и содержанию, установленным требованиям?	+		Аудитор обязан проверять наличие всех реквизитов документов, что подтвердит соблюдение требований нормативных актов и учетной политики
4. Соответствуют ли условия хранения оборотных активов требованиям?	+		Максимальная отдача от использования оборотных активов возможна только при соблюдении биологических и иных условий хранения
5. Заключены ли с материально ответственными лицами договоры о полной материальной ответственности?	+		Важным приемом профилактики недостач оборотных активов являются договоры с работниками и разъяснение о неотвратимости наказания за недобросовестные действия
6. Соблюдаются ли установленные учетной политикой правила оценки оборотных активов?	+		Оборотные активы должны быть оценены в соответствии с нормативными актами и учетной политикой
7. Утверждены ли правила проведения инвентаризации оборотных активов и порядок оформления ее результатов?	+		В организациях фактический контроль наличия оборотных активов проводят с учетом особенностей хранения каждого вида оборотных активов

Аудиторы, проверяя первичные учетные документы и регистры учета, определяют характер хозяйственных операций по поступлению (приобретению или производству) материальных оборотных активов и их использованию. При этом важно проверять информацию из карточек складского учета материалов и готовой продукции.

В ходе документальной проверки аудиторы устанавливают количественные, стоимостные и качественные параметры фактов хозяйственной жизни, совершаемых для оптимизации процессов обеспечения оборотными активами.

Важной задачей аудита оборотных активов является установление правильности отражения в первичных учетных документах по-

ступления и использования материальных ценностей. Для этого аудиторы изучают требования учетной политики предприятия в области правил документооборота, специфику хозяйственной деятельности организации и характер нормативных требований отраслевого ведомства. В процессе формальной и арифметической проверки первичных документов аудиторы устанавливают характер фактов хозяйственной жизни с оборотными активами и точность формирования их стоимости (себестоимости).

Документальная проверка также предполагает сверку информации о наличии и поступлении оборотных активов из первичных документов с данными регистров аналитического и синтетического учета. При этом наиболее информативными регистрами аналитического учета выступают карточки складского учета материальных ценностей и производственные отчеты (лицевые счета).

Наиболее трудоемкой процедурой аудита поступления и перемещения оборотных активов является анализ правильности оценки этих активов с учетом каналов их поступления.

Из учетной политики предприятия аудиторы получают сведения о формах и характере оценочных действия в отношении оборотных активов на разных стадиях их трансформации. При приобретении материальных оборотных активов от поставщиков они могут быть оценены по учетным ценам или по фактической себестоимости. При этом аудиторам следует установить обоснованность включения в себестоимость материалов наряду с ценой приобретения (за вычетом НДС) других экономически обоснованных затрат по их транспортировке, погрузке-разгрузке и по иным услугам [3].

В сельскохозяйственных организациях в структуре материальных активов существенную долю занимают активы собственного производства. Аудиторы при проверке точности формирования фактической себестоимости оборотных активов собственного изготовления учитывают требования отраслевого министерства [2].

Для определения сохранности оборотных активов аудиторы применяют фактические приемы контроля, в том числе инвентаризацию. В процессе инвентаризации важно установить реальное наличие активов в соответствии с применяемыми натуральными измерителями. Важным аспектом в данной процедуре является не только правильное составление активов инвентаризации и сверка данных результатов фактического и документального контроля, но и установление причин расхождений (недостач или излишков).

Таким образом, применение комплекса процедур контроля обеспеченности предприятия оборотными активами и формирование ин-

формационной базы для принятия оперативных управленческих решений возможны на основе разработанных качественных методик организации и проведения внешнего и внутреннего аудита активов.

Библиографический список

1. *Лосева И. А.* Развитие методики аудита материально-производственных запасов на предприятиях АПК // Технологии пищевой и перерабатывающей промышленности АПК — продукты здорового питания. 2018. № 1(21). С. 84–95.

2. *Маслова И. А., Сизова И. Ю., Якимчук С. В.* Модель внутреннего контроля затрат предприятий промышленности // Управленческий учет. 2016. № 11. С. 67–77.

3. *Попова Л. В., Алимова М. С.* Актуальные аспекты формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета // Управленческий учет. 2018. № 4. С. 64–69.

Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ

С. Р. Быкова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование системы качества результатов контроля (надзора)

Система контрольных и надзорных мероприятий на уровне государства рассматривается с позиции финансово-экономического анализа. Обосновывается с точки зрения экономики связь между качеством результатов контроля (надзора) и выбранными показателями, проводится анализ полученных результатов. Автор делает вывод, что применение предложенных рекомендаций позволит усовершенствовать систему качества результатов контроля при проведении контрольных мероприятий.

Ключевые слова: система государственного контроля; внутренний и внешний контроль.

Реформирование механизма контрольных мероприятий на государственном уровне становится всё более приоритетным.

Сегодня система контрольных и надзорных мероприятий на уровне государства по-прежнему архаична, неэффективна. Автором выделены основные проблемы нерезультативности системы контрольных и надзорных мероприятий в нашей стране. В первую очередь автором была рассмотрена смертность населения.

Выяснилось, что в России смертность в разы выше, чем в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). По сравнению со странами ОЭСР в России смертность на производстве в три раза больше. Смертность из-за пожаров выше в 4 раза [5]. А от отравления алкоголем свыше 20 раз [2].

В 2018 г. только по контролируемым государством рискам из-за инфекционных заболеваний, отравлений, пожаров, ДТП погибло не менее 80 тыс. чел.

Хотя каждый год в России проходит больше 2 млн проверок, но из них лишь 15 % выявляют нарушения, представляющие реальную угрозу вреда [3].

Широко известно, что только федеральных контролирующих ведомств более 40. Нагрузка на инспектора в территориальных органах контроля различается в 5–7 раз [4].

В то же время на федеральном, региональном и местном уровнях насчитывается больше 200 различных видов мероприятий по контролю и больше 2 млн обязательных требований для предпринимателей [1].

Издержки бизнеса, связанные с контрольно-надзорными мероприятиями, оцениваются до 5 % ВВП (около 8 трлн р.) [1].

Для перестройки этой системы автор считает необходимым выполнить следующие задачи.

1. Первым этапом ввести риск-ориентированный подход. Для этого следует перейти к модели управления рисками. Постоянные контрольные мероприятия необходимо проводить лишь на предприятиях с повышенными рисками. Атомная электростанция и магазин с одеждой, очевидно, представляют разные уровни потенциальной угрозы.

2. Следующим шагом автор предлагает систематизировать, сократить и актуализировать надлежащие распоряжения. Широко известно, что 90 % затрат бизнеса образуется при исполнении отживших свой срок, излишних, разноречивых и дублирующих распоряжений. Автором предложено подобрать, актуализировать и выпустить надлежащие распоряжения, которые будут находиться для всеобщего просмотра.

3. Следующий этап заключается во внедрении системы профилактики нарушений. Ведь превентивные контрольные мероприятия обязаны сменить наказания при произошедшем неисполнении. Для этого должна вестись масштабная профилактическая работа.

4. Необходимо автоматизировать контрольно-надзорную деятельность. Обусловлено это тем, что информатизация обеспечит множественное сжатие длительности проведения контроля, повысит его эффективность и четкость.

Систематизация индикатора опасности и аналитика при применении IT-технологий и педанта порождает новейшую схему предвидения и предотвращения убытков. Точнее сказать, образовывается единственная государственная информатизированная область контроля и надежности.

5. Рекомендовать внедрение системы оценки результатов деятельности контрольно-надзорных органов, которое заключается в уходе от палочной системы. Контрольные органы должны оцениваться исходя из показателей уменьшения ущерба нанесенного вреда, считает автор.

6. Необходимо уменьшение величины коррупции и коррупционных проявлений, а также радикальное снижение коррупционных рисков, возможностей и проявлений. Государственный инспектор не берет взятки, а обеспечивает безопасность людей.

7. Совершенствование профессионального потенциала также является неотъемлемой задачей, которую следует решить. Желательна перестройка кадровой политики, привлечение высококвалифицированных специалистов, так как государственный инспектор — это элита госслужбы. От его действий и решений зависят жизнь и здоровье людей. Доля федеральных контрольных и надзорных учреждений контроля, где внедрена система мотивации сотрудников при достижении конечных социально важных результатов, на данный момент мала.

8. На последнем этапе автор предлагает повысить качество осуществления контрольно-надзорных полномочий для регионального и местного уровня. В конце концов пересмотр и оптимизация механизма реализации контрольных и надзорных мероприятий на региональном и на местном уровнях.

Таким образом, автор пришел к выводу, что количество смертельных случаев, а также заболеваний, отравлений, пострадавших и травмированных будет сокращено. Уровень материального ущерба будет снижен. Административная нагрузка на бизнес будет уменьшена. В результате общая эффективность контрольно-надзорной деятельности повысится.

Общие результаты контрольно-надзорной деятельности складываются из результатов работы каждого подведомственного подразделения. Поэтому все перечисленные задачи необходимо реализовать на уровне каждого ведомства, с отчетами и показателями эффективности.

При этом необходима единая централизованная система управления ходом реформы. Проектный офис должен стать центром и координатором реформ. Руководителями каждого из направлений станут заместители министерств в каждом ведомстве, и в его территориальном подразделении создается проектная группа. Руководитель будет нести персональную ответственность за результат.

Реформа мероприятий по контролю внутри государственного уровня требует серьезных изменений в нормативной базе. Следует начать масштабную работу по приведению законодательства в соответствие с внедряемыми изменениями.

Правительство должно утвердить дорожную карту по совершенствованию контрольных и надзорных мероприятий, содержащую необходимые преобразования в нормативной базе.

На постоянной основе необходимо доработать ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) муниципального контроля».

Важно провести масштабное обновление отраслевого законодательства и актов, устанавливающих обязательные требования. Серьез-

ным шагом станет принятие основополагающего закона о государственном и муниципальном контроле и надзоре в России.

Библиографический список

1. *Вякина И. В.* Оценка качества деловой среды через восприятие бизнеса в рамках проводимой реформы контрольно-надзорной деятельности государства // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2019. Т. 10, № 1. С. 84–98.
2. *Соловьев А. М.* Анализ теневого рынка алкогольной продукции в России // Научные труды: Институт народно-хозяйственного прогнозирования РАН. 2017. Т. 15. С. 278–293.
3. *Филатова И. В.* Применение риск-ориентированного подхода органами контроля — стратегическое направление обеспечения экономической безопасности // Вестник экономической безопасности. 2018. № 3. С. 312–315.
4. *Шишов Д. А., Зименко Б. А., Федоров Г. Г., Саликов И. В., Поздняков А. П.* Реформа контрольной и надзорной деятельности государства // Вестник факультета землеустройства Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. 2018. № 4. С. 70–73.
5. *Юмагузин В. В., Винник М. В.* Смертность от внешних причин в России и в странах ОЭСР: оценка преждевременных потерь и условия их снижения // Вестник Башкирского университета. 2015. Т. 20, № 3. С. 896–902.

Ю. С. Долганова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование правовой базы государственного (муниципального) финансового контроля

Дается оценка состояния разработки стандартов осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, которые должны применяться с 2020 г. Исключительно данными стандартами будут определяться порядок, принципы контроля, обязанности должностных лиц и иные важные моменты.

Ключевые слова: государственный (муниципальный) финансовый контроль; Федеральное казначейство; федеральные стандарты внутреннего финансового контроля и аудита.

В соответствии с п. 3 ст. 269.3 Бюджетного кодекса РФ, органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля осуществляют свои полномочия, руководствуются как федеральными законами, нормативными правовыми актами Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, муниципальными правовыми актами местных администраций, так и специальными стандартами — стандартами осуществления внут-

ренного государственного (муниципального) финансового контроля (далее — Стандарты), что предусматривается с июля 2016 г.

К 2019 г. разработаны и действуют три федеральных Стандарта, утвержденных Минфином РФ и Федеральным казначейством и регламентирующих проверку предоставления из федерального бюджета субсидий федеральным бюджетным и автономным учреждениям и (или) их использования (действует с 2018 г.); проверку предоставления межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, имеющих целевое назначение, и (или) их использования (с 2018 г.); осуществление Федеральным казначейством полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю в сфере бюджетных правоотношений (с 2017 г.). Непродолжительное время существовали еще два Стандарта, определявшие принципы реализации Федеральным казначейством внутреннего государственного финансового контроля (разработаны в 2016 г., но возвращены без госрегистрации в 2017 г.) и общие требования к стандартам осуществления внутреннего государственного финансового контроля (вступил в силу в 2016 г., но в 2017 г. уже отменен).

С целью ускорения и упорядочения работы по разработке и внедрению Стандартов одной из задач «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и на плановый период 2020 и 2021 гг.» стало формирование федеральной системы стандартов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

В середине текущего года в п. 3 ст. 269.3 внесены уточнения, вступающие в силу с 1 июля 2020 г., которые определяют Стандарты как основные документы (т. е. единственно возможные документы), устанавливающие порядок государственного (муниципального) финансового контроля, без каких-либо дополнительных нормативных правовых актов.

Как отмечает Ф. И. Киселев, «система государственного финансового контроля должна быть целостной исключительно потому, что ее „фундаментом“ должны быть единые принципы, нормы и нормативы, взаимоувязанные с четким определением контролирующих органов, их прав, обязанностей и полномочий» [2]. Если в действующей редакции Бюджетного кодекса РФ не определен перечень объектов стандартизации в части государственного (муниципального) финансового контроля, то редакция Кодекса, вступающая в силу с 1 января 2020 г., вносит ясность, подтверждая предположение Ф. И. Киселева. В соответствии с новыми требованиями, Стандарты должны быть разработаны по следующим направлениям (см. таблицу).

**Объекты стандартизации
внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля
с 2020 г.**

Объект стандартизации	Результаты работы Рабочей группы Минфина	Общественное обсуждение	Состояние на 16.11.2019	Планируемая дата вступления в силу
1. Принципы контрольной деятельности	+	16–30.11.2018 (доработан в 2019, обсуждение нового проекта не проводилось)	Вынесение на общественное обсуждение	В первоначальном варианте 01.01.2020
2. Права и обязанности должностных лиц	+	9–23.10.2019	Формирование окончательного варианта текста	01.07.2020
3. Права и обязанности объектов контроля				
4. Правила планирования, проведения проверок, ревизий и обследований, оформления и реализации их результатов, в том числе правила продления срока исполнения представления, предписания	+	16–30.11.2018 (доработан в 2019, обсуждение нового проекта не проводилось)	Вынесение на общественное обсуждение	В первоначальном варианте 01.01.2020
5. Правила составления отчетности о результатах контрольной деятельности	–	–	Не разработан	–
6. Правила досудебного обжалования решений и действий (бездействия)	–	–	Не разработан	–
7. Иные положения	–	–	Не разработан	–

Примечание. Сост. по: *О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита:* Федер. закон от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ; [1].

Таким образом, подготовленная редакция Бюджетного кодекса РФ предполагает введение Стандартов, определяющих: принципы контрольной деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля; права и обязанности должностных лиц, реализующих контрольные функции; правила проведения контрольных процедур; требования к составлению отчетности по

контрольным мероприятиям; правила обжалования решений контрольных органов; иные положения, регламентирующие контрольные полномочия.

