

Министерство образования Республики Беларусь
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«ПОЛОЦКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(Полоцкий государственный университет)

УДК 657.62.6
Рег. № 20191243

УТВЕРЖДАЮ
Проректор по научной работе к. п. н.

_____ И.В. Бурая
« 31 » декабря 2021г.

ОТЧЕТ
О НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ РАБОТЕ
РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И
КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ
(заключительный)

Начальник ОСНИ
_____ Т.В. Гончарова
« 31 » декабря 2021 г.

Научный руководитель НИР,
канд. экон. наук, доцент
_____ Л.В. Масько
« 31 » декабря 2021 г.

Новополоцк 2021

СПИСОК ИСПОЛНИТЕЛЕЙ

Руководитель работы к.э.н, доцент	(подпись, дата)	Л.В. Масько (реферат, введение, заключение, подразделы 1.4, 4.2, 4.3, 5.3)
Исполнители темы: к.э.н, доцент	(подпись, дата)	Е.Ю. Афанасьева (подразделы 1.1, 5.1, 5.2)
д.э.н., профессор	(подпись, дата)	С.Г. Вегера, (подразделы 1.2, 2.1)
к.э.н, доцент	(подпись, дата)	Е.Б. Малей (подразделы 1.2, 1.6, 4.1, 5.1, 5.2)
к.э.н, доцент	(подпись, дата)	И.И. Сапего (подразделы 1.2, 2.3)
ассистент	(подпись, дата)	О.А. Сушко (подразделы 1.2, 2.1)
к.э.н, доцент	(подпись, дата)	М.В. Примакова (подразделы 1.3, 2.2)
магистрант	(подпись, дата)	Н.С. Бухарова (подразделы 1.3, 2.2)
студент группы 18 - БК	(подпись, дата)	Е.И. Захаров (подразделы 1.4, 4.2)
к.э.н, доцент	(подпись, дата)	Н.А. Борейко (подраздел 1.4)
к.э.н, доцент	(подпись, дата)	И.В. Матюш (подразделы 1.5, 2.4, 3.2, 5.4)
к.э.н., доцент	(подпись, дата)	С.В. Бословяк (подраздел 3.1)
к.э.н., доцент	(подпись, дата)	О.С. Романова (подраздел 3.3)
старший преподаватель	(подпись, дата)	О.И. Башлачева (подраздел 3.4)

старший преподаватель	(подпись, дата)	Р.О. Трубович (подразделы 1.6, 4.1)
д.э.н., профессор	(подпись, дата)	П.Я. Папковская (подраздел 4.3)
Нормоконтролер	(подпись, дата)	Л.В. Ищенко

РЕФЕРАТ

Отчет 327 с., 42 рис., 70 табл., 295 источн., 15 прил.

Ключевые слова: ИННОВАЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА; УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ; ЦИФРОВИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА; БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОТХОДОВ; СЕКЬЮРИТИЗАЦИЯ АКТИВОВ; СТОИМОСТНЫЕ ПОТОКИ МОДЕРНИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ; УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ; МОНЕТАРНЫЕ И ИПОТЕЧНЫЕ АКТИВЫ; КОНТРОЛЬ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ; АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ; АУДИТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ; КОРПОРАТИВНАЯ СОЦИАЛЬНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ; СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ; СОЦИАЛЬНЫЙ УЧЕТ; ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПОКАЗАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Объектом исследования являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы организации в условиях становления и развития инновационной экономики.

Предмет исследования – бухгалтерский учет, анализ и контроль активов, обязательств, капитала, доходов и расходов организации.

Основная цель научного исследования - разработка направлений совершенствования методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях инновационной экономики.

Методологической основой данной работы является комплексный подход к анализу явлений и процессов включающий следующие методы исследования: диалектика, анализ, синтез, сравнение, системный подход, специальные способы и приемы бухгалтерского учета и экономического анализа и др. Информационной базой исследования являются законодательные и нормативные акты Республики Беларусь, других зарубежных стран, международные стандарты финансовой отчетности, статистические материалы, труды представителей различных направлений экономической теории, монографии, учебные пособия и статьи ученых-экономистов по проблемам учетно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием организаций.

Практическая ценность полученных результатов, связана с возможностью применения разработанных теоретических положений и практических рекомендаций в сфере управления развитием организаций в условиях инновационной экономики. Разработанные рекомендации могут быть использованы практическими работниками бухгалтерских и экономических служб с целью повышения эффективности управления устойчивым развитием организаций в условиях инновационной экономики. Результаты НИР могут быть использованы при разработке Министерством финансов национальных стандартов по бухгалтерскому учету, а также в учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь.

Результаты исследования использовались для 4 диссертационных работ, применяются в учебном процессе в рамках лекционных, практических занятий, при написании курсовых и дипломных работ, магистерских диссертаций.

Предлагаемые разработки методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля будут способствовать ориентации деятельности организаций на получение результата, основанного не только экономической, но и социальной и экологической целесообразности, а также развитию контроля в условиях инновационной экономики.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ: ПОСТАНОВКА СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПРОБЛЕМ И РАЗРАБОТКА ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ	15
1.1 Цифровизация бухгалтерского учета: сущность и особенности методологии	15
1.2 Теоретические основы бухгалтерского учета промышленных отходов	24
1.3 Экономико-правовые методы регулирования отношений сервитута	42
1.4 Секьюритизация активов как объект бухгалтерского учета: экономическая сущность и проблемное поле	58
1.5 Теоретико-методологические аспекты модернизации предприятия как объекта бухгалтерского учета и анализа	68
1.5.1 Учетно-аналитические проблемы управления модернизацией предприятия в контексте современной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь	68
1.5.2 Теоретическое обоснование концепции бухгалтерского анализа эффективности модернизации предприятия	73
1.6 Институт контроля эффективности использования государственных средств в контрольной деятельности Республики Беларусь	80
2 РАЗРАБОТКА МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ	93
2.1 Развитие бухгалтерского учета промышленных отходов (на примере нефтехимических предприятий)	93
2.2 Проблемные аспекты отражения отношений сервитута в национальном учете Республики Беларусь	101
2.2.1 Развитие методики бухгалтерского учета сервитутных операций	101
2.2.2 Развитие налогового учета сервитутных операций	118
2.3 Монетарные активы: сущность, состав и учет	126
2.4 Развитие учетно-аналитических моделей управления стоимостными потоками модернизации предприятия	142
2.4.1 Методика выявления и отражения скрытых соответствий между объектами модернизации и источниками их финансирования на основе использования специальной системы комплайнс-счетов	142
2.4.2 Методика формирования учетно-аналитических моделей управления модернизацией предприятия	152
3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИК АНАЛИЗА И РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ	161
3.1 Аналитическое обеспечение алгоритма обоснования минимально необходимого уровня рентабельности инвестиций	161
3.2 Развитие методики бухгалтерского анализа модернизации предприятия	168
3.3 Развитие методики анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)	185
3.4 Задачи, источники и информационное обеспечение проведения анализа ипотечных активов	199
4 РАЗВИТИЕ МЕТОДИК КОНТРОЛЯ И РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ	207

4.1 Оценка эффективности использования государственного финансирования при проведении контроля эффективности	207
4.2 Риски операций секьюритизации в системе внутреннего контроля организации	214
4.3 Аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик: взаимообусловленность и взаимосвязь	220
5 ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ	225
5.1 Развитие подходов к составлению корпоративной социальной отчетности в части показателей социальной сферы промышленного предприятия на примере ОАО «Нафтан»	225
5.1.1 Понятие, виды, классификация корпоративной социальной отчетности, подходы к составлению	225
5.1.2 Внедрение системы сбалансированных показателей эффективности деятельности дворца культуры ОАО «Нафтан» для составления корпоративной социальной отчетности	229
5.1.3 Рекомендации по составлению корпоративной социальной отчетности промышленного предприятия на примере ОАО «Нафтан», социальная сфера	246
5.2 Построение системы учетно-аналитического обеспечения корпоративной социальной отчетности ОАО «Нафтан» (Социальная сфера) на примере Дворца культуры	249
5.2.1. Социальный учет как система учетно-аналитического обеспечения корпоративной социальной отчетности	249
5.2.2. Внедрение социального учета в ОАО «Нафтан» в части отражения деятельности объекта социальной сферы Дворца культуры ОАО «Нафтан»	254
5.3. Экологические показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности	258
5.4 Совершенствование форм бухгалтерской отчетности как информационного ресурса для целей бухгалтерского анализа эффективности модернизации предприятия	262
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	270
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	282
ПРИЛОЖЕНИЯ	303
Приложение А Набор типичных хозяйственных операций по модернизации технологического оборудования за 1-й квартал 2019 г., финансируемой за счет смешанных источников	
Приложение Б Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «С расчетного счета поставщику произведена оплата за оборудование для модернизации производства»	
Приложение В Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Основные средства введены в эксплуатацию»	
Приложение Г Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «От поставщика поступили сырье и материалы»	
Приложение Д Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «С расчетного счета поставщику произведена оплата за сырье и материалы»	
Приложение Е Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «По основным средствам начислена амортизация»	
Приложение Ж Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Начислена заработная плата рабочим»	

Приложение И Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Начислены проценты по кредиту на затраты производства»

Приложение К Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Из производства на склад оприходована готовая продукция»

Приложение Л Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Отгружена продукция покупателям»

Приложение М Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям продукцию»

Приложение Н Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Определен финансовый результат от реализации продукции»

Приложение П Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию»

Приложение Р Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Отражена переоценка кредиторской задолженности по кредиту: по основному долгу»

Приложение С Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «С расчетного счета погашены проценты и часть долга по кредиту»

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время одним из основных направлений развития мировой экономики стал переход к инновационным технологиям во всех областях деятельности. В связи с этим масштабная модернизация производственной и отраслевой структуры экономики, внедрение в практику новейших научных разработок, должны быть обеспечены достоверной и своевременной информацией, формируемой в системе бухгалтерского учета и представляемой в формах отчетности, что обуславливает становления новой парадигмы бухгалтерского учета, развитие методик анализа и контроля.

Важно отметить, что современное общество вступило в новый этап мирового экономического развития, получивший название «цифровая экономика», который характеризуется углублённой информатизацией и цифровизацией всех аспектов человеческой деятельности. Мировой тренд развития цифровой экономики закреплён в Декларации «О цифровой экономике: инновации, рост и социальное благополучие», принятой на Министерской конференции в Канкуне (Мексика) (2016 г.).

В соответствии со Стратегией развития информатизации в Республике Беларусь на 2016–2022 годы, в Республике Беларусь предполагается совершенствование условий для формирования цифровой экономики и развития информационного общества на основании внедрения цифровых технологий в образование, здравоохранение, сельское хозяйство и промышленность. В этом контексте приобретают актуальность вопросы переосмысления роли и места бухгалтерского учета в системе информационного обеспечения управления экономическими процессами, поскольку его функционал традиционно включает сбор, обработку и предоставление экономической информации о деятельности хозяйствующих субъектов.

В последние годы наиболее важным стал вопрос становления новой парадигмы бухгалтерского учета, связанной с цифровизацией экономики и развитием информационного общества XXI века. Известные ученые-экономисты стали использовать в научных публикациях новые термины: «цифровой учет», «цифровизация бухгалтерского учета».

Значимых результатов в исследовании цифровизации бизнес-процессов достигли такие ученые, как Р. Бухт, Б. Йоханссон, Б. Кахин, М. Кастельс, Т. Мезенбург, Н. Негропonte, М. Скилтон, Р. Стоу, Р. Хикс, Т. Оноре, Ж.-П. де Клерк, К. Шваб, Василенко М.Е., Тернова П.С., Евсюкова О.Е., Юрьева О.А., Акмаров П.Б., Князева О.П., Варламова Д.В. Алексеева Л.Д., Абдураимова Э.Д., Петренко П.А., Нурмухамедова Х. Ш. Вместе с тем, на сегодняшний день отсутствует единый подход к реформированию методологии бухгалтерского учета, так как данные понятия не закреплены в законодательстве, а авторы расходятся во мнениях.

Целью данного исследования является изучение сущности процесса цифровизации бухгалтерского учета, выделение его отличительных особенностей и определение необходимости выделения нового цифрового способа регистрации и обобщения бухгалтерской информации как следующего этапа эволюции в развитии форм бухгалтерского учета.

Одним из индикаторов устойчивого развития, провозглашенных ООН, является требование существенно сократить к 2030 году образование отходов за счет предотвращения, сокращения, рециркуляции и повторного использования. Соответственно в рамках приближения к цели обеспечения устойчивых моделей потребления и производства императивом в современном обществе становится «зеленая» экономика.

Для Республики Беларусь вопросы экологии и обращения с отходами также являются актуальным, поскольку здесь ежегодно образуется более 55 тыс. тонн отходов. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 г. определяет стратегическую цель государственной политики страны в сфере обращения с отходами по трем ключевым направлениям, что соответствует принципам «зеленой» экономики:

- 1) Максимальное уменьшение объемов образования отходов во всех секторах экономики,
- 2) Предотвращение вредного воздействия отходов на окружающую среду и здоровье граждан,
- 3) Наиболее полное вовлечение отходов в хозяйственный оборот в качестве вторичного сырья.

В современных условиях перехода к инновационной экономике проблема сохранения благоприятной окружающей среды и рационального использования природных ресурсов требует адекватной трансформации современной системы бухгалтерского учета в направлении формирования информационных массивов нового качественного уровня, отражающих системную взаимосвязь между ресурсами природной среды и результатами экономики для принятия достоверных управленческих решений в области рационального природопользования и сохранения состояния окружающей среды.

В настоящее время отсутствует целостная система бухгалтерского учета промышленных отходов, которая позволила бы решать задачи, которые ставит «зеленая» экономика. Недостаточная разработанность теоретико-методологических аспектов и методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и анализу промышленных отходов, а также актуальность их совершенствования в условиях необходимости роста эффективности устойчивого природопользования и уменьшения негативного воздействия на окружающую среду обуславливает теоретическую и практическую значимость тематики диссертационного исследования.

Глобализация экономики сопровождается проникновением передовых мировых достижений в области методов и форм ведения бизнеса в национальные экономические системы и региональные транснациональные объединения. Наряду с организационно-экономическими нововведениями заимствуются также актуальные юридические и иные особенности, которые способствуют повышению комфортности бизнес-среды. Новую жизнь в государствах-участниках ЕврАзЭС и Республики Беларусь в частности в настоящее время получает институт, существовавший в отечественной экономико-юридической практике ранее, однако получивший в условиях глобализации новый импульс для развития, – сервитут.

Институт сервитута не является новым явлением для гражданского законодательства. Первые определения сервитутов, их виды и принципы становления закреплены еще в римском праве. В наши дни следует отметить широкое применение сервитутов в хозяйственной деятельности экономически развитых стран, особенно США, Канады и Японии. Так, в каждом штате США существует свой нормативный документ, регулирующий вопросы создания, использования, оборота и ликвидации сервитутов.

По мнению автора, изучение отношений сервитута является самостоятельной научной проблемой и заслуживает стать темой научного исследования в рамках написания настоящей магистерской диссертации.

В качестве информационной платформы для исследования автором использованы труды А.А. Бирюкова, Т.В. Дерюгиной, И.Б. Новицкого, Л.В. Щенниковой,

И.В. Афанасьева, Т.С. Красновой, О.А. Хотько и других (в части освещения юридических аспектов сервитутных отношений); А.Б. Тресницкого, А.А. Бакулиной, Л.М. Пятова, С.Г. Вегеры, Е.В. Козловой, О. Снайберг, М.В. Примаковой и других (при рассмотрении экономико-бухгалтерских особенностей отношений сервитута), а также нормативные правовые акты Республики Беларусь и иных государств.

Дополнительную прикладную целесообразность проведения исследования по рассматриваемой теме подтверждают три основных фактора:

- практическая востребованность со стороны реального сектора экономики;
- дефицит информационных источников и нормативного регулирования;
- противоречия в трактовке сервитута как объекта бухгалтерского учета в существующих источниках информации.

Современные рыночные реформы и возникновение потребности вовлечения ресурсов в экономику страны обуславливает применение инновационных финансовых инструментов, уровень значимости их для предприятий кардинально возрастает. Секьюритизация как инновационная техника финансирования содержит тенденцию к оптимизации данных источников с учётом возрастающей роли инструментов рынка ценных бумаг и управления их рисками. Операции секьюритизации являются принципиально новым и довольно сложным объектом бухгалтерского учёта. В связи с этим становятся актуальными вопросы исследования экономической сущности и развития бухгалтерского учёта операций секьюритизации, разработка методики учёта данных сделок, классификации показателей при составлении бухгалтерской отчетности, исследование рисков, связанных со специфической сущностью операций секьюритизации.

Теоретическую базу анализа составили исследования отечественных и зарубежных экономистов. Существенный вклад в исследование проблем секьюритизации внесли учёные: Н. И Берзон, Х. П. Бэр, Л. Хейр, Х. Моррис, П. Тэйлор, С. Шварц, Лакхбир Хейр, Андреас Джобст, Питер Сталкер, Д. Гэлаи, М. Круи, Р.А Марк, М. А. Лимитовский, В. П. Паламарчук, Лобанова Е. Н., Н. Селивановский, М.Тяжлов, Н. Кашурин, В. Гусаков, И. Пенкина, А. О, Б. Б. Рубцов, Вячеслав и Ирина Куропатенковы, А. М. Ковалёва, Е. Жуков. Бухгалтерский учет операций секьюритизации рассматривается в работах Е.С. Дудаева.

Острота, возникающих вопросов, недостаточное внимание к проблеме секьюритизации в системе бухгалтерского учёта, в экономической литературе отечественных и зарубежных авторов, в нормативных правовых документах определили выбор темы и направления ее исследования.

Объективность модернизации белорусской экономики обусловлена требованиями выживания в условиях все более возрастающего уровня конкуренции и технологического превосходства отдельных стран, выбравших инновационный путь развития. Так, в Республике Беларусь существует высокий риск технологического отставания при новой волне инноваций в зарубежных странах (страны – технологические лидеры поддерживают показатель наукоемкости ВВП на уровне 2,7-4,5 процента, в Беларуси этот показатель составляет 0,5 процента). Именно модернизация предприятия, основанная на эффективном вовлечении в хозяйственный оборот высокотехнологичных разработок и реализации современных систем управления, позволит обеспечить экономический рост страны в условиях инновационной экономики.

Вместе с тем, применение традиционных методов бухгалтерского учета и экономического анализа модернизационных бизнес-процессов при формировании информационного базиса, необходимого для управления модернизационными проектами, не позволяет определить условия и размеры финансирования модернизации предприятия,

денежные потоки, которые сопутствовали модернизации, обеспеченность активами финансовых результатов от модернизации и оценить эффективность модернизации предприятия в отчетном периоде.

Недостаточная разработанность теоретико-методологических аспектов и методических рекомендаций по бухгалтерскому анализу модернизации предприятия, а также актуальность их совершенствования в условиях необходимости роста эффективности модернизации производственных и управленческих систем субъектов хозяйствования в контексте инновационного развития Республики Беларусь обусловили выбор темы, цель и задачи данной работы.

За последние годы в контрольной деятельности государственных органов Республики Беларусь становится актуальным контроль эффективности использования государственных средств, рост значимости которого вызван протекающими реформами в управлении государственными финансами. Контроль эффективности как самостоятельный вид контроля улучшает процесс управления государственными ресурсами, так как тесно связан с бюджетированием, ориентированным на результат. В условиях поэтапного финансирования в развитие инновационного экономического уклада внедрение контроля эффективности при целевом распределении средств позволяет осуществлять оперативный контроль использования финансовых потоков и выявлять нарушения, отклонения в реальном времени с учетом расходов, доходов, достигнутых результатов каждого получателя государственных (бюджетных) средств. Вместе с тем, пока в отечественной практике государственный контроль преимущественно сводится к проверке соблюдения субъектами финансовых отношений требований действующего законодательства и в меньшей степени направлен на решение задачи повышения результативности государственных расходов.

Обращаясь к зарубежному опыту, отметим, что с середины 20 века в западных странах успешно развивается государственный «аудит эффективности», как система независимого государственного финансового контроля. Дефиниция «аудит эффективности» на международном уровне закреплена в Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля в г. Лиме в 1977 г., в которой под «аудитом эффективности» понимается вид контроля, направленный на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Развивающийся в международной практике «аудит эффективности» имеет отличительные особенности в объектах контроля, в подходах к его организации и проведению в сравнении с действующим государственным финансовым контролем в Республике Беларусь.

В отечественной практике нормативно-законодательная база системы государственного «аудита эффективности» не проработана и не закреплена, в связи с чем данный вид контроля находится на стадии становления. Категория «аудит» в классическом понимании остается быть независимой оценкой достоверности раскрываемой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и не находит своего отражения в системе государственного контроля. Однако, нормативно-законодательные акты Республики Беларусь также не дают четкого представления о сущности и функционировании «контроля эффективности» как самостоятельной подсистемы в контрольной деятельности Республики Беларусь. Отсутствует в республике методическое обеспечение организации и проведения «контроля эффективности» использования государственных средств.

В связи с чем возникает необходимость определить место контроля эффективности использования государственных средств в системе контрольной деятельности Республики

Беларусь, уточнить его формы и проработать методическое обеспечение, что в совокупности обеспечит развитие механизма в управлении использованием государственных средств при создании инновационных объектов (институтов).

Динамично происходящие экономические процессы Республики Беларусь характеризуются новыми подходами к организации бухгалтерского учета, которые направлены на улучшение финансового состояния, стабильное функционирование и устойчивое развитие организации, основным и необходимым условием которого является платежеспособность.

Неплатежеспособность организации влияет на ее финансовую стабильность, и на этом фоне дополнительное значение приобретают вопросы направленности и интенсивности использования инструментов монетарной политике.

В настоящее время происходящие процессы монетизации влияют на состояние экономики страны. Поэтому очень важно правильно организовать регулирование монетарных процессов. Вместе с тем, для достижения финансовой безопасности вышеуказанные процессы не являются достаточно эффективными.

В связи с этим, представляется актуальным подбор новых направлений в регулировании монетарных процессов в целом, а также одного из их элементов монетарных активов. Разработка таких направлений предполагает системный анализ вопросов достижений в области денежно – кредитной, финансовой и валютной политике.

Следует отметить, что отдельные аспекты в области теоретического и практического регулирования монетарных процессов отражены в трудах российских авторов (Беспалова О. В. Дробышевский С. М., Полюшко Ю. Н., Плотников С. В., Туполев А. Н., Шевчук И. А. и др.), белорусских ученых (Маханько Л. С., Панков Д. А. и др.) и в трудах зарубежных авторов (М. Вудфорд, Ч. Гудхарт, Дж. Рассел, А. Смит, С. Фишер и др.).

Однако недостаточно остаются исследованными вопросы, связанные с этимологией понятия монетарные активы, их составом и классификацией, а также учетными процедурами.

В Республике Беларусь недостаточно уделено внимания развитию монетарной теории и это несмотря на то, что принят стандарт МСФО(IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов». Предусмотрено инструкцией №50, достаточное количество счетов для бухгалтерского учета денежных средств и в бухгалтерской отчетности имеется форма «Отчет о движении денежных средств».

Много направленность проблем монетарной теории (понятие, классификационные подходы, оценка и учет, анализ) и недостаточность изученности этих вопросов обуславливает актуальность научной работы.

Целью данной научной работы является разработка теоретических и практических рекомендаций по систематизации учетных процедур монетарных активов через изучение их понятия и классификацию.

Цель работы определила постановку и решение следующих задач:

I. Определение сущности понятия «монетарные активы»;

II. Разработка классификационной модели монетарных активов для целей бухгалтерского учета;

III. Разработка комплексной методике учета монетарных активов;

Объектом исследования является методика учета монетарных активов.

Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты развития методики учета монетарных активов.

Методологической основой явились общенаучные методы исследования, такие как: анализ, классификация, сравнение, обобщение, умозаключения по аналогии и др.

Информационной базой по исследуемому объекту послужили нормативные правовые акты Республики Беларусь, Российской Федерации, Международные стандарты финансовой отчетности, специальная экономическая литература, справочная литература и т.д.

Важной частью природного капитала являются минеральные ресурсы как фактор энергетической и экономической безопасности страны. Освоение и воспроизводство минеральных ресурсов создают социально-экономические условия для устойчивого экономического роста, определяют развитие современной индустрии и ряда направлений научно-технического прогресса.

Однако организации добывающей промышленности данные о запасах полезных ископаемых в настоящее время в бухгалтерском учете и отчетности не отражают. Это приводит к искажению информации об экономическом, ресурсном потенциале организации, его истощении, отсутствию необходимой информационной базы для оценки инвестиционной привлекательности компании, достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны.

Необходимость включения в учет и отчетность информации об использовании природного капитала определяют в своих трудах Ю.В. Алтухова, С.Г. Вегера, И.В. Замула, Ж. Ришар, А.П. Шевлюков, В.Г. Ширококов и другие. Вопросы отражения в финансовой отчетности доказанных и вероятных запасов полезных ископаемых, оценка их текущей или справедливой стоимости в настоящее время активно обсуждаются в международной практике, о чем свидетельствует публикация Правлением Совета по международным стандартам финансовой отчетности документа для обсуждения «Добывающая деятельность».

В этой связи требуется дальнейшее развитие существующей системы бухгалтерского учета и отчетности для решения проблемы включения фактора минеральных ресурсов как части природного капитала в процесс принятия решений для обеспечения рационального природопользования.

В современных условиях хозяйствования получение необходимой, полной и достоверной учетной информации об экологических вопросах организации в контексте устойчивого развития страны является актуальным и практически значимым. Аудиторская организация планирует проведение аудита экологических вопросов только после установления их важности для аудируемого лица и как следствие, возможного риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Информация, полученная в результате осуществления форензика, способна повлиять на решение комплексных задач по выявлению нарушений, которые приводят к отсутствию экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности, предотвращать мошенничества и несоблюдение требований нормативных правовых актов в данной области.

Положения Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года, направлены на обеспечение практики хозяйственной деятельности организаций учетной информацией, которая будет способствовать экологизации производства и рациональному природопользованию. Однако в Республике Беларусь бухгалтерская (финансовая) отчетность не отражает связи между финансовыми результатами деятельности субъектов хозяйствования и состоянием окружающей среды. В связи с этим интеграция экологических показателей в бухгалтерскую

(финансовую) отчетность является актуальной проблемой, решение которой будет способствовать приобретению новых качеств полученной информации, возрастанию необходимости принятия своевременных управленческих решений по рациональному природопользованию и природоохранной деятельности. Таким образом полученный синергетический экономический эффект охарактеризует финансово-экономическую устойчивость субъекта хозяйствования. Синергетический эффект экологической составляющей деятельности отразит повышение ресурсосбережения. Все это в совокупности будет способствовать рациональному природопользованию и природоохранной деятельности организаций.

В последние годы социальная ответственность бизнеса реализуется в рамках документов ООН «Глобальный договор», «Задачи тысячелетия», «Нормы ООН в области прав человека в отношении транснациональных корпораций и других коммерческих предприятий», Сегодня Глобальный Договор объединяет более 10500 бизнесов и около 3000 некоммерческих организаций из 160 стран мира.

Теоретико-методологические походы к определению концепции корпоративной социальной ответственности (КСО) с выявлением принципов и инструментов, а также направлений ее реализации представлены в работах классиков теории КСО М. Фридмана и Т. Левитта. Различные аспекты социально-ответственного поведения компаний рассматривались в работах Г. Боуэна, предложившего теорию социального обеспечения собственного персонала, и К. Дэвиса, впервые изучившего проблемы социальной ответственности в управленческом контексте. Существенный вклад в развитие концепции социальной ориентации бизнеса внес Дж. МакГуир, указав не только на экономические и правовые обязательства бизнеса, но и на его ответственность перед обществом. Необходимость согласования КСО с теорией корпоративной устойчивости предложена Л. Ненси и Ф. Котлером, Р. Штойером, М. Лангером, А. Конрадом и А. Мартинуцци. Особый вклад в развитие теории этической ответственности бизнеса перед заинтересованными сторонами внесли А. Керолл, А. Лоуренс, Дж. Пост.

Среди авторов, которые подробно изучают вопросы социально ответственного поведения в странах постсоветского пространства, направления трансформации объектов социальной сферы необходимо выделить В.Ф. Байнева, А.С. Головачева, А.Е. Дайнеко, А.В. Данильченко, А.П. Морову, С.С. Полоника, Г.В. Подгорного и др.

В то же время проблема оценки эффективности социальной сферы промышленных предприятий, как в отечественной, так и в зарубежной литературе, освещена недостаточно. Теоретические разработки в этой области сводятся к незначительной адаптации методик зарубежных стран без учета специфики функционирования объектов социальной сферы промышленных организаций на постсоветском пространстве, отсутствуют рекомендации по вопросам их практической реализации.

Важно отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию методических и практических аспектов бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях инновационной экономики. Актуальность указанных проблем и необходимость их решения в контексте инновационного развития Республики Беларусь обусловили выбор темы, цель и задачи исследования.

1 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ: ПОСТАНОВКА СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПРОБЛЕМ И РАЗРАБОТКА ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ

1.1 Цифровизация бухгалтерского учета: сущность и особенности методологии

В последнее десятилетие основным трендом развития мировой экономики стал переход к цифровым технологиям во всех областях человеческой деятельности: промышленности, образовании, медицине, сельском хозяйстве и др. В связи с этим стали актуальными вопросы становления новой парадигмы бухгалтерского учета, связанной с цифровизацией экономики и развитием информационного общества. Все чаще в научных публикациях известных ученых стали использоваться такие новые термины, как «цифровой учет», «цифровизация бухгалтерского учета», «диджитализация» хозяйственных процессов (от англ. digitalization» - «оцифровка»).

Вместе с тем, принятые на сегодняшний день в Республике Беларусь нормативные правовые акты в сфере цифровой экономики не раскрывают суть методологических изменений в бухгалтерском учете в результате внедрения цифровых технологий, что затрудняет понимание и осмысление процесса цифровизации учета, его сходств и различий с другим трендом современности - процессом автоматизации [1,2,3].

Значимых результатов в исследовании цифровизации бизнес-процессов достигли такие зарубежные ученые, как Р. Бухт, Б. Йоханссон, Б. Кахин, М. Кастельс, Т. Мезенбург, Н. Негропonte, М. Скилтон, Р. Стоу, Р. Хикс, Т. Оноре, Ж.-П. де Клерк, К. Шваб и др. Но, несмотря на популяризацию темы «цифровизации» бухгалтерского учета в научных публикациях, авторы расходятся во мнениях о взаимосвязи понятий «цифровизации» и «автоматизации» учетного процесса. Одни авторы (Василенко М.Е., Тернова П.С. [4], Евсюкова О.Е., Юрьева О.А. [5], Акмаров П.Б., Князева О.П. [6] и др.) смешивают понятия «цифровизации» и «автоматизации», используя их как синонимы, и применяя оба понятия к внедрению в бухгалтерский учет цифровых технологий. Другие авторы (Варламова Д.В. Алексеева Л.Д [7], Абдураимова Э. Д. [8], Петренко П.А., Нурмухамедова Х. Ш. [9] и др.), напротив, разделяют понятия, применяя только термин «цифровизация» к организации учетного процесса посредством использования современных цифровых решений. В связи с этим, остается непонятным, процесс цифровизации является частью автоматизированной формы или формирует новую форму бухгалтерского учета.

Целью данного исследования является изучение сущности процесса цифровизации бухгалтерского учета, выделение сходств и различий и определение необходимости выделения нового цифрового способа регистрации и обобщения бухгалтерской информации как следующего этапа эволюции в развитии форм бухгалтерского учета.

Любой процесс целесообразно сравнивать по нескольким критериям: цель, объект, субъект, ресурсы, технологии, этапы, результат. Рассмотрим подробно процессы автоматизации и цифровизации учета по выделенным признакам.

Под автоматизацией учета (англ. computerized book keeping) принято понимать применение электронной вычислительной техники и прикладных программ для регистрации, передачи, хранения, обработки и размножения учетной информации [10].

Целью создания автоматизированной системы бухгалтерского учета является полная автоматизация процессов бухгалтерского учета, автоматизированное формирование учетных регистров и форм отчетности. Современная вычислительная техника обеспечивает автоматизацию полного комплекса учетных задач, создает возможность автоматизации

процессов сбора, регистрации первичной информации и передачи ее по каналам связи (или другими способами) в персональный компьютер (ПК). Все это ведет к созданию автоматизированных рабочих мест бухгалтеров, включающих использование персональных компьютеров и другой периферийной техники (сканеры, принтеры и др.).

Автоматизация бухгалтерского учета может применяться в организациях любого масштаба и формы собственности и основывается на едином взаимосвязанном технологическом процессе обработки документации по всем этапам учета, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности.

В настоящее время основная часть коммерческих предприятий ведет учет с использованием вычислительной техники на основе различных пакетов прикладных программ (ППП) по бухгалтерскому учету. При автоматизации бухгалтерского учета и отчетности используются: 1) неспециализированные программные пакеты, имеющие аналитические возможности, к ним относятся электронные таблицы Microsoft Excel, Access; 2) специализированные программные средства для создания информационного хранилища данных бухгалтерского учета и отчетности: «1С: Бухгалтерия», «Инфобухгалтер», «Турбо-бухгалтер», «БЭСТ», «Галактика», «Парус» и др.; 3) интегрированные ERP-системы (enterprise resource planning system) управления предприятием, которые способны решать не только бухгалтерские задачи, но и автоматизировать управление ресурсами организации в целом, обеспечивать анализ и планирование деятельности организации [6].

Анализ основных преимуществ, которые несет автоматизация бухгалтерского учета и отчетности, позволил объединить их в четыре основные группы:

- повышение качества информации (позволяет снизить влияние «человеческого фактора», уменьшить количество арифметических ошибок в учете и отчетности, и, благодаря созданию единой информационной базы, повысить качество выполнения расчетов);

- экономия времени и трудозатрат (позволяет повысить скорость сбора, передачи, обработки информации, составления отчетов и ведения документации, тем самым повысить производительность труда работников бухгалтерии);

- оперативность, своевременность и актуальность учетных данных (значительно повышает оперативность бухгалтерского учета, дает возможность оценить текущее финансовое положение предприятия и его перспективы, значительно расширяет аналитические возможности учета, дает возможность для параллельного ведения учета в нескольких стандартах);

- усиление контроля (позволяет осуществить разграничение доступа к информации, разделение функций, появляется возможность для оперативной оценки и контроля деятельности со стороны руководства организации) [6].

Эффективная автоматизация бухгалтерского учета происходит в четыре этапа:

- 1 Определение направления автоматизации и выбор ПО (детальное обследование участков бухгалтерского учета с целью выявления особенностей учета в конкретной организации, определение потребности бухгалтерии в документах и отчетах требуемой формы, выбор направления автоматизации бухгалтерской службы и др.).

- 2 Установка и настройка программы (установка и адаптация программного обеспечения, тестирование конфигурации на фактических данных, перенос остатков, ввод данных в справочники, и др.).

- 3 Обучение пользователей работе с программой, подготовка инструкций (индивидуальное обучение пользователей работе в программном продукте, организация автоматизированного рабочего места).

4 Сопровождение (техническая поддержка установленного программного обеспечения) [11].

Цифровизация – это новое понятие, под которым в основном понимается процесс оцифровывания всех форм жизнедеятельности человека, включая использование цифровых технологий ведения бизнеса и воздействия на общественную жизнь; перевод всех видов информации (текста, изображений, аудио и видео) в цифровую форму» [12, с. 56].

В таблице 1.1 представлены мнения различных авторов по определению понятий «цифровой учёт» и «цифровизация бухгалтерского учёта».

Таблица 1.1 – Подходы к определению сущности понятий «цифровой учёт» и «цифровизация бухгалтерского учёта»

Название литературного источника / автор, год	Определение
1	2
Варламова, Д.В., Алексеева, Л.Д. Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учёта, 2020.	Цифровизация бухгалтерского учёта – это существенные изменения в бухгалтерском учете, в которых задействованы инновационные процессы создания, хранения и передачи информации, а именно: технология получения, хранения и передачи необходимой информации адресатам в бухгалтерском учете; методология систематизации информации. [13, с. 250]
Карпова, Т.П. Направления развития бухгалтерского учёта в цифровой экономике, 2018	Цифровой учёт – это модификация бухгалтерского учета, базирующаяся на новых показателях, способах сбора и обработки не только финансовой информации, но и достаточности её интеграции с информацией о других сторонах бизнеса и внешней среды. [14, с. 52]
Цих, А. Бухгалтер в цифровую эпоху, 2019.	Цифровизация бухгалтерских операций - это разноска выписок по счетам в программе бухгалтерского учёта, обработка первичных документов и заведение (регистрация) документов для проведения бухгалтерских операций. [15]
Пожарицкая, И.М. Цифровой учёт: миф или реальность? 2019	Цифровой учёт - система регистрации, накопления, систематизации, хранения и передачи информации в электронном виде об объектах цифровой экономики, как на национальном, так и международном уровнях. [16]
Филиппова, А. В., Еременко, В. А. Перспективы внедрения цифровых технологий в российскую экономику и бухгалтерский учёт, 2020	Цифровой учет - это внедрение цифровых технологий в бухгалтерский учет. [17]
Пак, М.В., Ткач, В.И., Модель цифрового учёта, 2019	Цифровой учет - это учет, который опирается на цифровую платформу, состоящую из инжинирингового плана счетов, блокчейна и других программ. [18]
Колосова, О.Е. Цифровизация бухгалтерского учёта, 2019	Цифровизация бухгалтерского учёта – это регулирование производства в единой виртуальной среде с различных информационных технологий и прикладных программных продуктов. [19]

Продолжение таблицы 1.1

1	2
Ерёменко, В.А., Мамлеева, А.М. Влияние цифровизации на бухгалтерский учёт, 2019	Цифровизация бухгалтерского учёта – подход к использованию цифровых ресурсов в работе организации, переопределение технологий и бизнеспроцессов для усовершенствования рабочей среды сотрудников, взаимодействия с заказчиками и другими участниками деятельности современного предприятия. [20]
Локтионова, С.А., Стрекалова, С.А. Взаимодействие бухгалтерского учёта и цифровой экономики, 2019	Цифровизация бухгалтерского учёта - модернизация ведения хозяйственной деятельности организации, обработка большего объёма информации, чем способен обработать человек, повышение эффективности производственных процессов. [21]
Пидоря, С.А. Элементы цифрового метода бухгалтерского учёта, 2019	Цифровой бухгалтерский учёт – это система приемов и методов, используемых для создания бизнеса, удовлетворяющего целям, поставленным перед организацией. [22]
Пикалов, П.А. Цифровая экономика в бухгалтерском учете, 2019	Цифровизация бухгалтерского учёта - инновационные возможности ведения бухгалтерского учёта: новые инструменты и каналы связи для ведения цифрового учёта и обмена знаниями. [23]
Кочеткова, А.С., Селезнева, М.П. Влияние цифровизации на бухгалтерский учёт, 2019	Цифровизация бухгалтерского учёта - это улучшение, как характеристик бухгалтерской информации, так и возможностей ее применения; собрание показателей, характеризующие состояние внутренних социально-экономических процессов предприятия. [24]
Дуйсен, К. Развитие бухгалтерского учета в эпоху цифровизации, 2019	Цифровизация бухгалтерского учета – это создание единой базы данных, благодаря которой сократятся временные и трудовые ресурсы на управление бухгалтерским учетом. [25]
Воронина, Н.И., Надеждина, С.Д., Пьянкова, Л.М., Фадейкина, Н.В. Будущее бухгалтерского учета в контексте современного развития цифровой экономики, 2019	Цифровой учёт - информация, представляющая форму нематериального актива в рамках субъекта хозяйствования. [26]
Щербакова, А.В., Брянцева, Т.А. Взаимосвязь цифровизации бухгалтерского учета, 2019	Цифровизация бухгалтерского учета – это автоматизация сбора, обмена, анализа и использования информации в электронном и цифровом виде и создание единой информационной системы предприятия. Цифровизация – это подход к применению цифровых ресурсов в работе организации. [27]

Окончание таблицы 1.1

1	2
Авдийский, В.И., Трушанина А.Д. Минимизация рисков бухгалтерского учета с использованием цифровых технологий, 2019	Цифровизация бухгалтерского учёта – это обеспечение качественного сбора, обобщения, систематизации и анализа св огромных объемах любой информации о финансово-экономической и иной деятельности хозяйствующих субъектов. [28]
Лагуновская, Е.О. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики в республике Беларусь, 2020	Цифровизация бухгалтерского учёта – это изменения его содержательных, методологических и концептуальных основ под влиянием информационно-коммуникационных технологий. [29]
Филиппова, А.С., Илатовская, М.А. Цифровые технологии в бухгалтерском учете: сравнение современных сервисов, 2020	Цифровизация бухгалтерского учёта - инструменты и каналы связи для различного учета данных, а также осуществление обмена данными. [30]
Возьянова, А.Н. Особенности цифрового бухгалтерского учета в современном обществе, 2020	Цифровой учет - это когда все транзакции записываются в онлайн-сервер или базу данных. [31]

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы, электронных ресурсов

Анализ понятий, представленных в таблице 1, подтверждает, что большинство авторов отождествляют понятия «цифровой учет» и «цифровизация бухгалтерского учета». По нашему мнению, «цифровой учет» - это комплексное понятие, которое включает изменения, основанные на использовании цифровых технологий не только в бухгалтерском учете, но и в других видах учета: оперативном, статистическом, налоговом, кадровом, социальном, экологическом. Соответственно, с точки зрения бухгалтерского учета следует характеризовать более узкое понятие «цифровой бухгалтерский учет».