Как отмечается в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг.» (опубликованы Минфином 3 октября 2019 г.), уже реализованы следующие мероприятия:

определена организационная самостоятельность субъекта внутреннего финансового аудита, в том числе возможность передачи полномочий по его проведению;

разработаны три федеральных стандарта внутреннего финансового аудита с учетом требований международных стандартов и положений внутреннего аудита в государственном секторе;

регулярно проводится мониторинг качества финансового менеджмента с целью выявления недостатков в реализации бюджетных полномочий главными администраторами средств федерального бюджета.

Как видно из «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики», внутренний финансовый аудит рассматривается как одно из направлений внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. Но, в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, это не так. Внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль — это вид контроля, реализуемый Федеральным казначейством (аналогичными органами на уровне субъектов РФ и муниципальных образований) (ст. 265 Бюджетного кодекса РФ), методами которого являются проверка, ревизия, обследование (ст. 267.1). А внутренний финансовый аудит — это деятельность главного администратора, распорядителя и получателя бюджетных средств, администраторов доходов бюджета и источников финансирования дефицита бюджета по составлению различных форм отчетности и представлению их руководителю данной структуры (ст. 160.2-1). И так же с 2020 г. аудит, как и контроль, должен осуществляться в соответствии с федеральными стандартами внутреннего финансового аудита.

Согласно отчету Рабочей группы Минфина РФ по вопросам совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля от 25 июля 2019 г., одобрены проекты Стандартов: «Принципы контрольной деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля», «Права и обязанности при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля» и «Планирование контрольной деятельности органа внутреннего государственного (муниципального) финансового

контроля», а также поддержаны ключевые положения еще двух Стандартов: «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» и «Основания и порядок организации внутреннего финансового аудита, а также случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита».

Из перечисленных Стандартов только один документ 2019 г. по финансовому контролю и два по финансовому аудиту представлены на федеральном портале проектов нормативных правовых актов:

«Права и обязанности при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля» (23 октября 2019 г. по нему закончилось общественное обсуждение);

«Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита» (1 ноября 2019 г. закончилось общественное обсуждение);

«Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» (28 октября 2019 г. закончилось общественное обсуждение).

В настоящее время ведется формирование окончательного варианта текста проектов этих нормативных правовых актов: стандарт по контролю будет принят в форме постановления Правительства РФ, стандарты по аудиту — в форме ведомственных актов.

Эффективность системы государственного (муниципального) финансового контроля обеспечивает результативность формирования и использования централизованных денежных фондов. Значимость совершенствования этой системы обусловлена потребностью обеспечения высоких темпов развития страны, в том числе посредством совершенствования бюджетного федерализма; мониторинга эффективности использования публичных финансов; многообразием уровней в системе единого государственного (муниципального) финансового контроля.

Библиографический список

1. *Замятина М. О* проектах стандартов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/974933.html>.
2. *Киселев Ф. И.* Актуальные вопросы совершенствования государственного финансового контроля в Российской Федерации // Вектор экономики. 2018. № 8(26). С. 21.

Т. П. Попова, О. В. Котова

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Аудиторская деятельность: проблемные аспекты государственного регулирования

Рассматриваются основные направления реформирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Рассмотрены и оценены некоторые изменения в нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность. Сформулированы последствия и проблемы принятия возможных изменений.

Ключевые слова: аудит; аудиторская деятельность; реформирование; контроль; МСА.

В последние годы в Российской Федерации наметилась тенденция последовательного реформирования бухгалтерского учета и аудита с целью интеграции в мировой экономической рынок. Для привлечения инвестиций необходимо повысить качество бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с тем, что в России рынок аудиторских услуг молод и недостаточно развит, чтобы работать слаженно и максимально качественно, были приняты международные стандарты аудиторской деятельности.

Аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Регулируется аудиторская деятельность несколькими законами, такими как: Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, Международные стандарты аудита, Кодекс профессиональной этики и независимости аудиторов и т. д.

Аудитор — физическое лицо, получившее аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Согласно статистике Минфина, количество аудиторов с каждым годом сокращается, на 31 декабря 2018 г. числится 19,5 тыс. чел., что меньше на 2 тыс., чем на 1 января 2016 г.¹ Такая же динамика сокращения наблюдается и в отношении аудиторских организаций. На 31 декабря 2018 г. числилось 4,7 тыс. компаний, имеющих право осуществлять аудиторскую деятельность, что на 0,3 тыс. меньше, чем в 2016 г.

Сокращение количества компаний и аудиторов связано с множеством причин и рядом событий.

¹ Минфин России. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 г. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/.

Со стремлением к публичности и прозрачности возрастает объем операций, осуществляемых в процессе аудита. Увеличивается количество процедур, которые должны быть охвачены во время проверки, что должно повысить стоимость оказываемой услуги и время проверки. С увеличением выполняемых процедур возрастает объем данных, который необходимо исследовать и отразить в отчете по проверке.

Появление Международных стандартов аудита (далее — МСА) для многих российских компаний, не входящих в большую аудиторскую четверку, стало большим испытанием. К новым требованиям были не готовы, методологической базы нет, понимать и разрабатывать рабочие документы должны были сами сотрудники, участвующие в проверках [3].

Из-за введения новых стандартов внутренний и внешний контроль качества стало еще сложнее проходить [4]. Это происходит из-за того, что у аудиторов нет ни унифицированного подхода к проверке, ни единого понимания того, что должно быть в рабочих документах и как они должны быть оформлены.

Сейчас рассматриваются изменения в 307-ФЗ. Одной из самых волнующих сейчас тем для обсуждения являются требования к членству в саморегулируемых организациях (далее — СРО). На сегодняшний момент в аудиторской деятельности существует два СРО: Ассоциация «Содружество» и «Российский Союз Аудиторов». С введением критерия по численности физических и юридических лиц СРО необходимо будет объединиться, так как они сейчас не выполняют требования по членству [2]. В связи с этим объединением возникает вопрос: будут ли проходить снова контроль качества организации, которые его недавно прошли, находясь в другом СРО?

Проблемным является вопрос об изменении критериев, при которых организация попадает под обязательный аудит (ст. 5 307-ФЗ ч. 1¹). В новой редакции хотят увеличить объем выручки и сумму активов баланса, также появился новый критерий — среднесписочная численность, при совпадении двух критериев организация будет подлежать обязательному аудиту. Исходя из пояснительной записки Президента РФ к проекту законопроекта, ряд положений российского законодательства нацелены на продуцирование аудиторских организаций, что не отвечает требованиям защиты общественных интересов. Принятие таких изменений значительно сократит количество компаний, подлежащих обязательному аудиту, что, возможно, повысит качество оказываемых услуг.

¹ О внесении изменений в Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (В части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности): Законопроект № 273179-7.

Согласно проекту изменений в 307-ФЗ, аттестованный аудитор для реестра СРО сможет учитываться только в одной организации. Сейчас нет ограничений по трудоустройству аудиторов в несколько организаций, занимающихся аудиторской деятельностью. Это повысит конкурентоспособность отечественных аудиторских организаций за счет повышения качества оказываемых услуг. Это мера рассматривается из-за повышения количества выданных немодифицированных заключений с 58,6 до 76,5 % в 2010–2014 гг. соответственно¹.

Новое требование выдвигается в отношении общественно значимых хозяйствующих субъектов (далее — ОЗХС). Предполагается внести изменение в ст. 5.1, дополнив ее списком организаций, которые попадут в реестр ОЗХС². Предприятие имеет право аудировать ОЗХС только в том случае, если в штате ее сотрудников есть три аудитора по основному месту работы с единым квалификационным аттестатом. Данное условие достаточно трудно соблюсти из-за сокращения количества аудиторов. Тому есть несколько причин: крайне сложная и дорогостоящая сдача экзамена, непонимание престижности и необходимости профессии, крайне незначительная методологическая поддержка профессии и во многих регионах аудиторов почти нет или есть, но очень мало [1].

Последствия предлагаемых изменений и постепенного реформирования аудиторской деятельности могут быть следующими:

уменьшение аудиторских фирм и аудиторов — это наблюдается уже сейчас, динамика несколько лет отрицательна;

увеличение стоимости аудита. В силу непонимания в РФ значимости аудиторских услуг и аудиторского заключения многие просто не согласны больше платить;

уменьшение количества компаний, подлежащих обязательному аудиту;

ужесточение требований ко входу на рынок аудиторских услуг. Он и так сейчас достаточно сложен, с большой четверкой практически невозможно конкурировать;

с введением МСА значимость аудиторского заключения может увеличиться, но это произойдет только со временем.

¹ *Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 07-ФЗ „Об аудиторской деятельности» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации“»*. URL: http://auditor-sro.org/activity/zakonoproekty/proekt_fz307_200416/.

² *О внесении изменений в Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (В части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)*: Законопроект № 273179-7.

Проблемы, с которыми столкнутся аудиторские организации:
усложнение ведения аудиторской деятельности из-за несоответствия законодательства РФ МСА;

аудит становится очень дорогим, сложным и неэффективным как бизнес. С рынка аудиторских услуг уходят не только по причинам несоответствия правилам ведения деятельности, но и из-за невыдерживания конкуренции и невозможности извлечь прибыль из этого бизнеса.

Это не единственные проблемы, с которыми сейчас сталкиваются аудиторы и аудиторские компании. Много изменений ждут эту деятельность и работников этой сферы. Аудит в России очень молодая услуга, с вытекающими проблемами регулирования ее из-за неопытности и отсутствия нормативной базы.

Стоит отметить, что в России улучшение качества аудита никак не влияет на увеличение количества клиентов и на возможность повышения стоимости услуги. Вероятно, рост качества аудита не повлияет и на инвестиционную привлекательность отечественного рынка для иностранного капитала.

Библиографический список

1. *Богданович И. С.* Состояние, проблемы и перспективы развития аудита в России // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. 2015. № 1. С. 63–67.
2. *Воробьева Е. А.* Проблемы и перспективы развития аудита в России // Дельта науки. 2018. № 1. С. 41–44.
3. *Лосева А. С., Фецкович И. В.* Тенденции и перспективы развития аудита в Российской Федерации // Кант. 2018. № 2(27). С. 326–329.
4. *Судаков С. В.* Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации // Всё для бухгалтера. 2017. № 17. С. 25–31.

Совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации

Е. Г. Князева, С. Ю. Курдюмова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Повышение эффективности казначейского исполнения бюджета: правовой аспект

Рассмотрен процесс нормативно-правового сопровождения казначейского исполнения бюджета на примере Свердловской области. Выявлены проблемы несоответствия законодательства на разных уровнях бюджета и сформулированы предложения по совершенствованию процесса сопровождения казначейского исполнения бюджета на примере Свердловской области.

Ключевые слова: казначейское сопровождение; казначейское исполнение бюджета; классификация расходов бюджета; бюджетный процесс; бюджетная система.

Казначейское сопровождение средств было внедрено как новый инструмент в системе финансового контроля для ее совершенствования и обеспечения финансовой устойчивости государства, целевого и эффективного использования бюджетных средств, позволяющий уменьшить риск потерь бюджетных средств.

Основа инструмента казначейского сопровождения заключается в том, что финансовые операции, попадающие под контроль в соответствии с законодательством, производятся на лицевых счетах, открытых в органах Федерального казначейства и санкционируются ими [1]. Однако точное определение данного термина в бюджетном законодательстве отсутствует.

В настоящее время финансовые органы субъектов Российской Федерации также осуществляют сопровождение финансовых операций на открытых у них лицевых счетах, осуществляемое финансовыми органами в случаях, определенных нормативными правовыми актами субъекта. Но из-за отсутствия закрепленных полномочий по осуществлению данной функции за конкретным участником бюджетного процесса в Бюджетном кодексе Российской Федерации отнести это сопровождение к казначейскому или иному виду не представляется возможным [2].

Первое документальное упоминание о понятии «казначейское сопровождение» зафиксировано в ст. 5 Федерального закона от 14 декабря 2015 г. № 359-ФЗ «О федеральном бюджете на 2016 год» и сформулировано как казначейское сопровождение государственных контрактов, договоров (соглашений), а также контрактов, договоров, соглашений, заключенных в рамках их исполнения территориальными органами Федерального казначейства, в установленном Правительством Российской Федерации порядке.

Немаловажным аспектом, определяющим эффективное внедрение инструмента казначейского сопровождения, является его нормативно-правовое обоснование и регулирование — правовая конституция. Данная проблема наиболее актуальна, поскольку на современном правовом поле заметно переплетаются нормы различных отраслей права [3].

На сегодняшний день актуальными являются следующие нормативно-правовые акты, регулирующие казначейское сопровождение:

1) Федеральный закон от 29 ноября 2018 г. № 459-ФЗ «О федеральном бюджете на 2019 г. и на плановый период 2020 и 2021 годов». Положения ст. 5 данного закона, в которых содержатся основные начала осуществления казначейского сопровождения, можно назвать конъюнктурными, так как их действие ограничено рамками исполнения соответствующего бюджета на очередной финансовый год;

2) Постановление Правительства РФ от 30 декабря 2018 г. № 1765 «Об утверждении Правил казначейского сопровождения средств в случаях, предусмотренных Федеральным законом „О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов“».

В бюджетах субъектов Российской Федерации, в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации, отдельно предусматриваются средства, направляемые на исполнение расходных обязательств субъектов Российской Федерации, возникающих в связи с осуществлением органами государственной власти субъектов Российской Федерации полномочий по предметам ведения субъектов РФ.

Во всех остальных случаях, не подпадающих под определенные в вышеуказанных нормативных правовых актах, возможно осуществление сопровождения бюджетных средств на основании регионального законодательства. Ему присущи задачи и этапы, характеризующие казначейское сопровождение. Основной задачей является обеспечение прозрачности проведения платежей и использование бюджетных средств в целях, для которых они были предоставлены.

Санкционирование оплаты денежных обязательств, согласно Бюджетному кодексу, является одним из этапов исполнения бюджета по расходам. Получатель бюджетных средств подтверждает обязан-

ность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами, необходимыми для санкционирования их оплаты. Санкционирование осуществляется в соответствии с порядком, установленным соответствующим финансовым органом. В Свердловской области данные полномочия осуществляет Министерство финансов Свердловской области на основании приказа от 13 августа 2014 г. № 400 «Об утверждении Порядка санкционирования оплаты денежных обязательств получателей средств областного бюджета и администраторов источников финансирования дефицита областного бюджета».

Основными критериями при осуществлении проверки на соответствие вида расходов проводимой операции являются, во-первых, коды классификации расходов областного бюджета, указанные в платежных поручениях, которые должны соответствовать кодам бюджетной классификации Российской Федерации, действующим в текущем финансовом году на момент представления платежных поручений, и во-вторых, соответствие содержания операции, исходя из документа, подтверждающего возникновение денежного обязательства, содержанию текста назначения платежа, указанному в платежном поручении. Коды бюджетной классификации утверждены приказом Минфина России от 8 июня 2018 г. № 132н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения».

В данном приказе дается точная расшифровка, какие расходы к какому элементу вида расходов могут относиться. Виды расходов предназначены для отражения расходов государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, органов местных администраций, казенных учреждений, иных организаций, осуществляющих полномочия получателей бюджетных средств, а также расходов государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений.

Следуя нормам, предусмотренным ст. 30 Закона Свердловской области от 6 декабря 2018 г. № 144-ОЗ «Об областном бюджете на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов», перечисление в 2019 г. субсидий из областного бюджета, если иное не предусмотрено федеральным законодательством, осуществляется на счет финансового органа Свердловской области, открытый в Уральском главном управлении Центрального банка Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации, на котором отражаются операции со средствами юридических лиц, не являющихся, в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, участниками бюджетного процесса, в случае их предоставления являющим-

ся юридическими лицами производителям товаров, работ, услуг на финансовое обеспечение затрат в связи с производством, реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг или некоммерческим организациям, не являющимися государственными, муниципальными учреждениями, определенным Правительством Свердловской области.

Приказом Минфина Свердловской области от 15 сентября 2016 г. № 335 «Об утверждении Порядка открытия и ведения лицевых счетов неучастников бюджетного процесса Министерством финансов Свердловской области» предусмотрено открытие и ведение лицевых счетов для учета операций, осуществляемых клиентами в рамках их полномочий, предназначенных для учета операций со средствами субсидий некоммерческим организациям, иным юридическим лицам и бюджетных инвестиций иным юридическим лицам.

Проведение кассовых операций на данных лицевых счетах осуществляется на основании приказа Минфина Свердловской области от 21 сентября 2016 г. № 348 «Об утверждении Порядка проведения кассовых операций с отдельными видами средств Министерством финансов Свердловской области», т. е. финансовым органом осуществляется сопровождение средств областного бюджета. А поскольку точное определение понятия «казначейское сопровождение» в бюджетном законодательстве отсутствует и нормативного закрепления полномочий по осуществлению данного вида сопровождения за определенным участником бюджетного процесса также нет, то на всех этапах процесса от формирования до исполнения бюджета невозможно точно определить правомерность применения одного из элементов вида расходов классификации расходов бюджета.

Осуществление расходов получателем бюджетных средств в нарушение правильности применения единых для бюджетов бюджетной системы видов расходов, согласно действующему бюджетному законодательству, является нецелевым использованием средств бюджета, что, в свою очередь, ведет к санкциям в отношении участников бюджетного процесса, с чьих лицевых счетов был осуществлен данный расход. Нецелевым использованием бюджетных средств признаются направление средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, лимитами бюджетных обязательств, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо правовым актом, являющимся основанием для предоставления указанных средств [4]. Что влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц или дисквалифика-

цию согласно ст. 15.14 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.

Разработка нормативных правовых актов по казначейскому сопровождению является большим прогрессом в урегулировании действий клиентов, финансовых органов и органов Федерального казначейства для обеспечения санкционирования операций на лицевых счетах. Ежегодно осуществляется изменение правовой базы инструмента казначейского сопровождения, и в целях более качественного обслуживания лицевых счетов необходимо обеспечение постоянными нормативными правовыми актами.

В данном случае мы видим проблему несоответствия законодательства на разных уровнях бюджета. Остро стоит проблема внесения изменений в нормативные правовые акты для предотвращения разночтения.

Таким образом, казначейское сопровождение регулируется широким кругом нормативно-правовых актов, издаваемых законодательной властью и органами исполнительной власти. Тем не менее необходимо закрепление данного института в Бюджетном кодексе Российской Федерации, выступающем в качестве основного закона, регулирующего бюджетные правоотношения.

Библиографический список

1. *Исакова Н. Ю., Князева Е. Г., Юзвович Л. И., Мокеева Н. Н.* Финансовая система государства: учеб. пособие. Екатеринбург, 2015.
2. *Истомина Н. А.* Развитие программно-целевого планирования в субъектах Российской Федерации в 2009–2017 годах // Сибирская финансовая школа. 2019. № 1(132). С. 39–43.
3. *Истомина Н. А., Долганова Ю. С.* Эволюция бюджетного законодательства РФ (на примере Бюджетного кодекса): характеристика изменений и их влияние на формирование региональных бюджетов // Известия Уральского государственного экономического университета. 2013. № 2(46). С. 56–62.
4. *Юзвович Л. И., Тонакян С. Н.* Проблемы и пути совершенствования регионального бюджета Свердловской области // Российские регионы в фокусе перемен: сб. докл. XI Междунар. конф. (Екатеринбург, 17–19 ноября 2016 г.): в 2 т. Екатеринбург: Изд-во УМЦ УПИ, 2016. Т. 2. С. 1007–1012.

А. А. Огнева, Д. В. Шалабодов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации

Статья посвящена анализу основных инструментов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы РФ и разработке рекомендаций их совершенствования. Проанализированы текущие тенденции бюджетной политики Российской Федерации и инструменты, которые используются для стимулирования экономического роста. Разработаны рекомендации и пути совершенствования форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы, ключевое место которых занимают внешний финансовый контроль, управление степенью эффективности расходов бюджетов бюджетной системы и управление системой государственного контроля исполнения бюджетов для стимулирования роста экономики страны.

Ключевые слова: государственный контроль; финансовый контроль; бюджетная система; федеральный бюджет; исполнение бюджетов; бюджетное регулирование.

В условиях современного этапа трансформации российской экономики важными инструментами является стимулирование социально-экономического развития государства, его ключевых показателей, макроэкономических индикаторов. Одним из наиболее эффективных инструментов формирования процесса развития национальной экономики является бюджетная политика и его регулирование, объектом чего выступает бюджетная система страны.

Актуальность научного исследования на выбранную тематику в первую очередь заключается в текущем этапе социально-экономического роста России, где огромную роль играет федеральный бюджет страны. Во-вторых, важным является анализ государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы страны, от чьей деятельности зависят устойчивость в развитии и национальная экономическая безопасность.

Целью статьи является анализ основных инструментов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы РФ и разработка рекомендаций их совершенствования.

Бюджетная политика, включая федеральный бюджет, — это ключевые инструменты развития экономики нашей страны [3]. Однако помимо федерального бюджета выделим и другие бюджетные инструменты развития экономики:

государственные субсидии (выплаты, предоставляемые за счет государственного или муниципального бюджета, а также выплаты из специальных фондов);

государственные гранты (прямые субсидии, которые используются для финансирования фундаментальных научно-исследовательских, конструкторских работ);

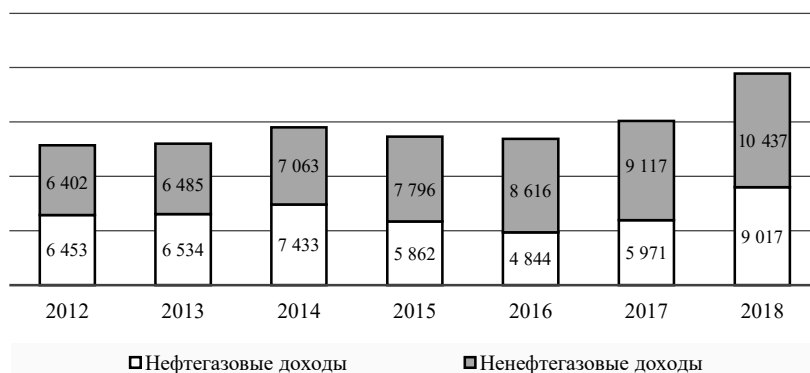
государственные дотации (межбюджетные трансферты, финансирование на безвозмездной основе государственных предприятий или регионов, которые убыточные и ощущают дефицит финансовых ресурсов);

субвенция (по сравнению с государственными дотациями, если целевые показатели не достигнуты, происходит возмездный возврат денежных средств, выделяемых в рамках субвенции).

Анализируя бюджетную политику, стоит заметить, что бюджетные средства государства направляются на финансирование органов управления, на выполнение функций органами правопорядка, обеспечивается внутренняя и внешняя безопасность России. Важная роль в обеспечении экономического регулирования воспроизводственных процессов принадлежит федеральному бюджету, благодаря активной поддержке бюджета происходит развитие социальной сферы, экономики, бюджет выступает гарантом социальных прав граждан [2].

В связи с этим роль федерального бюджета в социально-экономическом развитии Российской Федерации на высоком уровне, что отражается и в его статистических показателях.

Сначала проанализируем динамику уровня доходов в федеральный бюджет России, где крайне большую долю в структуре занимают нефтегазовые доходы (см. рисунок).



Структура доходов федерального бюджета РФ в период 2012–2018 гг., трлн р.¹

¹ Ежегодная информация об исполнении федерального бюджета // Официальный сайт Минфина России. URL: <https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud/>.

С целью совершенствования системы государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации для стимулирования роста экономики необходимо решение проблем следующими путями [1]:

- создание эффективной системы управления и регулирования государственных финансов;

- повышение эффективности бюджетной политики в сфере доходов;

 - реализация качественной системы бюджетных расходов;

 - эффективное управление активами и пассивами государства;

- обеспечение прозрачности бюджетов и бюджетных процедур, обязательная публикация бюджетной отчетности в соответствии с разделами бюджетной классификации на всех уровнях бюджетной системы.

Для того чтобы увеличить степень эффективности расходов бюджетов бюджетной системы России, необходимо решение проблем по следующим основным направлениям [4]:

- оценка эффективности расходов (на стадии планирования бюджетных расходов необходимо указание целевых индикаторов, по которым будет сравнение фактических данных, полученных в конце бюджетного периода);

- увеличение эффективности процесса государственных закупок (при помощи принятия Федерального закона № 44 решены проблемы государственных закупок; распределение бюджетных средств становится более эффективным, поскольку решается проблема объективной стоимости каждого контракта/заказа);

- повышение уровня эффективности предоставляемых государственных услуг обществу (важным аспектом совершенствования данного направления является обеспечение взаимосвязи между государственными программами и заданиями);

- повышение уровня экономической эффективности государственных инвестиций за счет бюджетных средств (важным инструментом совершенствования данного направления является обеспечение развития рынка государственно-частного партнерства, где возможна передача рисков на ответственность частных лиц);

- увеличение эффективности распределения межбюджетных трансфертов;

 - развитие системы управления финансами «электронный бюджет».

С целью совершенствования внешнего государственного финансового контроля при исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации необходимо решение задачи по созданию единой системы посредством следующих мер:

полная передача функций государственного финансового контроля в руки Счетной палаты РФ;

наделение контрольно-счетных органов большими полномочиями по созданию методологической базы;

установление ограничительных мер по срокам деятельности правоохранительных органов, касаясь рассмотрения поданных материалов;

нацеленность на определение эффективности деятельности органов финансового контроля в России не через объемы выявленных нарушений.

Таким образом, стоит отметить, что федеральный бюджет — это основной механизм, инструмент и источник финансирования социально-экономического развития России. Именно благодаря доходам и поступлениям в государственную казну формируется основа и фундамент для функционирования социальной, экономической и инвестиционной политики страны. Исходя из этого, важным вопросом выступает совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, ключевое место которых занимают внешний финансовый контроль, управление степенью эффективности расходов бюджетов бюджетной системы РФ и управление системой государственного контроля исполнения бюджетов для стимулирования роста экономики страны.

Библиографический список

1. *Ильясов М. М.* Проблемы и направления совершенствования бюджетной системы Российской Федерации // Молодой ученый. 2016. № 18. С. 250–253.

2. *Старовойтов А. С.* Бюджетный дисбаланс: причины возникновения и способы преодоления // Молодой ученый. 2015. № 24. С. 585–587.

3. *Степаненко Д. П.* Государственный бюджет как главный инструмент регулирования экономики. URL: <http://files.scienceforum.ru/pdf/2017/33147.pdf>.

4. *Юсупов М. В., Юсупова Л. В.* Основные пути повышения качества управления расходами федерального бюджета // Общество: политика, экономика, право. 2016. № 8. С. 54–56.

А. А. Романов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов и бюджетной системы

Рассматриваются вопросы совершенствования форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов и бюджетной системы Российской Федерации на основе принципа прозрачности бюджетных правоотношений, определенных ст. 36 Бюджетного кодекса Российской Федерации с учетом использования информационных технологий и разработки единых стандартов государственного финансово-бюджетного контроля.

Ключевые слова: методы государственного контроля; исполнение бюджета; бюджетная система.

Указом Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период 2024 года» определен вектор внутренней политики государства — достижение прорыва в экономической, социальной и научной сфере жизни общества.

В конце декабря 2018 г. президиумом Совета при Президенте Российской Федерации в целях реализации названного Указа утверждены 66 национальных проектов. Схожие по тематике проекты (в количестве 12 актов) приняты на территории Свердловской области.

Обеспечение реализации проектов обусловлено выделением значительного объема бюджетных средств, в связи с чем вопрос обеспечения действенного, упреждающего комплексного механизма контроля за их использованием имеет повышенную актуальность.

Как отмечает Е. А. Соломатина, явление контроля как объекта научного исследования систематически дополняется новым содержанием и формами, что позволяет оценивать его существо каждый раз с новой стороны [3].

Государственный и муниципальный бюджетный контроль — функция государственного управления, выражающаяся в оценке компетентными органами поведения субъектов бюджетных отношений с точки зрения соответствия их действий нормам и принципам действующего законодательства.

Непосредственной целью исследуемой функции является достижение максимальной эффективности использования материальных благ, предоставляемых в рамках бюджетного финансирования.

В качестве нормативно-правовой базы, закрепляющей основополагающие положения, реализуемые при проведении контрольных мероприятий, выступает Бюджетный кодекс Российской Федерации.

Одним из ключевых принципов бюджетного процесса, провозглашенных Бюджетным кодексом Российской Федерации, в современных условиях информатизации деятельности органов государственной и муниципальной власти, а также бюджетных учреждений выступает принцип прозрачности (открытости) бюджетных процедур.

Следует согласиться с мнением О. А. Лёвиной о повышенной значимости включения в Бюджетный кодекс положений об обеспечении доступа к информации, размещенной в информационно-коммуникационной сети «Интернет» на едином портале бюджетной системы Российской Федерации [1].

При этом следует отметить, что обеспечение прозрачности бюджетной сферы является одним из приоритетных направлений реализации государственной политики и рекомендаций Международного валютного фонда (МВФ).

Государственной программой Российской Федерации «Информационное общество (2011–2020 годы)», утвержденной Распоряжением Правительства Российской Федерации от 20 октября 2010 г. № 1815-р, предусмотрено использование информационных и телекоммуникационных технологий в целях разрешения задач по развитию экономической и финансовой сферы, реализации принципа открытости бюджета путем предоставления гражданам возможности доступа к информации о деятельности органов государственного управления.

Схожие задачи разрешаются путем введения информационных систем при проведении процедур:

- учета начислений;

- уплаты налоговых платежей, пошлин, штрафов;

- а также интеграции названных систем с единой информационной системой.

Использование информационных технологий (в частности сведений о проводимых конкурсных процедурах, размещенных в единой информационной системе (далее — ЕИС)) позволяет:

- своевременно вскрыть нарушения, допущенные при расходовании средств по заключенным контрактам для государственных и муниципальных нужд;

- установить факты нецелевого и неэффективного расходования бюджетных средств;

- определить аффилированность должностных лиц, выявить признаки нарушения конкуренции, картельного сговора.

Информационные технологии и широкий круг документов, размещенных в ЕИС, позволяют проводить контрольные и надзорные функции с минимальным отвлечением субъектов правоотношений к надзорным мероприятиям, что также приносит экономический эффект, сокращает документооборот, приводит к снижению трудопотерь.