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 2 июля 2013 г. «бухгалтерский учет – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности» [34]. Вместе с тем, при цифровом бухгалтерском учете сохраняется система непрерывного формирования информации, но меняется порядок осуществления и обобщения записей, соответственно, под цифровым бухгалтерским учетом следует понимать новую форму бухгалтерского учета, которая приходит на смену автоматизированному учету. Таким образом, следует разделять понятия «цифровой бухгалтерский учет» и «цифровизация бухгалтерского учета».

Изучив определения «цифровизации» бухгалтерского учета, которые встречаются в научных публикациях, были выделены основные признаки, характеризующие дефиницию. Среди них:

- модернизация, автоматизация, модификация бухгалтерского учета;

- использование новых показателей, способов сбора и обработки информации; - внедрение цифровых технологий;
- создание единой информационной системы предприятия;
- способствует повышению качества сбора, обобщения, систематизации и анализа информации в любых объемах, усовершенствованию рабочей среды.

В связи с выделенными признаками, под цифровизацией бухгалтерского учета согласно научным публикациям следует понимать процесс внедрения современных цифровых технологий в учетный процесс и применения модифицированных методов и инструментов бухгалтерского учёта, с целью повышения качества сбора, обобщения, систематизации, анализа больших объемов данных, контроля за ними и создания единой информационной системы организации.

В зарубежных источниках под «диджитализацией» понимается превращение коммуникаций, бизнес-функций и бизнес-моделей в цифровые модели, часто сводящиеся к сочетанию цифрового и физического, как, например, в универсальном обслуживании клиентов, интегрированном маркетинге или интеллектуальном производстве с сочетанием автоматических, автоматизированных и ручных операций. В данном определении акцент сделан на эффективном взаимодействии цифровых технологий и человеческого капитала для удовлетворения интересов стейкхолдеров [35].

К популярным цифровым технологиям, которые могут применяться в бухгалтерском учете, относятся: облачные технологии (виртуальная память на Яндекс-Диск, Дгор-Вох, Google-drive и др.), которые подразумевают предоставление компьютерных ресурсов, таких как память или вычислительные мощности в качестве Интернет-сервиса; технология блокчейн, представляющая собой цепочку «блоков», закрепленную цифровой подписью, в которой каждый блок системы имеет прямую связь с предыдущим блоком; технологии бесконтактной идентификации учетной информации (технологии штрихового кодирования, речевого ввода данных, машинного зрения и др.) и др [5, с. 110; 8].

Целью цифровизации в бухгалтерском учете выступает ускорение процессов сбора информации, увеличение скорости и объемов ее обработки и хранения, а также создание условия для доступности и оперативности информации для заинтересованных сторон при росте ее достоверности.

Цифровизация учета актуальна не только для крупных предприятий, сегодня цифровые технологии могут успешно внедряться в малый и средний бизнес, но требует существенных капиталовложений и соответствующих ИТ-компетенций специалистов.

На основании исследования научных публикаций были сформулированы основные преимущества цифровизации учета:

- доступ к актуальным учетным данным в реальном времени (удаленный доступ к информации компании для принятия оперативных решений относительно инвестиций, платежей и т. д., что позволяет осуществлять анализ данных организаций, в том числе больших объемов информации Big Data, в режиме реального времени и управлять стратегическими решениями компании из любой точки мира при наличии доступа к Интернету; нет необходимости в актуализации или согласовании данных участниками блокчейна, так как каждый обладает постоянно обновляемой копией базы данных).

- сокращение времени и снижение затрат (системная интеграция программного обеспечения взаимосвязанных сторон через Интернет приведет к сокращению времени и затрат на обработку и предоставление документов, передачу информации налоговым и контролирующим органам, контрагентам, финансовым учреждениям, другим заинтересованным лицам, затрат на хранение информации).

- прозрачность и открытость учетной информации (возможность обмена бухгалтерской и финансовой информацией с компаниями-партнерами, получение, автоматическая отправка деклараций и договоров; генерация и анализ информации между интегрированными системами создает единую информационную систему предприятия; каждый пользователь сети с доступом может проследить историю транзакций на сайте - проводнике).

- повышение качества информации, усиление контроля (постоянный доступ к финансовой отчетности регулирующих органов позволит осуществлять постоянный контроль за деятельностью организации, избежать ошибок, снизить финансовые риски, надежно защитить информацию от любого подлога, взлома благодаря наличию постоянной цифровой записи, что позволяют бухгалтеру сосредоточиться на анализе и интерпретации данных организации).

Для цифровизации бухгалтерского учета могут быть использованы как новые, так и имеющие пакеты прикладных программ, но с расширенными настройками. Например, фирма 1С предоставляет четыре возможных способа использования облачных технологий: облако для работы непосредственно внутри организации, облако для холдинга, облако для взаимодействия с клиентом, а также технологию 1СFresh для работы через Интернет без установки программного обеспечения [5, с.110].

Примерами проектов, использующих цифровую технологию «блокчейн» являются BlockSign (общедоступный регистр, содержащий документы, подписанные электронным способом), Мастерчейн (блокчейн-платформа закрытого типа, построенная на базе кода Ethereum от Ассоциации Финтех), Proof of Existence Uphold (платформа для перемещения, конвертирования, совершения транзакций и хранения любых форм денег, товаров или сырья), умная система Energy Blockchain Labs и др. [36]

Цифровизация бухгалтерского учета в организациях должна быть встроена в общую модель цифровой трансформации бизнеса. Для построения общей модели цифровизации необходимо:

- сфокусироваться на главной цели компании: генерировать прибыль за счет качественного производства и оперативной реализации своей продукции и исключить факторы, которые не добавляют ценности конечному продукту, а лишь увеличивает его цену;

- определить ресурсы компании, которые могут быть использованы для цифровой трансформации бизнеса (денежные средства, специалисты с необходимыми навыками, программное обеспечение, развернутое на собственных мощностях, и сторонние интернет-сервисы и др);

- определить состав, последовательность и стоимость работ по цифровизации, задать ключевые направления и ответственных исполнителей, просчитать возможные риски.

- разработать новый график документооборота в связи с планируемыми изменениями, определить порядок проведения электронных транзакций и изменения в учетной политике компании.

Цифровая трансформация не происходит мгновенно, этот проект требует много времени, финансов и усилий. В зависимости от выбранного направления цифровизации осуществляется подбор прикладных методов и современных средств управления бухгалтерской информацией, отвечающих фундаментальным изменениям процессов, протекающих на предприятии; проводятся тренинги и семинары для получения цифровых навыков специалистами, при необходимости обеспечивается сопровождение ведения цифрового учета со стороны квалифицированных компаний [37].

Подведем итог сравнения процессов «автоматизации» и «цифровизации» бухгалтерского учета в таблице 1.2.

Таблица 1.2. - Сравнительная характеристика процессов «автоматизации» и «цифровизации» бухгалтерского учета

Критерии для сравнения	Сходства	Различия
Цель	Автоматизация бухгалтерских операций для снижения трудоемкости и сокращения ошибок	При цифровизации – создание единой информационной системы предприятия, взаимосвязанной с заинтересованными сторонами
Объекты	Учетная информация на любом этапе бухгалтерского учета внутри организации: от момента сбора информации до формирования бухгалтерской отчетности	При цифровизации – финансовая и нефинансовая информация, отвечающая интересам стейкхолдеров, большие объемы данных Big Data.
Субъекты	Может применяться в организациях любого масштаба и формы собственности	
Ресурсы и технологии	Использование современной вычислительной техники; специализированного программного обеспечения, интегрированных систем; существенные капиталовложения, сотрудники с ИТ-компетенциями.	При автоматизации – могут использоваться неспециализированные программные пакеты (таблицы Microsoft Excel, Access). При цифровизации – использование цифровых технологий, сети Интернет, обучение сотрудников цифровым ИТ-компетенциям
Этапы	Выбор программного обеспечения, установка и настройка программы, обучение пользователей работе с программой, подготовка инструкций для сотрудников, сопровождение (при необходимости).	При цифровизации – создание цифровой модели развития бизнеса, выбор цифровой технологии; дополнительная настройка специализированного программного обеспечения, либо возможно использование цифровых технологий без установки ПО.
Результат	Повышение качества информации, экономия времени и трудозатрат, оперативность, своевременность и актуальность учетных данных, усиление контроля	При цифровизации – удаленный доступ и управление учетными данными в режиме реального времени; прозрачность и открытость учетной информации, надежная защита информации от подлога, взлома благодаря наличию постоянной цифровой записи, анализ больших объемов данных, появление новых объектов бухгалтерского учета (цифровые активы).

Примечание: разработка автора

Подводя итог сравнению процессов «автоматизации» и «цифровизации», следует отметить, что процесс цифровизации тесно взаимосвязан с автоматизацией бухгалтерского учета, являясь следующим этапом эволюции в организации учетного процесса. Соответственно, автоматизация бухгалтерского учета – это неотъемлемая часть цифровизации, но не синоним этого термина.

Автоматизация является основной автоматизированной формы бухгалтерского учета, распространенной в Республике Беларусь. В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 2 июля 2013 г. (ст. 1) формой бухгалтерского учета называется «порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи» [34]. Регистр бухгалтерского учета, в свою очередь, представляет собой «документ, в котором производятся регистрация, накопление и систематизация учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях. Из этого определения вытекает, что форма бухгалтерского учета определяется способом регистрации записей на счетах и совокупностью документов для внесения, обобщения и систематизации учетной информации.

Как при автоматизации, так и при цифровизации, единым учетным регистром является база данных компьютерной программы, в которой ведется бухгалтерский учет. Ввод данных может осуществляться различными методами: ручное заполнение экранной формы, регистрация электронного документа, чтение специальными устройствами данных штрих-кода, пластиковой карты, другого носителя. Обобщение данных производится путем вызова алгоритмов, которые производят выборку информации из базы данных, обрабатывают и представляют их в виде машинного отчета. Форма отчета может соответствовать традиционному регистру синтетического и аналитического учета, типовой форме бухгалтерской, статистической, налоговой отчетности, другим информационным потребностям. Однако если при автоматизации ручная запись заменена электронной, то при цифровизации (например, при использовании технологии «блокчейн») информация регистрируется при помощи цифровой записи, то есть осуществляется перевод данных в цифровую форму. При цифровизации системы бухгалтерского учета также появляется возможность применять тройную запись (проведение регистрации данных по каждой транзакции по дебету и кредиту организаций с третьей записью в государственном или международном регистре), вместо двойной. Следовательно, если придерживаться определения формы бухгалтерского учета, данного в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности», целесообразно выделять новую форму бухгалтерского учета – цифровую.

Однако само по себе понятие «форма бухгалтерского учета» уже не используется в законодательстве большинства стран. Например, в Российской Федерации и Республике Казахстан законодательство [38, 39] регламентирует исключительно форму регистров бухгалтерского учета, которая утверждается руководителем экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, или устанавливается в соответствии с законодательством. Регистры бухгалтерского учета могут составляться на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа. В Концептуальных основах представления финансовых отчетов по требованиям международных стандартов отсутствуют жесткие требования к формам документов, предназначенных для накопления, систематизации и обобщения бухгалтерской информации. Бухгалтерская информация должна быть представлена так, чтобы соответствовать основополагающим качественным характеристикам бухгалтерской

информации: быть уместной и обеспечивать правдивое представление хозяйственной ситуации. Соответственно, форма бухгалтерских документов выбирается субъектом самостоятельно, но она должна обеспечить максимальную полезность для стейкхолдеров, независимо от способа ее регистрации.

По нашему мнению, при цифровизации целесообразно выделять не новую форму бухгалтерского учета, а только новый способ записи хозяйственных операций – цифровой вместо автоматизированного, поскольку совокупность и форма регистров определяется хозяйствующим субъектом самостоятельно.

Таким образом, автоматизация учета заключается в переводе бумажных документов в электронную форму и замену ручного труда бухгалтера по сбору, обработке и анализу учетной информации автоматизированными системами, нацелена на решение рутинных задач одного или смежных бизнес-процессов, таких как, торговый и складской учет, электронный документооборот и пр., не рассматривая дальнейшее использование данных за границами этих процессов. Цифровизация предполагает наличие единого информационного пространства для непрерывного управления учетными данными об объектах, на протяжении всего их жизненного цикла, включая автоматический сбор, накопление, изменение, анализ информации в реальном времени и создает возможность обмена актуальными данными между различными структурными подразделениями и заинтересованными лицами. Это достигается за счет радикальной модификации существующих бизнес-моделей и внедрения современных цифровых технологий. Цифровизация учета основана на информационных технологиях, которые не просто автоматизируют процессы, а оптимизируют деятельность, оперативно создавая доступные и надежные информационные массивы, отвечающие как внутренним, так и внешним интересам сторон, взаимосвязанных с компанией.

Изменения в технологиях привели к изменению парадигмы бухгалтерского учета, что требует от ученых и практиков дальнейшей совместной работы по формированию модели основных понятий, разработке законодательства, нормативных документов, инструкций и положений по бухгалтерскому учету в эпоху цифровизации.

1.2 Теоретические основы бухгалтерского учета промышленных отходов

Глобальное изменение климата и состояния экосистем Земли [40] [41] совпали с мировым экономическим кризисом, что [42] обусловило поиск решений, направленных на социально и экологически устойчивую экономику, которая выходит за рамки привычных стратегий роста ([43] [44] [45]). Благодаря Программе Организации Объединенных Наций по окружающей среде, идея «зеленой экономики» стала стратегией, которая призвана способствовать сокращению выбросов углерода и загрязнения окружающей среды, повышению эффективности использования энергии и природных ресурсов, а также предотвращению утраты биоразнообразия и эко системных услуг [46]. В ходе саммита Рио + 20 в 2012 году представители 191 стран впервые представили «зеленую» экономику в контексте устойчивого развития. Итогом саммита послужило создание Резолюции ООН «Будущее, которое мы хотим», в которой международное сообщество официально признало, что «зеленая экономика» может повысить способность компаний устойчиво управлять природными ресурсами и уменьшать негативное воздействие на окружающую среду, повышать эффективность использования ресурсов и сокращать отходы.

Для Республики Беларусь вопросы загрязнения окружающей среды и устойчивого управления природными ресурсами являются особенно актуальными. Так, Национальным

планом действий по развитию «зеленой» экономики в Республике Беларусь выделен ряд нерешенных взаимосвязанных экологических и экономических проблем, среди которых одной из наиболее актуальных является накопление отходов [47].

Подтверждением тому является факт, что ежегодно в Республике Беларусь образуется около 60 тыс. тонн отходов производства [48], из которых лишь около 35% подлежит вовлечению во вторичное использование - рециклинг. По данным Евростата, Республика Беларусь занимает 16-ое место среди 32-х стран по образованию отходов всех степеней опасности и категорий [49]. Беларусь, занимая 16-ое место, по состоянию на 2020 год вовлекает во вторичный оборот лишь 35% от общего объема образовавшихся отходов, в то время как Германия, занимая 1-ое место по количеству возникающих отходов, вовлекает в рециклинг порядка 82% от общего объема образовавшихся отходов. Оставшиеся 70% от общего объема образовавшихся отходов производства в Республике Беларусь (большая часть которых – 80% - приходится на опасные отходы промышленности) подлежат захоронению. Важно отметить, что такая динамика наблюдается на протяжении 10 лет, при которой темпы роста использования отходов значительно ниже темпов их образования.

Наибольшая доля образующихся отходов производства в Республике Беларусь приходится на промышленность. Данный факт подтверждают данные по образованию отходов производства по видам экономической деятельности. Так, в 2019 и 2020 гг. объем отходов промышленности составил 50887,6 тыс. тонн и 50119,1 тыс. тонн соответственно, что составляет 83,65% и 81,92% от общего объема образовавшихся отходов производства [48].

Таким образом, в стране продолжается процесс интенсивного накопления промышленных отходов, что обусловлено снижением заинтересованности и мотивации субъектов хозяйствования к решению проблемы обращения с отходами ввиду нестабильной экономической ситуации. Еще одним фактором, подтверждающим важность вопросов управления отходами в Республике Беларусь, является активизация промышленного производства, которая предопределяет увеличение потребностей в минерально-сырьевых ресурсах. Следует отметить, что данный факт осложнен тем, что по отдельным видам сырья степень освоенности разведанных месторождений недостаточна и существенный прирост добычи полезных ископаемых на их базе проблематичен.

Таким образом, современное состояние минерально-сырьевых ресурсов Республики Беларусь характеризуется рядом негативных факторов: истощение минерально-сырьевой базы в связи с увеличением потребности в минерально-сырьевых ресурсах при недостаточной освоенности месторождений и прироста добычи полезных ископаемых, интенсивное накопление промышленных отходов, превышение темпов удаления (захоронения) промышленных отходов над темпами прироста их использования. Данные факторы не позволяют обеспечить рациональное природопользование, экологическую безопасность страны и, как следствие, переход к «зеленой» экономике, а также выполнение международных обязательств Республики Беларусь в области охраны окружающей среды.

Согласно Стратегии в области охраны окружающей среды Республики Беларусь на период до 2025 года, в целях перехода к «зеленой» экономике, охраны окружающей среды и обеспечения эффективности использования минерально-сырьевых ресурсов, в первую очередь, следует снижать вредные воздействия на окружающую среду путем кардинального улучшения обращения с отходами [50]. Таким образом, вектор государственной политики требует формирования комплексной и эффективной системы управления по вопросам обращения с отходами, что создает предпосылки для совершенствования механизмов бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла на

микроуровне.

Актуальность исследования так же подтверждается поиском разноплановых решений проблем разработки комплексной системы управления отходами и разработки методологии ее реализации в части исследований отечественных и зарубежных авторов. В частности, следующие авторы рассматривают вопросы обращения с отходами: М. Бартоломео [51], Р. Х. Грей [52], П. Бартельмус, Е.К. Зайферт [53], А. Тиссеран, С. Паулук, С. Мерсиаи, Дж. Шмидт, Дж. Фрай, Р. Вуд, А. Туккер [54], Вегера С.Г. [55], Малей Е.Б., Трубович Р.О. [56]. Не меньшее внимание уделяется вопросу учета затрат по обращению с отходами, затрат на охрану окружающей среды, возникающих в результате деятельности промышленных предприятий. Интерес к этой теме присутствует в мировой научной сфере с конца XX века и отражается в работах следующих зарубежных авторов: Р.Т. Эндер [57], М. Датта [58], Уильям Д. Робинсон [59]. Вопросы необходимости учета природных ресурсов, природного капитала, аспекты бухгалтерского учета земли, а также вопросы учета затрат по природоохранной деятельности широко рассматривали в своих трудах С.Г. Вегера, О.С. Романова [60].

Нет сомнений в том, что существует множество исследований в области обращения с отходами. Однако необходимо отметить, что все исследования достаточно фрагментарны. Часть исследований посвящена общим вопросам обращения с отходами, например, природопользованию, часть рассматривает вопросы обращения с отходами в контексте грамотного формирования экологических затрат и их отражения в отчетности. Исходя из совокупности результатов исследований, авторы пришли к выводу, что отсутствует разработка комплексной системы учета обращения с отходами производства, которая включала бы общие аспекты (сбор отходов, переработка, утилизация и размещение), отражение отходов производства как объектов учета затрат, связанных с обращением с отходами. Отсутствие разработок в данном вопросе определяет актуальность выбранной темы.

Важнейшей предпосылкой организации бухгалтерского учета является научно обоснованная классификация, что обуславливает целесообразность разработки классификации промышленных отходов.

Согласно Закону Республики Беларусь «Об обращении с отходами» №271-3, отходы - вещества или предметы, образующиеся в процессе осуществления экономической деятельности, жизнедеятельности человека и не имеющие определенного предназначения по месту их образования, либо утратившие полностью или частично свои потребительские свойства [61]. В соответствии с указанным Законом, отходы подразделяются по видам, в зависимости от:

- 1) происхождения - на отходы производства и отходы потребления
- 2) агрегатного состояния - на твердые и жидкие отходы;
- 3) возможности их использования - на вторичные материальные ресурсы и иные отходы производства и потребления.

На основании проведенного исследования подходов к классификации отходов в нормативно-правовых актах Республики Беларусь в качестве основополагающих, общих для всех видов отходов, можно выделить 5 основных уровней классификации отходов:

Таблица 1.3 - Основные уровни классификации отходов для целей бухгалтерского учета

Уровень классификации	Признак классификации	Вид отходов
1	2	
1	По происхождению	Отходы производства Отходы потребления

Окончание таблицы 1.3

1	2	3
2	По агрегатному состоянию	Твердые Жидкие
3	По месту возникновения	В зависимости от конкретного процесса, где возникают данные отходы: строительство, реконструкция, зачистка резервуаров и т.д.
4	По возможности дальнейшего использования	Вторичные материальные ресурсы; Иные отходы производства и потребления.
5	По необходимости дальнейшей переработки для целей использования	Подлежащие переработке для целей использования; Используемые без переработки
6	По классам и степени опасности	Согласно Постановления № 1391

Примечание: собственная разработка на основании Закона об обращении с отходами № 271 – 3 [61]

При этом разные виды отходов будут иметь свои особенности классификации для целей учета, которые будут рассмотрены далее.

Для целей настоящего исследования авторы будут рассматривать промышленные отходы, представляющие собой экономические ресурсы, полностью либо частично утратившие свои потребительские свойства, образовавшиеся в ходе производственной деятельности организации, но не являющиеся целью производственного процесса.

Ряд программных документов регулирует деятельность, связанную с обращением с промышленными отходами в Республике Беларусь. Государственное регулирование и управление в сфере обращения с отходами осуществляют Президент Республики Беларусь, Совет Министров Республики Беларусь, а также Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, Министерство жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь, Министерство здравоохранения Республики Беларусь, Министерство по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь, Министерство торговли Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь, местные Советы депутатов, ежемесячные исполнительные и распорядительные органы, иные государственные органы в пределах их компетенции, определенной законодательством.

Несмотря на наличие законодательных актов и научных исследований в области обращения с отходами в Республике Беларусь, существует огромное количество спорных вопросов, связанных со спецификой различных видов отходов. Наше исследование основано на практике бухгалтерского учета организаций Витебской области Республики Беларусь. Витебская область — высокоразвитый промышленный регион Беларуси. В 2017 году промышленность представлена 1548 предприятиями различных отраслей, торговля – 3823 предприятиями, транспорт и связь – 1495 предприятиями. Производство нефтепродуктов определяет структуру промышленного производства области: в 2017 году 50 % промышленной продукции области.

В результате исследования практики учета промышленных отходов выделены три группы отходов, которые имеют ряд спорных вопросов при оценке, выявлении и отражении в учете:

- 1) лом и отходы черных и цветных металлов (группа отходов металлов и их сплавов);

2) строительные отходы (группа древесных отходов, отходов целлюлозы, бумаги, картона, минеральных отходов (кроме металлических отходов, отходов пластмасс, резиносодержащих отходов));

3) отходы, образующиеся при очистке резервуаров (группа отходов продуктов нефтепереработки).

Все перечисленные выше виды промышленных отходов представляют интерес для настоящего исследования, так как имеют свою специфику, которая окажет существенное влияние на построение системы их учета.

Рассмотрим классификацию видов промышленных отходов для целей бухгалтерского учета.

Инструкция № 98/12/10 уточняет, что ломом и отходами черных и цветных металлов являются пришедшие в негодность или утратившие эксплуатационную ценность оборудование, узлы и агрегаты, изделия из черных и цветных металлов, отходы производства от черных и цветных металлов, а также неисправимый брак, возникающий в процессе их производства [61]. К этому виду отходов относятся отходы II группы. «Отходы из металлов и их сплавов», представленные в таблице 2. В зависимости от металла, преобладающего в металлоломе, а также физических характеристик, химического состава, качественных характеристик, содержания углерода, металлолом подразделяется на классы, группы, разновидности и виды. В соответствии с разделом 4 «Классификация и назначение» СТБ 2026-2010 металлолом классифицируется по классам, категориям, показателям качества, содержанию легирующих элементов. Классификация лома и отходов черных и цветных металлов представлена ниже:

Таблица 1.4. Предлагаемая классификация лома и отходов черных и цветных металлов

Классификационный признак	Вид лома и отходов черных и цветных металлов
1	2
По происхождению	1. Отходы производства; 2. Отходы потребления.
По агрегатному состоянию	1. Твердые отходы.
По месту происхождения	1. Ликвидация; 2. Ремонт и обслуживание; 3. Реконструкция, модернизация, реставрация; 4. Монтаж, демонтаж; 5. Основной производственный процесс; 6. Прочая вспомогательная и сервисная продукция.
По возможности дальнейшего использования	1. Вторичные материальные ресурсы.
По степени опасности	1. Опасные; 2. Не опасные.
По составу	1. Отходы черных и цветных металлов, разделенные дочиства; 2. Отходы цветных металлов (кабельная продукция); 3. Отходы черных и цветных металлов в комбинированных изделиях.

Окончание таблицы 1.4

1	2	
По классу	Содержание углерода	Стальной лом
		Металлолом
По категории	По наличию легирующих элементов	Углеродный лом (обозначается буквой А)
		Сплав металлолома (обозначается буквой Б)
По видам	По характеристикам и качественным показателям. (обозначается буквами)	К - металлолом с повышенными показателями качества по габаритам и характеристикам
		М - металлолом с повышенной засоряемостью
		Н - металлолом и (или) несортированный
		С - металлолом со сниженными показателями качества по габаритам и характеристикам
		СР - металлолом (дробленый)

Примечание: собственная разработка на основании СТБ 2026-2010 [62]

Второй группой промышленных отходов являются строительные отходы. Строительные отходы - отходы, образующиеся при осуществлении хозяйственной деятельности юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями при возведении, реконструкции, капитальном и текущем ремонте, реставрации, благоустройстве, монтаже, демонтаже и сносе зданий и сооружений, промышленных объектов, дорог, инженерных и другие связи, в том числе выполнение организационно-технических мероприятий, специальных, монтажных и пусконаладочных работ [63]. На основании изучения нормативно-правовых актов Республики Беларусь, регулирующих обращение с отходами, авторами представлена классификация строительных отходов:

Таблица 1.5 - Предлагаемая классификация строительных отходов

Признак классификации	Виды строительных отходов
1	2
По происхождению	1. Отходы производства; 2. Отходы потребления.
По агрегатному состоянию	1. Твердые; 2. Жидкие.
По месту возникновения	1. Строительная площадка; 2. Участок производства строительных, монтажных, ремонтных и иных работ.
По виду выполняемых работ	1. Ликвидация; 2. Ремонт и техническое обслуживание; 3. Реконструкция, модернизация, реставрация; 4. Монтаж, демонтаж; 5. Основной производственный процесс; 6. Прочее вспомогательное и обслуживающее производство.

Окончание таблицы 1.5

1	2	
По возможности дальнейшего использования	1. Вторичные материальные ресурсы:	2. Иные отходы (без возможности дальнейшего использования):
	1.1 Подлежащие использованию и (или) обезвреживание	2.1 Подлежащие захоронению (размещение в шлам накопителях, на полигонах)
По необходимости дальнейшей переработки для целей использования (дробление, сортировка, расслоение и т.д.)	1. Подлежащие переработке для целей использования; 2. Используемые без переработки;	
По направлениям возможного использования	1. Отходы для производства продукции; 2. Отходы для энергии; 3. Отходы для выполнения работ, оказания услуг.	
По классам опасности	Класс опасности 3-4, неопасные	

Примечание: собственная разработка на основании ТКП 17.11-10-2014 [63], Постановления Министерства Природных Ресурсов и Охраны Окружающей Среды Республики Беларусь от 8 ноября 2007 г. № 85 «об утверждении классификатора отходов, образующихся в Республике Беларусь» [64]

Далее рассмотрим классификацию отходов, возникающих при зачистке резервуаров. Деятельность организаций нефтеперерабатывающего комплекса приводит к образованию отходов, возникающих при зачистке резервуаров и емкостей. На основе изучения существующих классификационных подходов, а также на основании технологии извлечения из продуктов очистки оборудования остатков нефтепродуктов и их вовлечение в переработку, учитывая специфику и концептуальные особенности полученных отходов и потерь при зачистке резервуаров, авторами предлагается следующая классификация таких объектов:

Таблица 1.6 - Предлагаемая классификация отходов, возникающих при зачистке резервуаров

Признак классификации	Виды резервуарных отходов, возникающих при зачистке резервуаров
1	2
По происхождению	Отходы промышленного производства.
По агрегатному состоянию	1. Твердые; 2. Жидкие.
По месту возникновения	В результате зачистки резервуаров, емкостей.

Окончание таблицы 1.6

1	2
По этапу технологического процесса:	<p>1. Зачистка резервуара, т. е. физическое отделение технологического остатка для его дальнейшего хранения в промежуточном резервуаре;</p> <p>2. Временное хранение технологического остатка в разделочном резервуаре до накопления объема достаточного для переработки;</p> <p>3. Переработка технологического остатка;</p> <p>1. Вторичное сырье, т.е. ловушечный продукт (нефтепродукты пригодные к использованию);</p> <p>2. Безвозвратные отходы (неорганическая часть - ржавчина, ил, песок);</p> <p>3. Вода.</p> <p>1. Утилизация (захоронение).</p> <p>Безвозвратные отходы (неорганическая часть - ржавчина, ил, песок).</p>
По необходимости дальнейшей переработки для целей использования (дробление, сортировка, расслоения и т.д.)	<p>1. Подлежащие переработке для целей использования (Технологический остаток);</p> <p>2. Используемые без переработки (Неорганическая часть).</p>
По возможности их использования	<p>1. Вторичные материальные ресурсы;</p> <p>2. Иные отходы (без возможности дальнейшего использования).</p>
По направлениям возможного использования	<p>1. При осуществлении основных видов деятельности в основном производстве (Органическая часть - парафин, асфальто-смолистые вещества и др.), содержащие высокомолекулярные углеводороды)</p> <p>2. Не возможные к использованию: Донный осадок (шлам) (безвозвратные отходы (неорганическая часть - ржавчина, ил, песок).</p>
По классам опасности	Класс опасности 3-4.
По степени опасности	<p>- Умеренно опасные;</p> <p>- Малоопасные.</p>

Примечание: собственная разработка на основании Закона об обращении с отходами № 271 – 3 [61], Постановления Министерства Природных Ресурсов И Охраны Окружающей Среды Республики Беларусь от 8 ноября 2007 г. № 85 «Об утверждении классификатора отходов, образующихся в Республике Беларусь» [64]

Как показала практика, одним из усложняющих моментов учета деятельности по обращению с отходами является длительный период времени от момента возникновения отходов до момента их использования. Особенно в тех случаях, когда требуется дополнительная переработка и изменение материально-вещественной формы. В этой связи возникает необходимость идентификация объектов бухгалтерского учета на этапах технологического цикла промышленных отходов.

Категория «этапы технологического цикла отходов» введена в отечественную практику обращения с отходами межгосударственным стандартом ГОСТ 30773-2001 «Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Этапы технологического цикла», принятом Межгосударственным советом по стандартизации, метрологии и сертификации (протокол № 19 от 24 мая 2001 г.). Данный стандарт был поддержан государственными комитетами по стандартизации таких стран как Республика Беларусь, Российская Федерация, Украина, Азербайджан, Армения, Казахстан, Молдова, Киргизская Республика, Республика Таджикистан, Туркменистан, Республика Узбекистан. Стандарт соответствует Резолюции ОЭСР о трансграничных перемещениях опасных отходов, предназначенных для операций по регенерации с (92) 39 (принята советом 30 марта 1992 г.), Базельской конвенции о контроле за трансграничной перевозкой опасных отходов и их удалением (22 марта 1989 г.). Этапы технологического цикла отходов также подробно прописываются в серии международных стандартов ИСО 14000 «Экологический менеджмент».

Согласно ГОСТ 30773-2001 процесс образования производственных отходов рассматривается в привязке к жизненному циклу изделий, который представляет собой «совокупность взаимосвязанных процессов последовательного изменения состояния изделия от начала исследования и обоснования его разработки до окончания срока эксплуатации». соответствующий вид отходов может образовываться на каждой из стадий жизненного цикла изделия (Исследование и обоснование разработки, разработка, производство, эксплуатация (включая снятие с эксплуатации, списание, передачу, утилизацию, уничтожение) и капитальный ремонт). При этом этапы технологического цикла отходов от конкретного объекта начинаются на этапе его ликвидации после снятия этого объекта с эксплуатации и списания.

Этапом технологического цикла отходов является последовательность процессов обращения с конкретными отходами в период времени от их появления (на стадиях жизненного цикла продукции), паспортизации, сбора, сортировки, транспортирования, хранения (складирования), включая утилизацию и/или захоронение (уничтожение) отхода, до окончания их существования. Выделение этапов технологического цикла отходов является важным не только для организации правильного процесса обращения с отходами, но и для выявления объектов бухгалтерского учета на этих этапах, поскольку каждому из этапов присуща своя специфика. Выделяют 9 этапов технологического цикла отходов, представленные ниже:

Таблица 1.7 - Этапы технологического цикла отходов согласно ГОСТ 30773-2001

Наименование этапа	Содержание этапа
1	2
1. Появление	Появление отходов имеет место в технологических и эксплуатационных процессах, а также от объектов в период их ликвидации.

Окончание таблицы 1.7

1	2
2. Сбор и/или накопление	Сбор и/или накопление объектов и отходов в установленных местах должны проводиться на территории владельца или другой санкционированной территории.
3. Идентификация	Идентификация объектов и отходов может быть визуальной и/или инструментальной по признакам, параметрам, показателям и требованиям, необходимым для подтверждения соответствия конкретного объекта или отхода его описанию.
4. Сортировка (с обезвреживанием)	Разделение и/или смешение отходов согласно определенным критериям на качественно различающиеся составляющие. При необходимости проводят работы по первичному обезвреживанию объектов и отходов.
5. Паспортизация	При паспортизации объектов и отходов заполняют паспорта и регистрируют каталожные описания в соответствии с принятыми формами в национальных органах по стандартизации.
6. Упаковка (и маркировка)	Упаковка объектов и отходов состоит в обеспечении установленными методами и средствами (с помощью укладки в тару или другие емкости, пакетированием, брикетированием с нанесением соответствующей маркировки) целостности и сохранности объектов и отходов в период их сортировки, погрузки, транспортирования, складирования, хранения в установленных местах. Особое внимание должно быть уделено упаковке и маркировке опасных объектов и отходов
7. Транспортирование и складирование	Транспортирование и складирование объектов и отходов должно быть в установленных (санкционированных) местах.
8. Хранение	Хранение объектов и отходов должно быть открытым способом, под навесом, в контейнерах, шахтах и других санкционированных местах.
9. Удаление	Удаление объектов и отходов производят путем утилизации (повторного использования) или захоронения (уничтожения). Первым подэтапом 9-го этапа является утилизация объектов и отходов. На подэтапе утилизации может быть произведена переработка бракованных или вышедших из употребления изделий, их составных частей и отходов от них путем разборки (разукрупнения), переплавки, использования других технологий с обеспечением рециркуляции (восстановления) органической и неорганической составляющих, металлов и металлосоединений для повторного применения в народном хозяйстве, а также с ликвидацией образующихся вновь отходов. Вторым подэтапом 9-го этапа технологического цикла ликвидации опасных и других отходов является их безопасное размещение на соответствующих полигонах или уничтожение, если захоронение отходов угрожает здоровью и жизни людей, и окружающей среде.

Примечание: собственная разработка на основании ГОСТ 30773-2001 [65]

Технологический цикл отходов не может быть одинаковым для всех отходов и подразумевает последовательность технологических процессов ликвидации конкретных отходов. В этой связи не каждый отход проходит все 9 этапов технологического цикла отходов, причем по разным отходам некоторые этапы могут протекать одновременно, а некоторые и вовсе отсутствовать. Так, транспортирование отходов может возникать как на этапе сбора и накопления (этап 2), так и на этапе 7 - транспортирование и складирование. обезвреживание может быть, как на этапе 1, так и на этапе 3. этап 5: паспортизация согласно законодательства РБ осуществляется только при перевозке отходов - перемещение отходов транспортным средством, выполняемое на договорной основе или на других законных основаниях [65]. Этап 7 - транспортирование и складирование, может вообще отсутствовать. этап 9 – удаление, целесообразно разделить на отдельные этапы: использование (для возвратных отходов) и захоронение (уничтожение) (для безвозвратных).

В рамках изученной практики обращения с отходами в организациях Витебской области можно выделить следующие укрупненные этапы жизненного цикла промышленных отходов, оказывающие существенное влияние на систему их бухгалтерского учета:

Таблица 1.8 - Предлагаемые укрупненные этапы жизненного цикла промышленных отходов

Наименование этапа	Содержание этапа	Определение
1	2	3
Этап 1: Появление промышленных отходов	1) Одновременно с идентификацией 2) В некоторых случаях одновременно с обеззараживанием	Идентификация отхода: Деятельность, связанная с определением принадлежности данного объекта к отходам того или иного вида, сопровождающаяся установлением данных о его опасных, ресурсных, технологических и других характеристиках. Идентификация включает классификацию и кодирование отходов.
Этап 2: Сбор и/или накопление промышленных отходов	В некоторых случаях одновременно с обеззараживанием	Деятельность по концентрации отходов в местах временного хранения отходов в целях последующего их удаления.
Этап 3: Рециклинг промышленных отходов (Подготовка отходов к использованию)	Включает в себя сортировку, упаковку, маркировку, расслоение и т.д.	Совокупность технологических операций, совершаемых с отходами, для обеспечения последующего использования отходов в качестве вторичного сырья.
Этап 3: Рециклинг промышленных отходов (Хранение)	Осуществляется с целью дальнейшего использования для возвратных отходов и захоронение (уничтожения) для отходов невозможных к использованию..	Содержание отходов в местах временного хранения отходов, на объектах хранения отходов до их перевозки на объекты захоронения, обезвреживания отходов и (или) на объекты по использованию отходов.

Окончание таблицы 1.8

1	2	3
Этап 3: Рециклинг промышленных отходов (Использование)	1) В собственном производственном процессе 2) Продажа на сторону 3) Безвозмездная передача и т.д.	Применение отходов для производства продукции, энергии, выполнения работ, оказания услуг.
Этап 4: Захоронение (уничтожение) промышленных отходов	1) В том числе транспортировка/перевозка отходов 2) В том числе паспортизация (если есть) транспортировка/перевозка отходов	Изоляция отходов на объектах захоронения отходов в целях предотвращения вредного воздействия отходов, продуктов их взаимодействия и (или) разложения на окружающую среду, здоровье граждан, имущество, находящееся в собственности государства, имущество юридических и физических лиц (далее - имущество), не предусматривающая возможности их дальнейшего использования.

Примечание: собственная разработка на основании Закона № 271-З [61], ГОСТа 30773-2001 [65]

На каждом из этапов жизненного цикла отходов будут возникать объекты бухгалтерского учета. Объектами бухгалтерского учета промышленных отходов являются:

1) Возвратные отходы, поскольку они способны приносить экономическую выгоду организации в будущем, что соответствует критериям признания активов, согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности». При этом возвратные отходы в разрезе этапов технологического цикла представляют собой конечный результат процессов, происходящих на соответствующем этапе (т.е, это продукт этапа на выходе).

Возвратные отходы, согласно приказа Министерства промышленности Республики Беларусь от 05.06.2015 № 273 «Об утверждении Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь», для их признания в качестве таковых, должны соответствовать следующим критериям:

- наличие материально-вещественной формы;
- изменение (утрата) свойств первоначального (исходного) сырья;
- образование в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг;
- дальнейшее использование в производственном процессе (основном или вспомогательном) с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или использование не по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг).

2) Затраты, связанные с осуществлением комплекса мероприятий по использованию или захоронению промышленных отходов, обусловленные спецификой каждого этапа жизненного цикла отходов (стоимость обращения с отходами). Важно отметить, что такие затраты возникают, начиная со второго этапа технологического цикла отходов.

Несмотря на то, что отходы будут признаваться в качестве объектов бухгалтерского учета только при выполнении критериев признания активов, безвозвратные отходы объектом бухгалтерского учета являться не будут, поскольку не обладают способностью приносить экономическую выгоду организации в будущем. Однако затраты, возникающие в связи с их захоронением, будут не только выступать объектом бухгалтерского учета, но и зависеть от объемов и вида таких безвозвратных отходов.

В этой связи необходимо вести оперативный учет безвозвратных отходов в количественном выражении.

В интересах данного исследования рассмотрим особенности идентификации промышленных отходов как объектов бухгалтерского учета на выделенных укрупненных этапах технологического цикла в разрезе следующих видов промышленных отходов:

- 1) Лом и отходы черных и цветных металлов;
- 2) Строительные отходы;
- 3) Отходы, возникающие при зачистке резервуаров.

1) Лом и отходы черных и цветных металлов

Согласно статьи 25 Закона № 271-З захоронение вторичных материальных ресурсов запрещается. Поэтому этап 6 «Захоронение» в обращении с отходами черных и цветных металлов будет отсутствовать.

Сложность идентификации объектов бухгалтерского учета: отходов черных и цветных металлов, и постановки их на учет обусловлена тем, что сами металлы:

- не всегда можно отделить друг от друга;
- не всегда можно отделить от других материалов;
- не всегда можно вообще выделить из состава комбинированного изделия.

В этой связи рассмотрим отходы черных и цветных металлов в следующем порядке:

- a) Отходы черных и цветных металлов, отделимые чистые;
 - b) Отходы цветных металлов (кабельная продукция);
 - c) Отходы черных и цветных металлов в составе комбинированных изделий.
- a) *Отходы черных и цветных металлов, отделимые чистые*

На этапе появления образуются следующие отходы:

- Лом стальной несортированный,
- Лом чугуна несортированный;
- Лом легированной стали в кусковой форме незагрязненный;
- Прочие лом и отходы черных металлов, не вошедшие в группу II А в т.ч. стружка металлическая и др.

Отходы черных и цветных металлов, отделимые чистые проходят следующие этапы: этап 1, этап 2, этап 3, этап 4. Образующиеся отходы на протяжении всех этапов технологического цикла свою материально-вещественную форму не меняют.

b) *Отходы цветных металлов (кабельная продукция)*

Отдельного внимания заслуживает лом кабелей, т.к. и в их составе помимо металла присутствуют другие материалы (пластмасса, ткань, другие металлы).

Среди видов образующихся отходов можно выделить следующее:

- Кабель с алюминиевыми жилами в изоляции;
- Кабель с медными жилами в изоляции.

Отходы черных и цветных металлов, содержащие посторонние материалы проходят этап 1, этап 2, этап 3, этап 4. На этапе использования данные виды отходов изменяют материально-вещественную форму.

c) *Отходы черных и цветных металлов в составе комбинированных изделий*

Разделение комбинированных изделий на конкретные составные части является не возможным или экономически нецелесообразным. В составе комбинированных изделий могут присутствовать как металлы разных видов, так и иные материалы (пластмасса, ткань, другие металлы). Отдельные виды отходов черных и цветных металлов относятся к классу сложно разбираемых (комбинированных) изделий, когда в их составе присутствует черный металл с примесями цветного металла: медь, латунь, бронза, алюминий и пр. К таким отходам относятся: свинцовые аккумуляторы отработанные неповрежденные с не слитым электролитом, лом электродвигателей, лом трубок теплообменников. Отходы черных и цветных металлов в составе комбинированных изделий проходят этап 1, этап 2, этап 3, этап 4. Материально-вещественная форма образовавшихся отходов изменяется на этапе использования. Например, лом двигателя имеет в составе медь. При сдаче электродвигателя в организацию приемки металлов ими принимаются два вида металла (чугун и медь).

2) Строительные отходы

Не каждый вид строительных отходов проходит все укрупненные этапы технологического цикла. Связано это тем, что строительные отходы могут быть как пригодными, так и не пригодными для дальнейшего использования. Строительные отходы, подлежащие дальнейшему использованию, не всегда могут вовлекаться в производственный процесс непосредственно после этапа сбора и/или накопления. Некоторые виды строительных отходов, требуют доведения их до состояния, пригодного к использованию (переработке). В ходе переработки, строительные отходы могут изменять свою материально-вещественную форму, свои количественные и качественные показатели, что несомненно будет отражаться на системе их бухгалтерского учета. Учитывая эти особенности, рассмотрим строительные отходы в следующем порядке:

В практике изучаемых организаций образуются следующие группы строительных отходов:

- Древесные отходы;
- Отходы целлюлозы, бумаги, картона;
- Отходы минерального происхождения (кроме металлических отходов);
- Прочие отходы минерального происхождения, в том числе отходы переработки;
- Отходы пластика, резиносодержащие отходы.

Для каждой указанной группы строительных отходов существуют свои особенности прохождения ими этих этапов жизненного цикла строительных отходов. Учитывая эти особенности, рассмотрим выделенные виды строительных отходов в разрезе этапов жизненного цикла, представленных в таблице 1.9:

Таблица 1.9 - Строительные отходы на этапах жизненного цикла промышленных отходов

Возникающие строительные отходы	Группы строительных отходов	Виды строительного мусора	Этапы жизненного цикла
1	2	3	4
Строительные отходы подлежат переработке для дальнейшего использования	Отходы минерального происхождения (кроме металлических отходов)	Лом/бой бетона, керамзита, железобетона и кирпича	Этап 1: Появление промышленных отходов; Этап 2: Сбор и/или накопление промышленных отходов; Этап 3: Рециклинг промышленных отходов

Продолжение таблицы 1.9

1	2	3	4
Строительные отходы, не подлежащие переработке для дальнейшего использования	Древесные отходы	Опилки и щепа при производстве столярных и фрезерных изделий, отходы древесного строительства, изделия из натуральной древесины, утратившие свои потребительские свойства и др.	Этап 1: Появление промышленных отходов; Этап 2: Сбор и/или накопление промышленных отходов; Этап 3: Рециклинг промышленных отходов.
	Отходы целлюлозы, бумаги, картона	Рубероидные отходы и бумажно-картонные фильтры, пропитанные нефтепродуктами	
	Отходы пластика, резиносодержащие отходы	Полиэтилен	
Строительные отходы, подлежащие утилизации (размещение в накопительных баках, полигонах)	Древесные отходы	Загрязненные древесные отходы	Этап 1: Появление промышленных отходов; Этап 2: Сбор и/или накопление промышленных отходов; Этап 3: Рециклинг промышленных отходов (Хранение); Этап 4: Захоронение (уничтожение) промышленных отходов Так же возможен более короткий жизненный цикл для этих видов отходов: Этап 1: Появление промышленных отходов; Этап 4: Захоронение (уничтожение) промышленных отходов
	Отходы целлюлозы, бумаги, картона	Бумажные и картонные фильтры, пропитанные нефтепродуктами	
	Отходы минерального происхождения (кроме металлических отходов)	Стекло армированное стеклом; Загрязнение стекловолокна; Стеклобойное «Триплекс»; Песок, загрязненный неорганическими веществами (кислоты, щелочи, соли и др.); Отходы химчистки гаражей, автостоянок, стоянок транспорта; Отходы теплоизоляционных асбестосодержащих изделий; Шлам газоочистки	
	Прочие отходы минерального происхождения, в том числе отходы переработки	Комбинированные строительные отходы, строительные отходы от ликвидации зданий	
Отходы пластика, резиносодержащие отходы	Отходы стекловаты, Материал протирочный, загрязненный маслами (содержание масла 15% и более), Отходы паронита Отходы ионообменных смол; фторопласт; Отходы труб, шлангов из вулканизированной резины		

Окончание таблицы 1.9

1	2	3	4
Смешанные строительные отходы	Виды строительных отходов, подлежащие дальнейшему использованию, при переработке которых будут образовываться не только новые виды строительных отходов (для использования), но и отходы, подлежащие захоронению - нефтехимический комплекс не образуется		Этап 1: Появление промышленных отходов; Этап 2: Сбор и/или накопление промышленных отходов; Этап 3: Рециклинг промышленных отходов; Этап 4: Захоронение (уничтожение) промышленных отходов

Примечание: собственная разработка авторов [66]

3) Отходы, образующиеся при очистке резервуаров

Среди этапов технологического процесса очистки резервуаров, извлечения остаточных нефтепродуктов из продуктов очистки оборудования и вовлечения их в переработку можно выделить следующие:

Этап 1: Вскрытие (очистка резервуаров, т.е. физическое отделение технологического остатка для дальнейшего хранения в промежуточном резервуаре);

Этап 2: Сбор и накопление (Временное хранение технологического остатка в отбойном резервуаре до накопления достаточного объема для переработки);

Этап 3: Подготовка отходов к использованию (Утилизация технологического остатка, выделение нефтепродуктов из продуктов очистки и вовлечение их в переработку);

Этап 5: Использование (в части вовлечения в переработку нефтяных остатков);

Этап 6: Захоронение (утилизация отходов невозможна для дальнейшего использования).

На 1-м этапе объектом учета отходов будет технологический остаток, который затем переходит на 2-й этап, где помещается в разделительный резервуар для дальнейшего сбора и временного хранения с целью накопления достаточного объема для последующей переработки.

На 1 этапе определяются следующие объекты учета:

- Сжиженный остаток;
- Технологический остаток.

Следует отметить, что полученный «жидкий остаток», являющийся объектом учета, не является отходом, так как является полноценным нефтепродуктом и используется по назначению.

Технологический остаток, полученный в результате очистки резервуара, также подлежит учету.

На этапе 3 «Подготовка отходов к использованию» путем разделения и последующего обезвреживания формируются следующие объекты учета:

1. Используемое вторичное сырье:

Вторичное сырье, т.е. пищевая продукция (пригодные к употреблению нефтепродукты);

2. Безвозвратные отходы (технологические потери), подлежащие захоронению, так

называемые донные отложения, шламы) - неорганическая часть (ржавчина, ил, песок и др.).

При этом использованные утилизируемые отходы будут переведены в этап 4 «Использование», а безвозвратные – в этап 5 «Захоронение (уничтожение/захоронение)».

Результаты исследования будут представлены в таблице в разрезе объектов учета, возникающих на этапах жизненного цикла промышленных отходов:

Таблица 1.10 - Идентификация объектов учета на стадиях технологического цикла промышленных отходов

Этапы жизненного цикла	Объекты бухгалтерского учета	
	Промышленные отходы	Стоимость обращения с промышленными отходами
1	2	3
ЛОМ И ОТХОДЫ ЧЕРНЫХ И ЦВЕТНЫХ МЕТАЛЛОВ		
Отходы черных и цветных металлов, разделенные дочиста		
Появление	Лом стальной несортированный; Лом чугуна литой несортированный; Прочий лом и отходы черных металлов, не входящие в группу II А; Лом алюминиевый несортированный; Лом медных сплавов несортированный; Лом бронзы несортированный; Лом латуни несортированный; Лом и отходы свинца (без свинцовых аккумуляторов)	Затраты на выполненные работы
Сбор и накопление		Затраты на сбор и накопление
Подготовка к использованию		Затраты на подготовку отходов к использованию
Промежуточное хранение		Затраты на хранение
Использование		Стоимость использования
Отходы цветных металлов (кабельная продукция)		
Появление	Лом кабельной продукции; Кабели и провода с медными жилами в полиэтиленовой, полистирольной и резиновой изоляции; Кабели и провода с алюминиевыми жилами в бумажной изоляции; Кабель с алюминиевой оболочкой и медным сердечником	Затраты на выполненные работы
Сбор и накопление		Затраты на сбор и накопление
Подготовка к использованию		Затраты на подготовку отходов к использованию
Промежуточное хранение		Затраты на хранение
Использование		Стоимость использования
Отходы черных и цветных металлов в комбинированных изделиях		
Появление	Термометры ртутные отработанные; Используемые ртутные лампы; Используются компактные люминесцентные лампы (энергосберегающие); Свинцовые аккумуляторы б/у в целости и с неслитым электролитом; Лом электродвигателей	Затраты на выполненные работы
Сбор и накопление		Затраты на сбор и накопление
Подготовка к использованию		Затраты на подготовку отходов к использованию
Промежуточное хранение		Затраты на хранение

Продолжение таблицы 1.10

1	2	3
Использование	Отходы черных и цветных металлов по видам	Стоимость использования
СТРОИТЕЛЬНЫЕ ОТХОДЫ		
Строительные отходы подлежат переработке для дальнейшего использования		
Появление	Отходы минерального происхождения (кроме отходов металлов): лом бетона, керамзита, железобетона и кирпича	Затраты на выполненные работы
Сбор и накопление		Затраты на сбор и накопление
Подготовка к использованию	Новый вид отходов после переработки: щебень различных фракций, кирпичная крошка и др.	Затраты на подготовку отходов к использованию
Промежуточное хранение		Затраты на хранение
Использование		Стоимость использования
Строительные отходы, не подлежащие переработке для дальнейшего использования		
Появление	Различные виды древесных отходов, макулатура, бумага, картон, отходы пластика, резиносодержащие отходы	Затраты на выполненные работы
Сбор и накопление		Затраты на сбор и накопление
Подготовка к использованию		Затраты на подготовку отходов к использованию
Промежуточное хранение		Затраты на хранение
Использование		Стоимость использования
Строительные отходы, подлежащие утилизации (размещение в накопительных баках, полигонах)		
Появление	Загрязненные древесные отходы, бумажные и картонные фильтры, пропитанные нефтепродуктами, стеклопакеты; стекловолокно загрязнено; отходы стекла «триплекс»; песок, загрязненный неорганическими веществами (кислоты, щелочи, соли и др.); отходы химчистки гаражей, автостоянок, стоянок транспорта; отходы теплоизоляционных асбестосодержащих изделий; шламы газоочистки, комбинированные строительные отходы, строительные отходы от ликвидации зданий, отходы стекловаты, обтирочный материал, загрязненный маслами (содержание масла 15% и более), отходы паронитовых отходов	Затраты на выполненные работы
Сбор и накопление		Затраты на сбор и накопление
Промежуточное хранение		Затраты на хранение
Захоронение		Затраты на захоронение

Окончание таблицы 1.10

1	2	3
	ионообменных смол; фторопласт; отходы труб, шлангов из вулканизированной резины	
ОТХОДЫ ОТ ОЧИСТКИ РЕЗЕРВУАРОВ		
Появление	Технологический остаток	А) Затраты на подготовительные работы Б) Затраты на уборку С) Затраты на утилизацию отходов
Сбор и накопление	Восполняемый технологический остаток	А) Затраты на подготовительные работы Б) Затраты на зачистку С) Затраты на утилизацию отходов Д) Затраты, связанные с потерями при хранении Д) Налоги и сборы Ф) Затраты на хранение
Подготовка к использованию	Возвратное сырье	А) Затраты на очистку сепарационной емкости и сепарацию технологического остатка
Промежуточное хранение	Возвратное сырье - Перерабатываемые отходы; - захваченный продукт;	А) Дополнительные затраты на повторное вовлечение в оборот Б) Расходы на передачу воды на очистные сооружения
Захоронение	Необратимые отходы, подлежащие утилизации (донные отложения, шламы) - неорганическая часть (ржавчина, ил, песок и др.)	А) Расходы на транспортировку отходов Б) Затраты на хранение

Примечание: собственная разработка

Таким образом, в ходе проведенного исследования решались следующие задачи:

1. Представлена обобщенная классификация промышленных отходов для целей учета и разработаны подходы к классификации отдельных видов отходов: лом и отходы черных и цветных металлов, строительные отходы и отходы, образующиеся при очистке водоемов;

2. Выделены этапы жизненного цикла промышленных отходов, а также особенности разделения этих этапов в разрезе видов отходов;

3. Научно обоснованы подходы к идентификации объектов учета, возникающих на этапах жизненного цикла: промышленные отходы и стоимость их обращения, а также выявлены объекты учета на этапах утилизации различных видов отходов: лом и отходы черных и цветных металлов, строительный мусор и отходы, образующиеся при очистке водоемов.

1.3 Экономико-правовые методы регулирования отношений сервитута

В условиях ограниченности ресурсов особую значимость приобретают экономико-

правовые средства, позволяющие наиболее эффективно и рационально сочетать право собственности и иные вещные права на имущество. Одним из таких средств выступает институт сервитута.

Как категория права сервитут закреплен в Республике Беларусь достаточно давно, однако в практической деятельности субъектов хозяйствования до сих пор не нашел достаточно широкого распространения, в то время как опыт зарубежных стран свидетельствует о широких возможностях его применения, в том числе для решения социальных (сервитуты проезда, сервитуты парковки) и экологических задач (экологические сервитуты сохранения биологического разнообразия).

Очевидно, что развитие института сервитута невозможно без применения механизмов экономического регулирования сервитутных правоотношений. Для формирования данных механизмов следует рассмотреть правовую природу сервитута, определить экономическую сущность сервитутных отношений и провести сравнительный анализ сервитута с иными правоотношениями.

С целью решения данных задач необходимо, прежде всего, сформулировать определение категории «сервитут».

В методологии науки принципиально важным является различие между реальным и номинальным определениями. С помощью реальных определений предметы выделяются по их специфическим характеристикам (свойствам и отношениям). С помощью номинальных определений вводятся новые термины в науку как сокращения для более сложных выражений.

Номинальные и реальные определения различаются по своим задачам: объяснить значение термина или раскрыть существенные признаки предмета. [67, с.398]

Несмотря на то, что понятие сервитута не является новым для гражданского законодательства Республики Беларусь, в нормативных правовых актах содержится лишь номинальное определение исследуемой дефиниции, раскрывающее значение понятия «сервитут», но не позволяющее выделить его существенные признаки. Так, в соответствии со статьей 268 Гражданского кодекса Республики Беларусь «собственник недвижимого имущества вправе требовать от собственника соседнего недвижимого имущества, а в необходимых случаях – и от собственника другого недвижимого имущества предоставления права ограниченного пользования недвижимым имуществом (сервитута)». [68, ст.268]

Аналогичные подходы к трактовке категории «сервитут» содержатся в законодательствах Российской Федерации, Украины, Республики Казахстан.

В частности, согласно статье 274 Гражданского кодекса Российской Федерации «собственник недвижимого имущества (земельного участка, другой недвижимости) вправе требовать от собственника соседнего земельного участка, а в необходимых случаях и от собственника другого земельного участка (соседнего участка) предоставления права ограниченного пользования соседним участком(сервитута)». [69, ст.274]

Гражданский кодекс Украины в главе 32 «Право пользования чужим имуществом» содержит норму, согласно которой сервитут представляет собой право пользования чужим имуществом, которое «может быть установлено относительно земельного участка, других естественных ресурсов (земельный сервитут) или другого недвижимого имущества для удовлетворения потребностей других лиц, которые не могут быть удовлетворены другим способом». [70, ст.401]

В Гражданском кодексе Республики Казахстан сервитут определяется как одно из вещных прав лиц, не являющихся собственниками, а именно: «... право ограниченного

целевого пользования чужой недвижимостью». [71, ст.195]

Очевидно, что в рассмотренных трактовках категории «сервитут» не раскрываются существенные признаки сервитутов, а лишь дается указание на принадлежность сервитута к объектам ограниченных вещных прав.

Реальное определение сервитута, раскрывающее существенные признаки исследуемой категории, представлено в Проекте изменений раздела II Гражданского кодекса Российской Федерации. Согласно статье 301 «Понятие сервитута» «земельный участок, здание, строение или сооружение (служащая вещь) могут быть обременены правом ограниченного пользования управомоченного лица (сервитутом) для осуществления принадлежащего этому лицу права собственности на земельный участок, здание, строение или сооружение, в том числе незавершенным строительством (господствующая вещь), если использование такого земельного участка, здания, строения или сооружения по назначению невозможно без установления сервитута» [72, ст.301].

В специальной юридической и экономической литературе и справочных изданиях встречаются как номинальные, так и реальные определения исследуемой категории.

Перечень существующих подходов к интерпретации дефиниции «сервитут» представлен в таблице 1.11.

Таблица 1.11. – Подходы к трактовке категории «сервитут»

Название литературного источника / автор, год	Определение категории «сервитут»
1	2
Специальная справочная литература	
Большой толковый словарь русского языка / Д.Н. Ушаков, 1940	1) Право пользования чужой собственностью в определенных пределах; 2) Ограничение права собственника в использовании своей собственности в определенном отношении. [73]
Однотомный большой юридический словарь / А.Б. Борисов, 2012	(от лат. <i>servitus</i> – обязанность, обязательство, повинность) – особый вид ограниченного вещного права, заключающийся в праве пользоваться (в установленных пределах) чужой вещью. Чаще всего сервитут – право ограниченного пользования чужим земельным участком. В некоторых случаях сервитутом обременяются здания, сооружения и другое недвижимое имущество. [74, с.644]
Словарь экономических терминов / 2010	(от лат. <i>servitus</i> – обязанность, обязательство, повинность) – установленное законом или предусмотренное договором право ограниченного пользования чужим земельным участком и строениями со стороны лиц, не являющихся их собственниками, но вынужденных прибегать к такому пользованию вследствие объективных обстоятельств. [75]
Большой энциклопедический словарь / А.М. Прохоров, 2004	(от лат. <i>servitus</i> – рабство, подчиненность), в римском, а также в праве ряда современных государств – установленное законом ограниченное право пользования чужим имуществом (например, право прохода по земельному участку соседа). [76, с.1094]

Продолжение таблицы 1.11

1	2
Большая советская энциклопедия	(от лат. <i>servitus</i> , род. падеж <i>servitutis</i> – рабство, подчинённость), особый вид вещного права, заключающийся в праве пользоваться в установленных пределах чужой вещью или ограничивать её собственника в определённом отношении. [77]
Политическая наука: Словарь-справочник / И.И Санжаревский, 2010	(от лат. <i>servitus</i> - рабство, подчиненность) в римском, а также в праве ряда современных государств – установленное законом ограниченное право пользования чужим имуществом (например, право прохода по земельному участку соседа). [78]
Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, 1999	Установленное законом или предусмотренное договором право частичного пользования земельным участком и строениями со стороны лиц, не являющихся их собственниками, но вынужденных прибегать к такому пользованию вследствие объективных обстоятельств. Например, если единственный колодец расположен на участке земли, принадлежащем собственнику, то проходом к колодцу вынуждены пользоваться и другие жители. [79]
Новый словарь иностранных слов / Е.Н. Захаренко, 2008	Признанное в законодательстве ряда государств право пользования чужим имуществом в определенных пределах (например, право прохода, проезда через соседний участок земли) или право на ограничение собственника в определенном отношении (например, запрещение прорубать из дома окно в чужой двор и т.п.). [80]
Новый толково-словообразовательный словарь русского языка /Т.Ф. Ефремова, 2000	Признанное в ряде государств право пользования чужой собственностью в определенных пределах, а также право на ограничение собственника в определенном отношении. [81, с. 844]
Энциклопедический словарь экономики и права	(от лат. <i>servitus</i> – обязанность, обязательство, повинность) – установленное законом или предусмотренное договором право ограниченного пользования чужим земельным участком и строениями со стороны лиц, не являющихся их собственниками, но вынужденных прибегать к такому пользованию вследствие объективных обстоятельств. [82]
Капитал. Энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко, 2009	1) установленное законом или договором право пользования чужим имуществом в определенных пределах (например, право прохода, проезда через соседний участок земли) – положительный сервитут, или право на ограничение собственника в определенном отношении (например, запрещение возводить строения, которые могут препятствовать доступу на соседний участок света и воздуха) – отрицательный сервитут; 2) ограничение территориального суверенитета одного

Окончание таблицы 1.11

1	2
	государства в пользу другого государства или других государств – международный сервитут. [83]
Монографии, учебники, учебные пособия и специальная периодическая литература	
Энциклопедия юриста /Ю.Г. Жариков, 2005	(лат. servitus, servitutis – рабство, подчиненность) обременение собственника недвижимости в пользу других лиц, т.е. предоставление им права ограниченного пользования этой недвижимостью. [84, с.117]
Земельное право / В.И. Решетников, 2003	Право ограниченного пользования чужим земельным участком. [85, с.64]
Экономическая сущность сервитута как объекта бухгалтерского учета и его классификация / М.В. Примакова, 2015	Вещное право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом в строго ограниченном объеме и пределах, определенных необходимостью его установления и осуществления. [86, с.111]
Гражданское право / Е.А. Суханов, 2011	Возникающее на основе соглашения собственников соседних участков право ограниченного пользования соседним земельным участком. [87]
Сервитутное право и правоотношение / А.Г. Ананьев, 2006	Право, возникающее из договора или заменяющего его судебного решения, на ту часть чужого недвижимого имущества, без пользования которой обладатель сервитута не может осуществлять свои права собственности либо иного титульного владения. [88, с.30]
Оценка соразмерной платы за пользование сервитутом / А.А. Бакулина, 2016	Неимущественное, неисключительное право законного участия в пользовании землей или недвижимым имуществом, принадлежащим другому лицу. [89, с.35]
Вещное право / Л.В. Щенникова, 2001	Обременение земельного участка, которое может заключаться как в ограниченных полномочиях по его использованию другим собственником, так и в ограничении собственных полномочий. [90, с.165]
Сервитут в гражданском праве / И.В. Афанасьев, 2018	Право на вещь, обладателю которого предоставляется господство над вещью лишь в определенном отношении, выраженное в ограниченном пользовании этой вещью. [91, с.42]
Экономическая оценка имущества предприятия / И.В. Щитникова, 2005	Юридически закрепленное право ограниченного пользования объектом имущества, находящегося во владении другого лица. Сервитутом являются те ограничения или допуски, которые передаются вместе с вещными правами на земельный участок. [92, с.13]

Примечание: собственная разработка на основании изучения справочной, специальной экономической и гражданско-правовой литературы и электронных ресурсов

Как следует из таблицы 1.11, существует множество подходов к трактовке исследуемой дефиниции отечественными и зарубежными учеными, которые можно свести к трем основным.

В рамках первого подхода сервитут трактуется по аналогии с трактовкой,

представленной в гражданском законодательстве как один из видов ограниченного вещного права (А.Б. Борисов, И.И. Санжаревский, В.Г. Гавриленко, А.Г. Ананьев и др.).

Представители второго подхода (Ю.Г. Жариков, Л.Б. Шейнин, Л.В. Щенникова) под сервитутом понимают обременение имущества (ограничение права собственности).

Третий подход является результатом синтеза двух вышепредставленных подходов. Представители данного направления (М.В. Примакова, Т.Ф. Ефремова и др.) рассматривают сервитут одновременно и с позиции собственника имущества, на которое установлен сервитут, и с позиции владельца сервитута, т.е. трактуют сервитут как ограниченное вещное право владельца сервитута, реализующееся за счет ограничения права собственности владельца недвижимости в использовании своего имущества.

На наш взгляд, наиболее полно содержание сервитута раскрывается в рамках третьего подхода.

Обобщив определения, представленные в таблице 1.11, представим наиболее полное определение сервитута: «сервитут – это ограниченное вещное право пользования чужим недвижимым имуществом в строго ограниченном объеме и пределах, возникающее из договора или судебного решения за счет ограничения права собственности владельца недвижимости, обремененной сервитутом».

Однако, все вышеперечисленные подходы отражают, главным образом, юридический подход к содержанию категории «сервитут».

Для целей настоящего исследования недостаточно ограничиваться исключительно юридической трактовкой исследуемой дефиниции, т.к. она не позволяет в полной мере раскрыть экономическое содержание объекта исследования, что будет препятствовать разработке единой концепции механизмов регулирования сервитута, разработке классификации его видов, а также установлению общего порядка определения платы за пользования чужим имуществом.

С этой целью следует, прежде всего, выделить существенные признаки сервитутов и провести сравнительный анализ сервитута с иными правоотношениями.

Согласно статье 217 Гражданского кодекса Республики Беларусь сервитут относится к числу ограниченных вещных прав [68, ст.217]. В гражданском законодательстве вещное право принято рассматривать в объективном и субъективном смыслах.

В объективном смысле вещное право представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения по принадлежности вещи определенным субъектам, осуществление правомочий владения, пользования и распоряжения вещью в пределах, установленных законодательством, путем непосредственного воздействия на вещь.

В субъективном смысле вещное право представляет собой юридически обеспеченную возможность управомоченного субъекта – обладателя вещного права – владеть, пользоваться и распоряжаться индивидуально-определенной вещью своей волей и в своем интересе в пределах, установленных действующим законодательством.

Вещное право является имущественным правом и может быть реализовано в форме абсолютного или ограниченного вещного права.

Абсолютное вещное право реализуется, главным образом, в форме права собственности. Оно является абсолютным, так как точно известен собственник (управомоченное лицо), все остальные лица по отношению к собственнику выступают в качестве обязанных.

Право собственности представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих отношения по поводу присвоения и принадлежности материальных благ

определенному лицу или лицам, осуществления собственником правомочий владения, пользования и распоряжения вещью своей волей и в своем интересе, независимо от других лиц. [93, с.204]

Содержание права собственности составляют правомочия владения, пользования и распоряжения, принадлежащие собственнику имущества.

Правомочие владения реализуется в форме юридически обеспеченной возможности собственника обладать вещью, иметь ее у себя физически, господствовать над ней.

Правомочие пользования обеспечивает возможность извлечения из вещи ее полезных свойств, выгоды, получение доходов.

Правомочие распоряжения – это юридически обеспеченная возможность совершать в отношении имущества любые действия, определять правовую судьбу вещи. [94]

Ограниченные вещные права – это «права на чужие вещи, производные и зависимые от прав собственника, имеющие различное содержание, но всегда ограниченное по сравнению с правом собственности, реализуемые независимо от воли собственника, а также всех иных лиц и пользующиеся абсолютной защитой от любого нарушителя, в том числе и от собственника» [90]

Т.е. ограниченное вещное право представляет собой «право на чужую вещь», уже присвоенную другим лицом (собственником), а потому содержание такого субъективного права всегда в определенной мере ограничено.

К числу основных существенных признаков вещных прав гражданская наука относит следующие:

- юридическая связь субъекта с вещью, господство над ней. В рамках ограниченного вещного права данный признак реализуется в том, что субъект вещного права имеет господство над чужой вещью, а не над поведением другого лица, то есть реализует свое право вне зависимости от действий других лиц;

- возникновение права в отношении вещи (имущества), т.е. объектом вещного права является индивидуально-определенная вещь (имущество);

- возможность обладателя вещного права удовлетворить свой интерес без посредства других лиц;

- пассивная обязанность третьих лиц, а именно обязанность иных лиц не препятствовать осуществлению обладателем вещного права принадлежащих ему правомочий;

- абсолютный характер защиты, т.е. обязанность признания вещного права всеми и каждым и вытекающая из этого возможность защиты против всякого нарушителя с помощью специальных вещно-правовых исков;

- право следования, т.е. вещные права сохраняются даже в случае смены собственника соответствующей вещи;

- публичность вещного права;

- бессрочный характер и др. [95, с. 41]

Среди наиболее существенных отличительных признаков сервитута как ограниченного вещного права выделяют:

- 1) ограниченность сервитута: предоставляемые сервитутом возможности всегда являются гораздо более узкими по сравнению с правомочиями собственника;

- 2) зависимость сервитута: сервитут не может быть самостоятельным предметом купли-продажи, залога и не может передаваться каким-либо способом лицам, не являющимся собственниками недвижимого имущества, для обеспечения использования которого сервитут установлен;

3) право следования: в случае перехода прав на недвижимое имущество, обремененное сервитутом, к другому лицу сервитут сохраняется, то есть сервитут, обременяя объект недвижимости, всегда следует за правом собственности на него;

4) обязательность сервитута: в случае не достижения соглашения об установлении или условиях сервитута спор разрешается судом по иску лица, требующего установления сервитута;

5) публичность сервитута, которая состоит в том, что сервитут (его возникновение, переход и прекращение) подлежит государственной регистрации в Едином государственном реестре, данные которого доступны всем третьим лицам. [86, с. 112]

Однако, несмотря на то, что Гражданский кодекс относит сервитут к объектам вещных прав, в гражданско-правовой литературе не прекращается дискуссия о соотношении вещных и обязательственных прав. Особенно остро данная проблема проявляется в сравнении сервитута и аренды.

Большинство авторов (И.В. Афанасьев [95, с. 43], Ю.Д. Матвеев [96], Е.А. Суханов [97, с. 60], Е.Г. Семенова [98], Т.С. Петровская [99]) придерживается классической позиции, считая, что сервитут представляет собой ограниченное вещное право, которое представляет собой право на чужую вещь, уже присвоенную другим лицом (собственником).

В частности, И.В. Афанасьев подчеркивает, что даже «при наличии некоторых признаков обязательств сервитут не может быть отнесен к таковым, поскольку необходимо учитывать все известные признаки вещных прав, отличающие их от обязательств: содержание вещных прав определяется законом; господство лица над вещью, а не над поведением обязанного лица и др.» [95, с. 43]

Такие авторы, как О.А. Поротикова [100], А.Г. Ананьев [88], Я.С. Солодова [101], Л.Г. Ефимова [102, с. 35-44], напротив, полагают, что сервитут обладает обязательственным характером, т.е. представляет собой смешанное вещно-обязательственное правоотношение.

Так, по мнению Л.Г. Ефимовой, «порой трудно однозначно определить, какое перед нами право: вещное с элементами обязательственного или, наоборот, обязательственное с элементами вещного». [102, с. 41]

Представим сравнительную характеристику сервитута и аренды. В качестве критериев сравнения рассмотрим юридические основания, характер возникновения и прекращения, документальное оформление сервитутных и арендных операций и другие.

Согласно Гражданскому Кодексу Республики Беларусь, сервитут является ограниченным вещным правом и регламентируется статьями 268, 269 Гражданского кодекса Республики Беларусь. Аренда относится к одному из видов обязательств и регламентируется нормами главы 34 «Аренда».

По общему правилу, обладатель ограниченного вещного права имеет возможность использовать чужое имущество в определенных пределах без участия иных лиц. В обязательственных отношениях управомоченное лицо может удовлетворить свой интерес лишь с помощью определенных действий обязанного лица. Однако следует отметить, после заключения договора аренды арендатор имеет возможность самостоятельно без участия арендатора использовать объект аренды.

Из определения договора аренды следует, что арендатор имеет право владения и пользования (или только пользования) имуществом. [68, ст. 577]. Сервитут обладает меньшим объемом правомочий, в частности отсутствием правомочия владения чужим имуществом. Общим для сервитута, как и для аренды, является отсутствие правомочия

распоряжения имуществом, присущее исключительно собственнику. [68, ст. 268]

Для реализации сервитута необходимо наличие двух объектов – объект, для которого он устанавливается (господствующая вещь), и объект, в пользу которого он устанавливается (служашая вещь).

И, как отмечает И.В. Афанасьев, пользование служашей вещью при сервитуте должно: приносить новое качество господствующей вещи, которое отсутствовало в ней без сервитута, и осуществляться наиболее экономичным способом; не должно полностью или в значительной мере лишать собственника служашей вещи возможности использовать ее по назначению, а также затруднять ее использование настолько, что служашая вещь утрачивает свое назначение. [91, с. 37]

При этом в соответствии с законодательством Республики Беларусь сервитут может устанавливаться исключительно в отношении земельных участков и иного недвижимого имущества. [68, ст. 268]

Перечень объектов аренды несколько шире. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и иные имущественные комплексы, капитальные строения (здания, сооружения), изолированные помещения, машино-места, их части, определенные сторонами в договоре, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи). [68, ст. 578]

Т.е. сервитут может существовать только в отношении недвижимой вещи. Арендные отношения могут быть установлены также и на движимые вещи.

Рассмотрим стороны сервитута и арендных отношений. Статьи Гражданского кодекса Республики Беларусь о сервитуте не дают наименований сторонам сервитутных отношений, однако теория гражданского права их обозначает как сервитуарий (лицо, в пользу которого установлен сервитут) и собственник, или, реже, сервитутодатель (собственник обремененного сервитутом имущества). [93, с. 240] Собственник недвижимости, обремененной сервитутом, должен претерпевать определенные ограничения своих прав. Обременение сервитутом недвижимой вещи не лишает собственника служашей вещи прав владения, пользования и распоряжения ею. Сервитут обременяет не собственника, а именно вещь. В качестве сторон сервитутных отношений могут выступать как юридические, так и физические лица.

Сторонами арендных отношений выступают арендодатель (лицо, предоставляющее имущество во временное владение и пользование) и арендатор (лицо, принимающее по договору имущество во временное владение и пользование).

Сервитут устанавливается путем соглашения сторон в случае, если у одной из сторон возникает необходимость пользования чужой вещью. В то время как арендные отношения возникают исключительно на добровольной основе путем соглашения сторон при наличии спроса и предложения объекта аренды. Возможно также установление сервитута по решению суда в случае спора, что является результатом социальной значимости данного института. [103, с. 37]

Сравнивая сроки существования сервитута и аренды, необходимо отметить, что сервитуты, как и большинство вещных прав, являются бессрочными, т.е. в договоре сервитута не предусмотрен определенный срок существования сервитута. Аренда, как и другие виды обязательств, изначально рассчитана на относительно недолгий срок.

В соответствии со статьей 268 Гражданского кодекса Республики Беларусь, собственник недвижимого имущества, обремененного сервитутом, вправе требовать от лиц, в интересах которых установлен сервитут, соразмерную плату за пользование недвижимым

имуществом. [68, ст. 268] Т.е. сервитут может устанавливаться как на возмездной, так и на безвозмездной основе. Размер платежа устанавливается собственником в размере, соизмеримом использованию недвижимости (чаще всего это небольшая сумма, призванная компенсировать причиняемые ему неудобства). В отличие от сервитута договор аренды заключается по общему правилу на платной основе. [68, ст. 577] Стоимость аренды, способ ее уплаты и периодичность определяются договором аренды.

Согласно законодательству Республики Беларусь после установления сервитута он подлежит обязательной государственной регистрации в порядке, установленном законодательством о государственной регистрации недвижимого имущества. [68, ст. 268] Такая регистрация, как отмечает И.А. Емелькина, носит правоподтверждающий и правопорождающий характер. [104, с. 75] Схожая процедура происходит при заключении договора аренды недвижимого имущества – он подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации. [68, ст. 580]

Основанием для прекращения сервитута является отпадение оснований, по которым он был установлен. Другим основанием для прекращения сервитута является невозможность собственника служащей вещи использовать ее в соответствии с ее назначением в результате обременения сервитутом.

Существенным отличием сервитута от аренды является и то, что сервитут является неотчуждаемым, т.е. сервитут не может быть самостоятельным предметом купли-продажи, залога и каким-либо способом передаваться другим лицам. В свою очередь, арендатор вправе отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив. [103, с. 40]

Обобщим результаты сравнительного анализа сервитута и арендных отношений в таблице 1.12.