Современный этап развития взаимоотношений органов государственной власти с гражданами и организациями в Российской Федерации характеризуется повышением активности институтов гражданского общества.

Об указанном свидетельствует увеличение количества обращений, поступающих в государственные органы. Так, проведенным анализом отчета Федеральной антимонопольной службы установлено, что за 1-е полугодие 2018 г. поступило 27 632 обращения, из которых поступили с помощью электронной связи — 1 380, что составило 5 % от общего числа всех обращений. В 1-м полугодии 2019 г. отмечен рост поступивших обращений на 5,8 %, что составляет 29 247 обращений, а также рост числа обращений, поступивших по электронной связи, на 0,5 %. Следует отметить, что за анализируемый период снизилось и количество лиц, неудовлетворенных результатами разрешения обращений, с 5 до 3 %¹.

Интерес населения, а также организаций к развитию экономических институтов, с учетом реализации принципа информационной открытости формирует основы общественного контроля.

С позиции О. В. Макаровой, общественный контроль выступает опорой целостности проводимых государством реформ [2].

Активная позиция граждан позволяет выстроить диалог с должностными лицами, реализующими бюджетные полномочия, незамедлительно информировать органы государственной власти о возможных нарушениях, допущенных при реализации процессов финансирования.

Важнейшей формой взаимодействия институтов гражданского общества с органами государственной власти в условиях развития информатизации также выступает внедрение и активное использование интернет-приемных, способствующих упрощению направления обращений граждан и организаций, в том числе содержащих сведения о нарушениях федерального законодательства при исполнении бюджетов различных уровней путем использования современных телекоммуникационных сетей.

По мнению автора, следующим этапом привлечения граждан к осуществлению бюджетного контроля может являться формирование единых информационных баз, концентрирующих сведения о бюджетных системах всех уровней, отражающих движение денежных средств в адрес субъектов РФ и их дальнейшее расходование.

Создание электронных баз, содержащих информацию о формировании бюджета и его расходах должно предусматривать обратную

¹ Статистика обращений в общественную приемную ФАС России. URL: <https://fas.gov.ru/documents/>.

связь с гражданским обществом. Наличие таких сервисов может служить целям консолидации предложений и корректив, поступающих от граждан и организаций. Использование электронной площадки возможно для централизованного принятия и направления обращений по вопросам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, внедрение информационных технологий, а также разработка единых стандартов государственного финансово-бюджетного контроля являются одними из основных форм совершенствования методов государственного контроля в анализируемой сфере.

Библиографический список

1. *Лёвина О. А.* К вопросу об информационной открытости бюджетной системы: проблемы правового регулирования и практической реализации // Информационная безопасность регионов. 2014. № 3(16). С. 71–76.

2. *Макарова О. В.* Общественный контроль за соблюдением открытости информации о деятельности публичной власти // Журнал российского права. 2017. № 7(247). С. 54–62.

3. *Соломатина Е. А.* Контроль как функция государственного управления // Вестник Московского университета МВД России. 2015. № 6. С. 154–159.

М. И. Ставрова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Факторы, влияющие на эффективность государственного финансового контроля исполнения бюджета Свердловской области

Проанализированы перспективы развития государственного финансового контроля и аудита исполнения бюджета Свердловской области. Представлены основные факторы, влияющие на эффективность государственного финансового контроля исполнения бюджета Свердловской области. Рассмотрены современные проблемы внедрения и активного применения аудита эффективности в Свердловской области, а также некоторые пути их решения.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль; аудит эффективности; методика.

Проблемы государственного финансового контроля исполнения бюджета Свердловской области определяются как внутренними, так и внешними факторами. В числе внутренних факторов можно выделить такие факторы, как: стиль работы руководителей органов власти, определение и документальное закрепление процедур контроля, налаженность системы информационного обеспечения.

К внешним факторам, определяющим проблемы финансового контроля в Свердловской области, относятся: развитие экономики, уровень развития законодательной базы, соблюдение действующего законодательства и ряд других факторов.

Основные проблемы, имеющие место при осуществлении финансового контроля в Свердловской области:

- 1) несовершенство законодательной и методологической базы;
- 2) отсутствие единых правил и стандартов контрольной деятельности;
- 3) недостаточная проработка методического аппарата аудита эффективности.

Рассмотрим данные проблемы по порядку.

1. Несовершенство законодательной и методологической базы. Бюджетным кодексом Российской Федерации регулируются исключительно вопросы финансового контроля, осуществляемого органами законодательной и исполнительной власти, в части исполнения бюджета. Между тем интересы государства в области финансов не ограничиваются расходом бюджетных ресурсов. Контрольная деятельность затрагивает также налоговую, валютную, страховую, таможенную, банковскую сферы, обеспечивающие поступление доходов в бюджет. Кроме того, контрольной деятельностью занимаются органы законодательной и исполнительной власти на всех уровнях бюджетной системы. Отсутствие единой правовой, организационной и методической базы государственного (муниципального) финансового контроля сдерживает его развитие [4].

Что касается непосредственно Свердловской области, то в данном субъекте Федерации действует достаточно большое количество нормативных правовых актов, которые так или иначе затрагивают вопросы финансового контроля, однако они разрабатывались и принимались в разное время и не связаны единой концептуальной основой. В качестве примера можно привести Областной закон Свердловской области от 25 ноября 1994 г. № 8-ОЗ «О бюджетном процессе в Свердловской области» и Закон Свердловской области от 12 июля 2011 г. № 62-ОЗ «О Счетной палате Свердловской области и контрольно-счетных органах муниципальных образований, расположенных на территории Свердловской области», которые были приняты в различные временные периоды, в разных экономических ситуациях.

2. Отсутствие единых правил и стандартов контрольной деятельности.

Анализируя практику финансового контроля, особое внимание следует обратить на отсутствие единых правил и стандартов контрольной деятельности, унифицированной отчетности органов государст-

венного и муниципального финансового контроля. Без утвержденных стандартов и классификатора нарушений возникают определенные трудности при проведении контрольных мероприятий (в части отнесения финансового нарушения к тому или иному виду), в процессе последующего обобщения выявленных нарушений, оценки состояния и результатов государственного и муниципального финансового контроля.

Необходимо отметить следующее — в вопросе стандартизации деятельности КСО существует достаточно большое количество проблем. Так, в Свердловской области не разработаны полностью, комплексно и системно стандарты контрольной деятельности: анализ показал, что в городах региона приняты единичные стандарты в отношении отдельных вопросов их контрольной и экспертно-аналитической деятельности [2].

Состояние вопроса разработки и использования стандартов органами исполнительной власти, осуществляющих контроль за исполнением бюджета Свердловской области, требует соответствующего внимания. По сложившейся практике вопрос стандартизации внутреннего государственного финансового контроля решается разработкой каждым из контрольных органов административных регламентов по осуществлению данного контроля.

Для реализации предлагаемой модели необходимо соблюдение определенных условий и решение проблем, приведенных в таблице, на основе реальной независимости контрольных органов и их желания контролировать и оценивать эффективность деятельности органов власти и приведения в соответствии с мировыми стандартами правовых, методических и кадровых инструментов аудита эффективности.

Современные проблемы внедрения и активного применения аудита эффективности в Свердловской области и некоторые пути их решения

Описание проблем	Пути решения проблем	Ожидаемый результат решения проблем
Отсутствие критериев и показателей оценки эффективности бюджетных расходов; слабая проработка стандартов проведения аудита эффективности	Формирование системы критериев и показателей оценки эффективности бюджетных расходов, учитывающих специфику целей и задач аудита; пересмотр стандартов проведения аудита эффективности	Перечень критериев и показателей оценки эффективности бюджетных расходов, возможных к применению в разных сферах аудита, способов обработки данных, анализа и оценки результатов
Отсутствие единой информационной базы	Формирование единой информационной базы на основе автоматизации	Классификатор нарушений, Единая база данных по объектам аудита, аудитора, ревизора

Описание проблем	Пути решения проблем	Ожидаемый результат решения проблем
Ограниченность кадрового и ресурсного обеспечения аудита эффективности	Создание условий для подготовки, повышения квалификации кадров и их роста, ресурсного обеспечения. Обеспечение достаточного финансирования и стимулирования органов контроля	Высококвалифицированный, высокоэтичный, заинтересованный в результатах работы, профессиональном росте персонал. Технически, финансово и материально оснащенные органы контроля, отвечающие вызовам системы

3. Недостаточная проработка методического аппарата аудита эффективности в Свердловской области.

Стоит отметить, что современное состояние методического обеспечения «аудита эффективности» не вполне соответствует требованиям, поэтому без системной и глубокой проработки методических вопросов дальнейшее развитие аудита эффективности становится проблематичным. Используемый в настоящее время Счетной палатой Свердловской области методический аппарат сводится, в основном, к разработкам Счетной палаты РФ, которые далеко не безупречны, особенно с точки зрения практического применения. Так, более десяти лет тому назад на основе положений Ревизионных стандартов ИНТОСАИ, с учетом изучения опыта высших органов государственного финансового контроля ряда зарубежных стран, Счетная палата РФ разработала «Методику проведения аудита эффективности использования государственных средств» (далее — Методика) [3].

Достижением Методики является то, что при аудите эффективности можно оценить конкретные показатели эффективности, прозрачности и подотчетности в работе органов власти и получателей бюджетных средств, степень решения наиболее значимых проблем, отвечающих интересам общества, результативность работы государственных органов и получателей бюджетных средств при внедрении в их деятельность современных эффективных методов управления. Недостаток же заключается в том, что она не содержит алгоритмов проведения аудита эффективности в конкретных ситуациях, которые могут встретиться на практике, и на ее основе невозможно создать общие правила и процедуры, так как каждая проверка имеет свое специфическое содержание, отличающее ее от других.

Счетная палата Свердловской области ознакомлена с Методикой, но она не нашла повсеместного применения, так как не определяет порядок проведения аудита эффективности, а содержит лишь общий алгоритм, по которому должны действовать все органы контроля при его реализации. Результаты ее внедрения остались закрытыми для обсуждения и пока не получили распространения. Тем не менее в по-

следние годы в деятельности Счетной палаты Свердловской области увеличилось число контрольных мероприятий, связанных с оценкой эффективности использования государственных средств, хотя необходимо отметить, что большинство крупных главных распорядителей и получателей бюджетных средств не проводят даже финансовый аудит, тем более мало или никакого внимания не уделяют аудиту эффективности.

Несмотря на понимание важности внедрения аудита эффективности в работу органов финансового контроля, особенно у распорядителей и получателей бюджетных и внебюджетных средств, его дальнейшему развитию препятствует множество проблем, включающее, в том числе, недостаточность и несовершенство методической базы, нечеткое распределение полномочий контрольных органов, дефицит квалифицированных специалистов, фрагментарное понимание аудита эффективности и его роли в системе финансового контроля [3].

В связи с этим актуальной задачей аудита эффективности является трансформация существующей методики и/или разработка новой адаптивной методики проверок, предусматривающей логическую последовательность контрольно-аналитических мероприятий, комплекс методов сбора и обработки аудиторских доказательств и формулировки по результатам проверок объективных выводов и конструктивных предложений. В данном случае необходимо, прежде всего, принимать во внимание методические особенности аудита эффективности, определяемые его целями, специальными объектами аудирования, показателями и критериями оценки эффективности, методами получения и использования доказательств [1].

Библиографический список

1. *Воронченко Т. П.* Совершенствование методики аудита эффективности в системе государственного внутреннего финансового контроля // Государственный аудит. Право. Экономика. 2015. № 3. С. 66–81.
2. *Дзагоев А., Кокаев З.* О совершенствовании системы государственного финансового контроля в субъекте Российской Федерации // Самоуправление. 2016. № 3. С. 24.
3. *Хабибуллин Т. Р.* Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля // Молодой ученый. 2016. № 11. С. 1367–1371.
4. *Шерстнева Е. В., Шабайкова Л. Ф.* Проблемы стандартизации внешнего государственного (муниципального) финансового контроля на территории Свердловской области // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург: УрГЭУ, 2016. С. 348–352.

Научный руководитель: Е. Н. Ялунина, УрГЭУ

Концепция юридической ответственности за нарушение бюджетного законодательства в условиях совершенствования механизмов государственного управления

Р. Г. Абсолямов, А. Н. Овсянников, А. А. Денисова
Министерство финансов Свердловской области
(Екатеринбург)

Совершенствование внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в современных условиях

Рассматривается одно из самых часто выявляемых при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля бюджетных нарушений, а именно – оплата невыполненных работ, услуг, непоставленных товаров. Особое внимание уделяется правильной квалификации данного нарушения и применяемым мерам ответственности. Анализируется проблема разграничения нецелевого и неправомерного использования бюджетных средств.

Ключевые слова: внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль; оплата невыполненных работ, услуг, непоставленных товаров; квалификация нарушения; нецелевое использование бюджетных средств; неправомерное использование бюджетных средств.

Практика осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля свидетельствует о том, что в последние годы одним из наиболее часто выявляемых нарушений является оплата невыполненных работ, услуг, непоставленных товаров (далее — оплата невыполненных работ). Несмотря на это, вопросам квалификации данного нарушения и, соответственно, применению мер ответственности за его совершение не уделяется должного внимания.

Так, в настоящее время действует Классификатор нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере, утвержденный 19 декабря 2017 г. (далее — Классификатор).

В соответствии с гл. 13 разделом 02 Классификатора нецелевым использованием средств государственного внебюджетного фонда являются только случаи оплаты медицинскими организациями за счет средств обязательного медицинского страхования невыполненных работ, непоставленных товаров, неоказанных услуг.

В отношении остальных объектов контроля: получателей бюджетных средств, финансовых органов, государственных (муниципаль-

ных) бюджетных и автономных учреждений, квалификация нарушения как нецелевое использование бюджетных средств применяется в случаях оплаты денежных обязательств в целях, не соответствующих целям, определенным при предоставлении бюджетных средств (сметой, договором (соглашением) и др.).

Таким образом, эти случаи фактически повторяют определение нецелевого использования бюджетных средств, данное в ст. 306.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В соответствии с Классификатором под квалификацию «нецелевое использование бюджетных средств» подпадают только отдельные виды нарушений:

- расходование средств на оплату обязательств по контрактам, подлежащим финансированию по другому коду классификации расходов бюджета;

- расходование средств на оплату обязательств по контрактам, в случае несоответствия использования результата целям осуществления закупки;

- расходование средств без подтверждения первичными документами и не в соответствии с целями закупки;

- расходование средств сверх утвержденных сметных назначений;

- расходование средств на оплату товаров, не связанных с деятельностью казенного учреждения;

- расходы, связанные с расчетами с персоналом, на выплаты, не предусмотренные действующим законодательством;

- расходование средств субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оплату товаров, работ, услуг, не предусмотренных государственным заданием, на оплату товаров (работ, услуг), приобретаемых для приносящей доход деятельности, на оплату труда работников, не участвующих в выполнении государственного задания;

- использование средств субсидии на оказание финансовой помощи коммерческим организациям или на их создание.

Вышеуказанная детализация нарушений повторяет сложившуюся практику нецелевого расходования бюджетных средств, выявляемую органами государственного (муниципального) финансового контроля на протяжении последних 10–15 лет. Ее можно назвать «классическим» нецелевым использованием бюджетных средств.