Таблица 1.12 – Сравнительная характеристика сервитута и арендных отношений

Критерии сравнения	Сервитут	Аренда
1	2	3
Юридическое основание	Вещное право	Обязательство
Объем правомочий	Право пользования	Право владения и пользования или право пользования
Объект	Земельные участки и объекты недвижимости	Как движимое, так и недвижимое имущество (за исключением потребляемого)
Субъекты	Нет закрепленного в законодательстве названия. Используется сервитутодатель (собственник) и сервитуарий	Арендодатель, арендатор
Условие возникновения	Обязательное наличие потребности в пользовании чужой вещью	Отсутствует наличие обязательной потребность в заключении
Характер возникновения	Добровольный (соглашение сторон) либо обязательный (по решению суда в случае спора сторон)	Добровольный (соглашение сторон)

Окончание таблицы 1.12

1	2	3
Срок	Постоянный или до прекращения необходимости в существовании сервитута.	Определяется договором аренды.
Документальное оформление	Договор сервитута или судебное решение	Договор аренды
Плата за использование имущества	Не является обязательной	Обязательно вносится
Возможность получения прибыли	Не предполагается, т.к. платеж призван компенсировать неудобства собственника	Предполагается
Возможность расторжения	Отсутствие оснований, по которым ранее был установлен сервитут, или невозможность собственника служащей вещи использовать ее в соответствии с назначением	Окончание срока договора аренды, прекращение оснований заключения договора аренды и иные
Наличие обязательной государственной регистрации	Да	Да

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной литературы, электронных ресурсов и нормативных правовых актов

Из сравнительного анализа сервитутных и арендных операций, результаты которого представлены в таблице 1.12, можно сделать вывод о наличии определенных сходств между арендными отношениями и сервитутными операциями. Оба этих понятия обозначают право пользования имуществом, принадлежащим другому лицу. Однако гражданско-правовое содержание этих категорий не тождественно.

В рамках настоящего исследования автор придерживается концепции правового разграничения сервитута и аренды, обусловленного гражданско-правовой природой данных объектов. В тоже время, экономическая природа сервитута, на наш взгляд, не тождественна его правовому содержанию и представляет собой сочетание вещного права с элементами обязательственного правоотношения, реализующегося путем договорных отношений.

Таким образом, на наш взгляд, в качестве объекта экономической науки более правомерно рассматривать не сервитут как один из видов ограниченных вещных прав, а *сервитутные отношения*, под которыми следует понимать отношения, возникающие вследствие возникновения потребности пользования чужим имуществом, между собственником данного имущества и лицом, имеющим потребность в его использовании, по поводу права пользования имуществом собственника в ограниченном объеме и пределах.

Разработка классификации сервитутов позволит систематизировать знания о сервитутах путем выделения упорядоченных групп, по которым будут распределены сервитуты на основании их сходства и различия в определенных свойствах.

В настоящее время не разработано единой общепризнанной классификации сервитутов. Гражданский кодекс Республики Беларусь не предусматривает выделение тех или иных видов сервитута.

Однако в статье 45 Кодекса Республики Беларусь о земле предусматривается, что «земельный сервитут может устанавливаться на определенный срок (срочный земельный сервитут) и на неопределенный срок (постоянный земельный сервитут). Если в договоре о земельном сервитуте или постановлении суда об установлении земельного сервитута срок его действия не указан, земельный сервитут считается постоянным» [105, ст. 45].

Полагаем, правомерно применять данные нормы не только по отношению к земельным сервитутам, но и также к сервитутам, установленным на иные объекты недвижимости. Таким образом, если в договоре о сервитуте или постановлении суда об установлении сервитута срок его действия не указан, сервитут считается постоянным. Срочный сервитут может устанавливаться для проведения временных работ, например, осуществления прокладки трубопровода на территории участка, находящегося в собственности. [106, с. 71]

Действующий Гражданский кодекс Российской Федерации также не предусматривает классификации сервитутов. Однако в Проекте изменений раздела II Гражданского кодекса Российской Федерации, подготовленного Советом при Президенте Российской Федерации по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства в соответствии с разработанной Концепцией развития гражданского законодательства Российской Федерации, одна из глав посвящена вопросам сервитутов. Согласно статье 301⁸ «Виды сервитутов», могут устанавливаться сервитуты следующих видов: перемещения (прохода, прогона скота и проезда), строительные (стройки и опоры), мелиорации, горные и коммунальные. [72]

Сервитуты перемещения могут предусматривать права прохода, прогона скота или проезда. Сервитут прохода позволяет осуществить проход людей и перемещение вещей для личного пользования через служащий объект недвижимого имущества для нужд собственника господствующей вещи. Сервитут прогона скота позволяет осуществлять перемещение скота и проход людей через служащую вещь без применения транспортных средств. Сервитут проезда позволяет осуществлять проход людей, прогон скота, проезд и перемещение грузов через служащую вещь с возможностью улучшения земельного участка для обеспечения нормальных условий эксплуатации транспортных средств. Условиями сервитута перемещения могут быть определены обязательные для собственника господствующей вещи ограничения по высоте, ширине, характеру покрытия, предельно допустимой нагрузке на существующие или создаваемые сооружения, используемые для осуществления сервитута. [72, ст. 301⁹]

Сервитут стройки допускает временное размещение в границах служащей вещи в целях проведения работ строительных лесов, строительных машин и механизмов, иного необходимого оборудования, производство земляных работ в целях доступа к подземной части здания, строения или сооружения, являющегося господствующей вещью, с последующим восстановлением служащей вещи. Сервитут стройки устанавливается на период строительства, капитального ремонта или реконструкции здания или сооружения при недостаточности земельного участка для осуществления строительных работ. При использовании здания или сооружения, расположенного в границах служащей вещи, для опоры конструкций здания или сооружения, возводимого или реконструируемого в границах господствующей вещи, может устанавливаться сервитут опоры. [72, ст. 301¹⁰]

Сервитут мелиорации позволяет осуществлять отведение и подведение грунтовых и поверхностных вод, вод от наземных и подземных источников при необходимости осушения или обводнения земельного участка. С этой целью обладатель сервитута вправе устраивать сток воды и проводить для его устройства необходимые земляные работы,

осуществлять строительство наземных, надземных или подземных сооружений, их эксплуатацию, текущий и капитальный ремонт.

В силу горного сервитута допускается создание и размещение в границах служащей вещи оборудования и сооружений в целях осуществления добычи полезных ископаемых шахтным методом и (или) методом бурения. Горный сервитут не предоставляет право вести добычу полезных ископаемых открытым (карьерным) способом и размещать в границах служащей вещи отходы производства (отвалы горных пород, шламохранилища, хвостохранилища). [72, ст. 301¹¹]

В силу коммунального сервитута собственник господствующей вещи вправе осуществлять строительные, эксплуатационные, ремонтные, восстановительные работы в отношении объекта коммунального назначения, осуществлять его реконструкцию в границах служащей вещи, для чего может производить земляные работы, размещать специальную технику, устройства и приспособления, необходимые для осуществления сервитута. [72, ст. 301¹²]

Предусматривается, что после утверждения новой редакции Гражданского кодекса установление сервитутов, не предусмотренных во втором разделе Гражданского кодекса, будет недопустимо.

Гражданский кодекс Франции выделяет три категории сервитутов (статья 639 Гражданского кодекса Франции):

1. Сервитуты, вытекающие из естественного положения места нахождения. Примеры: сток воды, линия границы;

2. Сервитуты, устанавливаемые законом. Объект этих сервитутов: общественное или коммунальное хозяйство. Это градостроительные и коммунальные сервитуты, спланированные для пользы физических лиц. Примеры: сервитуты коммуникационных связей, сервитуты канализационных сооружений, сервитуты права прохода в случае анклава и другие;

3. Традиционный сервитут. Согласно гражданскому кодексу Франции собственник имеет право устанавливать на свое имущество или в его пользу любые сервитуты при условии, что они не противоречат общественному порядку. Такие сервитуты могут быть созданы или изменены только нотариальным актом, который должен быть опубликован, чтобы иметь силу для третьих лиц и для последующих владельцев. [107]

В юридической литературе наиболее часто выделяют следующие основания для классификации сервитутов: содержание сервитутов, назначение сервитутов, способ осуществления сервитутов, их обозначение и другие.

Одним из наиболее распространенных критериев для классификации сервитутов является принадлежность сервитутов земельному участку либо конкретному лицу, что позволяет делить их на вещные (предиальные, земельные, реальные) и личные. Различие этих сервитутов проводится по субъекту прав: личный сервитут принадлежит определенному лицу, предиальный (земельный, реальный) сервитут принадлежит лицу как собственнику земельного участка. [89, с. 54]

В отдельных зарубежных странах в зависимости от основания назначения предиальных сервитутов выделяют сельские сервитуты, в которых господствующий участок располагается в сельской местности, и городские сервитуты – господствующий участок располагается в городской местности.

Как подчеркивает И.В. Афанасьев, в юридической литературе имеет место мнение о том, что практической необходимости в делении сервитутов на городские и сельские нет [91, с. 106]. Не согласимся с данным утверждением. На наш взгляд, данное деление вполне

обоснованно для целей бухгалтерского учета, в частности для целей налогообложения. Отнесение объектов, обремененных сервитутом, к той или иной местности может оказать влияние на методику расчета налогов на недвижимость или землю, применение корректирующих коэффициентов к ставкам налогов или налоговых льгот.

В зависимости от того, в пользу каких лиц (чьих интересов) устанавливаются сервитуты, они делятся на частные и публичные.

Публичные сервитуты могут устанавливаться для:

1) размещения объектов электросетевого хозяйства, тепловых сетей, водопроводных сетей, сетей водоотведения, линий и сооружений связи, линейных объектов системы газоснабжения, нефтепроводов и нефтепродуктопроводов;

2) складирования строительных и иных материалов, размещения временных или вспомогательных сооружений, которые необходимы для обеспечения строительства, реконструкции, ремонта объектов транспортной инфраструктуры;

3) устройства пересечений автомобильных дорог или железнодорожных путей с железнодорожными путями общего пользования;

4) размещения автомобильных дорог и железнодорожных путей в туннелях;

5) проведения инженерных изысканий в целях подготовки документации по планировке территории.

По способу осуществления в зависимости от действий человека сервитуты делятся на непрерывные и прерывающиеся. Непрерывные сервитуты действуют на протяжении долгого времени, и для этого не нужно участие человека. Сюда можно отнести сервитуты водопровода (когда поступление воды осуществляется посредством специальных коммуникаций), либо сервитут опоры строения. Прерывающиеся сервитуты зависят от действий человека и не могут осуществляться без его участия, например, право прохода либо черпание воды из колодца (без коммуникаций).

По основанию своего обозначения сервитуты делятся на явные и неявные. Первые проявляют себя через явные внешние признаки, которые доступны обычному взгляду человека и раскрывают характер использования сервитутов. Неявные сервитуты не имеют внешнего признака своего существования, их нельзя увидеть, визуально они как будто не существуют. К таким, например, можно отнести запрет возводить строения на чужом земельном участке. [91, с. 107]

В.И. Решетников делит сервитуты на обязательные (при отсутствии других вариантов использования земель) и сервитуты в целях удобства (если такие варианты имеются). [85, с. 57]

В рамках следующей классификации сервитуты делятся на негативные и положительные (утвердительные).

Негативные сервитуты запрещают владельцу производить на обремененной земле некоторые действия, которые он, в случае отсутствия сервитута, мог бы производить на законных основаниях (например, осуществлять застройку выше разрешенного уровня).

Положительные сервитуты позволяют владельцу сервитута производить с имуществом, обремененным сервитутом, определенные действия. В некоторых странах утвердительный сервитут обязывает владельца обремененной сервитутом собственности выполнять определенные положительные действия, обусловленные наличием сервитута. Данная классификация базируется из возможности усматривать сервитут как двуликое явление, обязывающее одного (одних), но ограничивающее другого (других).

Сервитут может быть взаимным когда право пользования соседским имуществом предоставляется обоюдно, (например, дорога через соседние участки) или односторонним,

когда только одна из сторон имеет право пользования чужим имуществом.

В последние годы достаточно часто встречается деление сервитутов на добровольные и принудительные. Под добровольными понимаются сервитуты, для которых существует неопределенное число разновидностей и действует принцип договорной автономии (в пределах общей схемы сервитута). Под принудительными понимаются сервитуты, фундаментальные характеристики которых определены законодателем, с учетом того, что только в их отношении предусмотрена «обязательность» установления по инициативе сервитуариев, в том числе в судебном порядке. [108, с. 106]

Еще одним критерием классификации сервитутов является возможность установления платы за пользование чужим имуществом. В рамках данного классификационного признака сервитуты бывают возмездные, предполагающие взимание платы за предоставление права пользования имуществом третьих лиц, и безвозмездные, т.е. не предполагающие получение платежа собственником имущества, обремененного сервитутом.

Обобщим вышеперечисленные подходы к классификации сервитутов в таблице 1.13.

Таблица 1.13 – Классификация сервитутов

Критерий классификации	Виды сервитутов	Характеристика
1	2	3
Срок действия сервитута	Срочный	Установлен на определенный срок
	Постоянный	Установлен на неопределенный срок
Тип объектов правоотношений	Вещный сельский	Устанавливается на земельный участок, находящийся в сельской местности
	Вещный городской	Устанавливается на земельный участок, находящийся в городе
	Личный	Принадлежит определенному лицу
Основание назначения сервитутов	Сервитут перемещения	Включает в себя сервитуты прохода, прогона скота и проезда
	Строительный сервитут	Устанавливается в целях проведения строительных работ
	Сервитут мелиорации	Установлен для осушения или оводнения земельного участка
	Горный сервитут	Установлен с целью разведки и/или добычи полезных ископаемых
	Коммунальный сервитут	Установлен для осуществления строительных, эксплуатационных, ремонтных работ в отношении объекта коммунального назначения
Тип субъектов правоотношений	Частный	Установлен в интересах определенного лица (круга лиц)
	Публичный	Установлен в интересах неопределенного круга лиц
Вид ограничения прав собственника имущества	Негативный	Запрещает собственнику имущества осуществлять определенные действия со своим имуществом
	Положительный (утвердительный)	Позволяет сервитуарию использовать имущество, обремененное сервитутом

Окончание таблицы 1.13

1	2	3
Зависимость от действий человека	Непрерывный	Действуют без участия человека
	Прерывающийся	Действуют с участием человека
Основания обозначения сервитута	Явный	Проявляет себя через явные внешние признаки
	Неявный	Не имеет внешнего признака своего существования, не визуализируется
Тип необходимости установления	Обязательный	Отсутствуют варианты использования имущества
	В целях удобства	Имеются другие варианты использования имущества
Количество сторон взаимных отношений	Взаимный	Каждая из сторон сервитутных отношений имеет право пользования чужим имуществом
	Односторонний	Только одна из сторон имеет право пользования чужим имуществом
Способ формирования сервитута	Добровольный	Сформирован в результате заключения договора
	Принудительный	Сформирован в результате решения суда
Возможность взимания платы	Возмездный	Взимается плата за пользование чужим имуществом
	Безвозмездный	Плата за пользование чужим имуществом не взимается

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной литературы, электронных ресурсов и нормативных правовых актов

Несмотря на довольно значительный перечень рассмотренных классификационных признаков, он, тем не менее, не отражает всего многообразия видов сервитутов, встречающихся в практической деятельности субъектов хозяйствования. В тоже время классификация, представленная в таблице 1.13, может способствовать, на наш взгляд, развитию аналитического учета операций, связанных с установлением и использованием сервитута, совершенствованию методик оценки сервитута и более точной идентификации сервитута как объекта бухгалтерского учета.

Следует отметить, что несмотря на возросший в научной среде интерес к содержанию сервитута, его оценке и правовой природе законодательные нормы Республики Беларусь все еще недостаточно полно регламентируют возникающие вопросы. Так основными нормативными правовыми актами в Республике Беларусь, регламентирующими вопросы содержания сервитутов, являются Гражданский кодекс Республики Беларусь и Кодекс Республики Беларусь о земле.

В частности, в Гражданском кодексе Республики Беларусь сервитуту посвящены три статьи в которых закрепляется право субъектов гражданских правоотношений на ограниченное пользование недвижимым имуществом другого субъекта (сервитут), гарантируется сохранение сервитута в случае перехода прав на недвижимое имущество, которое обременено этим сервитутом, к другому лицу и предусматриваются основания для прекращения сервитута. [68, ст.268-270]

Иной информации, регламентирующей отношения сервитута, в Гражданском кодексе Республики Беларусь не содержится.

Несколько шире рассмотрены вопросы сервитута в Кодексе Республики Беларусь о земле. Данный документ устанавливает определение термина «земельный сервитут», а также закрепляет условия ограничения (обременения) прав на земельный участок, закрепляет гражданские права и обязанности сторон отношений сервитута и правовые механизмы его реализации. [105, ст.1, 19]

Следует подчеркнуть отсутствие отдельного нормативного правового акта, описывающего методику определения размера платежа, устанавливаемого за право пользования имуществом третьих лиц, и методику отражения сервитутных операций на счетах бухгалтерского учета.

Таким образом, несмотря на то, что вопросам развития сервитутных отношений посвящено значительное количество публикаций в специальной, учебной, гражданско-правовой, экономической литературе и научной периодике, на сегодняшний день ряд вопросов, касающихся экономического содержания сервитутов, все еще остается открытым и требует научного осмысления и дальнейшего развития.

Проведенное теоретическое исследование экономико-правовой сущности сервитутов позволило:

– дифференцировать содержание дефиниции «сервитут» как правовой и экономической категорий, что позволило уточнить определение сервитута как правовой категории и дать авторское определение понятию «сервитутные отношения» как объекту экономической науки;

– выявить отличительные признаки сервитута в системе вещных прав и обязательственных правоотношений, что позволит в дальнейшем идентифицировать сервитут как объект бухгалтерского учета;

– на основе анализа и обобщения информации, представленной в литературных источниках, предложить классификацию сервитутов, способствующую развитию аналитического учета операций, связанных с установлением и использованием сервитута.

1.4 Секьюритизация активов как объект бухгалтерского учета: экономическая сущность и проблемное поле

В настоящее время секьюритизация активов как инновационная техника финансирования содержит тенденцию к оптимизации данных источников с учётом возрастающей роли инструментов рынка ценных бумаг и управления рисками активов за счёт отделения их друг от друга. Фактически появление института секьюритизации является одной из вех на пути тысячелетнего процесса поиска обеспечения, начавшегося ещё с греческой *hypotheca* (ипотеки) и получившего развитие в институтах Римского права *pignus* (залог), *feducia* (передача титула) и непосредственно *hypotheca*. Эволюция видов обеспечения от залога без передачи предмета залога (*Non possessory security interest*) к трастовым свидетельствам (*Trust receipt*) знаменует собой многолетнюю тенденцию ускорения оборачиваемости активов. Поиск обеспечения, снижение уровня ответственности, ускорение оборачиваемости финансовых ресурсов и поиск дешёвых источников финансирования – все эти стремления нашли своё отражение в секьюритизации активов. Секьюритизация возникла на фоне развития следующих тенденций:

- развитие рынка ценных бумаг;
- развитие индустрии финансового и фондового инжиниринга;
- тенденции международной либерализации и интеграции рынка;

- ужесточение банковских нормативов и требований к собственным средствам и структуре капитала банков, что вызвало необходимость «оздоровления» их балансов путем исключения из активов долгосрочных обязательств заемщиков;
- потребность рынка (инвесторов) в новых структурированных финансовых инструментах.

В широком смысле под секьюритизацией понимают инновационный процесс преобразования неликвидных активов в ликвидные ценные бумаги. Эту направленность секьюритизации можно рассматривать как форму проявления общей тенденции усиления роли ценных бумаг на финансовых рынках. [112, с. 267].

Профессор, заведующий кафедрой ценных бумаг и финансового инжиниринга Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации Б.Б. Рубцов отмечает, что термин «секьюритизация» может иметь и более узкое значение: процесс «переупаковки» относительно однородных, но малоликвидных активов в своеобразные пулы и выпуска взамен ценных бумаг, которые продаются новым инвесторам [125].

В классической трактовке секьюритизация, как инновационная техника финансирования представляет собой, выделение активов, отраженных на балансе, в отдельный финансовый пул для последующих трансакций. Первоначально подобные сделки касались только закладных под недвижимость, а с 1980-х годов они получили широкое распространение (ссуды под залог транспортных средств, лизинговые контракты, коммерческие закладные и др.).

Широкое использование секьюритизации привело к таким положительным результатам как: рост уровня обеспечения жильем, повышение доступности кредитов для предприятий и населения, снижение их стоимости.

В течение последних лет Белорусский финансовый рынок претерпел существенные изменения с позиции развития многочисленных финансовых инструментов, направленных на повышение эффективности. С точки зрения современной ситуации в области финансирования, концепция секьюритизации активов представляет значительный интерес.

С 1 июля 2018 года в Беларуси появился институт секьюритизации. Использование подобных сделок предусмотрено Указом Президента РБ №154 «О финансировании коммерческих организаций под уступку прав (требований)», подписанным 11 мая 2017 года.

Порядок ведения бухгалтерского учёта секьюритизации активов регулируется Постановлением Минфина от 22.12.2018 № 74 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты».

Использование механизма секьюритизации открывает перспективы для формирующихся рынков, обеспечивая устойчивость экономической системы путем распределения рисков по всему финансовому сектору. Следует отметить, что в настоящее время кредитные институты индустриально развитых стран акцент в своей деятельности делают на работе по управлению рисками, используя для этих целей финансовые инструменты (ценные бумаги).

В Республике Беларусь согласно Указа №154 организации смогут «продать свою дебиторскую задолженность в установленном порядке, чтобы получить деньги для финансирования». Для более подробного исследования сущности понятия «секьюритизация» рассмотрим, как определяют данную категорию различные авторы.

Представим данные в таблице 1.14.

Таблица 1.14 – Подходы к определению сущности понятия «секьюритизация»

Название литературного источника	Определение
1	2
Нормативные документы Республики Беларусь и Российской Федерации	
Указ Президента РБ 11 мая 2017 г. № 154	«Секьюритизация - это финансирование специальной финансовой организацией инициатора (инициаторов) под уступку прав (требований) за счет средств, привлеченных путем эмиссии облигаций, либо с последующей эмиссией облигаций» [109, с. 1]
Международные стандарты финансовой отчетности	
Международные Стандарты Финансовой Отчётности (IAS) 32 «Финансовые инструменты»	«...это метод продажи заимодавцем кредитов (и других будущих потоков) третьим лицам с тем, чтобы немедленно получить денежные средства» [110, с.5]
Словари и энциклопедии	
Словарь банковских терминов и понятий	«...это финансирование определённых активов при помощи выпуска ценных бумаг. Слово происходит от английского securities –«ценные бумаги». Секьюритизированными могут быть, например, ипотечные займы, автокредиты, лизинговые активы и т. д.» [111, с. 297]
Специальная литература по бухгалтерскому учету	
Мировые финансы/ Питер Сталкер	«...это превращение чего угодно, например, банковского кредита в приносящую прибыль ценную бумагу, которую можно перепродать кому-либо ещё» [113, с. 208]
Основы риск-менеджмента/ Гэлаи Д., Круи М., Марк Р.	«...это процесс, посредством которого денежные потоки преобразуются из розничного портфеля (например, платежи по ипотечному кредиту), портфеля ипотечных кредитов в выплаты по ценным бумагам посредством различных законодательных процедур и инструментов финансовой инженерии»[114, с. 264]
Корпоративный финансовый менеджмент. Учебно-практическое пособие/ Лимитовский М. А., Паламарчук В. П., Лобанова Е. Н., Лобанова Е. Н.	«...это передача компанией какого-либо процесса (функции, работы) или его части сторонней организации (часто специально созданной компании специального назначения, SPV - specialpurposevehicle). В данном случае таким передаваемым процессом является управление финансовыми активами (обычно дебиторской задолженностью). Под имеющуюся у компании дебиторскую задолженностью она выпускает долговые ценные бумаги» [115, с. 686]
Банковское дело/ Жуков Е.	«...это продажа долговых требований банка по выданным кредитам посредством выпуска ценных бумаг. [116, с. 354]
Факторинг и секьюритизация финансовых активов/ Солдатова Анна	«...это механизм уступки денежного требования или финансирование под уступку денежного требования — новый институт гражданского права» [117, с. 457]

Окончание таблицы 1.14

1	2
Финансовые рынки и институты. Учебник для бакалавров/ Михайленко М.Н., Жилкина А.Н.	«...это перемещение кредитных операций с кредитного рынка на рынок ценных бумаг, что обеспечивает снижение затрат по привлечению кредитных ресурсов» [118, с. 204]
Финансы/ Ковалёва А. М.	«...это замена соглашений о займах и кредитных договоров на ценные бумаги должника (реципиента). В мировой практике применяется для повышения инвестиционной привлекательности долговых обязательств, расширения базы потенциальных инвесторов, служит инструментом реструктуризации долгов как одного из приемов управления государственным долгом» [119, с. 314]
Международные валютно-кредитные отношения. Учебник и практикум/ Звонова Е.А.	«...это замена традиционных кредитных инструментов и операций финансовыми, сопровождающаяся активизацией работы на фондовом рынке» [120, с. 428]
Словарь банковских и финансовых терминов (часть 2)/ Фаруки Ш.	«...это процесс трансформации ссуд и других видов дебиторской задолженности в ценные бумаги» [121, с. 395]
Мировая экономика и международные экономические отношения. Учебник для бакалавров/ Щенин Р. К.	«...это процесс преобразования ссуд, долговых обязательств и других видов наличных денежных поступлений в долговые инструменты, обращающиеся на рынке или принимающие формы ссудного капитала» [122, с. 303]
Страхование/ Орналук-Малицкая Л. А.	«...это выпуск, в том числе, страховщиками ценных бумаг, как правило облигаций, в целях привлечения дополнительного капитала, который необходим при наступлении катастрофических или иных рисков. Наиболее популярном видом секьюритизации являются так называемые катастрофические облигации, которые приносят доход в соответствии с результатами деятельности» [123, с. 496]

Примечание: собственная разработка на основании изученной экономической литературы

Таким образом, большинство экспертов считают, что секьюритизация: механизм по привлечению средств, при котором оригинатор (по Указу № 154 - инициатор) формирует и обособляет определенное имущество, права от своих хозяйственных операций, списывает их с баланса предприятия и передает другому специальному лицу – SpecialPurposeVehicle (SPV) (согласно Указу № 154 - СФО специальная финансовая организация), для рефинансирования таких активов на финансовом рынке, что выражается в выпуске обеспеченных активами ценных бумаг.

Участниками сделки секьюритизации являются:

- Должник – лицо, имеющее денежное обязательство перед инициатором;
- Оригинатор - (банк-инициатор);
- SPV (СФО, специальная финансовая организация);

- Инвестор, приобретающий обеспеченные ценные бумаги;
- Специализированный депозитарий – оказание, в соответствии с законодательством, услуг по учету выделенных активов, прав на них, а также их хранению исходя из характера выделенных активов и требований законодательства (далее – учет и хранение выделенных активов).



Рисунок 1.1 Классическая схема секьюритизации

Примечание: источник [124]

Для установления подходов проанализируем, как характеризуют сущность понятия «секьюритизация» различные авторы.

Представим данные в таблице 1.15.

Таблица 1.15 – Анализ сущности понятия «секьюритизация».

Авторы	Цель проведения		Инструменты проведения	
	Передача рисков 3-му лицу	Доступ к финансированию	Необходимость создания специального юридического лица	Выпуск и реализация ценных бумаг
1	2	3	4	5
1. Указ Президента РФ 11 мая 2017 г. № 154 [109, с. 1]	+	+	+	+
2. Международные Стандарты Финансовой Отчётности (IAS) 32 «Фин. инструменты» [110, с.5]	-	+	+	-
3. Словарь банковских терминов и понятий [111, с. 297]	-	-	-	+
4. Рынок ценных бумаг/ Берзон Н. И. [112, с. 267]	+	-	-	+
5. Мировые финансы/ Питер Сталкер [113, с. 208]	-	+	-	+

Окончание таблицы 1.15

1	2	3	4	5
6. Основы риск-менеджмента/ Гэлаи Д., Круи М., Марк Р.»[114, с. 264]	-	-	+	+
7. Корпоративный финансовый менеджмент. Учебно-практическое пособие/ Лимитовский М. А., Паламарчук В. П., Лобанова Е. Н., Лобанова Е. Н.[115, с. 686]	-	-	+	+
8. Банковское дело/ Жуков Е. [116, с. 354]	-	-	-	-
9. Факторинг и секьюритизация финансовых активов/ Солдатова Анна[117, с. 457]	-	-	-	-
10. Финансовые рынки и институты. Учебник для бакалавров/ Михайленко М.Н., Жилкина А.Н.[118, с.204]	-	+	-	-
11. Финансы/ Ковалёва А. М.[119, с. 314]	-	+	-	+
12. Международные валютно-кредитные отношения. Учебник и практикум/ Звонова Е.А.[120, с. 428]	-	+	-	+
13. Словарь банковских и финансовых терминов (часть 2)/ Фаруки Ш. [121, с. 395]	-	-	-	+
14. Мировая экономика и международные экономические отношения. Учебник для бакалавров/ Щенин Р. К. [122, с. 303]	-	+	-	+
15. Страхование/ Орналюк-Малицкая Л. А.[123, с. 496]	-	+	-	+
Итого	10%	20%	10%	60%

Примечание: собственная разработка на основании изученной экономической литературы

Рассмотрев анализ сущности понятия «секьюритизация», приведенный в таблице 1.16, мы можем выделить 4 основных подхода к сущности понятия «секьюритизация», один из которых – бухгалтерский рассмотрим ниже более подробно. Представим эти подходы в таблице 1.16.

Таблица 1.16 – Подходы к сущности понятия «секьюритизация»

Подходы	Сущность подхода	Авторы, источники
Экономический	«...это реальный способ мобилизации «длинных» ресурсов для кредитования, так как она позволяет избежать несоответствия активов и пассивов по срокам, а следовательно, снижает риски кредитного учреждения, в частности риск снижения его ликвидности, рыночный риск или риск изменения рыночных процентных ставок по различным статьям активов и пассивов.»	1. Финансовый менеджмент страховых организаций. Учебник для вузов/ Архипов А. П. [118, с. 207], 2. Страхование/ Орнлюк-Малицкая Л. А. [123, с. 496],
Юридический	«Секьюритизация активов – это система норм, позволяющая снижать правовые и экономические риски, возникающие при рефинансировании активов, посредством размещения ценных бумаг.»	1. Указ Президента РБ 11 мая 2017 г. № 154 [109, с. 1], 2. Банковское дело/ Жуков Е. [116, с. 354], 3. Факторинг и секьюритизация финансовых активов/ Солдатова Анна [117, с. 457].
Бухгалтерский	«...это инновационная техника финансирования, при которой происходит списание финансовых активов с баланса предприятия (банка), отделение от остального имущества и передача SPV (СФО), а затем их рефинансирование посредством выпуска и размещения ценных бумаг, либо путем получения синдицированного кредита. При секьюритизации активов в центре внимания оказываются балансовые активы.»	1. https://utmagazine.ru/posts/1134-sekyuritizaciya-korotko-o-glavnom.htm [126], 2. https://nbrb.by/bv/articles/10475.pdf [127].
Динамический	«...это процесс, посредством которого активы трансформируются в ликвидные ценные бумаги.»	1. Мировые финансы/ Питер Сталкер [113, с. 208], 2. Основы риск-менеджмента/ Гэлаи Д., Круи М., Марк Р.» [114, с. 264], 3. Корпоративный финансовый менеджмент. Учебно-практическое пособие/ Лимитовский М. А., [115, с. 686].

Примечание: собственная разработка на основании изучения экономической литературы

По информации таблицы 1.16 можно сделать вывод том, что в данном исследовании показаны три основных компонента, составляющие экономическую сущность секьюритизации:

- рефинансирование деятельности;
- управление рисками;
- управление ликвидностью.

Источники информации, указанные выше, представлены в виде емких, специфичных и узкопрофильных работ и публикаций зарубежных и отечественных ученых. Если проанализировать эти работы, то можно увидеть, что эксперты независимо друг от друга выделяют одни и те же тенденции, компоненты и т.п. Обобщив их, можно сделать вывод о том, что:

Секьюритизация – это процесс, при котором различные виды активов, обеспечивающие процентный доход (жилищные и коммерческие ипотечные кредиты, автокредиты, кредиты на обучение и т.д.) объединяются в пул, на основе которого выпускаются ценные бумаги и размещаются среди широкого круга инвесторов.

Таким образом по результатам проведенного исследования можно сделать следующий вывод, что формулирование определений, основополагающих понятий лишь начало на пути оптимизации стандартов выработки учетной политики сделок секьюритизации.

Инструмент секьюритизации является для Республики Беларусь новым источником долгосрочного финансирования и пока не обладает достаточно развитой законодательной базой и судебным регулированием.

Секьюритизация активов предполагает эмиссию ценных бумаг, в обеспечение которых идут кредитные требования, находящиеся на балансе банка или иные денежные требования, в случае, если речь идёт о небанковской организации. Расширение ресурсной базы за счёт увеличение собственного или привлечённого капитала неминуемо отразится в пассивной части баланса. Секьюритизация активов предполагает привлечение финансирования в новой форме, с использованием активов, находящихся на балансе. Здесь в центре внимания находятся балансовые активы. Секьюритизация активов – финансирование, обеспеченное активами.

Термин «секьюритизация» прочно вошёл в финансовую литературу и практику. Практически все изученные нами определения секьюритизации активов можно условно поделить на две группы. В первую группу входят определения, выделяющие секьюритизацию активов в качестве способа «превращения» необращаемых активов в обращаемые посредством фондовых рынков. Вторая группа включает определения, описывающие механизм секьюритизации активов как ряд последовательных шагов.

Проанализировав подавляющее большинство исследований нашей темы можно назвать следующие основные компоненты, составляющие экономическую сущность секьюритизации, её состав:

- внутренняя секьюритизация;
- трансграничная секьюритизация;
- долгосрочная секьюритизация финансовых активов;
- краткосрочная секьюритизация финансовых активов.
- долгосрочная секьюритизация финансовых обязательств;
- краткосрочная секьюритизация финансовых обязательств.

Для того чтобы чётко детализировать предмет исследования разработаем классификацию секьюритизации как объекта бухгалтерского учета. Предлагаемая

классификации согласуется с требованиями НСБУ № 74 от 22.12.2018 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» и внесении дополнений и изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь» (далее – постановление № 74, НСБУ № 74) в направлении развития бухгалтерского учёта финансовых инструментов.

По территориальному расположению эмитента относительно originатора выделяются:

- внутренняя (с местонахождением в одной стране);
- трансграничная (с местонахождением в разных странах).

По сроку погашения финансовых активов на:

- долгосрочная;
- краткосрочная.

По сроку погашения финансовых обязательств на:

- долгосрочная;
- краткосрочная.

По типу прекращения признания активов (будет ли выделенный актив списан с баланса): балансовая и внебалансовая.

В учетной практике используются различные критерии по классификации финансовых активов, учитывающих влияние на организацию бухгалтерского учета и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – БФО).

Рассмотрим в таблице 1.17 элементы и статьи баланса, включающие секьюритизацию как объект бухгалтерского учета.

Таблица 1.17 – Элементы и статьи баланса, включающие секьюритизацию как объект бухгалтерского учета

Активы		Обязательства	
Долгосрочные активы, учитываемые на счёте «Долгосрочные финансовые вложения».	Краткосрочные активы и– учитываемые на счёте «Краткосрочные финансовые вложения».	Долгосрочные обязательства – учитываемые на счёте 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	Краткосрочные обязательства – В бух. балансе по статье «Краткосрочные кредиты и займы» (стр. 610) учитываемые на счёте 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Примечание: собственная разработка на основании изученной экономической литературы

Результаты проведенного исследования позволяют нам сделать вывод о том, что секьюритизация широким пониманием – это один из способов финансирования или, точнее выражаясь, рефинансирования, будущих поступлений. Речь идет о процессе, при котором активы списываются с баланса инициатора, отделяются от остального имущества и продаются некоему специальному посреднику (Special Purpose Vehicle — SPV) или СФО (специальной финансовой организации согласно указа № 154), который, в свою очередь, выпускает ценные бумаги (обычно это долговые обязательства), обеспеченные этими активами, и реализует их на рынке.

В узком - секьюритизация предусматривает преобразование различных видов денежных обязательств в ценные бумаги. Следует подчеркнуть, что секьюритизация, как любой иной финансовый механизм, имеет преимущества и недостатки. Рассмотрим их в таблице 1.18.

Таблица 1.18 – Преимущества и недостатки секьюритизации активов

Положительные стороны секьюритизации	Отрицательные стороны секьюритизации
Возможность непосредственного доступа к мировому финансовому рынку	Возможность формирования неконтролируемого количества сделок (финансовая пирамида)
Возможность финансирования за счёт продажи выделенного пула активов	Разрыв связи между денежным активом и финансовым потоком
Снижение стоимости привлекаемого финансирования	Неконтролируемое изменение финансовых потоков как внутри страны, так и между странами
Улучшает показатели баланса originатора	Глобальный характер распространения финансовых ошибок, влекущих за собой финансовый кризис
Способность получения доступа к различным источникам финансирования	

Примечание: собственная разработка на основании изученной экономической литературы

Отметим, что при проведении секьюритизации активов необходимо учитывать ряд ограничений, объективно возникающих при ее использовании:

- сложности в реализации эмитированных облигаций из-за недостатка долгосрочных ресурсов на финансовом рынке Беларуси;
- дороговизна операций секьюритизации вследствие отсутствия национальных рейтинговых агентств по оценке активов;
- необходимость повышенных требований к выделяемым активам в силу неустойчивого финансового положения заемщиков и др.

Хочется добавить, что сделки секьюритизации представляют собой большие возможности в части стимулирования развития реального сектора экономики на базе диверсификации источников финансирования и уменьшения их стоимости, активизации развития коммерческих предприятий на фоне улучшения формирования ресурсной базы, оживления финансового рынка страны за счёт расширения круга инвесторов.

В заключении обратим ваше внимание на то, что результаты проведенного исследования секьюритизации, как объекта бухгалтерского учёта, установления её состава, разработки классификации позволяют нам сделать вывод о том, что она представляет собой процесс по привлечению средств, при котором инициатор формирует и обособляет определенное имущество или права от своих хозяйственных операций, списывает их со своего баланса и продаёт их другому специальному лицу - специальной финансовой организации, для рефинансирования таких активов на финансовом рынке, что выражается в выпуске обеспеченных активами ценных бумаг. Различают: внутреннюю, трансграничную, долгосрочную секьюритизацию финансовых активов, краткосрочную секьюритизацию финансовых активов, долгосрочную секьюритизацию финансовых обязательств и краткосрочную секьюритизацию финансовых обязательств.

Классифицируют данный механизм по территориальному признаку, по сроку погашения финансовых активов, по сроку погашения финансовых обязательств и по типу прекращения признания активов.

1.5 Теоретико-методологические аспекты модернизации предприятия как объекта бухгалтерского учета и анализа

1.5.1 Учетно-аналитические проблемы управления модернизацией предприятия в контексте современной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь

Активизация модернизационных процессов в Республике Беларусь предусмотрена Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь до 2035 года и Государственной программой инновационного развития Республики Беларусь на 2016 – 2020 годы, в которых представлены этапы проведения модернизации и основные направления ее осуществления как на уровне национальной экономики, т.е. макроуровне, так и в хозяйственной деятельности организаций, т.е. микроуровне.

Значение модернизации предприятия в контексте устойчивого развития страны следует рассматривать в соответствии с векторами экономического роста, выделенными в Национальной стратегии, – цифровой и «зеленой» экономикой.

Модернизация предприятия в Республике Беларусь включает:

✓ в рамках цифровизации – интеграцию в промышленный комплекс информационных технологий нового поколения и производственных интегрированных систем (промышленные роботы и аддитивное производственное оборудование, цифровые и облачные технологии, интеллектуальное («умное») оборудование, интеллектуальное управление процессом производства и качеством продукции);

✓ в рамках экологизации - внедрение «зеленых» технологий и оборудования (наращивание использования технологий возобновляемой энергетики (в том числе биоэнергетики, ветроэнергетики, энергии солнца), внедрение инноваций и бизнес-моделей замкнутого цикла использования ресурсов, основанных на дематериализации, повторном использовании отходов путем переработки их в новые ресурсы, совместном потреблении и др.) [128, 129]

Однако концептуальным ядром НСУР-2030 является модель устойчивого развития, обеспечивающая гармонизацию отношений в триаде «человек – окружающая среда – экономика». Соответственно, значение модернизации предприятия в контексте устойчивого развития будет проявляться через взаимосвязанную систему социальных, экономических и экологических отношений (рисунок 1.2).



Рисунок 1.2. – Значение модернизации предприятия в контексте концепции устойчивого развития Республики Беларусь

Примечание – Собственная разработка на основании [128, 129]

В соответствии с рисунком 1.2. концепция модернизации предприятия должна быть ориентирована на системный подход, раскрывающий развитие трёх взаимосвязанных компонентов общего потенциала национальной системы устойчивого развития: социального, экономического и экологического.

Залогом успешной интенсификации всех отраслей народного хозяйства (промышленность, сельское хозяйство, транспорт, связь и др.) и развития белорусской инновационной экономики является наличие соответствующего технико-технологического базиса.

Анализ статистических данных о состоянии основных средств и затратах на их модернизацию в Республике Беларусь за 2016-2018 гг. представлен в таблице 1.19.

Таблица 1.19. – Статистические данные о состоянии основных средств и затратах на их модернизацию в Республике Беларусь за 2016-2018 гг., млн руб.

Показатель	2016	2017	2018	Среднегодовой темп роста, %
1	2	3	4	5
Первоначальная стоимость основных средств*	205627	223532	243895	105,85
Удельный вес накопленной амортизации в первоначальной стоимости основных средств*, %	41,0	42,0	43,1	101,68
Инвестиции в основной капитал	18710	21033,7	25004,4	110,15
в том числе:				

Окончание таблицы 1.19

1	2	3	4	5
-строительно-монтажные работы	9774,2	10278,3	12349,0	108,11
- машины, оборудование, транспортные средства	6678,3	8417,5	10072,8	114,68
- прочие работы и затраты	2257,5	2337,9	2582,6	104,59
в том числе: затраты на модернизацию основных средств	1744,2	2059,6	2395,6	111,16
Удельный вес затрат на модернизацию в прочих работах и затратах, %	77,26	88,10	92,76	106,28

*- данные приведены без бюджетных организаций, микроорганизаций и малых организаций без ведомственной подчиненности.

Примечание – Собственная разработка на основании данных Национального статистического комитета Республики Беларусь [130, с. 23]

По официальным данным Национального статистического комитета Республики Беларусь по состоянию на 01.01.2019 г. в Республике Беларусь стоимость основных средств оценена в 243 895 млн. руб. [130, с. 23] Степень износа основных средств в стране устойчиво выше 40 процентов с тенденцией к росту (на 01.01.2019 основные средства амортизированы на 43,1 %). По экспертным оценкам степень износа основных средств, достигшая 50 %, является нежелательной и препятствующей продвижению экономики по пути повышения конкурентоспособности [131, с. 101].

Наибольший износ наблюдается в промышленности, особенно в части машин и оборудования, в строительстве, сельском хозяйстве. Среднегодовой темп роста инвестиций в основной капитал, обеспечивающих замену его морально и физически устаревшей активной части, составил 114,68 %, в том числе затрат на модернизацию основных средств – 111,16 %. Несмотря на приток инвестиций, улучшение возрастной структуры основных средств и степени их износа в динамике не происходит. Торможение процессов воспроизводства основных средств порождает ряд негативных последствий: устаревшее оборудование менее производительное, чаще требует ремонта, больше средств направляется на его текущее восстановление.

Стоит отметить, что Национальный статистический комитет Республики Беларусь не располагает данными о затратах на модернизацию предприятий (организаций), сведениями об эффективности модернизационных бизнес-процессов как в целом, так и в разрезе источников финансирования. Отсутствие информации о результатах модернизации предприятий (организаций) вызвано недостаточной прозрачностью системы бухгалтерского учета и отчетности, не позволяющей формировать данные в разрезе реально протекающих бизнес-процессов, обусловленных модернизацией предприятия. Можно констатировать, что в настоящее время основательный информационный потенциал учетно-аналитической базы в части отражения процессов модернизации используется не в полной мере, что существенно снижает эффективность принимаемых управленческих решений. В связи с этим Государственной программой инновационного развития Республики Беларусь на 2016 – 2020 годы в рамках решения задач по ускоренному развитию высокотехнологичных секторов национальной экономики предусмотрено формирование механизмов комплексной оценки эффективности инноваций и прогнозирования развития технологий и производств [128].

Важным направлением совершенствования методики комплексной оценки эффективности модернизации является внедрение новых учетно-аналитических алгоритмов

отражения информации о модернизационных бизнес-процессах, повышающих достоверность данных об эффективности реальных инвестиций и оперативность принимаемых управленческих решений.

Различные аспекты включения в бухгалтерский учет и отчетность информации о модернизации предприятия рассматриваются в трудах отечественных и зарубежных авторов: Д. А. Панков [132], М. И. Кутер [133], С. Л. Коротяев [134], С. Г. Вегера, В. Ф. Палий [135], М. Л. Пятов [136], П. Г. Пономаренко [137] и другие. Общие вопросы экономической эффективности модернизации предприятия исследовались А. Д. Шереметом, Р. С. Сайфулиным [138, 139], И. Т. Балабановым [140], Г. В. Савицкой [141], В. И. Стражевым [142].

Теоретической основой рациональной организации бухгалтерского учета и анализа модернизации является грамотное выделение объектов, выступающих базовыми элементами процесса модернизации как экономической категории. Теоретические и методические вопросы экономического содержания понятия «модернизация предприятия» рассматриваются в исследованиях белорусских авторов: В.С. Протасеня [143], Л.М. Крюков, В.Н. Шимов [144], и др. Однако, исходя из проведенного исследования нормативных актов и специальной экономической литературы, следует сделать вывод, что до настоящего времени процесс модернизации не выделяется как особый объект бухгалтерского учета и анализа, обладающий рядом специфических признаков, а представляется в составе процесса капитальных вложений, что приводит к одностороннему анализу процесса модернизации, основанному на изучении преимущественно инвестиционных затрат, и не позволяет эффективно управлять одним из важнейших бизнес-процессов деятельности организации.

Поэтому важной учетно-аналитической проблемой модернизации является несоответствие объектов учета специфике модернизационного бизнес-процесса. Решение выявленной методологической проблемы должно быть основано на выделении существенных характеристик модернизации и этапах ее реализации, что позволит раскрыть экономическую сущность понятия «модернизация предприятия» как сложной учетной категории, наделенной стоимостной характеристикой, что выступит теоретической основой научного обоснования объектов модернизации для целей учета и анализа.

Действующая система бухгалтерского учета и отчетности, выступающая основным базисом для анализа бизнес-процессов и принятия управленческих решений по модернизационным проектам, не позволяет всесторонне оценить эффективность выполнения и результаты модернизации предприятия в отчетном периоде. Причиной низкой информативности учетной документации и бухгалтерской отчетности является агрегированное отражение данных о модернизации предприятия и других бизнес-процессах, что не позволяет выделить информацию об объектах учета, участвующих в модернизации предприятия, из массива учетных данных.

Вместе с тем управление модернизационными процессами в организации должно быть основано на достоверной и надежной информации о наличии источников финансирования модернизации и их обеспеченности соответствующими инвестиционными ресурсами (денежными средствами и иными материальными и нематериальными ценностями), которая в существующей системе бухгалтерских счетов не отражается. В частности, формирование на счетах бухгалтерского учета собственных источников финансирования модернизации – прибыли и амортизации основных средств и нематериальных активов, происходит в соответствии с законодательством вне зависимости от факта поступления денежных средств в оплату за отгруженную продукцию. Однако воспользоваться такими источниками финансирования будет невозможно до их реального обеспечения соответствующими

инвестиционными ресурсами.

Таким образом, в качестве второй методологической проблемы следует выделить отсутствие в существующей системе учета обособленной информации о количественных и стоимостных показателях модернизационного бизнес-процесса и взаимной увязке активов организации и источников их формирования, что не позволяет осуществлять контроль за обеспеченностью собственного и заемного капитала соответствующими инвестиционными ресурсами, отслеживать их целевое использование, оценивать эффективность реализации модернизационных проектов для целей управления инвестиционной деятельностью и принятия стратегических решений. Решение выявленной методологической проблемы должно быть основано на выделении хозяйственных операций, относимых к модернизации, в особую подсистему бухгалтерского учета, ее обособлении от иных бизнес-процессов посредством введения аналитического признака и разработки новых типов бухгалтерских счетов, способных отражать причинно-следственную связь между конкретными активами и источниками их образования в рамках всего жизненного цикла проекта по модернизации предприятия.

На сегодняшний момент ни бухгалтерская, ни статистическая отчетность не позволяют в полной мере удовлетворить потребности как внутренних, так и внешних пользователей в получении информации о модернизационных бизнес-процессах в организации, что приводит к использованию аппаратом управления данных, основанных на выборке из информационного массива проектной и частично учетной документации вне системы двойной записи. Из информации, содержащейся в типовых формах бухгалтерской и статистической отчетности, стандартизированных в соответствии с установленными требованиями, невозможно сделать никаких выводов относительно условий и размеров финансирования модернизации предприятия, об экономической эффективности ее осуществления, рентабельности производимой на модернизируемом оборудовании продукции, о денежных потоках, которые сопутствовали модернизации.

Это связано с тем, что в бухгалтерском балансе, являющемся основным источником информации для анализа, представлены остатки по счетам на конкретную отчетную дату, что снижает возможность выявления тенденций развития организации и оценки его реального финансового и имущественного состояния в результате осуществления модернизации. В связи с этим возникает третья нерешенная методологическая проблема, выраженная в отсутствии разработанных специализированных форм отчетности, отражающих детализированную информацию о модернизационном бизнес-процессе, адаптированную к требованиям системы управления. Содержание новых аналитических форм отчетности должно быть основано на методологическом принципе взаимосвязи активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, базирующемся на бухгалтерском балансовом равенстве «Активы (А) = Обязательства (О) + Собственный капитал (К) + Доходы (Д) – Расходы (Р)», с отражением не сальдо, а оборотов по бухгалтерским счетам посредством применения метода учетно-аналитического моделирования процесса модернизации.

Методика экономического анализа эффективности модернизации, основанная на традиционных методах исследования, опирается на плановую и отчетную информацию, сформированную после окончания отчетного периода, а не на данные оперативного бухгалтерского учета, что затрудняет своевременное отслеживание движения капитала по стадиям реализации модернизационного проекта. Отсутствие комплексной методики исследования модернизации как особого бизнес-процесса, оказывающего влияние как на производственные мощности организации, так и на ее финансовое состояние, базирующейся на информации текущего учета, приводит к возникновению четвертой методологической проблемы.

В основу решения выявленной методологической проблемы должны быть положены методологические принципы оперативности, объективности и обеспечения системного подхода, которые позволят изучить процесс модернизации как сложную динамическую систему, состоящую из ряда элементов, связанных между собой и воздействующих на финансовое состояние организации.

Базируясь на выделенных принципах необходимо разработать новую методику бухгалтерского анализа информационных треков, относимых к модернизации предприятия и выделенных из общего массива учетных данных в обособленную подсистему аналитического учета, которая обеспечит оперативный расчет системы показателей, отражающих количественные и качественные изменения объектов, участвующих в модернизации, позволит оценить эффективность реализации этапов модернизационного проекта, а также установить взаимное влияние конкретных активов и соответствующих им источников финансирования с целью внесения своевременных корректировок в инвестиционную и производственную стратегию развития организации.

Таким образом, проведенное исследование выявило наличие нерешенных теоретико-методических проблем в системе бухгалтерского учета и экономического анализа процессов, обусловленных модернизацией производства, вызванных повышением требований к полноте и прозрачности учетной информации, используемой системой менеджмента. Адаптация учетно-аналитической базы к требованиям внутрихозяйственного менеджмента на основании выделенных методологических принципов позволит наладить грамотное управление бизнес-процессами, обусловленными модернизацией производства; формировать детализированную учетно-аналитическую информацию, которая полностью и комплексно раскрывает в себе процессы модернизации, имевшие место на предприятии, и отражает последствия ее влияния на финансовые результаты (прибыль или убыток), активы, обязательства, капитал; повысит точность расчета показателей эффективности проведенной модернизации в рамках всех этапов жизненного цикла инвестиционного проекта.

1.5.2 Теоретическое обоснование концепции бухгалтерского анализа эффективности модернизации предприятия

Оценка хозяйственной деятельности организации является важным элементом в системе управления производством, действенным средством выявления внутрихозяйственных резервов, основой разработки научно обоснованных планов и управленческих решений. Эффективная деятельность предполагает получение максимального результата за счет имеющихся ресурсов или получение определенного результата с минимальными расходами ресурсов. Основным количественным критерием оценки финансовой эффективности хозяйствования является соотношение результата работы организации, который характеризуется полученной прибылью, оставшейся в распоряжении, к затратам, понесенным для осуществления деятельности [145, с. 13].

Стоит отметить, что при проведении обширной модернизации предприятия оценка эффективности деятельности субъекта хозяйствования напрямую зависит от эффекта, полученного в результате реализации инвестиционного проекта. Поэтому эффективность модернизации предприятия выступает индикатором оценки эффективности работы организации в целом и характеризуется системой экономических показателей, отражающих соотношение связанных с инвестированием затрат и результатов (прибыли).

В экономической литературе исследование эффективности реальных инвестиций рассматривается в трудах многих ученых: А. Д. Шеремета [138, с. 231], Г. В. Савицкой [141,

с. 370], М. В. Косолаповой, В. А. Свободина [146, с. 209], Л. Л. Ермолович [147, с. 781] и др. Вместе с тем ни один из изученных подходов при оценке эффективности модернизации предприятия не учитывает методику определения прибыли, которая зависит от выбранной организацией концепции поддержания капитала.

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО позволяют предприятиям выбрать в качестве базы учетной методологии одну из двух концепций поддержания капитала:

- концепция поддержания финансового капитала состоит в том, что за отчетный период прибыль считается заработанной только в том случае, если стоимость чистых активов на конец периода превышает стоимость чистых активов на начало периода после перечислений собственникам;

- концепция поддержания физического капитала заключается в том, что за отчетный период прибыль считается заработанной тогда, когда физическая производительность (или операционная способность) компании в конце отчетного периода превышает физическую производительность в начале отчетного периода после вычета всех вкладов собственников и распределений между ними в течение отчетного периода [148, с. 34-35].

Выбор компанией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей ее бухгалтерской отчетности. Если пользователи бухгалтерской отчетности озабочены главным образом обеспечением номинального инвестиционного капитала или покупательной способности инвестиционного капитала, то должна быть принята финансовая концепция капитала. Если пользователей больше заботит операционная способность компании, то следует использовать физическую концепцию капитала. Выбор концепции указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли. Оценка прибыли и отражение изменений капитала в отчетности компаний в соответствии с концепцией поддержания капитала являются одними из базовых отличий методологии учета, определяемой идеями МСФО, от методологических основ белорусской бухгалтерской практики.

Рассматривая сущность модернизации предприятия, стоит отметить, что данный бизнес-процесс оказывает влияние на поддержание капитала как с точки зрения физической концепции, увеличивая производительность оборудования и труда рабочих, так и с точки зрения финансовой концепции, приводя к росту чистых активов. Поэтому предлагается рассматривать модернизацию предприятия в качестве одной из форм обеспечения практической реализации концепций поддержания финансового и физического капитала и учитывать их при оценке эффективности проекта.

Вместе с тем, учетно-аналитический информационный базис, на основании которого оценивается эффективность модернизации предприятия, имеет ряд недостатков. Так,

- во-первых, традиционная система бухгалтерского учета формирует информацию о задействованных в процессе модернизации объектах учета (активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах) в комплексе с другими хозяйственными процессами, что не позволяет оценить:

- ✓ какие источники финансирования участвовали при реализации проекта по модернизации предприятия;

- ✓ какая прибыль получена в результате реализации проекта по модернизации;

- ✓ какие денежные потоки сопутствовали модернизации;

- во-вторых, современный анализ хозяйственной деятельности оценивает эффективность модернизационных бизнес-процессов исходя из конечных результатов в рамках традиционных показателей (чистый доход, рентабельность инвестиций, внутренняя

норма доходности, срок окупаемости и др.), и не содержит методик оценки эффективности, базирующихся на непрерывном процессе движения средств в рамках кругооборота капитала: от инвестирования до формирования прибыли. Важно проводить не только количественное исследование заработанной прибыли, а анализ ее обеспечения денежными средствами, дебиторской задолженностью, иными активами.

Указанные недостатки учетно-аналитической информации снижают эффективность контроля за целевым и рациональным использованием финансовых ресурсов, не позволяют оценить действительный вклад модернизации в формировании финансовых результатов и приращении капитала для целей принятия управленческих решений и разработки финансовой стратегии. Поэтому необходимо разработать новый методологический подход к формированию учетно-аналитической информации о модернизационных бизнес-процессах, который позволит абстрагировать учетные данные в разрезе активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, обусловленных проведением модернизации предприятия, от иных бизнес-процессов и оценить действительную эффективность модернизации в системе кругооборота капитала с учетом физической и финансовой концепций.

Для целей анализа модернизационного бизнес-процесса капитал как совокупность ресурсов необходимо характеризовать одновременно с двух сторон:

- (а) направлений его вложения (объекты модернизации) и
- (б) источников происхождения (источники финансирования модернизации).

Соответственно выделяют две взаимосвязанные разновидности капитала активный и пассивный капиталы. Активный капитал – это производственные мощности хозяйствующего субъекта, формально представленные в активе его бухгалтерского баланса в виде двух блоков — основного и оборотного капиталов. Пассивный капитал — это долгосрочные источники средств, за счет которых сформированы активы субъекта они подразделяются на собственный и заемный капиталы. [149, с.384].

Установить взаимозависимости между активным и пассивным капиталом в рамках модернизации предприятия возможно при применении комбинированного методологического подхода, объединяющего методики бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, – бухгалтерского анализа, разработанного Д. А. Панковым [150]. С одной стороны, бухгалтерский анализ использует методы оценки активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, применяемых в бухгалтерском учете и основан на бухгалтерской информации о модернизации, формируемой посредством двойной записи и фиксируемой в синтетическом и аналитическом учете. С другой стороны, методика бухгалтерского анализа, основываясь на методологии экономического анализа, позволяет проводить качественную оценку фактических финансовых пропорций, возникающих при модернизации предприятия – соотношение между текущими расходами и инвестициями, между собственными и заемными источниками финансирования модернизации, между прибылью и активами, которые ее обеспечивают, и др. Поскольку бухгалтерский анализ непосредственно интегрирует в себе элементы бухгалтерского учета и экономического анализа, то его метод можно охарактеризовать как компилятивный относительно методов названных научных направлений.

Предметом исследования бухгалтерского анализа является «совокупность причинно-следственных связей, отражающих закономерности кругооборота средств организации в разрезе основных бизнес-процессов и составляющих их хозяйственных операций, отражаемых в системе бухгалтерского учета» [150, с. 67].

Как было доказано во втором разделе первой главы, жизненный цикл модернизации

предприятия включает бизнес-процессы как по улучшению полезных свойств модернизируемых объектов и их дальнейшему использованию в предпринимательской деятельности, так и по извлечению доходов от использования этих объектов.

В связи с этим считается целесообразным отслеживать бизнес-процессы, связанные с модернизацией, по всему циклу кругооборота капитала. Рассмотрим схему прохождения модернизации по всем стадиям кругооборота капитала на примере промышленного предприятия.

Кругооборот капитала при модернизации включает пять последовательных стадий: финансирование, снабжение, производство, реализация, перераспределение финансовых ресурсов:

✓ 1-ая стадия «финансирование» – формируется собственный и заемный капитал, который предприятие планирует использовать на модернизацию. В дальнейшем суммы собственного капитала будут формироваться за счет приращения прибыли, полученной от модернизации, а также возмещение стоимости модернизированных основных средств в виде суммы амортизации.

✓ 2-ая стадия «снабжение» - организация использует выделенные для инвестирования денежные средства на улучшение качественных и (или) количественных характеристик объектов модернизации (обновление оборудования, разработка новых видов продукции, улучшение системы маркетинга и сбыта и усовершенствование технологий работы с персоналом и др.).

✓ 3-я стадия «производство» - осуществляется деятельность организации по производству продукции с использованием модернизированных объектов. При этом себестоимость произведенной продукции будет включать часть затрат по модернизации предприятия в виде амортизации модернизированных основных средств или списания части расходов по разработке и внедрению новых видов продукции, технологий, улучшение системы маркетинга и сбыта, усовершенствование технологий работы с персоналом.

✓ 4-ая стадия «реализация» - происходит продажа продукции, произведенной с использованием модернизированных объектов, с признанием выручки от реализации (доход, полученный в рамках проведения модернизации предприятия) методом начисления и расходов, связанных с производством и реализацией продукции. Выручка от реализации продукции представляет собой сумму задолженности покупателей за отгруженную им продукцию, которую предприятие ожидает получить в виде денежных средств. При этом часть поступивших денежных средств формирует собственный капитал в виде прибыли от модернизации предприятия и возмещенной суммы амортизации модернизированных основных средств, а часть средств направляется на погашение кредитов и займов, привлеченных для финансирования модернизации. В состав расходов предприятия, признаваемых в отчетном периоде, включаются затраты по модернизации объектов, входящие в себестоимость реализованной продукции, управленческие расходы или расходы на реализацию.

Данный этап завершает формирование финансового результата от модернизации предприятия, который представляет собой разницу между полученными доходами и понесенными расходами в рамках реализации инвестиционного проекта.

✓ 5-ая стадия «перераспределение финансовых ресурсов» - происходит распределение и перераспределение заработанных организацией чистых доходов от модернизации предприятия, обеспеченных денежными средствами. Данные средства могут быть направлены в другие инвестиционные проекты, на выплату дивидендов или иные цели по усмотрению собственника.

Схема прохождения модернизации по всем стадиям кругооборота капитала на примере промышленного предприятия представлена на рисунке 1.3.

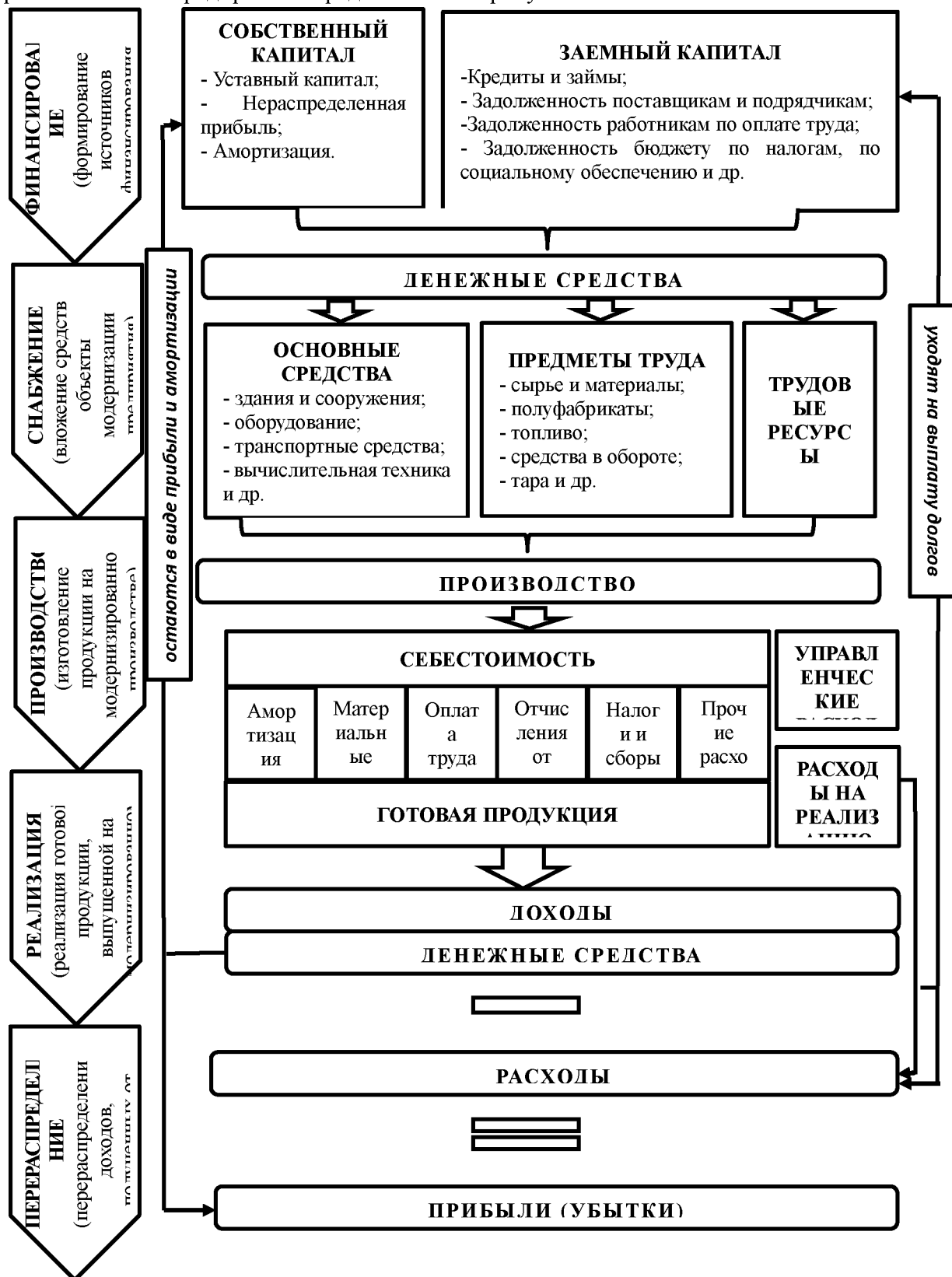


Рисунок 1.3. – Схема прохождения модернизации предприятия по всем стадиям кругооборота капитала

Примечание – Собственная разработка на основании [150, с. 70]

На основании изучения жизненного цикла модернизации как объекта учета и

представленных на рисунке 1.3 стадий кругооборота капитала при реализации проекта по модернизации предприятия следует выделить характерные методические предпосылки, на которых должна базироваться методика бухгалтерского анализа модернизации.

Во-первых, в процессе реализации проекта по модернизации предприятия у субъекта формируются финансово-денежные отношения с различными контрагентами.

На этапе финансирования модернизации и распределения денежных ресурсов у организации возникают финансовые взаимоотношения с:

- собственниками (акционерами) по поводу размещения последними своих капиталов в обороте хозяйствующего субъекта с целью получения доходов по результатам осуществления модернизации;

- банками и другими кредитно-финансовыми учреждениями относительно привлечения в свой оборот заемных источников финансирования, а также расчетов по ним;

- государством, путем привлечения средств целевого финансирования и уплаты налогов в бюджет.

На этапе снабжения у организации возникают финансовые взаимоотношения с поставщиками производственных ресурсов при осуществлении расчетов за полученные средства производства. Финансовые взаимоотношения с наемным персоналом у организации возникают по поводу мотивации и оплаты труда на этапе производства.

При продаже произведенной продукции (этап реализации) у организации возникают расчетно-финансовые взаимоотношения с покупателями и заказчиками за поставленную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

Вместе с тем денежные средства – это наиболее ликвидный актив, который имеет определяющее значение в непрерывности кругооборота капитала. В связи с этим необходимо иметь прозрачную информацию об источниках поступления денежных средств на финансирование модернизации, о направлениях их расходования и фактической принадлежности остатков (собственные, заемные, привлеченные, авансированные), отражаемых в бухгалтерском балансе. Поэтому бухгалтерский анализ должен раскрывать движение денежных средств путем сравнения дебетового и кредитового оборотов по расчетным, валютным и другим счетам в разрезе контрагентов.

Таким образом, концепция построения бухгалтерского анализа модернизации предприятия должна быть основана на четком представлении системы денежно-финансовых отношений организации (с собственниками, поставщиками, работниками, покупателями, государством и кредиторами) в процессе реализации инвестиционного проекта и отслеживании денежных потоков.

Во-вторых, все многообразие объектов бухгалтерского учёта модернизации предприятия группируется по пяти основным группам: активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы.

Взаимосвязь оборотов по счетам в разрезе указанных элементов основывается на уравнениях, положенных в основу важнейших форм бухгалтерской отчетности: Активы = Собственный капитал + Обязательства; Чистая прибыль = Доходы – Расходы. Систематизация корреспонденций счетов в разрезе этих уравнений позволит изучить структуру двойной записи между счетами активов, активов и обязательств, активов и доходов, активов и расходов, участвующих в модернизации.

На этой основе становится возможным проанализировать источники и рациональность финансирования модернизации на основании сравнения прироста активов, участвующих в модернизации, с обязательствами или капиталом; уровень обеспеченности доходов и прибыли, полученных от модернизации, денежными средствами, дебиторской

задолженностью, другими активами и др.

Таким образом, универсальная информационная система бухгалтерского анализа модернизации должна быть основана на бухгалтерском равенстве: Активы (А) = Собственный капитал (К) + Обязательства (О) + Доходы (Д) – Расходы (Р).

В-третьих, в крупных организациях одновременно могут происходить несколько модернизационных бизнес-процессов, каждый из которых имеет свою специфику и результаты. Соответственно, для применения методик бухгалтерского анализа и определения эффективности модернизации каждого реализуемого проекта бухгалтерский учет должен быть организован так, чтобы предоставлять абстрагированную прозрачную аналитическую информацию в разрезе модернизационных бизнес-процессов.

В-четвертых, исследование кругооборота капитала в рамках модернизации показало, что этот бизнес-процесс сопровождается многочисленными хозяйственными операциями: от момента финансирования до момента перераспределения ресурсов.

Вместе с тем на текущий момент в бухгалтерском учете не создана система аналитического учета, позволяющая отделять хозяйственные операции, относимые к модернизации предприятия, от иных операций, связанных с прочими видами деятельности. Поэтому с целью применения бухгалтерского анализа необходимо уметь выделять из общего потока данных бухгалтерского учета те информационные треки, которые отражают порядок финансирования процессов модернизации предприятия в разрезе источников финансирования (собственный и заемный капиталы, доходов будущих периодов, лизинг, смешанное финансирование и др.), использование инвестированного капитала, особенности его распределения и оценки конечных финансовых результатов деятельности организации, полученных от модернизации.

Следовательно, на основании проведенного исследования особенностей кругооборота средств при модернизации предприятия следует выделить следующие методические принципы применения бухгалтерского анализа, которые должны быть положены в организацию системы бухгалтерского учета как основного информационного источника:

- принцип четкого разграничения финансовых отношений организации по стадиям кругооборота средств в рамках осуществления модернизации, основанный на отслеживании денежных потоков;

- принцип взаимозависимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, базирующийся на использовании бухгалтерского равенства: Активы (А) = Обязательства (О) + Собственный капитал (К) + Доходы (Д) – Расходы (Р), положенного в основу составления основных форм бухгалтерской отчетности;

- принцип абстрагирования хозяйственных операций нескольких модернизационных проектов друг от друга в бухгалтерском учете, основанный на введении особого аналитического признака в систему рабочего плана счетов;

- принцип информационной идентификации и маркировки хозяйственных операций, обусловленных проведением модернизации предприятия, в общей совокупности хозяйственных операций, осуществляемых в рамках всех видов деятельности, базирующийся на детализации учетной информации по аналитическому признаку.

Применение предлагаемых принципов при организации бухгалтерского учета и формировании учетной информации о модернизационном бизнес-процессе позволит разработать методику бухгалтерского анализа модернизации предприятия, основанную на концепциях поддержания капитала, и позволяющую проводить качественный анализ эффективности проектов, принимать стратегически значимые решения об источниках и

условиях финансирования реальных инвестиций, распределении и перераспределении чистых доходов, полученных от модернизации.

1.6 Институт контроля эффективности использования государственных средств в контрольной деятельности Республики Беларусь

В последнее время в контрольной деятельности государственных органов Республики Беларусь большое внимание уделяется контролю эффективности расходования государственных финансовых ресурсов, рост значимости которого вызван протекающими реформами в управлении государственными финансами. Так в государственной программе Республики «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на период до 2025 года отмечено, что одной из основных ее целей выступает «... повышение эффективности управления государственными финансами...» [151]. Подобные изменения вызваны, в первую очередь протекающими реформами управления государственными финансами. Так, законодательством Республики Беларусь предусматривается развитие уже имеющихся инструментов повышения эффективности использования бюджетных средств, одним из которых является программно-целевой метод планирования расходной части бюджета. В государственной программе «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» прописано, что, контроль должен протекать не только путем проверок законности и целевого использования бюджетных средств, но и посредством «аудита эффективности» [151].

В это же время с середины 20 века в западных странах успешно развивается так называемый «аудит эффективности» - система государственного финансового контроля, которая представляет собой независимую проверку, осуществляемую государственными органами внешнего контроля, с целью оценки результативности и экономности процесса расходования бюджетных средств и управления государственной собственностью [152, с.50]. Понятие «аудит эффективности» фрагментарно упоминается в официальных нормативно-правовых актах Республики Беларусь. Так в программе Республики «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на период до 2025 года сказано, что «Наряду с проверками законности и целевого использования государственных средств должны осуществляться аудит эффективности и...» [152, с. 20].

Представители КГК РБ в своей контрольной деятельности оперируют понятием «аудит эффективности». В годовом отчете КГК РБ отмечается: «...за 2019 год увеличилось количество мероприятий упреждающего и профилактического характера, направленных на недопущение нерационального расходования бюджетных средств, –проведено 119 аудитов эффективности». Более того, КГК РБ утверждены методические рекомендации о порядке организации и проведения органами Комитета государственного контроля “аудита эффективности”. Рекомендации разработаны на основе стандартов проведения аудита эффективности, принятых Международной организацией высших органов государственного аудита (INTOSAI) [153]. Однако, правом доступа к данному документу обладают только представители КГК РБ, то есть, документ предназначен исключительно для служебного пользования.

Несмотря на упоминание и отмечаемую необходимость проведения «аудита эффективности» использования государственных средств в нормативно-правовых актах Республики Беларусь, сущность данной категории не раскрыта, не регламентированы организация и порядок проведения, оформление результатов «аудита эффективности»,

применение возможных методов и приемов при проведении подобного рода аудиторской проверки.

Важно, что на текущий момент в соответствии с законодательством Республики Беларусь аудиторская деятельность является предпринимательской [154], которая направлена на получение прибыли в отличие от контрольной деятельности государственных органов. При этом аудиторы не наделены правом выражения независимого мнения об эффективности управления бюджетными средствами на уровне местных властей и их использования конечными получателями. Категория «аудит» в классическом понимании остается быть независимой оценкой достоверности раскрываемой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этой связи возникает сомнение в правильности употребления дефиниции «аудит эффективности», когда контроль осуществляется государственным субъектом

Итак, с одной стороны понятийный аппарат и порядок организации, проведения «аудита эффективности» использования государственных средств законодателем Республики Беларусь не прописан. Более того употребление данной категории на практике противоречит общепризнанному содержанию «аудита», как одной из форм контроля. С другой стороны, наблюдается уже сложившийся определенный опыт применения контроля (аудита) эффективности использования бюджетных средств в отечественной практике, который проводят государственные органы.

Таким образом, методологические проблемы контроля эффективности использования бюджетных средств в первую очередь вызваны отсутствием закрепления понятийного аппарата в законодательной документации, в связи с чем наблюдается фальсификация сущности понятия «аудит» в контрольной деятельности Республики Беларусь. Как следствие, можно выделить проблему, связанную с определением формы контроля эффективности использования бюджетных средств в отечественной практике, которая задает вектор порядка организации, проведения и оформления результатов контрольного мероприятия. Немаловажной проблемой является непосредственно сам методический аспект - отсутствие четкого представления о способах/ приемах, позволяющих определить эффективность использования государственных средств. Так, в Республике Беларусь в период протекающих реформ в управлении государственными финансами, расход которых строго привязан к запланированным целям и направлен на получение желаемого результата, возникает необходимость определения места института контроля эффективности использования государственных (общественных) средств в системе контрольной деятельности Республики Беларусь, уточнение формы и проработка методического обеспечения, которые встроится в действующую систему контроля республики и упорядочат организацию, порядок проведения контроля эффективности использования целевого финансирования, направленного на реализацию инновационных проектов

Рассмотрим подробнее сущность категории «контроль», основные элементы системы функционирования контрольной деятельности Республики Беларусь

Понятие «контроль» появилось несколько столетий назад. Слово «controle» буквально означает вторичная запись с целью проверки первой, т.е. проверка, а также наблюдение с целью проверки. Как иные объекты научного познания, контроль с течением времени обогащается новым содержанием, приобретает свои характерные особенности, новые формы, методы, что позволяет пересматривать и расширять его сущность и сферу применения. В настоящее время сущность контроля, его роль в управлении объектами, рассматриваются в научных трудах таких экономистов, как Лемеш Н.В., Хмельницкий В.А.,

Мещеряков С.А., Федотова Г.В., Харламова О.И., Гапоненко А.Л., Соломатина Е.А. и другие. Большинство авторов сходятся во мнении, что контроль является частью единой системы управления объектом, определяя исследуемую категорию как «систему наблюдения», «функцию управления», «специфическую или управленческую деятельность», «стадию процесса» в управлении объектом [155, с.9], [156, с.6], [157, с.5]. Лемеш Н.В., Харламова, О. И, Мещеряков С.А., Сомоев Р.Г. имеют схожие представления касательно целей контроля, отмечая, что контроль направлен на оценку соответствия деятельности законодательству, эффективности принятых управленческих решений, определение степени достижения поставленных целей субъектом в управлении объектом, выявления отклонений от этих требований и решений [155, с.9], [156, с.7], [157, с.5].

В свою очередь, считаем, что «контроль» можно рассматривать, с одной стороны, как некий инструмент с определенной функцией в системе управления объектом, с другой стороны- как специфическую (контрольную) деятельность в системе управления, которая, как любая иная деятельность представляет процесс сознательного взаимодействия субъекта с объектом управления для обеспечения достижения запланированного состояния объекта управления. В обоих подходах к определению сущности «контроля» объект контроля совпадает с объектом управления.

В зависимости от объекта контроля на практике принято выделять экологический, административный, финансовый и другие виды контроля. Например, Абрамчик Л.Я, Барулин С. В., Заяц Н.Е, Фисенко М.К, Бондарь Т.Е в специальной литературе указывают на то, что финансовые ресурсы (централизованные и децентрализованные) и их потоки являются объектом финансового контроля [158, с.134], [159].

В связи с тем, что ключевым отличием финансового контроля от других видов является его объект, необходимо рассмотреть дополнительно его цели и задачи для определения свойственных финансовому контролю характеристик. Так как понятие «финансовый контроль» не закреплено на законодательном уровне в Республике Беларусь, обратимся к специальной литературе. Итак, Абрамчик Л.Я. указывает, что целью финансового контроля является обеспечение эффективного и целевого использования финансовых ресурсов во всех сферах и звеньях экономики [158]. Грязнова А.Г., Маркина Е.В выделяет следующие задачи финансового контроля: «... обеспечение финансовой безопасности государства и финансовой устойчивости субъектов хозяйствования; выполнение субъектами хозяйствования своих финансовых обязательств, в том числе перед органами государственной власти; обеспечение соблюдения действующего законодательства и нормативных актов по всем финансовым вопросам, относящимся к сферам налогообложения, бюджета, инвестиционной деятельности, государственного кредита и т.д.».

Таким образом, финансовый контроль является важнейшей функцией в реализации финансовой политики, охватывая все области финансовой системы – финансы государства, предприятий, международные финансы.

Итак, ключевые отличия финансового контроля от других видов контроля основываются на целях, задачах и объекте. Понимание сущности категории «контроль» его целей, целей и задач «финансового контроля», позволяет выделить две наиболее существенные характеристики данной экономической категории:

- функциональная взаимосвязь финансового контроля и управления финансами;
- целевая ориентация контрольного процесса – установление соблюдения финансовой дисциплины; факта достижения (недостижения) целей и задач финансовой политики субъектов финансового управления; устранение выявленных отклонений/

нарушений

Таким образом, финансовый контроль, с одной стороны, есть функция реализации и управления финансовой политики; с другой стороны- это специфическая (контрольная) деятельность, целевая ориентация которого/й направлена на оценку соблюдения требований финансовой дисциплины (соблюдение законодательства нормативов, правил) и установление степени достижения целей, задач финансовой политики субъектов управления.