При этом при «классическом» нецелевом использовании бюджетных средств они расходуются на приобретение какого-либо другого товара, работы, услуги либо на оплату обязательств, не соответствующих целям, установленным в документах, являющихся основанием для их предоставления.

В настоящее время в связи с осуществлением органами Казначейства процедур по санкционированию расходов случаев «классического» нецелевого использования бюджетных средств практически нет.

При этом факты оплаты невыполненных работ выявляются практически в ходе каждого контрольного мероприятия.

На нижеприведенной диаграмме отражена статистика выявленных Министерством финансов Свердловской области нарушений, связанных с «классическим» нецелевым использованием бюджетных средств и оплатой фактически невыполненных работ, а также сумма таких нарушений (рис. 1).



Рис. 1. Динамика выявленных нарушений, связанных с «классическим» нецелевым использованием бюджетных средств и оплатой фактически невыполненных работ, млн р.

Особое внимание следует обратить на то, что с 2014 по 2017 г. случаи выявления фактов оплаты невыполненных работ существенно превышали количество нарушений, связанных с нецелевым использованием бюджетных средств. Кроме того, рост числа нарушений, связанных с оплатой фактически невыполненных работ, неизбежно повлек за собой значительное увеличение размеров неправомерно израсходованных бюджетных средств. Однако после утверждения в декабре 2017 г. Классификатора количество случаев оплаты фактически невы-

полненных работ, а также сумма бюджетных средств по таким нарушениям существенно уменьшились.

Судебная практика исходит из того, что в случае оплаты невыполненных работ, также, как и при «классическом» нецелевом использовании бюджетных средств, в зависимости от объекта контроля, денежные обязательства оплачиваются не в тех целях, которые определены сметой, соглашениями и другими правовыми актами, являющимися основанием для предоставления бюджетных средств.

Судебными органами указывается, что, заключая контракты (договоры), учреждения не принимали обязательств по выплате денежных средств за невыполненные работы и неиспользованные материалы. При оплате невыполненных работ не достигается цель, на которую были выделены бюджетные средства.

При этом последствия данного нарушения существенно превышают последствия от «классического» нецелевого использования бюджетных средств.

При оплате невыполненных работ всегда есть ущерб для соответствующего бюджета, а также для объекта контроля, поскольку работы и услуги не выполнены, а средства выплачены подрядчику (поставщику).

Кроме того, при расчете за невыполненные работы предоставляются и оплачиваются «фиктивные», недостоверные документы, которые «якобы» подтверждают выполнение работ.

Бюджетные средства в случае оплаты невыполненных работ на длительное время выводятся в пользование коммерческих организаций.

Кроме того, в указанной ситуации необходимо возмещать средства как в бюджет, так и самому объекту контроля от подрядчика (поставщика), получившего оплату за невыполненные обязательства.

Таким образом, в современных условиях оплата невыполненных работ приводит к значительному ущербу как для бюджета, так и объекта контроля.

Некоторыми органами государственного (муниципального) финансового контроля оплата невыполненных работ квалифицируется как неправомерное использование бюджетных средств в соответствии с разъяснениями Министерства финансов РФ от 25 апреля 2017 г. № 02-09-08/24851. То есть действия (бездействия), противоречащие требованиям общеобязательных государственных предписаний постоянного или временного характера, рассчитанных на многократное применение, регулирующих бюджетные правоотношения, к которым относятся Бюджетный кодекс, бюджетное законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения.

Между тем при данной квалификации невозможно применение мер ответственности, которые могут быть использованы в случае квалификации нарушения как нецелевое использование бюджетных средств.

Так, в случае квалификации как неправомерное использование бюджетных средств не применяется административная ответственность. А также невозможно (в случаях нецелевого использования бюджетных средств, источником финансового обеспечения которых является межбюджетный трансферт) принятие мер по их бесспорному взысканию или сокращению предоставления межбюджетных трансфертов, предусмотренных ч. 3 ст. 306.4 Бюджетного кодекса РФ.

Суды же при рассмотрении споров, связанных с оплатой фактически невыполненных работ, квалифицируют данное нарушение как нецелевое использование бюджетных средств и привлекают виновных лиц к административной ответственности (Решение Суда Ханты-Мансийского автономного округа от 2 февраля 2017 г. по делу № 7-122/2017; Постановление Промышленного районного суда г. Оренбурга (Оренбургская область) № 5-1/2016 5-86/2015 от 18 января 2016 г. по делу № 5-1/2016; Решение Кировградского городского суда (Свердловской области) № 12-24/2015 от 8 июня 2015 г. по делу № 12-24/2015).

При этом практика применения квалификации оплаты невыполненных работ как нецелевого использования бюджетных средств показывает, что имеются некоторые ограничения (рис. 2).



Рис. 2. Ограничения по квалификации случаев оплаты невыполненных работ как нецелевое использование бюджетных средств

Данная квалификация может быть применена только в тех случаях, когда объект полностью завершен, поставлен и полностью оплачен. В противном случае существует возможность корректировки документов, принятых для оплаты путем предоставления КС-2 с «минусовыми» значениями.

Кроме того, не подпадают под данную квалификацию работы, которые, «по сути», являются завышенными, т. е. изначально в смете

был предусмотрен объем работ, превышающий потребность (возможность их выполнения). К завышенным объемам работ применяется квалификация неправомерное использование бюджетных средств.

С 1 июля 2019 г. деятельность всех органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля регулируется федеральными стандартами, в связи с чем необходимо скорректировать Классификатор нарушений.

Сложившаяся судебная практика по вопросам оплаты невыполненных работ, а также последствия данного нарушения позволяют квалифицировать его как нецелевое использование бюджетных средств и возможность внести соответствующие изменения в Классификатор нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере.

А. В. Курдюмов, М. А. Комбаров

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Направления борьбы с нецелевым использованием средств российской бюджетной системы

Статья посвящена установлению степени эффективности существующих санкций за самое грубое нарушение российского бюджетного законодательства. Им является нецелевое использование бюджетных средств. В ней рассматриваются результаты деятельности различных органов бюджетного контроля по данному направлению, на основании которых предлагаются возможные пути совершенствования этих санкций.

Ключевые слова: бюджетные средства; нецелевое использование; деяние; ответственность; наказание; срок.

Бюджетная система нашей страны трехуровневая и состоит из федерального бюджета, 85 региональных, более 20 тыс. местных бюджетов, а также бюджетов федеральных и территориальных внебюджетных фондов. Каждый из этих бюджетов представляет собой баланс доходов и расходов за определенный период времени (обычно за год), который после принятия соответствующим органом власти приобретает силу закона и становится обязательным для исполнения. Доходы формируются посредством налоговых, неналоговых платежей, а также безвозмездных поступлений. Расходы — это денежные средства, направляемые на финансирование государственных (муниципальных) программ, на финансовое обеспечение функций и задач органов государственной власти и местного самоуправления. Согласно одному из принципов построения бюджетной системы, заложенному в ст. 38 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — БК РФ), они

всегда имеют целевой характер, т. е. доводятся до получателей с указанием конкретных целей их использования.

Но, к сожалению, далеко не все получатели используют их согласно указанным целям. Некоторые направляют выделенные средства на удовлетворение каких-либо других нужд. Примерами могут быть [1; 2]:

покупка госпиталем медицинского оборудования на денежные средства, предназначенные для выплаты заработной платы его работникам;

уплата какого-либо налога за счет средств, выделенных из бюджета с целью поддержки граждан, лишившихся жилья в результате стихийного бедствия;

замена уличных фонарей бюджетными средствами, предназначенными для проведения дорожных работ;

приобретение руководителем бюджетного учреждения путевки за границу на деньги, предоставленные для покупки новой мебели;

выдача бюджетными средствами ссуд работникам на приобретение квартир, дач, автомобилей и других ценностей либо предоставление кредитов коммерческим организациям и др.

Подобные действия называются нецелевым использованием бюджетных средств и выявляются при осуществлении бюджетного контроля — одной из составных частей бюджетного процесса. За их совершение российским законодательством установлены различные санкции, вид и строгость которых зависит от конкретной суммы, потраченной не по ее назначению (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Виды санкций за нецелевое использование бюджетных средств

Сумма	Вид санкции	Основание
Бюджетная мера принуждения		Ст. 306.4 БК РФ
До 1,5 млн р. включительно	Административная ответственность	Ст. 15.14 КоАП РФ
Свыше 1,5 млн р. до 7,5 млн р. включительно	Уголовная ответственность	Ч. 1 ст. 285.1 УК РФ; ч. 1 ст. 285.2 УК РФ
Свыше 7,5 млн р.	Уголовная ответственность	Ч. 2 ст. 285.1 УК РФ; ч. 2 ст. 285.2 УК РФ

Таблица 1 показывает, что к лицу, виновному в нецелевом использовании бюджетных средств, всегда применяется бюджетная мера принуждения, в качестве которой могут выступать бесспорное взыскание неправомерно использованных средств либо сокращение предоставления всех межбюджетных трансфертов, кроме субвенций и до-

таций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов РФ и муниципальных образований. Помимо такой меры, это лицо подлежит какому-либо юридическому наказанию (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Наказания за нецелевое использование бюджетных средств

Вид ответственности	Наказание	
	для юридических лиц	для должностных лиц
Административная	Штраф в размере от 5 до 25 % суммы средств, являющихся предметом правонарушения	Штраф в размере от 20 до 50 тыс. р.; дисквалификация на срок от 1 года до 3 лет
Уголовная (по ч. 1 ст. 285.1 и ч. 1 ст. 285.2 УК РФ)	–	Штраф в размере от 100 до 300 тыс. р. или в сумме заработной платы либо другого дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет; арест на срок до 6 мес. ; принудительные работы или лишение свободы на срок до 2 лет с возможным лишением права занимать определенные должности либо заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет
Уголовная (по ч. 2 ст. 285.1 и ч. 2 ст. 285.2 УК РФ)	–	Штраф в размере от 200 до 500 тыс. р. или в сумме заработной платы либо другого дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет; принудительные работы или лишение свободы на срок до 5 лет с возможным лишением права занимать определенные должности либо заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет

Таким образом, ответственность за подобные деяния несут как юридические лица, т. е. объекты проведенного бюджетного контроля, в деятельности которых они выявлены, так и отдельные сотрудники этих органов и организаций, рискующие при определенных обстоятельствах оказаться за решеткой. Необходимо отметить, что, если сумма неправомерно израсходованных средств находится в пределах от 1,5 до 7,5 млн р., но преступление совершено группой лиц, то оно также имеет квалифицированный состав и все участники этой группы подлежат ответственности по вторым частям ст. 285.1 или 285.2 УК РФ.

Однако, несмотря на законодательно установленные санкции, случаи нецелевого использования бюджетных средств все-таки регулярно выявляются различными контролирующими органами на территории нашей страны. Информация о них представлена в табл. 3.

Таблица 3

**Данные о нецелевом использовании средств бюджетной системы России
за 2016–2018 гг.**

Орган бюджетного контроля	2016	2017	2018
Счетная палата РФ			
Количество	43	64	–
Сумма, млн р.	1 100	4 700	–
Федеральное казначейство			
Количество	26	294	471
Сумма, млн р.	1 300	6 600	5 600
Счетная палата Свердловской области			
Количество	–	13	8
Сумма, млн р.	1,10	9,94	35,37
Контрольно-счетная палата Челябинской области			
Сумма, млн р.	10,75	27,02	49,84
Контрольно-счетная палата Астраханской области			
Сумма, млн р.	0,40	0,85	1,40
Контрольно-счетная палата Республики Карелия			
Количество	–	–	31
Сумма, млн р.	2,90	0,37	41,91
Счетная палата Ульяновской области			
Сумма, млн р.	0,30	0,00	2,10
Контрольно-счетная палата г. Пермь			
Количество	–	–	5
Сумма, млн р.	0,00	0,93	15,70

Динамика показателей, представленных в табл. 3, свидетельствует о недостаточной эффективности существующих мер борьбы с нецелевым использованием бюджетных средств. Для ее усиления необходимо внести изменения в КоАП РФ и УК РФ, ужесточающие ответственность за такое деяние. Недостатком ст. 15.14 КоАП РФ выступает размер штрафа для должностных лиц. Как показывает судебная практика, в большинстве случаев с правонарушителей взыскивается 20 тыс. р., которые в настоящее время являются незначительной суммой, недотягивающей даже до двух МРОТ. Поэтому нижнюю границу целесообразно увеличить как минимум до 50 тыс. р., а верхнюю сделать равной 100 тыс. р. Кроме того, следует установить наказание для рецидивистов, дополнив:

а) анализируемую статью второй частью соответствующего содержания, которая будет дисквалифицировать должностных лиц на срок от двух до трех лет;

б) ст. 4.6 КоАП РФ второй частью, которая продлит срок «административной судимости» по данному правонарушению с одного года до трех лет.

Статьи 285.1 и 285.2 УК РФ также заслуживают ряд модификаций. В первую очередь необходимо снизить пороговые суммы неправомерно израсходованных бюджетных средств. Крупным размером следует считать их сумму, превышающую 500 тыс. р., а особо крупным — 2,5 млн р. Далее нужно обратить внимание на тот факт, что эти статьи действуют уже почти 16 лет и размеры штрафов, установленные в момент их разработки, ни разу не изменялись. Тогда данные суммы были довольно существенными, но к настоящему времени под воздействием инфляции, уровень которой превысил 250 %, серьезно обесценились. Следовательно, денежное взыскание по ч. 1 ст. 285.1 и ч. 1 ст. 285.2 должно составлять от 350 тыс. р. до 1 млн р., а за квалифицированный состав преступления — от 700 тыс. р. до 1,8 млн р. Кроме того, при изучении уголовного права зарубежных стран можно заметить, что ст. 308.1 Уголовного кодекса Азербайджана является аналогом ст. 285.1 и 285.2 УК РФ, но предусматривает более суровые наказания. Срок лишения свободы по ч. 1 данной статьи составляет не более трех лет, а при совершении нецелевого использования бюджетных средств в особо крупном размере или организованной группой преступнику грозит от трех до шести лет тюрьмы. При этом, независимо от состава преступления, он в обязательном порядке лишается права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет. Правительству нашей страны следует задуматься о введении подобных санкций с тем отличием, что во избежание рецидивов необходимо ограничивать виновных лиц в правах выбора источников дохода пожизненно. Конечно, трата средств азербайджанской бюджетной системы не по назначению не является редкостью, но причиной такого факта служат высокие пороги, установленные ст. 308.1 УК Азербайджана. Крупным размером считается сумма в 50 тыс. манатов (примерно 1 886 тыс. р.), а особо крупным — свыше 250 тыс. манатов (почти 9,5 млн р.).

Жесткость всех предложенных мер объясняется очевидной общественной опасностью нецелевого использования бюджетных средств. Ведь это деяние способно нанести экономический ущерб государству, причинить фактически неопределимый вред авторитету государственной власти, моральный и экономический вред обществу. Например, срыв финансирования государственных проектов и целевых программ, ограничение социально-экономического развития регионов страны, сдерживание развития здравоохранения, образования, науки и культуры и т. д. [3; 4]. Достаточно вспомнить 1993 г., когда в рамках реализации государственной программы «Обеспечение жильем военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы в запас или отставку, сотрудников органов внутренних дел, а также членов их семей» из федерального бюджета было выделено 1 058 тыс. р. Однако на них был

построен дом для работников ТОО «Совхоз Кузьмичевский» Городищенского района Волгоградской области, вследствие чего некоторые участники этой программы остались без жилья [5]. Таким образом было нарушено одно из важнейших конституционных прав граждан России, закрепленное в ст. 40 Конституции РФ.