Далее рассмотрим базовые элементы системы финансового контроля, такие как субъект, объект, форма, характеристики, которые необходимы для упорядочивания его видов, типов и определения места контроля эффективности использования целевого финансирования в системе финансового контроля Республики Беларусь

Контрольная деятельность, а соответственно и финансовый контроль в Республике Беларусь регулируются Указом Президента Республики Беларусь 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности» (Далее Указ РБ 510) и Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности» (для организации и проведения контроля частным сектором-аудиторскими организациями, индивидуальные предприниматели).

Рассмотрим субъекты (участников) государственного контроля в Республике Беларусь. В соответствии с Указом Республики Беларусь 510 государственный финансовый контроль осуществляют представители законодательной и исполнительной власти всех уровней. Это Президент Республики Беларусь, Министерство экономики, Комитет государственного контроля, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь, их территориальные представители [160]. В зависимости от контролирующего органа по отношению к субъекту (проверяемой организации), контроль может быть «внешним» или «внутренним». Так, представители Комитета государственного контроля Республики Беларусь по отношению к проверяемой организации, осуществляющей утилизацию коммунальных отходов, будут внешними контролерами, в то время как местные территориальные представители управления жилищно-коммунального хозяйства-внутренними. Предполагается, внутренний контроль могут проводить не только структурные подразделения министерства, но и сформированные контрольные службы в самой организации, такие как: бухгалтерия, планово-финансовый отдел и другие. Внутренние (внутрихозяйственные) службы контроля выступают частью организационной структуры управления организации, в то время как внешние контролеры таковыми не являются. Соответственно, в зависимости от статуса контролирующего субъекта по отношению к проверяемой организации /подразделению, финансовый контроль может делиться на внутренний и внешний.

Аудиторский контроль в Республике Беларусь осуществляют аудиторские организации, аудиторы-индивидуальные предприниматели, имеющие квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов [157]. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь - предпринимательская деятельность по оказанию аудиторских услуг в связи с чем аудиторские организации, индивидуальные предприниматели ориентированы на получение прибыли, посредством осуществления контрольной (аудиторской) деятельности, в то время как государственные контролирующие органы действуют исключительно в интересах государства.

Если государственные контролеры ориентированы на выявление несоответствия финансово-хозяйственной деятельности нормам законодательства, нарушение которого предполагает применение проверяющими полномочий, связанных с наложением

взысканий, привлечением к административной или даже уголовной ответственности, то основная цель аудиторских организаций- выразить независимое мнение о достоверности раскрываемой информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в результате чего предоставляется проверяемой организации возможность устранить выявленные нарушения до проведения контрольных мероприятий государственными органами. Так как аудиторский контроль есть независимый контроль по отношению к проверяемой организации, привлекаемый на договорных условиях, его рассматривают как внешний контроль.

Таким образом, субъекты (проверяющие) финансового контроля обладают различными полномочиями и преследуют различные цели в своей контрольной деятельности. Соответственно, исходя из их правового статуса и целей, финансовый контроль может быть условно разделен на государственный и независимый (аудиторский), а также на внешний и внутренний (внутрихозяйственный) по отношению к проверяемым организациям.

Финансовому контролю подвергаются субъекты хозяйствования различной правовой формы, а также территориальные, местные исполнительные и распорядительные органы управления, которые связаны с процессами формирования, распределения и использованием финансовых (денежных) средств. При этом в общем понимании объектом государственного контроля являются централизованные денежные средства (их потоки), в то время как аудиторский контроль может распространяться на централизованные и децентрализованные денежные средства субъектов хозяйствования различной правовой формы. Так, объектом независимого финансового контроля признаются финансовые ресурсы, их потоки, процессы преобразования из одного состояния в другое (например, из денежных средств в запасы), показатели которых находят свое отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности или в бухгалтерском учете организации.

Объекты государственного финансового контроля представим в разрезе сфер контрольной деятельности проверяющих. В соответствии с Приложением Указа №510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности» сферой контрольной деятельности государственных органов является: соблюдение бюджетного законодательства, целевое и эффективное использование бюджетных средств; контроль за соблюдением налогового законодательства, контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты обязательных платежей в бюджет; валютный контроль за совершением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями; контроль за соблюдением законодательства о государственном социальном страховании и другие сферы контроля. Соответственно, объектами государственного финансового контроля выступают: процессы формирования, распределения, использования бюджетных средств, налоговых, валютных средств, социального страхования и др. Согласно Указу Президента Республики Беларусь № 435 «Об утверждении международных договоров и их реализации» объектом финансового контроля являются внешние заемные государственные средства, направленные на реализацию различного рода проектов в республике, согласованные с международными финансовыми организациями [161].

Под формой финансового контроля понимается способ конкретного выражения и организации контрольных мероприятий, являющихся совокупностью действий, объединенных общей конкретной целью

В соответствии с Указом Республики Беларусь № 510 государственный финансовый контроль может протекать в формах: выборочной (внеплановой) проверки, мер профилактического и предупредительного характера, включая мониторинг и контрольный

обмер. В ходе *проверки* контролирующий орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами ...» [160]. Выборочная проверка назначается с учетом критериев оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов и включается в план проверок на предстоящее полугодие [160]. Внеплановые проверки назначаются по иному принципу. Данная форма государственного контроля характеризуется определенной «срочностью» проведения проверки, которая не терпит отлагательств. Мониторинг заключается в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта на предмет соответствия требованиям законодательства...» [160]. Меры профилактического и предупредительного характера зачастую являются следствием мониторинга, которые реализуются путем направления рекомендаций по устранению и недопущению недостатков, выявленных в результате мониторинга. Мероприятия технического характера, меры профилактического и предупредительного характера, включая мониторинг имеют либеральный и превентивный характер по отношению к контролируемому субъекту - проверяющие не используют полномочия, предоставленные им для проведения проверок.

Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» не устанавливает форм независимого финансового контроля. В научной литературе Лемеш Н.В., Ильин А.И. аудит рассматривают, как форму финансового контроля [155], по причине того, что «аудит», имеет одновременно сходства и отличительные особенности по организации контрольных мероприятий, объединенных определенной целью. «Аудит» напоминает «проверку», в ходе которой устанавливается соответствие данных бухгалтерской (финансовой) отчетности реальному финансовому положению деятельности организации, а также дается оценка составленной бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями законодательства или международными стандартами. Отличительной особенностью «аудита» по сравнению с понятием «проверка» является его добровольная основа, которая проявляется посредством заключения договора на оказание аудиторских услуг, в то время как проверка является принудительным контрольным мероприятием. По результатам проверки составляется справка (при отсутствии нарушений) или акт, при этом проверяемая сторона может быть привлечена к ответственности, в то время как результатом аудита является заключение и/или отчет аудитора, в котором выражается независимое мнение без наложения каких-либо взысканий проверяемому субъекту.

Таким образом, форма финансового контроля определяется правовым положением проверяющего в контрольной деятельности Республики Беларусь, а также конечной целью контрольного мероприятия.

Исследовав основные элементы системы финансового контроля Республики Беларусь, еще раз отметим о множестве объектов государственного финансового контроля, в соответствии с которыми целесообразно выделить такие типы контроля, как: бюджетный, налоговый, кредитный, страховой, валютный, таможенный и др. Остановимся подробнее на бюджетном и кредитном контроле

Мысляева И.Н. отмечает, что бюджетный контроль осуществляется по направлениям: при образовании, распределении и использовании централизованных денежных средств государства. Бюджетный контроль в сравнении с государственным финансовым контролем, распространяется на более узкую систему экономических отношений, сфера реализации которого ограничена рамками образования, распределения и использования бюджетных средств [162, с.339]. В свою очередь, контроль *использования*

бюджетных средств с акцентом на эффективность их освоения, является отдельным направлением бюджетного контроля. Кредитный контроль также можно разделить условно на два направления: контроль эффективности использования заемных средств и контроль их погашения.

Проведенное исследование сущности понятия «контроль», его целей, основных целей и задач «финансового контроля» в специальной литературе, а также проводимые реформы в управлении государственными финансовыми ресурсами в Республике Беларусь, направленные на эффективное расходование последних, позволяют заключить, что контроль использования бюджетных и внешних заемных государственных средств представляет собой функцию управления государственными финансовыми ресурсами, заключающуюся в установлении соблюдения финансовой дисциплины в соответствии с требованиями законодательства и международными соглашениями о внешних государственных займах и установление степени эффективности их использования в процессе/по результатам реализации государственного задания, проекта, программы

Элементы контроля использования бюджетных и внешних заемных средств во многом идентичны элементам системы государственного финансового контроля. По нашему мнению, содержание системы государственного контроля использования средств бюджета и внешних кредитных займов, характеризуется следующими базовыми элементами:

1. *Объекты контроля*- бюджетные и заемные внешние средства, их потоки и преобразования в процессе освоения, так же управленческая деятельность, связанная с распределением (управлением) финансовыми ресурсами. Например, объектом контроля для межрайонных территориальных отделов Комитета Государственного Контроля Республики Беларусь или Министерства финансов может быть управленческая деятельность местных органов управления (горисполкомов), осуществляющие распределение бюджетных средств между конечными получателями.

2. *Субъекты (участники) контроля.* В соответствии с законодательством Республики Беларусь контроль за соблюдением бюджетного законодательства, за целевым и эффективным использованием средств возлагается на Министерство финансов и Комитет государственного контроля Республики Беларусь. Контроль за использованием местных бюджетов, как правило, осуществляется территориальными межрайонными отделами Комитета государственного контроля. Проверкам подвергаются не только организации-конечные получатели бюджетных средств, но и местные органы управления – их распорядители.

Субъекты контроля по международным соглашениям (договорам) о займах определяются и утверждаются Указом Президента Республики Беларусь. В целях реализации комплексного подхода к контролю по международному соглашению, во-первых, утверждается ответственная группа, которая осуществляет на постоянной основе мониторинг за целевым и эффективным использованием иностранных заемных средств. С другой стороны, контроль за целевым использованием средств и своевременным погашением внешнего кредита осуществляют Облисполкомы (или министерства). Облисполкомы (министерство) и ответственная группа, отвечающая за реализацию проекта по международному соглашению формируют внутреннюю контрольную среду в рамках реализации отдельного проекта. Например, по Соглашению Республики Беларусь и Международного Банка развития и реконструкции о внешнем государственном займе на реализацию проекта «Повышение эффективности и качества коммунальных услуг» ГП «Белкомтехинвест» является группой, ответственной за реализацию проекта и за

мониторинг эффективности использования заемных средств. Ответственная группа, согласно утвержденному графику отчитывается о ходе реализации проекта и об использовании заемных средств перед международным банком развития и реконструкции и Министерством жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь.

Так как финансовая ответственность преимущественно ложится на ГП «Белкомтехинвест» (ответственная группа осуществляет управление финансами, торги по закупкам оборудования, товаров, работ, услуг и все необходимые расчеты) [161]. Облисполкомы обязаны на постоянной основе осуществлять оперативное взаимодействие с государственным предприятием «Белкомтехинвест» по вопросам реализации проектов. ГП «Белкомтехинвест» одновременно осуществляет контроль за Заказчиками проектов-конечными получателями материальных благ. В рамках реализации проекта строительства регионального полигона для захоронения коммунальных отходов в Витебской области, Заказчиком проекта является УП «Биомехзавод», г. Новополоцк, который формирует самостоятельную внутрихозяйственную контрольную службу, обеспечивающую контроль поступающего оборудования, строительных материалов на объект застройки, их расход и работы, осуществляемые по договорам строительного подряда, после чего отчитывается перед ответственной группой ГП «Белкомтехинвест», местными властями (Облисполкомом).

Так, представители ГП «Белкомтехинвест» и Облисполкомы являются внутренними контролерами по отношению к Заказчикам Проектов по международным соглашениям. Комитет государственного контроля Республики Беларусь (представители территориальных межрайонных отделов) выступает в качестве внешнего контролирующего органа.

Таким образом, субъектами (участниками) контроля использования бюджетных и внешних заемных средств являются: законодательные и исполнительные органы государственной власти, а также сформированные ими специальные ответственные группы-осуществляющие управление финансами (по внешним займам); распорядители, распределяющие бюджетные средства и их конечные получатели (в том числе в виде материальных благ)

3. Форма контроля. Еще раз отметим, что в соответствии с действующим законодательством в ходе мониторинга, выборочной или внеплановой проверки не предполагается установление степени эффективности использования целевого государственного финансирования. Контрольные процедуры по указанным формам направлены на оценку деятельности субъекта на предмет соответствия требованиям законодательства.

В условиях проводимой реформы управления государственными финансами, а соответственно, и преобразования содержания государственного финансового контроля предлагается понятие «проверка» рассматривать шире в разрезе двух определяющих целей контроля использования бюджетных и внешних заемных государственных средств (целевых государственных средств): 1) оценка соблюдения требований действующего законодательства (требований международного соглашения) при осуществлении финансовых и хозяйственных операций, связанных с использованием бюджетных и внешних заемных средств, использование их по целевому назначению; 2) установление степени эффективности использования государственных средств (в том числе бюджетных или внешних заемных государственных средств).

В контексте реформ управления государственными финансовыми ресурсами первая цель контролерами реализуется путем классической финансовой проверки, которая направлена преимущественно на определение правильности ведения бухгалтерского учета,

полноты и достоверности раскрываемой информации в финансовой отчетности, законности и целевого использования государственных средств. Установление степени эффективности использования государственных средств реализуется посредством проверки эффективности использования государственных средств.

Считаем, что организация и оформление результатов «проверки» по двум выделенным направлениям могут реализовываться путем традиционного планирования, проведения и оформления ее результатов. Так как контроль использования целевых бюджетных и внешних заемных государственных средств обязателен, то проверка подлежит включению в план выборочных проверок. Результаты проверки использования бюджетных и внешних заемных государственных средств по двум выделенным направлениям оформляются справкой (при отсутствии нарушений) или актом. Результаты проверки могут сопровождаться как предписанием, так и рекомендациями.

Такая форма контроля приемлема для внешних и внутренних государственных контролеров, которая может проводиться в процессе реализации проекта при поэтапном освоении целевых государственных средств, так и по результатам реализации государственного проекта/ мероприятия. В свою очередь, мониторинг по двум выделенным направлениям может рассматриваться как наиболее приемлемая форма для реализации внутреннего (внутрихозяйственного) контроля использования целевого финансирования, так как представляет непрерывный процесс отслеживания.

Возвращаясь к негосударственному финансовому контролю, важно отметить, что аудиторская деятельность достаточно динамично развивается и на сегодняшний день не ограничивается исключительно оценкой достоверности раскрываемой информации в бухгалтерской отчетности. Аудиторские организации могут оказывать с соблюдением требований законодательства Республики Беларусь определенные профессиональные услуги, утвержденные перечнем национальных правил аудиторской деятельности.

Отметим, что ответственная группа ГП «Белкомтехинвест» по реализации проектов на условиях международного соглашения - получатель иностранных заемных средств, обязана готовить на отчетную дату финансовую отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора (по кассовому методу). Обязательным условием является также наличие независимого аудиторского мнения о достоверности раскрываемой информации в данной отчетности о финансовом положении проекта. Аудиторы подвергают проверке расходование средств по проекту и дают оценку проводился ли расход средств получателем по соответствующим финансовым соглашениям при должном внимании к их экономии и целевом назначении. Аудиторскую проверку осуществляют компании, деятельность которых соответствует требованиям международных банков, в том числе Всемирного банка, Европейского банка реконструкции и развития (ЕБРР), и которые аккредитованы для проведения аудита финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО по проектам, финансируемых по линии указанных банков в Республике Беларусь.

Таким образом, контроль расходования внешних заемных средств осуществляется крупными аудиторскими компаниями, которые проводят аудит сформированной финансовой отчетности для общественного сектора по международным стандартам аудита при этом дополнительно оценивая степень экономного расходования и целевого использования средств.

Представляется, что внедрение и развитие профессиональных аудиторских услуг по оценке соблюдения финансовой дисциплины и степени эффективного использования не только иностранных заемных средств, а также бюджетных в систему контроля предприятий

государственного (и частного) сектора экономики в Республике Беларусь, удовлетворит интересы общества, потенциальных инвесторов и территориальных органов управления независимой достоверной информацией о расходах целевого финансирования.

Рассматривая систему элементов независимого финансового контроля эффективности использования целевого финансирования в государственном секторе экономики (жилищно-коммунального хозяйства), выделим в качестве субъектов контроля аудиторские компании, аккредитованные для проведения аудита в соответствии с международными стандартами по проектам, финансируемым международными финансовыми организациями, а также аудиторские организации, осуществляющие деятельность в рамках национальных правил аудиторской деятельности в Республике Беларусь. При этом, определено требуется разработка дополнительных положений об особенностях оказания (ограничениях) аудиторских услуг в части оценки эффективности использования целевого финансирования государственного сектора экономики в национальные правила аудиторской деятельности Республики Беларусь.

Как отмечалось ранее, аудиторские организации не наделены правом выражения независимого мнения об эффективности управления государственными финансовыми ресурсами на уровне областных и местных территориальных властей, в связи с чем объектами независимого финансового контроля выделим потоки (преобразования) бюджетных и заемных государственных средств при их освоении конечными получателями

Так как «аудит», как форма независимого контроля схожа с «проверкой» государственного контроля и отличается преимущественно своей конечной целью и оформлением результатов контроля, то «аудит» предлагается так же рассматривать в качестве формы независимого контроля использования государственных целевых средств, включающий в себя: 1) аудит соблюдения финансовой дисциплины (требований законодательства) и использования государственного финансирования по целевому назначению; 2) аудит эффективности использования целевого государственного финансирования.

Проанализировав систему финансового контроля в Республике Беларусь, выделив виды, типы, формы осуществления финансового контроля, представим схематично на рисунке 1.4 место института контроля эффективности использования бюджетных и внешних заемных государственных средств в контрольной деятельности Республики Беларусь.

Таким образом, контроль эффективности использования бюджетных и внешних заемных средств относится к типам государственного финансового контроля, независимого финансового контроля или внутривозвращенного контроля, который реализуется по двум направлениям (*целевое использование, в соответствии с требованиями законодательства; оценка эффективности использования государственных средств*) и может протекать в формах проверки, мониторинга и аудита.

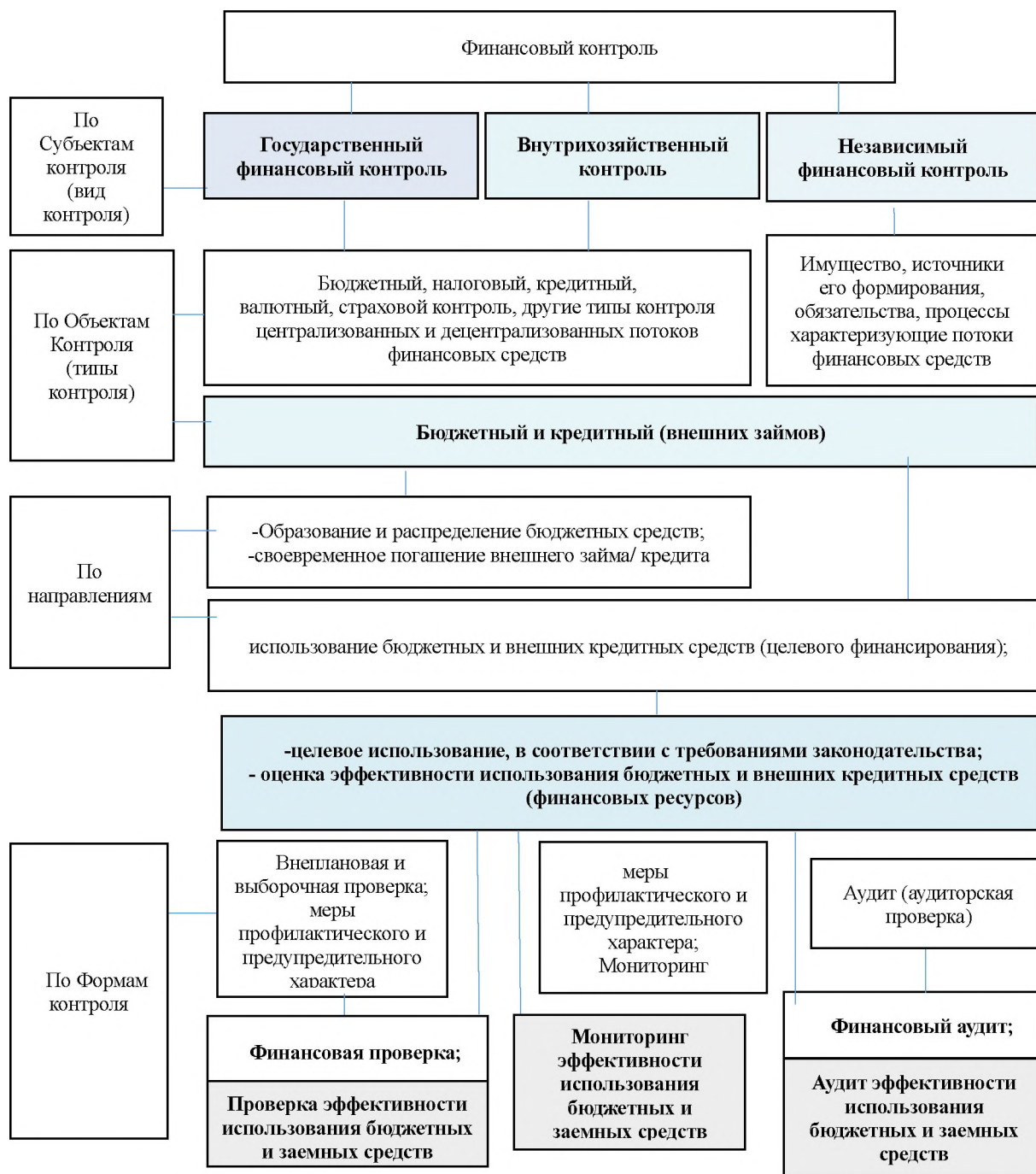


Рисунок 1.4 – Институт контроля эффективности использования целевых государственных средств в системе контрольной деятельности Республики Беларусь

Примечание: собственная разработка

В таблице 1.20 выделим базовые элементы системы данного направления контроля.

Таблица 1.20 Характеристика базовых элементов системы контроля эффективности использования целевого финансирования в зависимости от вида финансового контроля

Вид финансового контроля/Элемент системы контроля	Государственный финансовый контроль	Независимый финансовый контроль	Внутри-хозяйственный контроль
1	2	3	4

Окончание таблицы 1.20

1	2	3	4
Цель	- установление степени эффективности использования бюджетных и внешних заемных средств		
Субъекты контроля (контролеры)	Комитет государственного контроля (территориальные органы), Министерство финансов (территориальные финансовые органы управления). Система органов местного управления: областные, районные, поселковые исполнительные комитеты (в пределах своих компетенций)	-Аудиторские компании, обладающие правом проведения аудита в соответствии требованиями международных стандартов аудита; -Аудиторские организации, осуществляющие аудит в рамках НПАД Республики Беларусь	Внутренние контрольные службы
Объект контроля	- целевые финансовые средства (бюджетные и внешние заемные); -управленческая деятельность, связанная с освоением целевых финансовых средств	- целевые финансовые средства (бюджетные и внешние заемные);	
Форма контроля	Проверка эффективности использования целевого финансирования	Аудит эффективности использования целевого финансирования	Мониторинг эффективности использования целевого финансирования

Примечание: собственная разработка

Итак, с одной стороны, в наши дни уже имеются упоминания в нормативных-правовых документах Республики Беларусь о необходимости применения «аудита эффективности» в контрольной деятельности госорганов с целью повышения эффективности управления государственными финансовыми ресурсами. С другой стороны, понятийный аппарат не развит - раскрытие понятия, порядок планирования и проведение «аудита эффективности» использования бюджетных средств законодателем не закреплены. В связи с чем наблюдается фальсификация сущности категории «аудит» в контрольной деятельности Республики Беларусь. В соответствии с действующим законодательством категория «аудит» остается быть оценкой достоверности раскрываемой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Соответственно, по нашему мнению, целесообразно оперировать понятием «контроль эффективности» в государственной контрольной деятельности, а не «аудит эффективности».

Таким образом, на сегодняшний день действенным инструментом в управлении расходования государственных средств в отечественной практике становится контроль эффективного использования целевого государственного финансирования. Рост актуальности и значимости данного рода контроля позволило обосновать и определить его место как в государственной контрольной деятельности, так и в аудиторской деятельности

Республики Беларусь.

Выстроенная упорядоченная система финансового контроля свидетельствует о том, что контроль эффективного использования бюджетных и внешних заемных государственных средств относится к типам финансового контроля – бюджетному и кредитному контролю. Контроль эффективности использования государственного целевого финансирования в сочетании с классическим финансовым контролем представляют единое целое контроля использования бюджетных и кредитных средств, который целесообразно осуществлять в формах государственной проверки, мониторинга и аудита в действующей контрольной практике Республики Беларусь по направлениям:

1) оценка соблюдения требований действующего законодательства (требований международного соглашения) при осуществлении финансовых и хозяйственных операций, связанных с использованием бюджетных и внешних заемных средств, использование их по целевому назначению;

2) установление степени эффективности использования государственных средств (в том числе бюджетных или внешних заемных государственных средств).

Обязательный (инициативный) аудит в сочетании с государственной проверкой эффективности использования бюджетных средств станет одним из эффективных механизмов в управлении бюджетными средствами, посредством которого снизится расточительство, хищения и сократится безрезультативное использование целевых средств.

Для достижения цели «контроля эффективности» - установление степени эффективности использования государственных средств (бюджетных или внешних заемных государственных средств), требуется дополнительное исследование и обоснование применения конкретных существующих методов, приемов в контрольной деятельности Республики Беларусь или адаптации новых.

2 РАЗРАБОТКА МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

2.1 Развитие бухгалтерского учета промышленных отходов (на примере нефтехимических предприятий)

Значимой тенденцией реформирования системы бухгалтерского учета является осознанная необходимость включения в нее информации об образующихся и удаляемых промышленных отходов. Это обусловлено необходимостью управления экономико-экологической безопасностью промышленных предприятий в контексте принципов «зеленой» экономики в Республике Беларусь.

Исследование теории и практики обращения с промышленными отходами показало, что на сегодняшний день в системе бухгалтерского учета отходов существует несколько проблем:

1. Оценка промышленных отходов;
2. Невозможность формирования комплексной информации о промышленных отходах.

В Республике Беларусь оценка отходов осуществляется в двух видах: количественная и стоимостная оценка.

Сложность количественной оценки состоит в том, что зачастую необходимы корректировки количества отходов в связи с потерями и излишками в процессе обращения с отходами, что влечет за собой и изменения в стоимостной оценке что, как следствие, оказывает влияние на систему бухгалтерского учета.

Исследование практики обращения с отходами Республики Беларусь показало, что в отношении отходов применяется вид стоимостной оценки, основанный на понесенных затратах, в то время как оценка экономического потенциала отходов, основанного на текущей рыночной стоимости, отсутствует. Это приводит к тому, что продукт, полученный в результате переработки отходов, оцененный затратным методом, не может быть реализован на рынке, что приводит к постоянному накоплению объема возникающих отходов на предприятиях. Постоянно растущий объем отходов, которые не могут быть реализованы на рынке с покрытием понесенных затрат, оказывает не только негативное воздействие на окружающую среду, но и влечет за собой передачу отходов по нулевой стоимости для их вторичного обращения иным предприятиям, что наносит огромный ущерб и субъектам хозяйствования, и государству в целом.

В итоге, в бухгалтерском балансе предприятий Республики Беларусь отходы отражаются в составе объектов, оцененных только по фактическим затратам, что приводит к искажению и снижению информационного значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, результатов анализа хозяйственной деятельности и затрудняет их интерпретацию.

Сложившаяся ситуация не позволяет представлять информацию об отходах для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости обращения с отходами - о затратах на охрану окружающей среды и об экономическом потенциале отходов, что не обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа.

Для учета связи между показателями обращения с промышленными отходами и показателями деятельности предприятия предлагаем модель отражения промышленных отходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с которой организуется

учет промышленных отходов в двух оценках: по фактическим затратам и по текущей рыночной стоимости.

Это позволяет представлять информацию о промышленных отходах для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости мероприятий на охрану окружающей среды и об экономическом потенциале используемых промышленных отходов, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа.

Второй проблемой является факт, что существующая система бухгалтерского учета в Республике Беларусь не формирует комплексную и взаимосвязанную информацию об образующихся и удаляемых промышленных отходах с момента их возникновения до окончания их существования.

В международной практике отходы рассматриваются привязке к технологическому циклу отходов, который представляет собой последовательность процессов обращения с отходами в период времени от их появления (на стадиях жизненного цикла продукции), паспортизации, сбора, сортировки, транспортирования, хранения (складирования), включая утилизацию и/или захоронение (уничтожение) отхода, до окончания их существования.

Однако следует отметить отходы как объекты бухгалтерского учета не проходят все этапы технологического цикла отходов, начиная с момента их возникновения и заканчивая удалением (использование/захоронение). Данный факт обусловлен тем, что информация об отходах на всех этапах технологического цикла отходов размывается между различными объектами бухгалтерского учета, такими как возвратные отходы, вторичные материальные ресурсы, вторичное сырье и побочный продукт. Так, после сбора и/или накопления возвратные отходы признаются вторичными материальными ресурсами, которые после подготовки к использованию отражаются как вторичное сырье. Побочная продукция, в свою очередь, отождествляется отходам.

Таким образом, отсутствие системной связи между объектами бухгалтерского учета отходов и технологическим циклом отходов на практике приводит к:

1. Невозможности построения первичного, аналитического и синтетического учета промышленных отходов;
2. Невозможности формирования комплексной информации об образующихся отходах, используемых промышленных отходах (специфике переработки различных видов отходов), захороняемых отходах, начиная с момента их возникновения и заканчивая удалением;
3. Невозможности проведения оценки осуществляемых мероприятий по обращению с промышленными отходами;
4. Невозможности принятия грамотных управленческих решений по обращению с промышленными отходами;
5. Невозможности уменьшения объемов образования промышленных отходов, устойчивого потребления и производства, максимального вовлечения отходов в гражданский оборот в качестве вторичного сырья, предотвращения вредного воздействия отходов на окружающую среду.

Отсутствие в бухгалтерском балансе предприятий комплексных сведений об образующихся промышленных отходах, отходах, подлежащих удалению, а также операций, осуществляемых для защиты и восстановления окружающей среды, не только искажает информацию о ресурсном, экономическом и технологическом потенциале предприятий, но и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов. Дефицит, ненадежность и несогласованность информации о промышленных

отходах негативно влияют на привлекательность Республики Беларусь для притока инвестиций.

Таким образом, можно говорить о том, что на современном этапе существующая система бухгалтерского учета недостаточно систематизирована и не формирует информационную базу, необходимую для обеспечения полноценной и всесторонней оценки эффективности внедрения принципов «зеленой» экономики в Республике Беларусь, а также не позволяет решать задачи, которые ставит «зеленая» экономика.

В связи с этим, для решения выше обозначенных проблем необходим новый подход в бухгалтерском учете, который будет способствовать формированию информационной базы об образующихся и удаляемых промышленных отходах, начиная с момента их образования до момента их захоронения, с целью управления экономико-экологической безопасностью промышленных предприятий в контексте принципов «зеленой» экономики.

С позиции формирования комплексной информации о промышленных отходах в бухгалтерском учете необходимо рассматривать промышленные отходы как объект бухгалтерского учета на протяжении всего процесса обращения с промышленными отходами по каждому этапу технологического цикла отходов, что позволит:

1. В последующем отражать комплексные сведения об образующихся промышленных отходах, отходах, подлежащих удалению, а также операций, осуществляемых для защиты, восстановления или управления окружающей средой в отчетности предприятий;

2. Проводить достоверную оценку воздействий, оказываемых на окружающую среду, при различных способах удаления промышленных отходов на протяженности процесса рециклинга промышленных отходов в целях определения приоритетных направлений такого использования;

3. Разработать предложения по совершенствованию системы рециклинга промышленных отходов с целью внедрения экологически безопасных и экономически эффективных технологий по удалению промышленных отходов;

4. Разрабатывать рекомендации по устойчивому использованию природных ресурсов;

5. Обеспечить функционирование предприятий на экологических «зеленых» принципах, предполагающих снижение рисков для окружающей среды и предотвращение истощения ее компонентов при обеспечении намеченного роста производства.

Полученные результаты в дальнейшем будут способствовать разработке методических рекомендаций по оценке, документальному оформлению, синтетическому и аналитическому учету промышленных отходов в условиях применения экологических технологий их переработки и утилизации с учетом отраслевых особенностей.

для формирования комплексной информации в системе бухгалтерского учета о промышленных отходах, а также о мероприятиях по охране окружающей среды, возникающих в процессе обращения с промышленными отходами, необходимо рассматривать промышленные отходы как объекты бухгалтерского учета в разрезе следующего жизненного цикла (таблица 2.1):

Таблица 2.1 – Соотношение промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета и предложенных этапов жизненного цикла

		Этапы жизненного цикла промышленных отходов				Этап IV Захоронение (уничтожение) промышленных отходов	
		Этап I Появление промышленных отходов	Этап II Сбор и/или накопление промышленных отходов	Этап III Рециклинг промышленных отходов			
Новый объект бухгалтерского учета		Промышленные отходы, подлежащие рециклингу	Этап III ¹ Подготовка к использованию промышленных отходов	Этап III ² Хранение промышленных отходов	Этап III ³ Использование промышленных отходов	X	
			Промышленные отходы	Промышленные отходы, требующие подготовки к использованию	Промышленные отходы, подготовленные к использованию, подлежащие временному хранению		Промышленные отходы, подготовленные к использованию, подлежащие временному хранению
		Промышленные отходы, не подлежащие рециклингу		X	X	Промышленные отходы, не требующие подготовки к использованию, в местах использования	X
	Промышленные отходы, не подлежащие рециклингу	X	Промышленные отходы, подлежащие захоронению/уничтожению	X	Промышленные отходы, подлежащие захоронению/уничтожению		

Примечание: собственная разработка на основании изученной специальной литературы, нормативных правовых актов

Выделение этапов жизненного цикла промышленных отходов, а также идентификация промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета на предложенных этапах, позволит разработать комплексную систему бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов, которая будет способствовать:

1. Формированию интегрированных сведений о промышленных отходах на этапах жизненного цикла;
2. Формированию сопоставимых данных об операциях, осуществляемых в процессе обращения с отходами, для защиты, восстановления или управления окружающей средой;

3. Включению информации об образующихся промышленных отходах и мероприятиях, осуществляемых для защиты окружающей среды в отчетность предприятий;
4. Достоверной оценке воздействий, оказываемых на окружающую среду, при различных способах рециклинга промышленных отходов в целях определения приоритетных направлений;
5. Внедрению инновационных подходов по совершенствованию системы рециклинга промышленных отходов для использования более экологически безопасных и экономически эффективных технологий;
6. Устойчивому использованию природных ресурсов;
7. Функционированию предприятий на экологических «зеленых» принципах, предполагающих снижение рисков для окружающей среды и предотвращение истощения ее компонентов при обеспечении намеченного роста производства.

Оценка промышленных отходов на этапах жизненного цикла необходима для определения экономической эффективности их сбора и накопления, рециклинга и захоронения, наиболее целесообразных и безопасных для окружающей среды способов рециклинга, обеспечения рационального использования ресурсного потенциала страны.

Помимо необходимости количественной и стоимостной оценки промышленных отходов на этапах жизненного цикла как одного из инструментов эффективного управления промышленной организацией, важно отметить необходимость стоимостного измерения мероприятий, связанных с защитой окружающей среды, возникающих в процессе обращения с отходами.

Рассмотрим существующие подходы к оценке отходов, применяемые в Республике Беларусь в разрезе предложенных этапов жизненного цикла.

Этап I. Появление промышленных отходов. В Республике Беларусь отходы в момент их образования отражаются в составе запасов, которые в момент принятия объекта к учету учитываются по фактической себестоимости, определенной исходя из их текущей рыночной стоимости.

Этап II Сбор и/или накопление промышленных отходов. В соответствии с п.9-12 Инструкции №133, в фактическую себестоимость запасов включаются также фактические затраты организации на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Таким образом возвратные отходы, принятые к учету по рыночной стоимости, после их сбора и накопления для целей учета рассматриваются уже как вторичные материальные ресурсы, которые, в свою очередь, должны оцениваться по фактической себестоимости, состоящей из дальнейших фактических затрат организации на доставку, хранение и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Этап III Рециклинг промышленных отходов. На дальнейшем этапе жизненного цикла отходы учитываются в составе вторичных материальных ресурсов, оцененных по рыночной стоимости и фактическим затратам, возникших на этапе сбора и накопления.

Этап IV Захоронение (уничтожение) промышленных отходов. Согласно законодательства Республики Беларусь, отходы, подлежащие захоронению, не являются объектом бухгалтерского учета и не подлежат стоимостной оценке, т.к их захоронение не предполагает получение экономических выгод.

Таким образом, подход в оценке промышленных отходов, применяемый в Республике Беларусь, можно представить следующим образом:

Таблица 2.2 – Методика оценки отходов в Республике Беларусь на предлагаемых этапах жизненного цикла промышленных отходов

Объект бухгалтерского учета	Этапы жизненного цикла промышленных отходов					Этап IV Захоронение (уничтожение) промышленных отходов
	Этап I Появление промышленных отходов	Этап II Сбор и/или накопление промышленных отходов	Этап III Рециклинг промышленных отходов			
			Этап III ¹ Подготовка к использованию промышленных отходов	Этап III ² Хранение промышленных отходов	Этап III ³ Использование промышленных отходов	
Возвратные отходы	Вторичные материальные ресурсы	Вторичное сырье	Вторичное сырье	Вторичное сырье	Отходы не являются объектами бухгалтерского учета и не подлежат стоимостной оценке	
Вид	Рыночная стоимость	Рыночная стоимость + фактические затраты по сбору и накоплению	Рыночная стоимость + фактические затраты по сбору и накоплению + фактические затраты по рециклингу			

Примечание: собственная разработка на основании изученной специальной литературы, нормативных правовых актов

Учитывая выше сказанное, в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций Республики Беларусь по статье «Запасы» отражаются отходы, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам. Таким образом, наблюдается смешение двух видов оценки - по фактическим затратам и по текущим рыночным ценам.

Данный факт приводит к снижению информационного значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, результатов анализа хозяйственной деятельности, что затрудняет их интерпретацию для принятия рациональных управленческих решений.

Смешение двух видов оценки ведет к формированию завышенной фактической себестоимости промышленных отходов в качестве вторичного сырья с учетом всех затрат. Это приводит к невозможности покрытия понесенных затрат организации посредством реализации вторичного сырья, либо реализации готовой продукции, в производстве которой использовалось вторичное сырье что, как следствие, ведет к значительным убыткам организации.

В таких случаях возникают предпосылки к осуществлению процесса реализации в скрытой форме - передачу вторичного сырья по «нулевой» стоимости.

Очевидно, что данный факт, во-первых, создает ряд проблем:

1. Развитие скрытого рынка и нанесение ущерба государству;
2. Демотивация организаций вовлекать отходы в процесс рециклинга, что способствует постоянному накоплению отходов и, как следствие, деградации состояния окружающей среды.

В связи с этим, необходим иной подход в оценке промышленных отходов для достоверного отражения их в бухгалтерского (финансовой) отчетности организаций.

Бухгалтерский баланс, являясь одним из основных отчётных форм, представляет информацию для заинтересованных пользователей об имуществе и финансовом положении организации. Развитие бухгалтерского баланса происходит по двум основным направлениям, которые соответствуют теориям бухгалтерского учёта: динамической и статической. Основными критериями различия являются цель составления и предоставления баланса, принцип и метод оценки.

Согласно статической теории основной целью учёта является учёт имущества и определение его достоверной стоимости. В данном случае главным принципом статической теории является оценка активов по текущим рыночным ценам.

В рамках динамической теории стоит цель определить эффективность деятельности организации и ее финансовый результат. Анализ эффективности хозяйственной деятельности, в данном случае, возможен лишь с применением оценки, основанной на фактических затратах организации.

Центральной основой Системы эколого-экономического учёта, которая была принята в качестве международного стандарта Статистической комиссией Организации Объединенных Наций, была предложена концептуальная основа для понимания взаимодействия экономики и окружающей среды.

Подход, на котором строится система эколого-экономического учёта, заключается в следующем:

- 1) стоимостная оценка активов (например, отходов) с использованием рыночных цен;
- 2) отдельный учёт потоков, относящихся к экономической деятельности и связанных с окружающей средой (затраты на охрану окружающей среды, обращение с отходами) по фактическим затратам.

Применяя такой подход, экономическую деятельность в природоохранных целях необходимо выделять и представлять отдельно от активов по рыночной стоимости в форме отдельных счетов, например, счетов затрат на охрану окружающей среды.

Совершенно очевидно, что создание отдельных счетов будет способствовать не только оценке проводимых мероприятий по решению экологических проблем, но и повышать международный имидж организаций в части их ответственности как источников загрязнения.

Такие информационные базы данных могут стать основой для комплексного анализа связи затрат на охрану окружающей среды с объемом образовавшихся отходов и отходов, вовлеченных в процесс рециклинга, что позволит разрабатывать модели для увязки потенциальных изменений нагрузки на окружающую среду с будущей экономической деятельностью организации.

Учитывая выше сказанное, для отражения связи между показателями использования промышленных отходов и показателями деятельности организации предлагаем новую модель отражения и интерпретации промышленных отходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которой организуется учёт всех промышленных отходов с разделением на:

- промышленные отходы по рыночной стоимости;
- затраты на охрану окружающей среды.

Это позволит представлять информацию о промышленных отходах для заинтересованных пользователей в двух аспектах: об экономическом потенциале промышленных отходов и о затратах на охрану окружающей среды, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа. Важно отметить также,

что информация о затратах на окружающую среду значима, поскольку может способствовать принятию управленческих решений. Одним из решений, например, которому может способствовать информация об экологических затратах, является стоимость изготавливаемого продукта, различного рода субсидий и льгот в сфере экологического налогообложения.

Для отражения в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала промышленных отходов по текущей рыночной стоимости предлагаем использовать отдельный синтетический счет XX «Промышленные отходы». Модель счета XX «Промышленные отходы» представлена на Рисунке 2.1:

XX «Промышленные отходы»	
Дебет	Кредит
Сн – текущая рыночная стоимость промышленных отходов на начало отчетного периода	
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
В течение месяца	
• Увеличение рыночной стоимости промышленных отходов после рециклинга	• Уменьшение рыночной стоимости промышленных отходов после рециклинга
Ск= текущая рыночная стоимость промышленных отходов на конец отчетного периода	

Рисунок 2.1 – Модель счета XX «Промышленные отходы»

Примечание: собственная разработка в рамках предлагаемой методики оценки промышленных отходов

Таким образом, отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала промышленных отходов предлагаем осуществлять следующим образом:

1. Текущую рыночную стоимость промышленных отходов отражать по дебету счету XX «Промышленные отходы» и кредиту счетов «Вложения в долгосрочные активы», «Материалы», «Основное производство», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные затраты», «Общехозяйственные затраты» и т.д.

2. Переоценку текущей рыночной стоимости промышленных отходов в связи с изменением текущих рыночных цен, физических свойств перерабатываемых промышленных отходов, возможных технологических потерь относить на счет XX «Промышленные отходы».

3. Возникающие на этапах жизненного цикла затраты, связанные с осуществлением комплекса мероприятий по обращению с промышленными отходами, учитывать отдельно от промышленных отходов на счетах затрат с аналитическим признаком «Затраты на охрану окружающей среды».

Учет стоимости обращения с промышленными отходами предлагаем организовать следующим образом:

1. Стоимость обращения с промышленными отходами отражать отдельно от промышленных отходов по счетам затрат «Основное производство», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные затраты», «Общехозяйственные затраты», в зависимости от того, каким образом организован процесс сбора и/или накопления, рециклинга промышленных отходов на предприятии с выделением отдельных структурных

подразделений (площадок, резервуаров), где осуществляется сбор и/или накопление и рециклинг промышленных отходов, либо без выделения отдельных структурных подразделений (площадок, резервуаров).

2. Аналитический учет затрат, связанных с осуществлением комплекса мероприятий по обращению с промышленными отходами должен быть организован отдельно. Для учета таких затрат рекомендуется применять дополнительный аналитический признак «Затраты на охрану окружающей среды».

3. Для учета затрат на охрану окружающей среды в части захоронения промышленных отходов рекомендуется отражать затраты на счете «Общехозяйственные затраты».

2.2 Проблемные аспекты отражения отношений сервитута в национальном учете Республики Беларусь

2.2.1 Развитие методики бухгалтерского учета сервитутных операций

В рамках настоящего исследования рассматривается понимание сервитута в двух подходах: как гражданско-правовая и как экономическая категории.

В рамках экономического подхода содержание сервитута определяется отношениями между собственником имущества (служащее имущество) и владельцем соседствующей недвижимости (господствующее имущество) возникающими в результате установления в пользу владельца господствующего имущества права пользования в ограниченном объеме и пределах частью служащего имущества и реализующимися в процессе использования установленного права. Т.е. с экономической точки зрения исследуется не просто право ограниченного пользования имуществом, но и связь между субъектами хозяйствования по поводу установления и использования данного права.

Именно экономический подход к трактовке сервитута должен быть положен в основу развития концепции бухгалтерского и налогового учета сервитутных операций.

Для цели развития методик бухгалтерского учета сервитутных операций необходимо решение следующих задач:

- определение сервитута как учетной категории;
- постановка целей и задач бухгалтерского учета сервитутов;
- анализ методов оценки сервитута;
- разработка методики распределения затрат на содержание и эксплуатацию объекта недвижимости, обремененного сервитутом между затратами по основной деятельности и прочими расходами по текущей деятельности;
- разработка рекомендаций по совершенствованию форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций для повышения качества информации, являющейся основой принятия управленческих решений.

Прежде всего необходимо определить сервитут как учетную категорию. Для этого необходимо достоверно установить место сервитута в составе объектов бухгалтерского учета и варианты его отражения на счетах бухгалтерского учета.

Рассмотрим учетные аспекты возможности отнесения сервитутов к определенной группе объектов бухгалтерского учета.

В экономической литературе принято классифицировать объекты бухгалтерского учета по трем основным группам:

- имущество (хозяйственные средства, активы);

- источники формирования имущества (средств, активов);
- хозяйственные процессы. [163, с.15]

Следует отметить, что в современных научных источниках отсутствует единый подход к идентификации сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета.

Один из наиболее распространенных подходов основывается на правовой сущности сервитута. А именно: сервитут не является самостоятельным объектом гражданско-правового оборота, т.е. не может отчуждаться, передаваться и иным образом участвовать в экономических сделках, в силу невозможности отделения сервитута от объекта недвижимости, на который он установлен. Следовательно, согласно законодательству Республики Беларусь, сервитут не может быть признан самостоятельным объектом бухгалтерского учета. В этой связи, сервитут не может быть отражен на счетах бухгалтерского учета.

Такого мнения придерживается, в частности, С.Г. Вегера. В своей монографии, посвященной решению методологических проблем учета земель несельскохозяйственного назначения, она отмечает, что «земельный сервитут, имеющий придаточный характер к определенному праву на земельный участок, не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. На стоимость затрат по оформлению сервитута рекомендуется увеличивать стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок». [164, с.67]

В тоже время, одной из отличительных характеристик сервитута является право следования, т.е., не являясь самостоятельным объектом гражданско-правового оборота, сервитут всегда следует за правом собственности на объект недвижимости, на который установлен. И, следовательно, должен найти отражение в бухгалтерском учете организации в непосредственной связи с обремененным объектом недвижимости.

Так, Л.И. Куликова полагает, что «в бухгалтерском учете собственника или пользователя земельного участка должны быть отражены чужие земельные участки и другие объекты недвижимости, находящиеся в ограниченном пользовании. Для этих целей может быть рекомендован забалансовый счет 018 «Основные средства в ограниченном пользовании, обремененные сервитутом». [163]

Иной точки зрения придерживается А.Б. Тресницкий, полагая, что следует учитывать не объекты недвижимости, обремененные сервитутом, а само право ограниченного пользования. Наиболее целесообразно, по мнению А.Б. Тресницкого, «право ограниченного пользования отражать за балансом, для чего в план счетов бухгалтерского учета необходимо добавить забалансовый счет 012 «Права ограниченного пользования (сервитут)». Данный счет необходим для обобщения информации о наличии прав ограниченного пользования. Внутри же счета аналитический учет необходимо вести по объектам недвижимости, в пользу которых установлены ограниченные вещные права». [37]

Учитывая сложившуюся практику учета сервитутов в Российской Федерации, Е.С. Попова и И.С. Попова считают возможным рассматривать сервитут «... как самостоятельный актив и как расход, связанный с платой за ограниченное пользование имуществом другого собственника, что объясняется двойственной природой сервитута. Поскольку в отношении сервитутодателя сервитут – это обременение объекта недвижимости (земельного участка), в отношении которого установлен сервитут, а в отношении сервитуария сервитут – вещное право, суть которого заключается в ограниченном пользовании чужим объектом недвижимости». [166]

Нормативные правовые акты Республики Беларусь также не позволяют однозначно

детерминировать сервитут в качестве объекта бухгалтерского учета.

В этой связи представляется целесообразным изучить опыт зарубежных стран, в частности стандарты учета, входящие в американские Общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Примечательно, что до 2020 года стандарты GAAP США не предусматривали единой методики отражения сервитута в бухгалтерском учете. Так, если договоры, устанавливающие земельные сервитуты, учитывались в соответствии с ASC 840 «Аренда», то право ограниченного пользования чужой недвижимостью отражалось в учете по аналогии с арендой.

Иногда предварительно оплаченные сервитуты организации учитывали в соответствии с ASC 360 «Основные средства» в составе затрат, формирующих первоначальную стоимость объекта недвижимости.

Некоторые организации учитывали земельные сервитуты в качестве нематериальных активов в соответствии с ASC 350 «Нематериальные активы», в которых был приведен пример, где бессрочная аренда земли учитывается как нематериальный актив вместо аренды. Некоторые организации применяли это руководство по аналогии ко всем земельным сервитутам, независимо от того, были ли они бессрочными. [167]

Таким образом, на практике существовала вариативность отражения сервитутов на счетах бухгалтерского учета.

В 2018 году Американский Совет по стандартам финансовой отчетности (FASB) выпустил обновление к стандартам по учету аренды (Topic 842), поясняющее их применение в отношении земельных сервитутов, направленное на устранение разнообразия подходов к учету сервитутов в США. При этом новые или модифицированные земельные сервитуты после вступления в силу новых стандартов раздела (Topic 842) уже будут учитываться в соответствии с ними. Согласно новому стандарту каждый арендный договор должен быть отражен дважды – как обязательство (приведенная стоимость будущих арендных платежей) и актив, представляющий собой действующее в течение всего срока аренды право лизингополучателя на принадлежащий лизингодателю актив. Переход к обновленному стандарту планировалось завершить к 1 января 2020 года. [168]

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности сервитут является нематериальным активом. Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и организация их учета регламентируется международным стандартом финансовой отчетности IAS 38 «Нематериальные активы».

Согласно IAS38, нематериальным активом является идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, удовлетворяющий критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод. [169]

При этом, актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

– является отделимым, т. е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или

– возникает в результате договорных или других юридически прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

Критерий контроля над ресурсом реализуется в форме обладания правом на

получение будущих экономических выгод от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность организации контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно (но не обязательно) вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке.

К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продукции или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива организации. [169]

Очевидно, что сервитут, как право ограниченного пользования, во-первых, подпадает под определение нематериального актива (немонетарный актив, не имеющий физической формы) и, во-вторых, удовлетворяет критериям признания нематериальных активов:

– идентифицируем, т.к., несмотря на то, что не является передаваемым и обособляемым от имущества, на которое установлен, возникает в результате договорных прав или по решению суда (иного юридического права);

– позволяет осуществлять контроль, т.к. обладает правом на получение будущих экономических выгод от использования сервитута и ограничивает доступ других лиц к этим выгодам;

– способен приносить экономические выгоды, т.к. зачастую является необходимым условием для осуществления хозяйственной деятельности и получения выручки.

Таким образом, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, сервитут является нематериальным активом.

Проанализировав подходы к идентификации сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета, следует отметить не только существование многовариантности подходов к решению данного вопроса, но и более того, наличие антагонистических концепций.

На наш взгляд, основной причиной тому является синкретизм правового и юридического содержания сервитута, что приводит к более узкому пониманию исследуемой категории. В рамках правового содержания сервитут представляет собой один из видов вещных прав – ограниченное вещное право. В рамках экономического подхода необходимо более широкое понимание сервитутов – не только как ограниченное вещное право, но и в виде отношений, между сторонами сервитутных операций по поводу предоставления и использования данного права. Т.е. в качестве объекта учета следует отдельно рассматривать *сервитут* как ограниченное вещное право пользования чужим имуществом и *сервитутные операции*, которые предполагают предоставление, использование данного права и его оплату.

Прежде всего оценим возможность включения сервитута в состав нематериальных активов.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- 1) активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- 2) активы предназначены для использования в деятельности организации;
- 3) организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ третьих лиц к данным выгодам;
- 4) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

5) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

б) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена. [170, п.4]

Рассматривая критерии признания активов в качестве нематериальных активов, следует отметить невыполнение одного из первых критериев – идентифицируемость активов. Сервитут не может быть отделен от права на объект недвижимости, на который он установлен. Следовательно, согласно законодательству Республики Беларусь, сервитут не может быть признан нематериальным активом.

На наш взгляд, невыполнение критерия идентифицируемости активов не позволяет отражать это право не только в составе нематериальных активов, но и, в целом, в составе активов, в т.ч., учитываемых на забалансовых счетах. В частности, представляется нецелесообразным создание дополнительного забалансового счета «Права ограниченного пользования (сервитут)».

Таким образом ограниченное право собственности (сервитут) не может быть признан в качестве объекта бухгалтерского учета и должен быть отражен косвенно в составе части служащего имущества. Предлагаем использовать для этих целей забалансовый счет 012 «Часть имущества, обремененная сервитутом».

По дебету счета 012 «Часть имущества, обремененная сервитутом» отражается стоимостная оценка части служащего имущества, находящаяся в ограниченном праве пользования сервитуария. Полагаем, что стоимость части недвижимости может определяться как:

1) договорная величина, установленная по договору между сервитутодателем и сервитуарием;

2) как доля от кадастровой или рыночной стоимости объекта недвижимости, обремененного сервитутом.

В тоже время, для обеспечения детализации учета недвижимости сервитутодателю рекомендуется открывать для учета недвижимости, обремененной сервитутом, отдельные субсчета. Например, к счету 01 «Основные средства» могут быть открыты следующие субсчета:

01 «Основные средства»;

01.1 «Здания»;

01.1.1 «Здания, находящиеся в собственности организации»;

01.1.2 «Здания, находящиеся в собственности организации, обремененные сервитутом».

Объектом бухгалтерского учета *сервитутных операций* будут являться:

– для собственника недвижимости, обремененной сервитутом: доходы, связанные с получением соразмерной платы за ограничение права собственности;

– для субъекта хозяйствования, в пользу которого установлен сервитут: расходы, связанные соразмерной платой за пользование имуществом третьих лиц.

Согласно п.5 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102 доходы и расходы подразделяются на:

– доходы и расходы по текущей деятельности;

– доходы и расходы по инвестиционной деятельности;

– доходы и расходы по финансовой деятельности [171, п.5].

При этом под текущей деятельностью понимается основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и

инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность включает в себя деятельность организации, связанную с изменением величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации [171, п.1].

Определим к какому виду деятельности следует относить доход сервитутодателя от получения соразмерной платы за предоставление права пользования частью недвижимости. Предоставление части недвижимости в пользование третьим лицам не связано с изменением собственного капитала, обязательствами по кредитам, займам или иным аналогичным обязательствам, а, следовательно, исходя из определения финансовой деятельности, данная деятельность не является финансовой.

Так как предоставление права пользования частью имущества не относится к приобретению, созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, то данная деятельность не подпадает под определение инвестиционной деятельности.

Однако, согласно перечню доходов, входящих в состав доходов по инвестиционной деятельности, представленному в п.14 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102, к инвестиционным доходам относятся доходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости [171, п.14].

Т.е., законодатель выделяет отдельно в составе инвестиционных доходов, наряду с доходами от предоставления во временное владение и пользование (доходы от сдачи имущества в аренду), доходы, связанные только с предоставлением в пользование инвестиционной недвижимости. Т.е., исходя из расшифровки состава доходов по инвестиционной деятельности, доход в виде возмещаемого платежа за пользование частью недвижимого имущества, следует относить к доходам по инвестиционной деятельности.

Из коллизии в рамках одного нормативного акта следует дуалистическое понимание объекта сервитутных операций для сервитутодателя, а именно, в качестве дохода по инвестиционной деятельности или дохода по текущей деятельности.

Однако, рассматривая экономическую сущность инвестиций, следует подчеркнуть, что, не смотря на множество подходов к трактовке инвестиций, общим критерием для них выступает получение прибыли. В частности, в трактовке В.Г. Гавриленко под инвестициями понимают «финансовые, материальные ресурсы и другие имущественные и интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности, в результате которой образуется прибыль (доход)» [16].

В тоже время Гражданский кодекс Республики Беларусь предусматривает, что

собственник недвижимого имущества, обремененного сервитутом, вправе, требовать от лиц, в интересах которых установлен сервитут, соразмерную плату за пользование недвижимым имуществом. [2, ст.268]. Т.е. целью получения дохода сервитутодателем является покрытие расходов, возникающих в связи с ограничением права собственности на недвижимость, а не извлечение прибыли. В этой связи, на наш взгляд, более корректно рассматривать доход в виде соразмерной платы за пользование недвижимым имуществом в составе прочих доходов по текущей деятельности. В соответствии с Типовым планом счетов Республики Беларусь данные доходы отражаются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности») [172].

В законодательных актах Республики Беларусь не содержится прямая норма, регулирующая порядок отражения на счетах бухгалтерского учета расходов, связанных с осуществлением соразмерной платы за пользование сервитутом.

По мнению Л.И. Куликовой у обладателя сервитута плата за пользование земельным участком, обремененного сервитутом в бухгалтерском учете должна отражаться в соответствии с характером использования соседнего участка [165]. Данной позиции придерживаются такие ученые как А.Б. Тресницкий, Е.С. Попова, И.С. Попова и др.

В том случае, если это использование связано с выполнением строительных работ или созданием объектов недвижимости (проведение линий электропередачи, связи, трубопроводов и т.д.), то плату за пользование соседним объектом недвижимости, обремененным сервитутом, необходимо отражать на счете 08 «Вложения во долгосрочные активы». В дальнейшем эта плата должна списываться по правилам списания затрат, увеличивающих инвентарную стоимость возведенных объектов основных средств.

В том случае, если сервитут необходим для эксплуатации функционирующих объектов основных средств производственного назначения, расходы по его оплате должны включаться в состав расходов, относящихся к обычной деятельности предприятия. [165]

Если сервитут устанавливается для целей, не связанных с производственной деятельностью, данные расходы следует отражать в составе прочих расходов по текущей деятельности.

Согласно Типовому плану счетов могут быть использованы следующие счета:

- 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные затраты»;
- 26 «Общехозяйственные затраты»;
- 44 «Расходы на реализацию»;
- 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [172].

Таким образом, сервитут как объект бухгалтерского учета представляет собой стоимостную оценку доходов и расходов от установления и использования ограниченного права пользования чужим недвижимым имуществом в строго ограниченном объеме и пределах.

Задачами учета сервитута являются:

- формирование достоверной информации об имуществе, обремененном сервитутом;
- регламентация способов отражения на счетах бухгалтерского учета недвижимости, обремененной сервитутом, доходов и расходов от предоставления и использования права ограниченного пользования имуществом;

- обоснование выбора метода оценки величины соразмерного платежа за пользование сервитутом;
- развитие методики распределения затрат, связанных с содержанием имущества, обремененного сервитутом;
- обеспечение контроля за соблюдением правового режима ограниченного вещного права;
- формирование информационной базы для целей эффективного управления затратами.

В связи с тем, что применение сервитутов в хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования не нашло еще достаточно широкого применения в Республике Беларусь, многие практические вопросы относительно заключения договора сервитута, отражения на счетах бухгалтерского учета сервитутных операций и их документального обеспечения остаются актуальными. Развитие методик бухгалтерского и налогового учета сервитутов будет способствовать не только совершенствованию бухгалтерского учета, но и более массовому применению института сервитута в практической деятельности субъектов хозяйствования.

Как было отмечено выше, в экономической литературе нет единого подхода к проблеме отражения сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета. В рамках настоящего исследования мы придерживаемся концепции, в рамках которой сервитут как учетная категория понимается как расходы по текущей деятельности для собственника господствующего имущества, и как доходы по прочей текущей деятельности для собственника имущества, обремененного сервитутом.

Основанием для возникновения сервитута являются:

- договор о сервитуте (в случае, если сервитут предоставляется по решению сторон);
- судебное решение (в случае, если стороны не достигли соглашения и сервитут устанавливается по решению суда).

Для заключения договора должно быть достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора и соблюдена требуемая форма договора. Согласно статье 402 Гражданского кодекса Республики Беларусь существенными являются условия: 1) о предмете договора; 2) условия, которые названы в законодательстве как существенные, необходимые или обязательные для договоров данного вида, 3) а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение [2, ст.402].

Т.е. предмет договора (первая группа существенных условий) выступает важнейшим элементом в характеристике каждого гражданско-правового договора, т.к. определяет сущность возникающего правоотношения.

Предметом договора сервитута будет выступать содержание ограниченного вещного права на пользование имуществом. Для этого требуется детально описать, на что именно дает право установление сервитута (право прохода, проезда и т.п.), а также четко обозначить границы сервитута. Имущество, обремененное сервитутом, и господствующее имущество, в пользу которого установлен сервитут, должны быть названы максимально конкретизировано, с указанием кадастровых номеров участков, места расположения объектов недвижимости, занимаемой ими площади. Для детализации сведений о площади обременения имущества целесообразно представить в приложениях к договору сервитута земельно-кадастровый план участка и схему границ сервитута.

Вторую группу существенных условий договора, согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь, составляют условия, которые названы в законодательстве как

существенные для договоров определенного вида. Следует отметить, что гражданское законодательство Республики Беларусь не регламентирует перечень существенных условий договора сервитута. В этой связи, существенными условиями сервитута исходя из общих правил договорных отношений будут являться:

- данные о сторонах сервитута – собственник имущества, обремененного сервитутом, и субъект в пользу которого установлен сервитут (сервитуарий);

- срок сервитута – сервитут может быть как срочным, т.е. установленным на определенный срок, так и постоянным (бессрочным), установленным на неопределенный срок;

- условия о возмездности или безвозмездности сервитутных отношений – если предполагается взимание платы за сервитут, то в договоре необходимо определить периодичность платежей и срок их осуществления. Полагаем, что стоимость сервитута не является существенным условием договора сервитута (исключение, если только одна из сторон не заявила о необходимости достижения соглашения о размере платежа за сервитут). Это связано с тем, что величина соизмеримого платежа может включать затраты сервитутодателя на содержание и эксплуатацию имущества, обремененного сервитутом, и, таким образом, размер платежа будет рассчитываться для каждого отчетного периода и иметь разное значение;

- права и обязанности сторон договора сервитута, а также меры ответственности за нарушение пунктов соглашения;

- основания изменения и прекращения отношений сторон [173], [174].

К третьей группе существенных условий договора относятся условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение. Примером таких условий может быть согласие на использование сервитута третьими лицами не являющимися сторонами договора (клиенты фирмы, покупатели и т.п.); документация, подтверждающая факт реализации сервитута, уплата платежа за государственную регистрацию сервитута и др.

Согласно Закону Республики Беларусь О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним от 22 июля 2002 г. N 133-З (в редакции Закона Республики Беларусь от 08.01.2018г.) сервитут подлежит обязательной государственной регистрации. В результате государственной регистрации сервитута в Единый государственный регистр недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним вносится запись об ограничении (обременении) права.

Основанием для государственной регистрации возникновения сервитута являются: договор, предусматривающий установление сервитута на недвижимое имущество; судебное постановление [175, ст.57].

Дополнительно также необходимо представить:

- заявление об установлении сервитута;

- документы, подтверждающие государственную регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя;

- документы, удостоверяющие личность гражданина – индивидуального предпринимателя, представителей и должностных лиц;

- документы, подтверждающие полномочия на подписание заявления (доверенность, приказ, решение, договор простого товарищества, иной документ)

- документ, подтверждающий внесение платы, и др.

В настоящее время законодательно не регламентировано, кто несет расходы, связанные с государственной регистрацией сервитута, но по общей практике, внесение

платы за сервитут должно осуществляться заявителем – субъектом хозяйствования, инициирующем подачу в территориальную организацию по государственной регистрации, заявления о регистрации сервитута. По условиям договора сервитута можно предусмотреть пропорциональное распределение данной суммы между сторонами правоотношения.

Бухгалтерские записи по отражению в учете расходов, связанных с государственной регистрацией сервитута, также не находят законодательной регламентации. При установлении сервитута собственник имущества, обремененного сервитутом не утрачивает права владения, распоряжения и пользования имуществом. Возникает исключительно совместное пользование частью имущества и, как следствие, ограничение отдельных правомочий для собственника. Т.е. предоставление сервитута не оказывает влияние на увеличение или уменьшение стоимости объекта недвижимости, обремененного сервитутом.

Исходя из изложенного, полагаем, что собственник имущества, обремененного сервитутом, вправе классифицировать плату за государственную регистрацию сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета сервитутных операций и отражать в составе прочих расходов по текущей деятельности.

Таким образом, в бухгалтерском учете собственника служащей вещи в результате государственной регистрации сервитута будут произведены следующие записи (Таблица 2.3)

Таблица 2.3 – Типовые корреспонденции счетов по учету государственной регистрации сервитута у собственника имущества, обремененного сервитутом

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражено перечисление государственной организации по регистрации имущества платы за регистрацию сервитута	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетный счет»
Отражена в составе прочих расходов по текущей деятельности стоимость услуги регистрирующего органа по регистрации сервитута	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена сумма НДС, предъявленного к оплате государственной организацией по регистрации имущества	18 «Налог на добавленную стоимость»	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»
Переведено имущество из состава недвижимости, находящейся в собственности, в состав недвижимости, обремененной сервитутом	01/2 «Основные средства, обремененные сервитутом»	01/1 «Основные средства, находящиеся в собственности организации»

Примечание: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов [171], [172], [175]

Если плата за регистрацию сервитута возлагается на сервитуария, то отражение расходов, по государственной регистрации сервитута, будет отражаться аналогично отражению соразмерной платы за пользование сервитутом.

У обладателя сервитута плата за пользование земельным участком, обремененным сервитутом, в бухгалтерском учете должна отражаться в соответствии с характером

использования соседнего участка.

В том случае, если это использование связано с выполнением строительных работ или созданием объектов недвижимости (проведение линий электропередачи, связи, трубопроводов и т.д.), то плату за регистрацию сервитута и его дальнейшее использование, необходимо отражать на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». В дальнейшем эта плата должна списываться по правилам списания затрат, увеличивающих инвентарную стоимость возведенных объектов основных средств.

В том случае, если сервитут необходим для эксплуатации функционирующих объектов основных средств производственного назначения, расходы по его регистрации и оплате должны включаться в состав расходов, относящихся к обычной деятельности организации. [165]

Также отнесение затрат на регистрацию сервитута и его последующее использование может быть осуществлено на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

Рассмотрим порядок отражения расходов по государственной регистрации сервитута в бухгалтерском учете сервитуария (Таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Типовые корреспонденции счетов по учету государственной регистрации сервитута у сервитуария

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражено перечисление государственной организации по регистрации имущества платы за регистрацию сервитута	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетный счет»
Отражена плата за регистрацию сервитута в составе вложений в долгосрочные активы	08 «Вложения в долгосрочные активы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за регистрацию сервитута в составе затрат по основной деятельности	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за регистрацию сервитута в составе затрат вспомогательных производств	23 «Вспомогательное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за регистрацию сервитута в составе общепроизводственных затрат	25 «Общепроизводственные затраты»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за регистрацию сервитута в составе общехозяйственных затрат	26 «Общехозяйственные затраты»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за регистрацию сервитута в составе прочих расходов по текущей деятельности	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена сумма НДС, предъявленного к оплате государственной организацией по регистрации имущества	18 «Налог на добавленную стоимость»	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Окончание таблицы 2.4

1	2	3
После государственной регистрации сервитута отражена часть имущества, сервитуодателя, обремененная сервитутом	012 «Часть имущества, обремененная сервитутом» (предлагаемый счет)	

Примечание: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов [171], [172], [175]

Сервитут, как отмечалось ранее, в зависимости от срока действия может быть срочным, установленным на определенный срок, и постоянным, установленным на неопределенный срок. Данная классификация будет иметь определяющее значение для отражения сервитутных операций как у собственника имущества, обремененного сервитутом, так и у обладателя сервитута.

При установлении сервитута на определенный срок (как правило срок заранее определен необходимостью установления сервитута), оценка стоимости сервитута может производиться не только в сумме отдельных соизмеримых платежей, определяемых за отчетный период, но и в целом за весь период.

При установлении сервитута на срок, который может быть достаточно точно определен, целесообразно учитывать стоимость сервитута:

- у собственника имущества, обремененного сервитутом, в составе доходов будущих периодов на счете 98 «Доходы будущих периодов»;
- у обладателя сервитута в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Доходы, отнесенные собственником обремененного имущества, на счет 98 «Доходы будущих периодов» следует затем равномерно в течение срока существования временного сервитута относить на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»).

Владельцем сервитута расходы, учтенные в составе расходов будущих периодов, в течение срока, на который установлен сервитут, списываются в конце каждого отчетного периода в состав долгосрочных активов (счет 08 «Вложения в долгосрочные активы») или затрат, в зависимости от характера использования сервитута (счета 20 «Основное производство», 23 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.).

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» одним из принципов бухгалтерского учета является принцип начисления, означающий, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним. В этой связи заслуживает внимания определение момента признания сервитута в бухгалтерском учете сторон сервитутных отношений. Согласно закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» отчетной датой является последний календарный день отчетного периода. [195, п.3]

Таким образом, на последний календарный день отчетного периода необходимо оформить использование ограниченного права (сервитута) за отчетный период. Типовая форма первичного учетного документа, подтверждающего факт использования предоставленного права ограниченного пользования служащим имуществом, не установлена. Собственнику имущества, обремененного сервитутом, следует самостоятельно разработать и утвердить данную форму на уровне организации.

В данном документе, кроме всех обязательных реквизитов первичных учетных

документов, перечисленных в статье 10 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», а именно: наименование документа, дата его составления; наименование организации, фамилия и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции; содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценка в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях; должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи, целесообразно отразить наименование юридического документа на передачу ограниченного права пользования (соглашения о сервитуте), и период установления этого права и т.д.

Таким образом на основании акта использования сервитута, составленного на последнюю дату месяца, в бухгалтерском учете собственника имущества, обремененного сервитутом, отражаются следующие записи (Таблица 2.5)

Таблица 2.5 – Типовые корреспонденции счетов у сервитутодателя по учету доходов, полученных в результате предоставления права ограниченного пользования (сервитута)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражено поступление соразмерной платы за использование сервитута	51 «Расчетный счет»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена поступившая единовременным платежом соразмерная плата за весь период действия срочного сервитута в составе доходов будущего периода	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	98 «Доходы будущих периодов»
Отражена соразмерная плата за использование сервитута за отчетный месяц	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»
Отражено начисление соразмерной платы за пользование сервитутом за отчетный месяц, учтенной ранее в составе доходов будущих периодов	98 «Доходы будущих периодов»	90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»
Исчислен НДС от суммы соразмерной платы за пользование сервитутом	90/8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
Исчислены прочие налоги и сборы от соразмерной платы за пользование сервитутом	90/9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»	68 «Расчеты по налогам и сборам»

Примечание: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов [171], [172]

Объекты недвижимости, обремененные сервитутом, после передачи права ограниченного пользования по ним продолжают участвовать в ведении собственной основной деятельности сервитутодателя и использоваться при извлечении дохода,

поскольку собственник не лишается прав владения, пользования и распоряжения. В тоже время происходит одновременное использование части имущества, обремененной сервитутом, сервитуарием.

Таким образом, ввиду совместного пользования частью недвижимости, на которую установлен сервитут, собственником имущества и лицом, в пользу которого установлен сервитут, а также последующего включения части расходов на содержание объекта недвижимости в состав соразмерной платы за пользование сервитутом, начисляемую по объектам основных средств амортизацию и иные затраты, которые связаны с объектом недвижимости, обремененным сервитутом, сервитутодателю следует относить как за счет себестоимости (расходы по основному виду деятельности), так и за счет прочих расходов по текущей деятельности (в части затрат, приходящихся на долю недвижимости, обремененную сервитутом).

В бухгалтерском учете сервитутодателя такие затраты будут отражаться следующим образом (Таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Корреспонденции счетов у сервитутодателя по учету расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией объекта недвижимости, обремененного сервитутом

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражена амортизация по объектам недвижимости, обремененным сервитутом, включаемая в состав затрат сервитутодателя	20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные затраты»; 26 «Общехозяйственные затраты»; 44 «Расходы на реализацию» и пр.	02 «Амортизация основных средств»
Отражена амортизация по объекту недвижимости, в части затрат, возмещаемых сервитуарием в виде соразмерного платежа	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	02 «Амортизация основных средств»
Отражены затраты, по объектам недвижимости, обремененным сервитутом, включаемые в состав затрат сервитутодателя	20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные затраты»; 26 «Общехозяйственные затраты»; 44 «Расходы на реализацию» и пр.	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 10 «Материалы» и пр.
Отражены затраты по содержанию и эксплуатации объекта недвижимости, в части, возмещаемой сервитуарием в виде соразмерного платежа	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 10 «Материалы» и пр.

Примечание: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов [171], [172]

В данной связи возникает необходимость формирования методики распределения

затрат и ее утверждения в учетной политике организации.

В качестве критерия распределения затрат могут выступать:

- количество сторон сервитутных отношений;
- фонд рабочего времени организаций, являющихся сторонами сервитутных отношений;
- количество единиц транспортной техники, для которых установлен сервитут проезда и др.

Выбор критерия распределения затрат должен основываться на индивидуальных особенностях каждого отдельного сервитута: экономических, технических и правовых, а также с учетом классификации сервитутов, представленной в главе 1, и согласован сторонами сервитутных отношений.

При разработке методики распределения затрат допустимо использование единого критерия для распределения всех затрат, приходящихся на объект имущества, обремененный сервитутом, или применение разных критериев распределения для отдельных наименований (групп) затрат.

Отражение расходов сервитуария, возникающих в результате осуществления соразмерной платы за пользование сервитутом, как было отмечено ранее, осуществляется в соответствии с характером использования соседнего участка.

В том случае, если установление сервитута требуется для выполнения строительных работ или создания объектов основных средств, расходы следует включать в состав затрат, увеличивающих первоначальную стоимость объектов недвижимости на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». При установлении сервитута производственного назначения, расходы по его оплате должны включаться в состав расходов, относящихся к обычной деятельности предприятия, т.е. отражаться на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты» и другие.

В случае, если оплата за пользование сервитутом осуществлена в момент его установления в полном объеме, сервитуарий включает осуществленные расходы в состав расходов будущих периодов (счет 97 «Расходы будущих периодов»). Затем в течение периода использования сервитута отражает учтенные в составе расходов будущих периодов суммы в составе расходов, относящихся к основной деятельности организации.

Типовые корреспонденции по отражению расхода сервитуария, в виде оплаты права ограниченного пользования чужим имуществом, представлены в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Типовые корреспонденции счетов по учету расходов сервитуария

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражено перечисление соразмерной платы за сервитут	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетный счет»
Отражены произведенные расходы за весь период использования сервитута в составе расходов будущего периода	97 «Расходы будущих периодов»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Окончание таблицы 2.7

1	2	3
Отнесен платеж за пользование сервитутом в составе вложений в долгосрочные активы	08 «Вложения в долгосрочные активы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отнесен платеж за пользование сервитутом в составе затрат основного производства	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за пользование сервитутом в составе затрат вспомогательных производств	23 «Вспомогательное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за пользование сервитутом в составе общепроизводственных затрат	25 «Общепроизводственные затраты»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за пользование сервитутом в составе общехозяйственных затрат	26 «Общехозяйственные затраты»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражена плата за пользование сервитутом в составе прочих расходов по текущей деятельности	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
По мере использования сервитута отнесена часть произведенной оплаты за пользование сервитутом, учтенная ранее в составе расходов будущих периодов,		
– в состав вложений в долгосрочные активы	08 «Вложения в долгосрочные активы»	97 «Расходы будущих периодов»
– в затраты основного производства	20 «Основное производство»	97 «Расходы будущих периодов»
– в затраты вспомогательного производства	23 «Вспомогательное производство»	97 «Расходы будущих периодов»
–наобщепроизводственные затраты	25 «Общепроизводственные затраты»	97 «Расходы будущих периодов»
– на общехозяйственные затраты	26 «Общехозяйственные затраты»	97 «Расходы будущих периодов»
– в составе прочих затрат по текущей деятельности	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	97 «Расходы будущих периодов»

Примечание: собственная разработка на основании изучения нормативных правовых актов [171], [172]

Существенным моментом развития методики бухгалтерского учета сервитута является его отражение в финансовой отчетности. В бухгалтерском балансе информация об основных средствах, в т.ч. обремененных сервитутом (при их наличии), отражается по статье «Основные средства». В составе статей «Расходы будущих периодов» и «Доходы будущих периодов» могут быть отражены, в т.ч. суммы, уплаченные сервитуарием (полученные сервитуодателем), при осуществлении предварительного платежа за сервитут. Вся информация, представленная в бухгалтерском балансе, носит обобщенный характер и не позволяет сделать аналитические выводы о наличии или отсутствии обременения имущества сервитутом.

В тоже время информация об обременении имущества сервитутом или наличии у организации права ограниченного пользования чужой недвижимостью будет представлять интерес для пользователей финансовой отчетности, т.к. напрямую затрагивает вопросы собственности, и возможности ее использования для извлечения экономических выгод. Мы предлагаем раскрывать информацию о сервитутах в Примечаниях к бухгалтерской отчетности. Согласно национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» Примечания к бухгалтерской отчетности могут содержать дополнительную информацию, которая не содержится в формах бухгалтерской отчетности, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями. [177, п.52]

В этой связи, предлагаем отражать в Примечаниях к бухгалтерскому балансу следующие сведения:

- сведения об объектах недвижимости, обремененных сервитутами, отражая их состояние на начало года, поступление, выбытие и остаток на конец года;
- основные средства, в пользу которых установлен сервитут: их наличие и движение в течение года;
- вид установленных сервитутов в соответствии с их классификацией;
- метод оценки сервитутов согласно договору об установлении сервитута;
- наличие (осуществление) предоплаты за сервитут, учтенной в составе расходов (доходов) будущих периодов.

Данная информация позволит пользователям бухгалтерской отчетности иметь полное и объективное представление об имуществе организации и обременениях, которые на него установлены.

Рассмотрев вопросы бухгалтерского учета сервитутных операций можно резюмировать следующее:

1) на сегодняшний день в научной литературе, посвященной вопросам учета, отсутствует единый подход к идентификации сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета. Отсутствие единой концепции к понимаю института сервитута как учетной категории вызвано, главным образом, отождествлением экономического и правового содержания исследуемой категории. В основе развития концепции бухгалтерского и налогового учета сервитутных операций должен лежать именно экономический подход, согласно которому в качестве объекта учета следует рассматривать не ограниченное вещное право пользования чужим имуществом (ввиду невозможности его самостоятельного участия в гражданско-правовом обороте), а сервитутные операции, которые предполагают взаимоотношения между сторонами сервитута по поводу предоставления, использования и оплаты данного права.

2) как любой объект бухгалтерского учета сервитут должен иметь оценку. Формирование общей стоимости сервитута возможно при временном установлении сервитута. При установлении сервитута на длительный срок или бессрочно в качестве объекта оценки будет выступать величина компенсационных выплат собственнику недвижимости, обремененной сервитутом, направленная на покрытие убытков и затрат, понесенных собственником, а также размер упущенной выгоды. Выбор метода определения соразмерной платы за сервитут выбирается организацией самостоятельно и должен быть закреплен в учетной политике и договоре о сервитуте.