Библиографический список

1. *Боровиков В. Б., Смердов А. А.* Уголовное право. Общая и Особенная части: учебник. 2-е изд. М.: Юрайт, 2015.
2. *Куприна И. К., Смирнова Н. В., Коротко Т. Г.* Нецелевое использование бюджетных средств // Инновационная наука. 2017. № 2-1. С. 205–207.
3. *Лисенкова Н. А.* Нецелевое расходование бюджетных средств // Проблемы науки. 2018. № 2(26). С. 61–63.
4. *Овчинникова И. В., Серова Т. Е.* Нецелевое использование бюджетных средств // Поколение будущего: Взгляд молодых ученых — 2015: материалы 4-й Междунар. молодежной науч. конф. (Курск, 19–20 ноября 2015 г.). Курск, 2015. С. 246–248.
5. *Упоров И. В., Хун А. З.* Общественная опасность нарушений бюджетного законодательства в сфере расходования бюджетных средств // Современные научные исследования и разработки. 2017. № 1(9). С. 228–231.

О. А. Колоткина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Контроль в сфере государственных закупок. Нарушение законодательства в сфере закупок

Рассматривается система норм действующего российского законодательства, регулирующая отношения в сфере государственных закупок. В частности, уделяется внимание контролю за проведением закупок, его видам. Анализируются наиболее нарушаемые нормы федеральных законов № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных муниципальных нужд», № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг, отдельными видами юридических лиц», № 135-ФЗ «О защите конкуренции». В работе дана оценка эффективности отдельных норм законодательства Российской Федерации в сфере ограничения недобросовестной конкуренции.

Ключевые слова: контроль за государственными закупками; субъекты контроля, конкуренция; антимонопольное законодательство; государственные закупки; нарушение законодательства в сфере конкуренции; Федеральная антимонопольная служба; ФАС.

Базовым законом, определяющим различные виды контроля в сфере закупок, является Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных муниципальных нужд» (в ред.

от 27 июня 2019 г.). Анализ п. 10, 14, 15 ст. 99 указанного федерального закона дает представление о формах проведения контроля — плановые и внеплановые проверки.

Глава 5 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных муниципальных нужд» определяет виды контроля за государственными закупками.

К видам контроля законодатель относит:

контроль в сфере закупок. Субъектами такого контроля являются заказчики, контрактные службы, контрактные управляющие, комиссии по осуществлению закупок и их члены — уполномоченные органы, уполномоченные учреждения, специализированные организации, операторы электронных площадок (п. 1, 2, 3 ч. 1 ст. 99);

вневедомственный контроль в сфере закупок. Субъектами такого контроля являются подведомственные заказчики в порядке, установленном соответственно правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией (ст. 100);

контроль в сфере закупок, осуществляемый заказчиком. Субъектами такого контроля являются поставщик (подрядчик, исполнитель), субподрядчик, соисполнители (ст. 101);

общественный контроль. Предмет контроля: требования законодательства (ст. 102).

В соответствии с ч. 1 ст. 25.1 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (в ред. от 18 июля 2019 г.), в целях осуществления контроля за соблюдением антимонопольного законодательства антимонопольный орган вправе проводить плановые и внеплановые проверки федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, иных осуществляющих функции указанных органов или организаций, а также государственных внебюджетных фондов, коммерческих и некоммерческих организаций, физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей.

Анализ докладов Федеральной антимонопольной службы позволяет судить об эффективности отдельных положений российского законодательства в области конкуренции, их соблюдении участниками правоотношений.

Так, особое внимание в докладах Федеральной антимонопольной службы отводится нарушениям норм действующего законодательства в сфере государственных закупок, в частности отдельных федеральных законов [2]. К таким законам можно отнести:

Федеральный закон № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных муниципальных нужд»;

Федеральный закон № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»;

Федеральный закон № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

Как известно, деятельность Федеральной антимонопольной службы (ФАС) в связи с этим направлена на контроль за процессами ценообразования, размещения и исполнения государственных оборонных заказов. Рассмотрим отдельные нарушения перечисленных ранее норм федеральных законов, обозначив основные причины таких нарушений с точки зрения ФАС.

В Федеральном законе № 275-ФЗ основные нарушения касаются: исполнения государственных контрактов — не соблюдаются условия и сроки поставок;

нарушения при ценообразовании — завышаются цены либо наблюдается нецелевое использование средств.

В Федеральном законе № 44-ФЗ часто нарушаются правила конкуренции путем ограничения количества потенциальных участников, например включают при составлении контракта определенные требования, чтобы устранить нежелательных конкурентов, либо вносят в контракт нечеткие требования к объемам и условиям поставки в той целью, чтобы нежелательные потенциальные исполнители не смогли грамотно заполнить заявку и представить экономически обоснованные подсчеты.

В Федеральном законе № 135-ФЗ чаще других нарушаются ст. 10 и 11, а именно: происходит необоснованный отказ в исполнении контракта со стороны главного исполнителя, навязывание невыгодных условий хозяйствующим субъектом, изъятие товара из сферы обращения при высоком спросе на этот товар, злоупотребление доминирующим положением, навязывание невыгодных условий договора и создание неравных условий. Кроме прочего периодически нарушаются ст. 15 и 16, касающиеся недопустимости препятствия конкуренции органами власти.

Достаточно распространенным феноменом являются сговоры на торгах, как между участниками, так и между заказчиком и потенциальным победителем с целью получения так называемого отката [1]. Далее, по замечаниям сотрудников ФАС довольно сложно доказать, что состоялся сговор между какими-то участниками, например, на аукционе или картельный. В результате происходит потеря бюджетных средств вследствие отсутствия ценовой и неценовой конкуренции, недостаточного контроля со стороны уполномоченных органов.

Библиографический список

1. Колоткина О. А. Модернизация механизма обеспечения безопасности в контексте соблюдения прав и законных интересов граждан // Россия между модернизацией и архаизацией: 1917–2017 гг.: материалы XX Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 11–12 апреля 2017 г.): в 2 т. Екатеринбург: Гуманитарный университет, 2017. Т. 2. С. 145–148.

2. Ягофарова И. Д. Особенности правового регулирования конкуренции в Российской Федерации // Конкурентоспособность субъектов хозяйствования в условиях новых вызовов внешней среды: проблемы и пути их решения: сб. материалов XX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 9 апреля 2018 г.) / под общ. ред. Н. В. Мальцева. Екатеринбург: УГГУ, 2018. С. 592–596.

Ю. В. Сигоров, С. А. Вологин

Уральский институт управления – РАНХиГС
при Президенте Российской Федерации
(Екатеринбург)

Концепции нарушений бюджетного законодательства и ответственности за их совершение в позитивном праве: ретроспективный анализ

Проведен ретроспективный анализ норм позитивного права, регулирующих отношения в бюджетной сфере, в целях выявления концепций нарушений бюджетного законодательства и мер реагирования на их совершение, которые нашли свое отражение в виде юридических конструкций в правовых актах, а также этапы их последовательной трансформации.

Ключевые слова: бюджетное законодательство; ответственность; финансовый контроль.

Тенденцией развития современной системы государственного (муниципального) финансового контроля является активный переход от выявления нарушений в бюджетной сфере *post factum* и применения репрессивных мер к использованию мер предупреждения и профилактики нарушений, внедрению риск-ориентированного подхода при планировании контрольных мероприятий, стимулированию развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. В этих условиях подвергаются трансформации и концепции нарушений бюджетного законодательства и ответственности за них, которые находят свое отражение в позитивном праве.

Анализ научных разработок по вопросам нарушений бюджетного законодательства позволяет сделать вывод, что исследования строятся в плоскости сравнения юридических конструкций бюджетных нарушений и административных правонарушений [1], а также сравнения мер административной ответственности и бюджетных мер принужде-

ния [2]. Спорными моментами являются отнесение бюджетных нарушений к правонарушениям, а бюджетных мер принуждения к мерам ответственности.

В зависимости от того, какую позицию занимает исследователь, делается вывод об объединении норм Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) и Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ) о нарушениях бюджетного законодательства и мерах реагирования на них, либо о самостоятельности указанных норм и их параллельном действии [2].

В настоящей работе проведен ретроспективный анализ норм позитивного права, регулирующих отношения в бюджетной сфере, в целях выявления концепций нарушений бюджетного законодательства и мер реагирования на их совершение, которые нашли свое отражение в виде юридических конструкций в правовых актах, а также этапы их последовательной трансформации (смены).

В качестве нижней хронологической границы исследования установлено 1 января 2000 г., когда Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 159-ФЗ введен в действие Бюджетный кодекс Российской Федерации. Верхней хронологической границей является 6 августа 2019 г. — дата вступления в законную силу Федерального закона от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» (далее — Федерального закона от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ).

В принятом Бюджетном кодексе Российской Федерации содержится часть четвертая «Ответственность за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации». В ней приведено понятие «нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации» (ст. 281 БК РФ) и дано его определение. Меры, применяемые к нарушителям бюджетного законодательства, перечислены в ст. 282 БК РФ, а основания их применения (фактически — перечень нарушений) — в ст. 283 БК РФ.

Список мер, применяемых к нарушителям бюджетного законодательства, и оснований для их применения был открытым и к ним относились: предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса; блокировка расходов; изъятие бюджетных средств; приостановление операций по счетам в кредитных организациях; наложение штрафа; начисление пени; иные меры в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации и федеральными законами.

Далее, в Бюджетном кодексе Российской Федерации имелись статьи, содержащие юридические конструкции нарушений (бланкет-

ные нормы), ответственность за которые устанавливалась Кодексом РСФСР об административных правонарушениях (18 статей), Уголовным кодексом Российской Федерации (10 статей) или применялась мера в виде изъятия в бесспорном порядке сумм средств (9 статей). За ряд указанных нарушений устанавливались все три меры реагирования.

Действовавший на тот момент Кодекс РСФСР об административных правонарушениях (утв. ВС РСФСР 20 июня 1984 г.), вплоть до признания его утратившим силу 1 июля 2002 г., не содержал ни одного состава административного правонарушения в области бюджетных правоотношений, и, соответственно, бланкетные нормы Бюджетного кодекса Российской Федерации не действовали. В принятом Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях из указанных 18-ти нарушений бюджетного законодательства содержались три.

Второй этап развития законодательства и лежащей в его основе концепции нарушений бюджетного законодательства связывается с системными изменениями, внесенными в Бюджетный кодекс Российской Федерации и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Федеральным законом от 23 июля 2013 г. № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Законом, во-первых, введено понятие «бюджетное нарушение», дано его определение и приведен закрытый перечень из пяти видов бюджетных нарушений (гл. 30 БК РФ). Во-вторых, введено понятие «бюджетная мера принуждения», перечислены ее виды (ст. 306.2 БК РФ); за совершение бюджетного нарушения следовало применение бюджетных мер принуждения. В-третьих, из Бюджетного кодекса Российской Федерации изъяты бланкетные нормы об административной и уголовной ответственности за совершение административных правонарушений и преступлений в сфере бюджетных правоотношений. В Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях включены 16 статей, содержащих нормы об административной ответственности за совершение административных правонарушений в бюджетной сфере (ст. 15.15.1 — 15.15.16 КоАП РФ).

Третий этап процесса структурной реорганизации современной системы нарушений бюджетного законодательства и ответственности за их совершение связан с принятием Федерального закона от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ.

Законом изменено содержание понятия «бюджетное нарушение» в части субъектного состава (лиц, допускающих бюджетные нарушения). В перечень бюджетных нарушений включены два вида наруше-

ний из сферы государственных (муниципальных) закупок. За совершение бюджетных нарушений установлено применение не только мер бюджетного принуждения, но и таких мер административного реагирования, свойственных для контрольно-надзорной деятельности, как представление и предписание.

В указанных мерах видится попытка объединения разнородных видов нарушений бюджетного законодательства, в том числе и тех, за совершение которых ранее следовали предписания и представления. Вместе с тем отсутствует достаточная концептуальная основа для их объединения: бюджетные нарушения объединяются по основанию общности субъектов нарушений, перечисленных в абз. 1 п. 1 ст. 306.1 Бюджетного кодекса РФ.

Именно отсутствие концептуальной основы является источником явного внутреннего противоречия системы бюджетных нарушений: в действующем Бюджетном кодексе Российской Федерации можно условно выделить две группы бюджетных нарушений. Первая группа содержится в гл. 30 БК РФ, которая так и называется: «Виды бюджетных нарушений и бюджетные меры принуждения, применяемые за их совершение». Нарушения в этой главе содержатся в Бюджетном кодексе Российской Федерации с момента его принятия и за их совершение следует применение бюджетных мер принуждения.

Бюджетные нарушения, входящие во вторую группу, перечислены в п. 1 ст. 306.1 Бюджетного кодекса РФ. У них другой субъектный состав и за их совершение следуют такие меры реагирования, как представление и предписание.

В связи с этим отсутствует четкое понимание того, как соотносятся бюджетные нарушения, указанные в пп. 1 п. 1 ст. 306.1 БК РФ, и бюджетные нарушения, содержащиеся в главе 30 БК РФ: являются ли вторые частным случаем первого либо это самостоятельная категория бюджетных нарушений.

Кроме того, имеется коллизия норм права, содержащихся в п. 1 ст. 266 и п. 1 ст. 306 БК РФ, в части перечней объектов контроля и субъектов бюджетного нарушения, которые не совпадают по объему. Это не позволяет органам внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля реагировать на бюджетные нарушения, совершенные отдельными видами юридических лиц (примерами могут быть хозяйственное общество или автономное (бюджетное) учреждение). Проектом федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» предлагается ввести понятие «выявленные в пределах компетенции органа внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля нарушения», за совершение которого следует составление и направление объекту

контроля представления. Какие виды нарушений включаются в данную категорию, в проекте закона не указано.

Таким образом, концепции нарушений бюджетного законодательства в своем развитии прошли три этапа: на первом этапе бюджетные нарушения по конструкции были схожи с правонарушениями; на втором — в законодательство введена концепция бюджетного нарушения как самостоятельного вида нарушения, отличного от правонарушения; на третьем — расширилось содержание понятия «бюджетное нарушение» по кругу субъектов, мерам реагирования на бюджетные нарушения, а также в их число включены нарушения из сферы государственных (муниципальных) закупок. Хочется надеяться, что содержащаяся в действующем Бюджетном кодексе Российской Федерации концепция нарушений бюджетного законодательства является переходной и далее будут изменения, которые устроят имеющиеся противоречия.

Библиографический список

1. *Колягин Д. Л.* Защита бюджетного процесса: ответственность за нарушения бюджетного законодательства и бюджетные нарушения // Финансовое право. 2016. № 7. С. 15–19.

2. *Конюхова Т. В.* Об ответственности за нарушение бюджетного законодательства // Журнал российского права. 2010. № 4. С. 37–48.