3) с целью развития методики бухгалтерского учета сервитутных операций нами предложено отражать доходы сервитутодателя от предоставления права ограниченного пользования имуществом в составе прочих доходов по текущей деятельности. При этом

затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией объекта имущества, обремененного сервитутом, следует распределять между затратами основного производства и прочими затратами по текущей деятельности. Предлагается осуществлять данное распределение, используя критерий фонда времени пребывания на работе. Данное распределение обеспечит соблюдение принципа соответствия доходов и расходов организации, а также позволит более полно формировать информационную базу для целей анализа затрат организации.

Расходы сервитуария, вызванные использованием права ограниченного пользования чужим имуществом, следует отражать в зависимости от функционального назначения соседствующего земельного участка и целями установления сервитута.

4) с целью удовлетворения интересов пользователей финансовой отчетности рекомендуется раскрывать информацию о сервитутах в Примечаниях к бухгалтерской отчетности. Данная информация позволит всем заинтересованным лицам иметь полное и объективное представление об имуществе организации и обременениях, которые на него установлены.

2.2.2 Развитие налогового учета сервитутных операций

В целях формирования полной и достоверной информации о фактах хозяйственной деятельности для целей налогообложения и осуществления налогового контроля субъекты хозяйствования Республики Беларусь ведут налоговый учет. Налоговым учетом признается осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета. Организация налогового учета в первую очередь зависит от системы налогообложения.

Налог на добавленную стоимость является наиболее значимым в структуре косвенных налоговых платежей. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость регламентируется главой 14 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь сервитут является вещным правом, т.е. одним из видов имущественных прав. При его установлении происходит передача сервитутодателем другому лицу определенного объема правомочий, а именно возможность ограниченного пользования имуществом, принадлежащим сервитутодателю. При этом за передачу таких прав может взиматься соразмерная плата, либо передача может производиться безвозмездно.

Безвозмездная передача товаров, продукции (работ, услуг), имущественных прав для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализацией. За исключением безвозмездной передачи:

- имущества (работ, услуг) белорусским организациям, осуществляющим хозяйственную деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства, при условии использования полученного имущества (работ, услуг) для осуществления хозяйственной деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;

- имущества, при приобретении (ввозе) которого суммы налога на добавленную стоимость уплачены за счет безвозмездно полученных средств бюджета либо бюджетов государственных внебюджетных фондов и отнесены на увеличение его стоимости или за счет указанных источников;

- организациям культуры культурных ценностей, товаров (работ, услуг),

имущественных прав на объекты авторского права и смежных прав для осуществления культурной деятельности;

- государственного имущества;
- товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая оплату счетов за приобретенные и переданные товары (выполненные работы, оказанные услуги), имущественные права бюджетным организациям здравоохранения, образования, культуры, физкультуры и спорта. [178, ст.115]

Следовательно, факт предоставления права ограниченного пользования имуществом (как на возмездной, так и на безвозмездной основе) будет являться объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав их собственником, правообладателем на основе договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), имущественных прав, исчисленная исходя из цен (тарифов) на товары (работы, услуги), имущественные права с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них налога на добавленную стоимость.

В налоговую базу включаются все поступления плательщика, полученные им в денежной, натуральной и иных формах от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При этом применяется ставка НДС в размере 20% согласно пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Сервитутодатель в порядке, установленном законодательством, отражает сумму выставленного НДС в электронном счете-фактуре и предъявляет его сервитуарию путем выставления на Портала электронных счетов-фактур, являющийся информационным ресурсом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Электронный счет-фактура является источником сведений об исчисленных и (или) подлежащих вычету суммах налога на добавленную стоимость, представляемых в налоговые органы. [178, ст.131]

В свою очередь, сервитуарий приобретает имущественное право (право ограниченного пользования имуществом), и может в соответствии со статьей 132 Налогового кодекса Республики Беларусь признать суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные сервитутодателем, в качестве налогового вычета.

При этом для возникновения права на вычет необходимо соблюдение двух критериев:

- наличие первичного учетного документа, подтверждающего приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- подписание электронной цифровой подписью электронного счета-фактуры, выставленного собственником служащего имущества на Портале электронных счетов фактур.

В бухгалтерском учете сервитутодателя и сервитуария будут произведены следующие записи, отражающие исчисление налога на добавленную стоимость сервитутодателем и принятие суммы исчисленного налога к зачету сервитуарием (Таблица 2.8).

В Налоговом кодексе Республики Беларусь не содержится прямого указания на необходимость включения в состав налоговой базы доходов от сервитутных операций. Однако отражение данных доходов в составе выручки от реализации для целей налогового

учета определяется гражданско-правовым и экономическим содержанием сервитута. В этой связи, владельцу недвижимости, обремененной сервитутом, следует в учетной политике для целей налогового учета закрепить порядок формирования величины налогооблагаемой базы, сроки и состав документов, подтверждающих размер налогооблагаемой базы, формы аналитических регистров налогового учета.

Таблица 2.8. – Типовые корреспонденции по налогообложению доходов от сервитутных операций налогом на добавленную стоимость

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Учет у собственника имущества, обремененного сервитутом		
Отражена выручка в виде соразмерной платы, за предоставления сервитута	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»
Исчислен НДС от суммы выручки	90/8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
Перечислена сумма налога на добавленную стоимость в бюджет	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетный счет»
Учет у сервитуария		
Отражен НДС, предъявленный сервитутодателем при подтверждении использования сервитута	18 «Налог на добавленную стоимость»	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»
Принята к зачету сумма НДС, предъявленная к оплате сервитутодателем	68 «Расчеты по налогам и сборам»	18 «Налог на добавленную стоимость»
Отражена сумма НДС, предъявленная к оплате сервитутодателем, в случае использования сервитута с целью производства и (или) реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения)	20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию»	18 «Налог на добавленную стоимость»

Примечание: собственная разработка на основе изучения [172], [178]

Это будет способствовать соблюдению налоговой дисциплины, достоверному формированию величины налогов к уплате и соответствию бухгалтерского и налогового учетов организации.

В рамках исследования сервитута как объекта бухгалтерского учета нами определено, что в качестве объекта бухгалтерского следует признавать не само право ограниченного пользования, а результаты (доходы и расходы) от использования права ограниченного пользования.

Соразмерная плата, получаемая собственником служащего имущества (сервитутодателем), будет являться для него доходом по прочей текущей деятельности. Для собственника господствующего имущества (сервитуария) данный платеж включается в состав расходов в зависимости от функционального назначения господствующего имущества и целей установления сервитута.

Определим, как данные доходы и расходы будут отражаться в налоговом учете налога на прибыль сервитутодателя и сервитуария.

Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь плательщиками налога на прибыль признаются организации, применяющие общую систему налогообложения.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признается валовая прибыль, которая определяется как сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов. При этом доходы и расходы определяются субъектами хозяйствования на основании первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета.

Согласно статье 168 Налогового кодекса Республики Беларусь прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации на возмездной основе, уменьшенной на суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки, и затратами, учитываемыми при налогообложении. [167, ст.168]

Таким образом, формулу валовой прибыли можно представить в следующем виде:

$$ВП = П + ВД - ВР = (В - Н - З) + ВД - ВР \quad (2.1)$$

где ВП – валовая прибыль;

П – прибыль от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы;

Н – налоги, уплачиваемые из выручки;

З – затраты, учитываемые для целей налогообложения прибыли.

Составы внереализационных доходов и расходов для целей налогообложения прибыли представлены в статьях 174, 175 Налогового кодекса Республики Беларусь.

По общему правилу выручка от реализации имущественных прав является одним из показателей расчета прибыли (убытка) от реализации для целей налогообложения.

Однако, по нашему мнению, у сервитутодателя доходы в виде поступления соразмерной платы за сервитут в целях налогообложения прибыли следует учитывать в составе внереализационных доходов, т.к.:

1) сервитут не является для сервитутодателя основным видом деятельности и, более того, зачастую может носить принудительный характер (при установлении сервитута по решению суда);

2) соразмерный платеж, как правило, не предполагает получение прибыли сервитутодателем и предполагает исключительно компенсацию затрат, возмещение вреда, убытков и упущенной выгоды собственника обремененного имущества. Согласно пункту 3.6 статьи 174 Налогового кодекса Республики Беларусь «поступления в счет возмещения вреда в натуре, убытков, в том числе упущенной выгоды» включаются в состав внереализационных доходов. [167, ст.174]

3) в рамках настоящего исследования обосновано различие в содержании сервитута

как экономической и правовой категории. С точки зрения гражданско-правовой науки сервитут является вещным правом, а с точки зрения экономической науки – отношением между собственниками соседствующих объектов недвижимости по поводу ограниченного пользования частью служащего имущества.

Таким образом, руководствуясь принципом преобладания экономического содержания [176, ст.3], полагаем правомерным отражать доходы в виде поступления соразмерной платы за сервитут для целей налогообложения исходя не из их правового, а из экономического содержания в составе внереализационных доходов.

В связи с тем, что в перечне внереализационных доходов, представленном в статье 174 Налогового кодекса Республики Беларусь нет прямого указания о суммах, полученных в связи с установлением сервитута, полагаем, что данные доходы должны относиться в состав других внереализационных доходов плательщика (п. 3.43 ст.174 Налогового кодекса Республики Беларусь).

Предоставление права ограниченного пользования частью имущества не лишает собственника данного имущества прав владения, пользования и распоряжения этим имуществом. Пользование имуществом влечет возникновение затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией данного имущества.

Исходя из принципа соответствия доходов и расходов расходы для целей налогообложения признаются с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями, т.е. квалификация расхода должна соответствовать квалификации дохода, и наоборот.

Таким образом, в случае включения сумм соразмерного платежа за пользование сервитутом в состав внереализационных доходов, расходы собственника служащего имущества, связанные с содержанием и эксплуатацией части имущества на которую установлен сервитут, следует признавать в составе внереализационных расходов.

В свою очередь, для сервитуария расходы, связанные с выплатой соразмерного платежа за пользование сервитутом, должны уменьшать валовую прибыль для целей налогообложения. В бухгалтерском учете расходы сервитуария включаются в затраты в зависимости от назначения и целевого использования сервитута. Полагаем, что для целей налогообложения такие затраты следует включать в состав затрат, учитываемых при налогообложении.

Однако, расходы по оплате сервитута напрямую не указаны ни в перечне статьи 170 как расходы, связанные с производством и реализацией, ни в перечне внереализационных расходов, предусмотренном статьей 175 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Однако это не означает, что сервитуарий не вправе учесть данные расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Согласно статье 169 Налогового кодекса Республики Беларусь «затратами, учитываемыми при налогообложении, признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета)». [178, ст.169]

Следовательно, налогоплательщик вправе учитывать при налогообложении любые расходы, которые отвечают условиям, предусмотренным пунктом 1 статьи 169 Налогового кодекса Республики Беларусь. Таковыми являются требование обоснованности и документального подтверждения расходов. Главное, чтобы данные расходы не относились к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, перечисленным в статье 173 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Расходы за пользование сервитутом не отнесены статьей 173 Налогового кодекса Республики Беларусь к числу расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли. Их осуществление является экономически обоснованным, поскольку организация вынуждена оплачивать их, т.к. у нее отсутствуют иные способы удовлетворения своих потребностей, кроме как установление сервитута. Документальным подтверждением производимых расходов выступает договор о предоставлении сервитута, акт об использовании сервитута и другие документы, предусмотренные договором между собственником имущества, обремененного сервитутом, и сервитуарием. Таким образом, можно отметить выполнение всех условий, необходимых для отнесения затрат к затратам, учитываемым при налогообложении прибыли. Следовательно, сервитуарий вправе учесть их при налогообложении прибыли.

Включение расходов по оплате сервитута в состав затрат по производству и реализации продукции или в состав внереализационных расходов будет зависеть от целей установления сервитута. В случае установления сервитута для осуществления деятельности, направленной на производство продукции (работ, услуг) и ее реализации, затраты на оплату сервитута следует включать в состав затрат по производству и реализации продукции для целей налогообложения. При необходимости установления сервитута для осуществления деятельности, не связанной с производством продукции (работ, услуг), затраты на оплату сервитута следует включать в состав внереализационных расходов.

Представим соотношение доходов и расходов, связанных с осуществлением сервитутных операций, в бухгалтерском и налоговом учетах в таблице 2.9:

Таблица 2.9. – Признание доходов и расходов по сервитуту в бухгалтерском и налоговом учетах

Субъекты сервитутных отношений	Содержание доходов и расходов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет по налогу на прибыль
1	2	3	4
Сервитутодатель	Доходы от обременения собственности сервитутом	Доходы от прочей текущей деятельности	Внереализационные доходы
	Расходы, связанные с частью имущества, на которую установлен сервитут	Прочие доходы по текущей деятельности	Внереализационные расходы
Сервитуарий	Расходы за пользование сервитутом	В зависимости от функционального назначения господствующего имущества и целей установления сервитута.	
		– Затраты на производство продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав	– Расходы, связанные с производством и реализацией;

Окончание таблицы 2.9

1	2	3	4
		- Затраты, связанные с реализацией; – Прочие расходы по текущей деятельности	– Внереализационные расходы

Примечание: собственная разработка на основе изучения нормативных правовых актов Республики Беларусь [178]

Расходы, отображаемые в бухгалтерском учете, не всегда соответствуют отражению расходов в налоговом учете. Отдельные затраты, отражаются в первичных учетных документах в сумме, относящейся к объекту имущества в целом, в т.ч. и той части имущества, на которую установлен сервитут. Поэтому в регистрах налогового учета для предоставления полной и достоверной информации необходимо внести поправки и корректировки.

Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

Общая ставка налога на прибыль устанавливается в размере восемнадцать процентов.

Сервитут может устанавливаться исключительно на недвижимое имущество, в т.ч. земельные участки. В этой связи целесообразно рассмотреть порядок расчета и уплаты ресурсных платежей при условии обременения объекта недвижимости сервитутом.

Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь объектами налогообложения земельным налогом признаются расположенные на территории Республики Беларусь земельные участки и доли в праве на них:

- принадлежащие организациям на праве частной собственности, постоянного или временного пользования;

- принадлежащие физическим лицам на праве частной собственности, пожизненного наследуемого владения или временного пользования, а также принятые ими по наследству;

- иные земельные участки, в отношении которых в соответствии с законодательством плательщики имеют право осуществлять пользование;

- предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые. [178, ст.238]

Объектами налогообложения налогом на недвижимость у плательщиков-организаций, (за исключением объектов, предусмотренных статьей 277 Налогового кодекса Республики Беларусь), признаются:

- капитальные строения (здания, сооружения), их части, являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или в оперативном управлении организаций;

- капитальные строения (здания, сооружения), их части, расположенные на территории Республики Беларусь и взятые в финансовую аренду (лизинг), определяемую в соответствии с законодательством как финансовый лизинг, организациями у белорусских организаций, в случае, если по условиям договора финансовой аренды (лизинга) эти объекты не находятся на балансе организаций-лизингодателей;

- капитальные строения (здания, сооружения), их части, расположенные на

территории Республики Беларусь и взятые организациями в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование у физических лиц (как признаваемых, так и не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь);

– капитальные строения (здания, сооружения), их части, расположенные на территории Республики Беларусь и взятые организациями в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство;

– состоящие на учете (на бухгалтерском учете или на учете в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения) капитальные строения (здания, сооружения), их части, создание, изменение которых или возникновение, переход прав собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления на которые подлежат государственной регистрации, до государственной регистрации их создания, изменения или возникновения, перехода на них прав собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

– капитальные строения (здания, сооружения), их части, находящиеся в государственной собственности, полученные в безвозмездное пользование акционерными обществами, созданными в процессе преобразования арендных, коллективных (народных), государственных, государственных унитарных предприятий. [178, ст.277]

Исходя из того, что обременение объекта недвижимости, в т.ч. земельного участка, сервитутом не лишает собственника недвижимости (земельного участка), обремененного сервитутом, прав владения, пользования и распоряжения этим земельным участком, более того, правоустанавливающие документы оформлены в пользу собственника служащего земельного участка, следует, что плательщиком налога на недвижимость и земельного налога является собственник недвижимости (земельного участка), обремененного сервитутом.

Налоговая база налога на недвижимость у плательщиков-организаций определяется исходя из наличия на 1 января календарного года: капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, учитываемых в бухгалтерском учете в составе объектов основных средств и доходных вложений в материальные активы по остаточной стоимости; иных капитальных строений (зданий, сооружений), их частей по их стоимости, отраженной в бухгалтерском учете. [178, ст.229]

Налоговая база земельного налога определяется в размере кадастровой стоимости земельного участка. Налоговая база определяется в белорусских рублях 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Годовая ставка налога на недвижимость для плательщиков-организаций устанавливается в соответствии со статьей 230 Налогового кодекса Республики Беларусь и варьируется от 0,1% до 1% в зависимости от категории и сроков ввода в эксплуатацию капитальных строений (зданий, сооружений), их частей.

Согласно статье 241 Налогового кодекса Республики Беларусь налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются согласно приложению 6 к Налоговому кодексу Республики Беларусь.

Как следует из налогового законодательства обременение имущества сервитутом не влекут изменений для собственника обремененного имущества в порядке исчисления и уплаты ресурсных платежей. Однако, сервитуарий одновременно с сервитутодателем обладает правом пользования частью недвижимости, на которую установлен сервитут. В

этой связи, на наш взгляд, налоговую нагрузку по налогу на недвижимость и земельному налогу сервитутодателя, необходимо частично компенсировать, предусмотрев в договоре о сервитуте порядок включения доли ресурсных платежей в соразмерную плату за сервитут.

Таким образом, с целью формирования полной и объективной информации для целей налогообложения субъекты хозяйствования Республики Беларусь ведут налоговый учет. Принципы налогового учета регламентированы Налоговым кодексом Республики Беларусь и находят свое закрепление на уровне организации в ученой политике по налоговому учету, утверждаемой субъектом хозяйствования.

В учетной политике собственника имущества, обремененного сервитутом, следует предусмотреть регламентацию вопросов состава объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль, земельному налогу и налогу на недвижимость в отношении налогообложения сервитутных операций.

В частности, в рамках данного исследования нами предлагается конкретизировать объекты налогообложения следующим образом:

- объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость следует считать обороты по предоставлению сервитутарию ограниченного вещного права пользования имуществом;

- объект налогообложения налогом на прибыль определяется как разность внереализационных доходов и расходов, возникших от предоставления сервитутарию ограниченного вещного права

- объектом земельного налога выступают расположенные на территории Республики Беларусь земельные участки и доли в праве на них, обремененные сервитутом;

- в качестве объекта на недвижимость следует рассматривать капитальные строения (здания, сооружения), обремененные сервитутом.

От степени детализации и полноты учетной политики по налогообложению будет зависеть не только правильность исчисления и уплаты налогов и сборов, но и соблюдение всей налоговой дисциплины в целом.

2.3 Монетарные активы: сущность, состав и учет

Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь объективно связано с новыми процессами формирования, использования и управления активами. В экономической науке нет однозначной трактовки категории «активы», однако сложилось несколько подходов к характеристике их экономической сущности [179]. Согласно одному из них, активы представляют собой экономические ресурсы предприятия в форме совокупных имущественных ценностей: земля и природные ресурсы, материальные, трудовые, финансовые, информационные ресурсы и предпринимательство (как особый ресурс). Второй подход связан с делением активов на предметно-вещественную и расходно-результатную части, образующие в совокупности опись имущества организации. Согласно предметно-вещественной трактовке, в активе показывают состав, размещение и фактическое целевое использование средств организации. Расходно-результатный подход базируется на расчете величины ее затрат, сложившихся в результате предшествующих операций и финансовых сделок, и понесенных расходов ради возможных будущих доходов.

По нашему мнению, сущность категории «активы» целесообразно связывать с понятием в стоимостной форме экономического потенциала, имеющегося в распоряжении предприятия, создающего или способствующего созданию продукции, работ или услуг, независимо от форм собственности, так как для осуществления хозяйственной

деятельности каждое предприятие должно располагать определенным имуществом, принадлежащим ему на правах собственности или временного владения.

При анализе тенденций формирования финансового состояния организаций следует учитывать, что динамика абсолютных значений показателей активов как правило подвержена инфляционному воздействию. Следовательно, чтобы получить объективные и полные выводы о финансовом состоянии предприятия, необходимо откорректировать отдельные статьи баланса с учетом темпов инфляции. С этой целью проводят группировку статей баланса на денежные (монетарные) и немонетарные.

Монетарные активы занимают значительную долю в активе бухгалтерского баланса. В сущности, монетарных активов заключена проблематика их оценки и отражения в учете. Основным и необходимым условием устойчивого развития и стабильного функционирования организации является ее платежеспособность и монетарные активы непосредственно на нее влияют. Так что же такое монетарные активы?

Чтобы ответить на этот вопрос рассмотрим, как определяют данную категорию различные авторы (таблица 2.10):

Таблица 2.10 – Подходы к определению сущности понятия «монетарные активы»

Название литературного источника/ автор, год	Определение
1	2
МСФО	
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы"	Монетарные активы - имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств» [180].
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов "	Монетарные статьи – единицы имеющиеся в наличие валюты, а также активы и обязательства к получению или выплате выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц [181].
Словари и энциклопедии	
Новая экономическая энциклопедия. Е. Е. Румянцева	Монетарные активы — это активы, имеющие фиксированную денежную ценность, не зависящую от изменения цен и способную меняться лишь в результате индексации. [182].
Финансово-кредитный энциклопедический словарь. А.Г. Грязнов	Монетарные активы (Monetary Assets) — активы, имеющие фиксированную денежную ценность, которая не зависит от изменения цен и может изменяться только в результате индексации. [183].
Финансы и биржа: словарь терминов	Монетарные активы - это активы, которые получают в виде денег или их эквивалентов, кроме активов, стоимость которых выражена в оценочном значении. [184].
Финансово-экономическая энциклопедия	Монетарные активы — это учетные объекты, которые либо находятся в форме денег, либо будут оплачены или получены в виде оговоренной суммы денег. [185].
Энциклопедия по экономике	Монетарные активы — статьи баланса, отражающие средства и обязательства в текущей денежной оценке. [186].

Окончание таблицы 2.10

1	2
Сборник задач по финансовому анализу Ковалев В. В	Монетарные активы – это денежные средства и активы, которые будут получены в фиксированных или поддающихся измерению суммах денежных средств или их эквивалентов. [187].
Научный журнал «Международный бухгалтерский учет»	Монетарные активы — это обязательственное право (право требование) на фиксированное количество денежных единиц, отражающих общую покупательскую способность.[188].

Примечание: собственная разработка на основе изученной литературы

Проведенное исследование показало, что термин "монетарные активы», используются для описания определенных обменных операций в отношении только трех видов активов (нематериальные активы, основные средства, инвестиционное имущество). В данных операциях организация приобретает эти три вида активов в обмен на монетарные активы или немонетарные.

Монетарные активы учитываются по статьям баланса денежных средств и других активов, которые получают в фиксированной сумме деньги или их эквиваленты.

Отнесение того или иного актива к монетарным иногда может быть достаточно условным и субъективным. Исходя из изученного материала существующих подходов к определению, выдвинутых различными авторами, на наш взгляд, под *монетарными активами следует понимать активы организации в виде денежных средств и их эквивалентов, которые отражаются в текущей денежной оценке и не зависят от изменения цен, а изменяются лишь в результате индексации [189,190,191].*

Далее следует изучить состав и классификацию монетарных активов, что послужит важной предпосылкой правильной организации бухгалтерского учета. Точного определения состава монетарных активов и классификационных подходов нет. Однако определенное ответ дают МСФО. Согласно п. 8 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» *монетарные активы* — имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств [180]. Данное определение говорит о том, что к монетарным активам следует относить денежные средства и права требования денежных средств (т. е. дебиторская задолженность).

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» дают определение монетарной статье. «Монетарные статьи — единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц» (п.8 МСФО (IAS) 21) [181]. Вышеуказанный стандарт определяет состав денежных (платежных) средств и права получить денежные средства (проистекает из договора в стадии исполнения, и это право нельзя определить как право требования).

Следовательно, существенной характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязательство предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц. Примерами монетарных статей являются:

- ✓ пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств,
- ✓ оценочные обязательства, подлежащие погашению денежными средствами,

✓ дивиденды, подлежащие выплате в виде денежных средств и признанные в качестве обязательства.

Подобным образом, монетарной статьёй является договор о получении (или предоставлении) переменного количества собственных долевых инструментов предприятия или переменного количества активов, в отношении которых справедливая стоимость, которую предстоит получить (или предоставить), равна фиксированному или определяемому количеству валютных единиц.

Проанализировав требования МСФО можно сделать вывод, что к монетарным активам будут относиться активы, обладающие важной характеристикой, а именно, правом получить или обязательством предоставить фиксированное или определяемое количество валютных единиц.

Используя данную характеристику к монетарным активам, можно отнести: торговую дебиторскую задолженность, чистые инвестиции в аренду, инвестиции в долговые ценные бумаги, прочая дебиторская задолженность, погашаемая денежными средствами, отложенные налоговые активы, банковские депозиты, денежные средства, авансы, если договор предусматривает возврат аванса, то возникает и обязанность или право заплатить или получить денежные средства.

Вместе с тем, на наш взгляд, для целей бухгалтерского учета необходимо разработать классификационные подходы. И одним из важных классификационных признаков, несомненно, является деление монетарных активов на валютные, не валютные и прочие.

На рисунке 2.2 показан предлагаемый состав и классификация монетарных активов.

Для правильной организации бухгалтерского учета монетарных активов нужна постановка задач. Основные задачи бухгалтерского учета монетарных активов:

- своевременное и правильное документальное оформление движения монетарных активов;
- правильная оценка монетарных активов;
- обеспечение сохранности денежных средств в кассе и других местах их хранения и выдачи;
- своевременное выявление результатов инвентаризации монетарных активов и отражения их на счетах бухгалтерского учета;
- изыскание возможностей наиболее рационального вложения свободных денежных средств в краткосрочные финансовые вложения в монетарном направлении;
- своевременное и правильное выявление курсовых разниц и отражения их на счетах бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 10 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 26.07.2013 [176]. Каждая хозяйственная операция должна быть подтверждена первичным учетным документом. На рисунке 2.3 показаны действующие и предлагаемые первичные учетные документы по движению монетарных активов.

В настоящее время не по всем направлениям движения монетарных активов разработаны унифицированные первичные учетные документы. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 г. №360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов» регламентирует, что каждая организация вправе разрабатывать самостоятельно первичные учетные документы и прилагать их к учетной политике в альбоме первичных учетных документов.

Поскольку автором была предложена методика проведения расчетов с использованием электронных денег для отражения движения электронных денег предлагается применять «Ведомость движения электронных денежных средств», которая

включает следующую информацию: электронные денежные средства, наличие на начало периода, приобретение (дата, установление права, для реализации), итого, отчуждение (реализация, безвозмездная передача), наличие на конец периода. Применение предлагаемого первичного учетного документа позволит получить необходимую информацию о наличии и движении электронных денег в электронном кошельке, установление права, а также осуществлять контроль эффективности их использования.

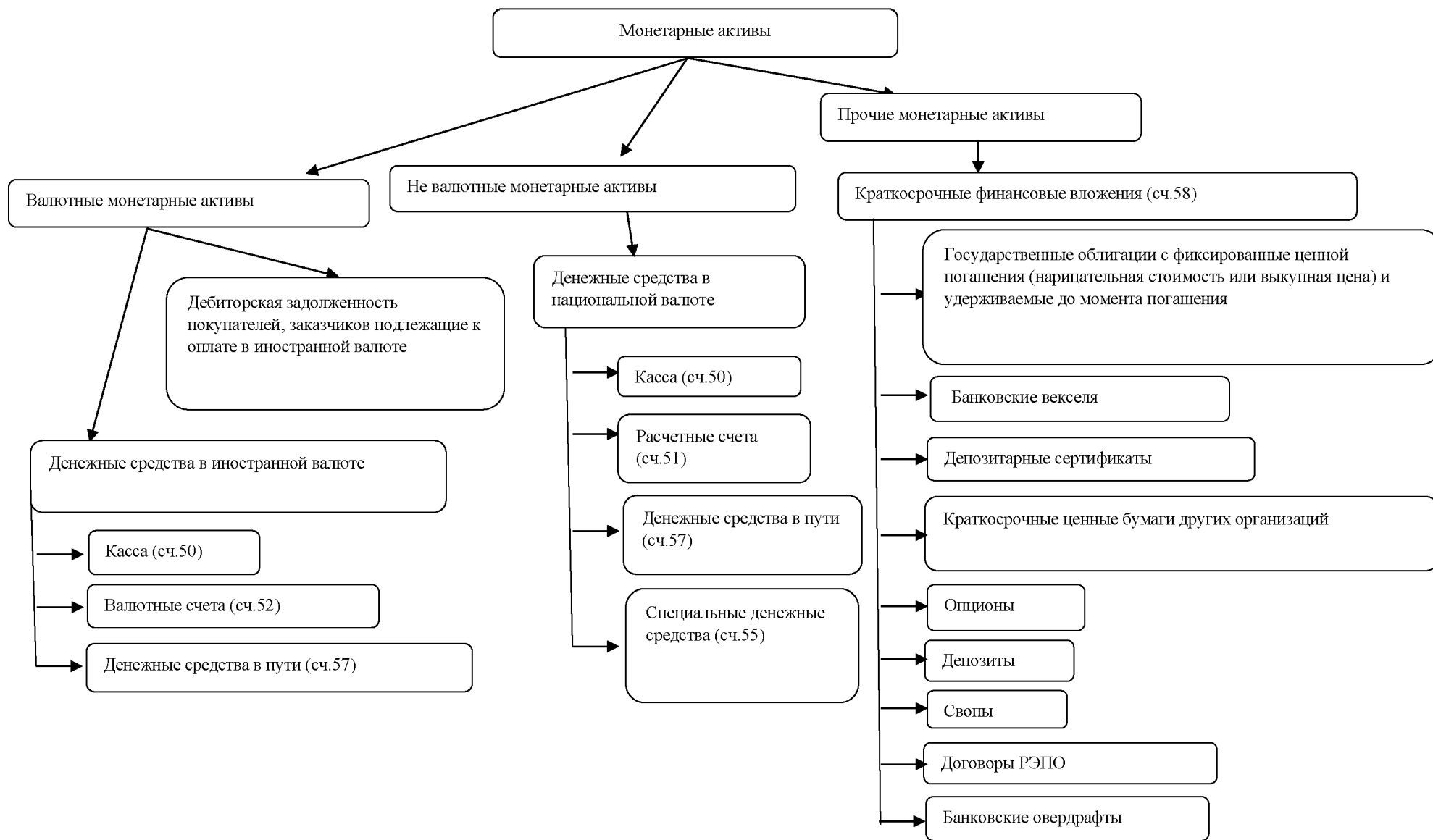


Рисунок 2.2- Состав и классификация монетарных активов [12,13]

Примечание: собственная разработка

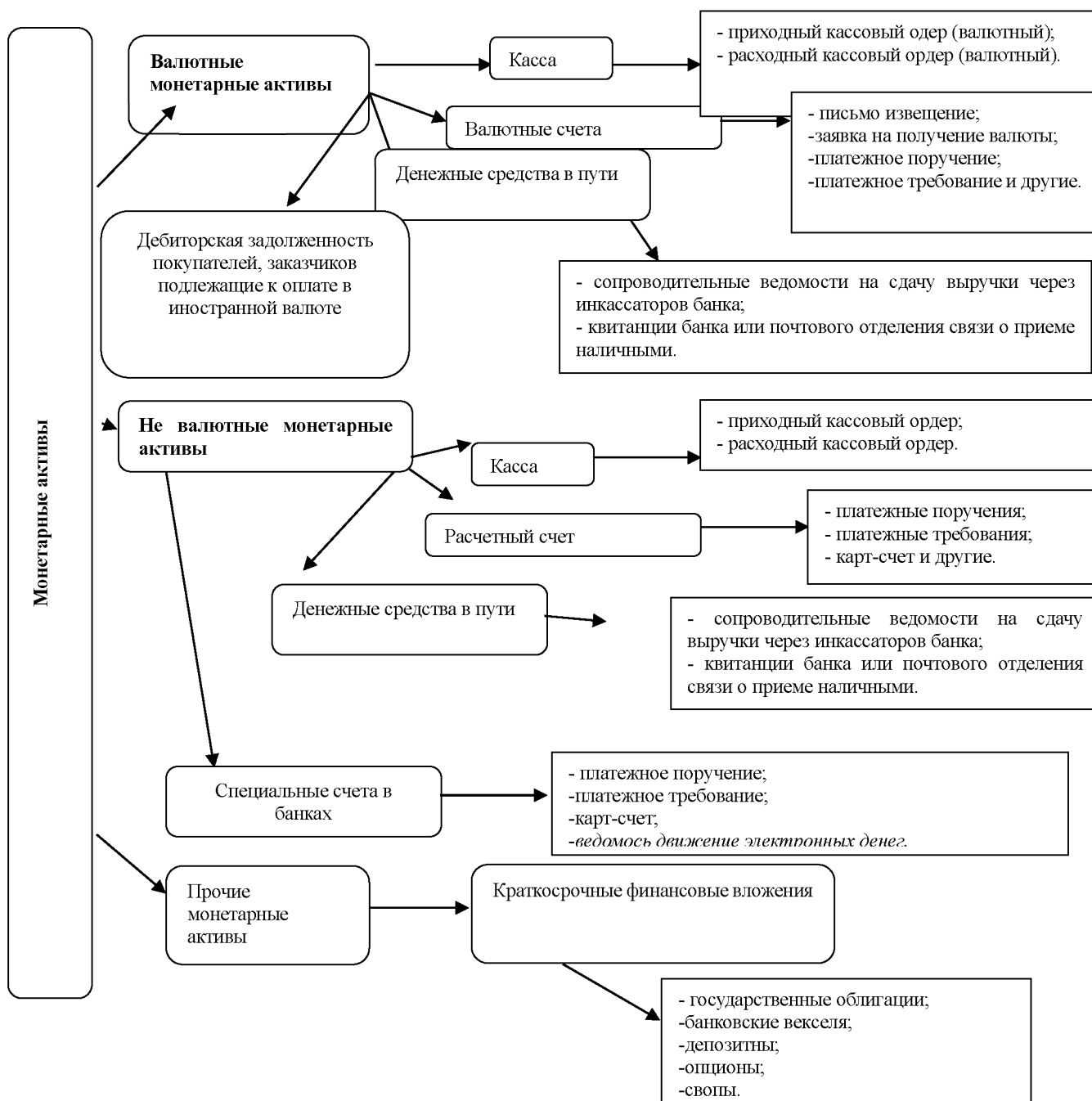


Рисунок 2.3-Первичные учетные документы по движению монетарных активов
Примечание: собственная разработка

Бухгалтерский учет валютных и не валютных монетарных активов на территории Республики Беларусь организован по нормативным правовым документам (14 – 20) и др.

В настоящее время электронные деньги обрели особую популярность несмотря на то, что появились они относительно недавно. Этому способствуют такие факторы, как удобство оплаты товаров в интернет-магазинах, высокая скорость проведения транзакций, применение современных технологий для обеспечения безопасности сделок.

И, поскольку электронные технологии все шире находят свое применение в сфере денежного обращения многие предприятия используют в безналичных расчетах электронные деньги как новый финансовый инструмент. Электронные деньги являются деперсонифицированным средством платежа. Электронные деньги – это финансовый инструмент, поэтому выпуск их в обращение (эмиссию) проводит банк на основании

лицензии на осуществление банковской деятельности (ст. 274 БК). Порядок выпуска в обращение (эмиссии) электронных денег устанавливает Нацбанк Республики Беларусь. Эмиссию электронных денег на территории Республики Беларусь могут осуществлять только белорусские банки (п. 9 Правил).

Необходимо отметить, что различают три вида электронных денег: фиатные, нефиадные, виртуальные. Фиатные – электронные деньги, выраженные в одной из государственных валют и являющиеся одним из видов денежных единиц платежной системы государства. К ним относят популярную в африканских странах платежную систему M-Pesa, международную платежную систему PayPal, а на базе смарт-карт – карты Visa Cash для небольших платежей, бесконтактные карты с ограничением в применении Ocorpus, систему Chipknip, криптовалюта, биткоины и др. Виртуальные электронные деньги принадлежат к внутренней электронной валюте сетевых сообществ с ограниченной сферой использования, например, «голоса» в социальной сети «ВКонтакте» [203,204].

Однако, увеличение рынка банковских услуг и совершенствование проведения операций с электронными деньгами свидетельствует, что, несмотря на отсутствие материальной формы, электронные деньги являются средством платежа, за которые можно приобрести различные товары и оплатить услуги. Определение понятию «электронные деньги» дано в ст. 274 Банковского кодекса Республики Беларусь [194].

Стоимость электронных денег выражает их номинальную стоимость денежных средств, внесенных держателем эмитенту этих электронных денег. Чтобы электронные деньги стали эквивалентом обычных денег, они должны обладать возможностью служить средством платежа (т.е. стоимость электронных денег, занесенная в электронное устройство, должна приниматься по номиналу наряду с традиционными деньгами в предприятиях торговли и сервиса, не принадлежащих эмитенту).

Юридические лица (индивидуальные предприниматели), если иное не определено законодательными актами, вправе расходовать электронные деньги банков-эмитентов, полученные от банков-эмитентов (агентов), физических лиц, иных юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) для:

- ✓ выдачи своим работникам на оплату командировочных и иных расходов за границей;
- ✓ уплаты в установленном законодательством порядке таможенных и иных платежей в бюджет;
- ✓ оплаты на территории Республики Беларусь командировочных расходов и расходов в служебной командировке на горюче-смазочные материалы, мойку, стоянку, мелкий вынужденный ремонт транспортного средства, на телефонную, факсимильную и иные средства связи, иных расходов в служебной командировке, на оплату которых юридические лица (индивидуальные предприниматели) вправе выдать работнику денежные средства в соответствии с законодательством, а также на оплату горюче-смазочных, сопутствующих материалов и услуг, связанных с содержанием служебного автотранспорта;
- ✓ обмена;
- ✓ оплаты на территории Республики Беларусь иных расходов юридического лица (индивидуального предпринимателя).

Эмитентом электронных денег выступает банк. Эмитируемые банками электронные деньги номинированы в белорусских рублях. По информации Нацбанка Республики Беларусь:

- ОАО «Белгазпромбанк» эмитирует электронные деньги систем EasyPay, «Берлио»;
- ОАО «Технобанк» – электронные деньги системы «ОАО «Технобанк» (на

технической платформе системы WebMoney Transfer);

– ОАО «Паритетбанк» – электронные деньги систем iPay, «ОСМП»;

– ОАО «Белинвестбанк» – электронные деньги, хранящиеся на prepaid карточках либо доступ, к которым обеспечивается посредством prepaid карточек в рамках международной платежной системы MasterCard.

На территории Республики Беларусь электронные деньги банков-эмитентов распространяют агенты. За пределами Республики Беларусь распространение электронных денег банков могут осуществлять нерезиденты на основе заключенных между банками-эмитентами и нерезидентами договоров, предусматривающих предварительную оплату нерезидентом электронных денег.

Порядок открытия и закрытия электронных кошельков устанавливается локальными нормативными правовыми актами банков, где эти кошельки открывают.

В настоящее время операции с электронными деньгами на территории Республики Беларусь осуществляются в соответствии с нормами:

1) Декрета Президента Республики Беларусь от 28 декабря 2014 г. № 6 "О неотложных мерах по противодействию незаконному обороту наркотиков", содержащего требование об обязательной идентификации лиц, которым открываются или открыты электронные кошельки, независимо от размеров сумм, числящихся в них электронных денег [199];

2) статей 14, 274 Банковского кодекса Республики Беларусь [194];

3) Правил осуществления операций с электронными деньгами, утвержденных постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26 ноября 2003 г. № 201. [199]

4) Положения о Парке высоких технологий, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 "О Парке высоких технологий" (в редакции Декрета Президента Республики Беларусь от 16.07.2019 № 4 «О развитии цифровой экономики») [201].