Э. А. Расулов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

О различных подходах к рассмотрению дел о нецелевом использовании бюджетных средств

Рассмотрены различные подходы к рассмотрению дел о нецелевом использовании бюджетных средств. Проведен анализ распространенных правонарушений, таких как нецелевое использование бюджетных средств. Проанализирована позиция судебной практики о нецелевом использовании бюджетных средств.

Ключевые слова: бюджетное регулирование; бюджетные средства; правонарушения.

Совершенствование бюджетной системы и бюджетного процесса входит в число наиболее важных государственных задач, решение которых позволит сформировать процедуры эффективного бюджетного регулирования. Необходимость дальнейшего совершенствования бюджетного законодательства рассматривается председателем Правительства Российской Федерации Д. А. Медведевым как одна из важнейших государственных задач.

В период реализации двенадцати национальных проектов, утвержденных президиумом Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам 24 декабря 2018 г., бюджет которых превышает 25 трлн р., важнейшее значение имеют проблемы целевого использования бюджетных средств, усиления ответственности за нарушения бюджетного законодательства.

Органы государственного финансового контроля призваны обеспечивать и поддерживать установленный правовой порядок в части контроля за использованием бюджетных средств, привлекать к ответственности нарушителей бюджетного законодательства.

Одно из распространенных правонарушений, которое стало предметом рассмотрения в данной статье — это нецелевое использование бюджетных средств. Принцип целевого характера бюджетных средств установлен ст. 38 БК РФ. Он означает, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования. Определение нецелевого использования бюджетных средств дано в ст. 306.4 Бюджетного кодекса РФ. При этом конкретные направления использования бюджетных средств, которые признаются нецелевыми расходами, не определены. Поэтому различные органы государственного финансового контроля квалифицируют такие нарушения, как нецелевое использование бюджетных средств, по-разному. Отсутствует также единый классификатор нарушений, который можно было бы использовать всеми контролирующими органами в государстве.

В практике контрольной деятельности органов государственного и муниципального финансового контроля принято считать нецелевым следующие направления использования бюджетных средств¹:

расходование бюджетных средств сверх утвержденных сметных назначений;

несоблюдение указаний по применению кодов бюджетной классификации Российской Федерации;

оплата расходов, на обеспечение которых отсутствуют лимиты бюджетных обязательств;

расходование бюджетных средств на цели, не предусмотренные законом (решением) о бюджете;

расходование бюджетных средств сверх утвержденных законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной сметой;

оплата расходов, которые должны осуществляться за счет бюджетов других уровней;

¹ *Вишлеевский А. Три «не» при квалификации нарушений.* URL: <http://rufincontrol.ru/article/385115/>.

оплата расходов, которые должны осуществляться за счет внебюджетных источников;

оплата строительных работ на объектах, не включенных в перечень объектов капитального строительства;

оплата товаров (работ, услуг), не имеющих отношения к деятельности учреждения;

оплата расходов не в соответствии с кодом бюджетной классификации;

расходование бюджетных средств по государственному или муниципальному контракту, если поставленный товар не соответствует цели закупки;

использование средств субсидий на оказание финансовой помощи коммерческим организациям или на их создание.

Это только небольшая часть нарушений, при которых использование бюджетных средств может признаваться нецелевым. Однако встречаются случаи, когда отношение разных органов государственного финансового контроля к квалификации нарушения как нецелевое использование бюджетных средств является различным.

Предметом рассмотрения в данной статье является расходование бюджетных средств на оплату невыполненных работ. Такое явление встречается довольно часто, и ни у кого не вызывает сомнения, что это нарушение. Невыполненные работы не подлежат оплате. Однако вопрос о том, является ли это нарушение нецелевым использованием бюджетных средств, не имеет однозначного ответа.

С одной стороны, если бюджетные средства выделялись на проведение именно тех работ, которые указаны в государственном или муниципальном контракте, то они использованы в соответствии с их назначением. А с другой — цель, на достижение которой выделялись бюджетные средства, не достигнута, работа не выполнена, следовательно, оплата денежных обязательств не должна быть произведена. А если оплата произведена, то, стало быть, допущено нецелевое использование бюджетных средств. Стоит уточнить, что речь идет только о контрактах, которые уже исполнены, ведь если контракт еще исполняется, то исправить нарушение еще не поздно.

Большинство контролирующих органов классифицирует расходование бюджетных средств на оплату невыполненных работ как неправомерное использование бюджетных средств. В Классификаторе нарушений (рисков)¹, выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере, правонару-

¹ *Классификатор* нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере: утв. Федеральным казначейством 19 декабря 2017 г.

шение «оплата невыполненных работ» расценивается как неправомерное использование средств, сформированных за счет взносов на капитальный ремонт (11-01-01-02-01-18).

Данная позиция подтверждается судебной практикой, изложенной, например, в следующих документах¹:

постановление Арбитражного суда Ивановской области от 13 июля 2017 г. по делу № А17-8616/2016;

решение Арбитражного суда Республики Карелия от 30 ноября 2018 г. по делу № А26-7778/2018;

постановление 8 арбитражного апелляционного суда от 23 ноября 2017 г. по делу № А81-1879/2017.

Иначе расценивает оплату невыполненных работ, например, Министерство финансов Свердловской области — орган, уполномоченный на осуществление внутреннего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений. Данное нарушение этот орган считает нецелевым использованием бюджетных средств, что подтверждается документами, составленными по результатам многих проверок.

Так, Арбитражный суд Свердловской области в своем решении от 22 сентября 2014 г. по делу № А60-16457/2014 согласился с квалификацией Министерства финансов Свердловской области оплаты невыполненных работ как нецелевое использование бюджетных средств.

Ниже приведены примеры судебной практики, которые показывают, что данный подход применяется и в других субъектах Российской Федерации²:

постановление 4 Апелляционного арбитражного суда от 12 сентября 2018 г. по делу № А58-140/2018;

постановление Арбитражного суда Архангельской области от 18 октября 2018 г. № А05-595/2018;

постановление 8 Апелляционного арбитражного суда от 29 мая 2017 г. № А75-991/2016.

Проведенный выше краткий анализ позволяет сделать вывод о том, что подход к квалификации нарушений, заключающихся в расходовании бюджетных средств на оплату невыполненных работ, является разным в различных органах, уполномоченных на осуществление государственного финансового контроля в финансово-бюджетной сфере. Можно привести и другие различия в трактовке термина «нецелевое использование бюджетных средств» и, как следствие, различную правоприменительную практику.

¹ Судебные и нормативные акты РФ. URL: <https://sudact.ru>.

² Там же.

Это является результатом как несовершенства законодательства, так и отсутствия единого федерального классификатора нарушений и недостатков, обязательного для применения всеми органами государственного финансового контроля. Отсутствие такого документа не способствует повышению эффективности государственного финансового контроля. Назрела необходимость законодательно уточнить терминологию в части нарушений бюджетного законодательства, принять меры по унификации различных классификаторов нарушений в бюджетно-финансовой сфере.

И. Ю. Чучкалова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Ответственность за нарушения бюджетного законодательства

Рассматриваются вопросы бюджетных мер наказания, а также установления административной и уголовной ответственности за бюджетные нарушения. Приводится анализ динамики объема выявленных нарушений бюджетного законодательства за предыдущие три года. Предлагаются поправки в Бюджетный кодекс РФ, которые помогут решить проблему применения ответственности за нарушения бюджетного законодательства.

Ключевые слова: бюджетное нарушение; Бюджетный кодекс Российской Федерации; бюджетное законодательство; бюджетная мера принуждения; бюджетная ответственность.

В настоящее время в Российской Федерации наблюдается рост нарушений, которые тем или иным образом связаны с расходованием бюджетных средств, что является большой проблемой функционирования государственной системы. Каждый год растет количество дел, которые выявляют нарушения бюджетного законодательства. Как известно, одной из основных гарантий реализации бюджетного обеспечения, соблюдения прав и свобод человека является ответственность за нарушения в бюджетной сфере.

На данный момент Бюджетный кодекс Российской Федерации (БК РФ) до сих пор не содержит такого понятия, как «бюджетное правонарушение», а использует только понятие «бюджетное нарушение». При этом известно, что состав правонарушения и нарушения значительно отличаются [1].

Необходимо отметить, что, согласно БК РФ, вместо мер уголовной, административной или гражданско-правовой ответственности за бюджетные нарушения применяются следующие бюджетные меры принуждения:

беспорное взыскание суммы средств, предоставленных из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;

беспорное взыскание суммы платы за пользование средствами, предоставленными из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы РФ;

беспорное взыскание пеней за несвоевременный возврат средств бюджета;

приостановление (сокращение) предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций).

Исходя из вышесказанного, можно говорить о том, что на данный момент нет конкретного понимания привлечения к юридической ответственности за нарушение бюджетного законодательства. То есть, если нарушения, имеющие отношение к бюджетной сфере отмечены только в Уголовном кодексе Российской Федерации (УК РФ) или в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ), то нарушениями бюджетного законодательства они считаться не будут. Поэтому необходимо внести и на законодательном уровне закрепить понятие «бюджетное правонарушение», определить признаки, состав, виды, учитывая особенности именно данной сферы [2].

Из табл. 1 видно, что на данный момент существует огромное количество нарушений, с которыми необходимо бороться.

Т а б л и ц а 1

Количество выявленных нарушений в 2016–2018 гг.

Общий объем выявленных нарушений	2018 (нарушений / млрд р.	2017 (нарушений / млрд р.	2016 (нарушений / млрд р.
Общее количество выявленных нарушений и недостатков при поступлении и использовании средств бюджетной системы	9 235 / 772,7	6 455 / 1 865,67	3 687 / 965,8
Нарушения при осуществлении государственных (муниципальных) закупок и закупок отдельными видами юридических лиц	2 367 / 294,6	2 317 / 118,4	898 / 53,1
Нарушения при формировании и исполнении бюджетов	3 784 / 268,2	2 078 / 599,0	1 685 / 488,3
Нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности	979 / 95	587 / 813,6	300 / 339,3
Неэффективное использование федеральных и иных ресурсов	120 / 70,7	114 / 34,8	158 / 33,3

Общий объем выявленных нарушений	2018 (нарушений /) млрд р.	2017 (нарушений /) млрд р.	2016 (нарушений /) млрд р.
Нарушения в сфере управления и распоряжения государственной (муниципальной) собственностью	528 / 0	354 / 0,97	293 / 3,9
Иные нарушения	1457 / 44,2	956 / 298,2	485 / 32,1

Примечание. Сост. по: *Отчет* о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году. URL: http://audit.gov.ru/activities/annual_report/#921; *Отчет* о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2018 году. URL: http://audit.gov.ru/activities/annual_report/#951/.

Общее количество нарушений, которое было выявлено Счетной палатой в 2018 г., составляет 9 235 на сумму 772,7 млрд р. Из вышеприведенной таблицы можно сделать вывод о том, что количество таких нарушений растет и в 2018 г. увеличилось в 2,5 раза по сравнению с 2016 г. Основной удельный вес приходится на нарушения при формировании и исполнении бюджетов — 3 784 и на нарушения при осуществлении государственных (муниципальных) закупок и закупок отдельными видами юридических лиц — 2 367.

Необходимо отметить и тот факт, что при росте количества нарушений значительно снизилась их сумма. Так, сумма нарушений в 2018 г., по сравнению с 2016 г., уменьшилась почти на 25 %, а при сопоставлении с 2017 г. вовсе на 141 %.

На основании рассмотренных материалов контрольной деятельности Счетной палаты было возбуждено 85 административных и 40 уголовных дел, в государственные органы направлено 408 представлений и 28 предписаний. А также 10 информационных писем было направлено Президенту Российской Федерации и 82 письма Правительству Российской Федерации¹.

На сегодняшний день в КоАП РФ предусмотрено 17 статей, посвященных нарушениям бюджетного законодательства, и две в УК РФ. При этом следует отметить, что за нарушения норм БК РФ привлекаются участники бюджетного процесса, за нарушения норм КоАП РФ — должностные лица и юридические лица, а за нарушения норм УК РФ привлекаются только должностные лица. Главой 30 БК РФ выделяется несколько видов бюджетных нарушений, которые приведены в табл. 2.

¹ *Отчет* о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2018 году. URL: http://audit.gov.ru/activities/annual_report/#951/.

Нарушения бюджетного законодательства и меры ответственности

Статья БК РФ	Административная ответственность	Уголовная ответственность
Ст. 306.4 — нецелевое использование бюджетных средств	Ст. 15.14 КоАП РФ	Ст. 285.1 УК РФ, ст. 285.2 УК РФ
Ст. 306.5 — невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита	Ст. 15.15 КоАП РФ	
Ст. 306.6 — неперечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом	Ст. 15.15.1 КоАП РФ	
Ст. 306.7 — нарушение условий предоставления бюджетного кредита	Ст. 15.15.2 КоАП РФ	

Как видно из табл. 2, в БК РФ определено всего четыре вида бюджетных нарушений, за которые наступает ответственность в виде бюджетных мер принуждения, но нужно отметить, что имеются другие формы наказания, предусмотренные КоАП РФ и УК РФ. Получение результата и решение всех задач государственной бюджетной политики во многом зависят от качества и надежности правовой охраны бюджетных отношений [3].

Нарушения бюджетного законодательства негативно сказываются на социально-экономическом развитии страны, так как федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты решают задачи обеспечения населения первоочередными благами. Поэтому необходима доработка Бюджетного кодекса Российской Федерации в части регулирования ответственности за нарушения бюджетного законодательства, а также внесения такого понятия, как «бюджетное правонарушение», что даст возможность привлекать к административной и уголовной ответственности именно в бюджетной сфере.

Библиографический список

1. *Алексеева Е. С.* Проблемы реализации ответственности за нарушение бюджетного законодательства // *Lex Russica*. 2017. № 11(132). С. 58–66.
2. *Арутюнян А. Х., Михолян М. В., Шацкая А. П.* Проблемы применения ответственности за правонарушения в сфере бюджетного законодательства // *Эпомен*. 2019. № 24. С. 20–24.
3. *Лахтина Т. А., Фадеева И. В.* Бюджетные меры принуждения и административная ответственность за правонарушения в бюджетной сфере // *Вестник экономической безопасности*. 2017. № 4. С. 204–208.

Негативные аспекты коррупционных связей и как их избежать в сфере образования

Рассматриваются особенности проявления коррупции в Российской Федерации, анализируются методы противодействия данному явлению в отечественной истории, высказываются предложения по повышению эффективности антикоррупционной деятельности.

Ключевые слова: коррупция; антикоррупционные меры; образование; взятка.

В современном мире ни для кого из нас не секрет, что проявление коррупции является опасным и негативным явлением и для общества, и для государства, она встречается не только в области политики и государственного управления, но и в сфере образования.

Под коррупцией понимается какое-либо противоправное использование должностным, физическим лицом имеющегося должностного положения в целях извлечения пользы в виде услуг, документов, денег против интересов всего общества и государства. Уголовный кодекс Российской Федерации содержит множество норм права, которые можно отнести к коррупционным преступлениям. К примеру, ст. 291 УК РФ (дача взятки), ст. 285 УК РФ (злоупотребление должностными полномочиями).

Проанализировав статистическую информацию Верховного суда РФ, можно констатировать, что количество осужденных по «коррупционным» преступлениям снижается. Так, за 2016 г. по ст. 204 УК РФ (коммерческий подкуп) число осужденных составило 361; по ст. 290 УК РФ (получение взятки) — 1 527; по ст. 291 УК РФ (дача взятки) — 3 738; по другим преступлениям против интересов службы в органах власти и местного самоуправления (ст. 285–288, 292, 293 УК РФ) — 3 373 осужденных. За 2017 г. по вышеуказанным преступлениям количество осужденных составило: по ст. 204 УК РФ — 262; по ст. 290 УК РФ — 1 293; по ст. 291 УК РФ — 1 690; по ст. 285–288, 292, 293 УК РФ — 5 142. В 2018 г. число осужденных составило: по ст. 204 УК РФ — 208; по ст. 290 УК РФ — 1 251; по ст. 291 УК РФ — 1 405; по ст. 285–288, 292, 293 УК РФ — 2 882. Зарегистрированная преступность, возможно, и идет на спад, как мы видим из статистики, но не стоит забывать про скрытую преступность, которая не поддается огласке и возрастает с каждым годом в объемах и количестве¹.

¹ Федеральная служба государственной статистики. URL: <http://www.gks.ru>.

Наше государство на регулярной основе реализует антикоррупционные меры. Издаются новые нормативные правовые акты в данной сфере, проводится контроль над их исполнением. Но, к сожалению, многие специалисты указывают, что данные меры не принесли нужного эффекта.

Приведем некоторые факторы, которые, по нашему мнению, способствуют появлению и распространению коррупционных связей.

1. Политическая нестабильность. В политической сфере жизни общества коррупция выражается как возможность продажности должностных лиц, чиновников, общественно-политических деятелей, т. е. использование должностными лицами субъективных прав и властных полномочий для личного материального обогащения. На практике данный фактор можно увидеть в действиях А. В. Улюкаева. 14 ноября 2016 г. А. В. Улюкаев был задержан Следственным комитетом РФ по подозрению в получении взятки в особо крупном размере от И. Сечина за выданное Минэкономразвития России положительного заключения, которое, в свою очередь, предоставило ПАО НК «Роснефть» право осуществить сделку по приобретению государственного пакета акций ПАО АНК «Башнефть» в размере 50 %. Предъявлено обвинение по ч. 6 ст. 290 УК РФ. Замоскворецкий районный суд 15 декабря 2017 г. признал А. В. Улюкаева виновным в получении взятки в особо крупном размере и приговорил к 8 годам лишения свободы в исправительной колонии строгого режима и штрафу в размере 130 млн р.

2. Социально-экономические. Социально-экономические детерминанты коррупционных связей существовали всегда и существуют сейчас. Начали действовать они в полной мере в 1990-е годы в нашей стране, когда происходила «дикая» приватизация и проводимая в то время реформа предприятий. В итоге это привело к тому, что малочисленная группа людей присваивала прибыль от хозяйственной деятельности и перекладывала имеющиеся проблемы на государство. Произошла дифференциация населения, где в одной маленькой стороне — крупный бизнес и политическая элита, а с другой, основной — масса бедного населения. К основному социальному фактору, способствующему появлению коррупции и преступлений в целом, следует отнести низкую заработную плату. Такие колоссальные изменения благоприятствовали быстрому развитию коррупции в России, а также сращиванию власти и бизнеса.

3. Культурные. Главным фактором является то, что большому распространению коррупционных связей в нашей стране в немалой степени способствуют нестабильность гражданского общества с его нравственными ценностями, а также различные средства массовой информации. Как часто можно услышать, что в отношении какого-либо

высокопоставленного государственного служащего возбуждено дело по «коррупционным» статьям и ведутся следственные действия. Когда люди видят, что государственная элита, которая должна быть неподкупной, справедливой, честной, совершает преступления, это порождает большое количество других преступлений в различных сферах жизни общества. А часто ли в СМИ транслируют информацию о вреде коррупции? Ответ на этот вопрос не требуется.

4. Правовые. Данные факторы отражаются, во-первых, в том, что отсутствует целенаправленное антикоррупционное законодательство. Во-вторых, те государственные органы и должностные лица, которые обязаны обеспечивать законность, сами же повязаны в коррупции и являются субъектами коррупционных преступлений. В-третьих, тотальный правовой нигилизм абсолютно во всех сферах деятельности.

Итак, основные аспекты проведенного анализа затрагивают состояние коррупции в наши дни, а также аккумуляцию причин и факторов, которые способствуют появлению и развитию коррупционного поведения в нашем обществе.

Перейдем ближе к коррупции в сфере образования. Ее можно своеобразно разбить на две стороны: низшая и высшая. На низшей стороне она проявляется в процессе всего обучения: поступление в учебное заведение, получение «нужных» результатов вступительных испытаний, сдача зачетов и экзаменов и т. д. Коррупция на высшей стороне завязана с получением лицензий, прохождением процедуры аккредитации, «правильным» распределением бюджетных средств [1].

И как уничтожить раз и навсегда коррупцию в целом, в том числе в сфере образования?

Стефан Р. Хайнеман в работе «Образование и коррупция» характеризует систему образования, которая свободна от коррупционных связей: 1) равенство всех в доступе к получению образования; 2) справедливость и гласность при распределении средств, материалов и учебных программ; 3) прозрачность критериев выбора образования; 4) честность при прохождении процедуры аккредитации; 5) отсутствие корысти при оказании образовательных услуг; 6) поддержание профессиональных стандартов.

На наш взгляд, нужно проводить антикоррупционную политику, рационализировать и совершенствовать антикоррупционное законодательство, освещение данной проблематики в СМИ, создание в умах населения, что коррупция, взятки дестабилизируют общество, ломают государство. И реализовывать это нужно с государственных служащих, которые занимают высшие должности.

Проецируя на сферу образования, стоит тщательно выбирать высших должностных лиц в данной сфере, которые честно, справедливо и законно будут выполнять свою деятельность, без предпосылок на

коррупционные связи. Вопрос выбора ректора, директора конкретного учебного заведения должен решаться честно и рационально, потому что от того, какой человек будет находиться во главе, какие действия он будет принимать в отношении учебного заведения, таким и будет данное заведение. Также не будет лишним усилить надзор за деятельностью учебных заведений со стороны контролирующих органов. Для обучающихся нужно чаще проводить лекционные занятия и рассказывать о вреде коррупции, почему коррупция разрушает наше государство, стоит освещать вопросы российского законодательства во всех сферах, в том числе в сфере коррупции. Стоит начинать привлекать сотрудников правоохранительных органов, следователей, судей, которые непосредственно занимаются делами данной категории. Когда в сознании молодого поколения будет мысль, что коррупции не должно быть, что она ломает общество, государство, дифференцирует население, тогда данного негативного явления станет меньше, а в дальнейшем его не будет [2].

Основываясь на вышесказанном, мы пришли к выводу, что проблематика коррупционных связей в сфере образования является весьма актуальной в Российской Федерации. Выяснили, что коррупция в сфере образования подразделяется на две ступени и находит свое выражение в различных формах и видах. Также был проведен анализ факторов, порождающих коррупцию в целом и в сфере образования. В нашем государстве образование населения провозглашается основным направлением национальной политики. Именно из-за этого остро стоит вопрос об обеспечении и сохранении антикоррупционной безопасности России.

Библиографический список

1. *Бейсембаева Н. А., Слепцов В. А.* Проблема коррупции в сфере образования в современной России и пути ее решения // Гуманитарные и правовые проблемы современной России: материалы XII межвузовской студенческой науч.-практ. конф. (Новосибирск, 27 апреля 2016 г.). Новосибирск: НГАУ, 2016. С. 113–115.
2. *Дамм И. А.* Коррупция в сфере образования: понятие, характерные черты, формы и виды // Актуальные проблемы экономики и права. 2016. Т. 10, № 4. С. 5–17.

Содержание

Повышение роли Казначейства России в обеспечении законности и эффективности использования государственных средств

Пантелеев А. Ю. Направления совершенствования деятельности органов Федерального казначейства в сфере внутреннего государственного финансового контроля	3
Шагивалеева Л. А., Измоленов А. К. Повышение роли Федерального казначейства в обеспечении законности и эффективности использования государственных средств	9
Огородникова М. П. Совершенствование контроля в финансово-бюджетной сфере в условиях цифровизации экономики	13
Еманова А. А. Государственный финансовый контроль за составлением и исполнением бюджетных смет в казенном учреждении	17

Предпосылки эффективности контрольно-надзорной деятельности органов исполнительной власти РФ

Абсолямов Р. Г., Денисова А. А. Применение информационных систем при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля	22
Ставрова Т. А. Направления совершенствования внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, осуществляемых главными администраторами бюджетных средств	27
Даниленко А. А. Отдельные вопросы планирования проверок по контролю в сфере закупок в отношении Заказчиков, осуществляющих закупки для обеспечения нужд военных округов	33
Кожевников Я. В. Проблемы пресечения противоправных деяний и восстановления прав и интересов граждан — участников долевого строительства	37
Симко Н. Н. Автоматизация внутреннего финансового контроля как фактор обеспечения экономической безопасности государства: пути совершенствования и эффективность контроля в финансово-бюджетной сфере	42
Хакимова Ю. А. Личный кабинет контролера-ревизора как инструмент повышения эффективности контрольно-надзорной деятельности	47
Анисимов А. Л. Система оценки результативности и эффективности деятельности контрольно-надзорных органов Российской Федерации: миф или реальность?	52

Решетников А. И., Алфёрова Е. В. Государственное валютное регулирование и валютный контроль как способ снижения незаконного вывода капиталов.....	56
Бородина А. Д., Шалабодов Д. В., Михайлова И. А. Актуальные проблемы осуществления государственного финансового контроля в сфере закупок и пути их решения	61
Ягофарова И. Д. Международно-правовые акты и их использование в Российской Федерации при проведении финансового контроля и регулировании конкуренции	65
Громова Н. С. Финансовый контроль в России как форма противодействия экстремизму	69
Копырина А. Д., Измоленов А. К. Совершенствование аудита эффективности в муниципальных образованиях.....	73

Формирование доходов и планирование расходов бюджета бюджетной системы РФ

Долганова Ю. С., Черкашина Т. А., Шаньгина Л. В. Стимулирующие налоговые расходы: вопросы оценки эффективности.....	78
Федорова К. А. Электронные сервисы Федеральной налоговой службы.....	83
Курдюмов А. В. Протекционизм как фактор развития агропромышленного комплекса в условиях интеграции информационно-цифровых систем	87

Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ

Амирханова Е. В., Нечеухина Н. С. Раскрытие информации о доходах и расходах в бухгалтерской отчетности	91
Бозров В. Р. Актуальные вопросы развития бухгалтерского и управленческого учетов в современной экономике	95
Дудина О. И., Аникина Ю. Е. Учет криптовалют	101
Заковырин И. С., Рыкалина О. А. Особенности учета и списания сомнительной дебиторской задолженности в казенном учреждении — администраторе доходов бюджета	106
Николаев А. С. Ведомственный контроль в бюджетных и муниципальных учреждениях.....	110
Попов А. Ю., Мокина И. Б. Новации в учете расчетов по налогу на прибыль	114
Слесарева Е. Ю., Сергиенко А. Н. Бухгалтерская и налоговая прибыль — основные различия.....	119
Третьякова Е. В., Трещева С. М. Организация работы с внебюджетными фондами.....	123

Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности

Неволина С. С. Вопросы повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности	127
Плотникова Е. М., Поведишникова С. В. Роль показателей OIBDA и EBITDA при принятии управленческих решений	131
Твердохлебова О. С., Шеина Е. Г. Антикризисное управление предприятием в условиях доступности информации финансовой отчетности.....	134
Юрьева Л. В., Пашкова А. В. Направления повышения качества финансовой отчетности в зависимости от целей организации	139

Экономический анализ в управлении предприятиями, организациями

Бадыкова И. Р. Внутренний контроль и корпоративная социальная ответственность: концептуальное обоснование взаимосвязи.....	146
Берсенева Ю. А., Шеина Е. Г. Роль планирования и прогнозирования в управлении финансово-экономическим анализом организации	150
Кармазин Д. А. Управленческая отчетность для малого бизнеса как инструмент внутреннего финансового контроля	155
Кирпичикова Е. Е., Сергиенко А. Н. Некоторые аспекты регулирования резервов по сомнительным долгам на предприятии.....	159
Кочкина Е. М. Сетевые модели в обосновании экономических решений.....	164
Никуленок С. А. Экономический анализ маркетинга продаж по стадиям жизненного цикла продукции.....	170
Радковская Е. В. Эконометрический анализ сезонных колебаний в деятельности предприятия	174
Соловьева Л. Ю., Еремеева С. В. Роль бухгалтерского (финансового) анализа запасов в деятельности предприятия оптовой торговли	179
Фомина К. В., Трегьякова Е. В. Экономический анализ в управлении предприятием.....	183
Мусаев Т. К., Дудина О. И. Методика аудита обеспеченности предприятия оборотными активами.....	187

Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ

Быкова С. Р. Совершенствование системы качества результатов контроля (надзора).....	193
Долганова Ю. С. Совершенствование правовой базы государственного (муниципального) финансового контроля.....	196
Попова Т. П., Котова О. В. Аудиторская деятельность: проблемные аспекты государственного регулирования	201

Совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации

Князева Е. Г., Курдюмова С. Ю. Повышение эффективности казначейского исполнения бюджета: правовой аспект	205
Огнева А. А., Шалабодов Д. В. Совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации	210
Романов А. А. Совершенствование форм и методов государственного контроля исполнения бюджетов и бюджетной системы.....	214
Ставрова М. И. Факторы, влияющие на эффективность государственного финансового контроля исполнения бюджета Свердловской области	217

Концепция юридической ответственности за нарушение бюджетного законодательства в условиях совершенствования механизмов государственного управления

Абсолямов Р. Г., Овсянников А. Н., Денисова А. А. Совершенствование внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в современных условиях.....	222
Курдюмов А. В., Комбаров М. А. Направления борьбы с нецелевым использованием средств российской бюджетной системы.....	227
Кологкина О. А. Контроль в сфере государственных закупок. Нарушение законодательства в сфере закупок	232
Сидоров Ю. В., Володин С. А. Концепции нарушений бюджетного законодательства и ответственности за их совершение в позитивном праве: ретроспективный анализ	235
Расулов Э. А. О различных подходах к рассмотрению дел о нецелевом использовании бюджетных средств.....	239
Чучкалова И. Ю. Ответственность за нарушения бюджетного законодательства	243
Абраров А. Р., Сошникова И. В. Негативные аспекты коррупционных связей и как их избежать в сфере образования	247

Научное издание

**Актуальные вопросы совершенствования
государственного (муниципального)
финансового контроля,
внутреннего финансового контроля
и внутреннего финансового аудита**

Материалы
Всероссийской научно-практической конференции

Корректор
И. Ш. Орлова

Компьютерная верстка
И. В. Засухиной

Поз. 31. Подписано в печать 18.08..2020.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Гарнитура Таймс. Бумага офсетная. Печать плоская.
Уч.-изд. л. 14,6. Усл. печ. л. 14,9. Печ. л. 16,0. Тираж 35 экз. Заказ 256.
Издательство Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета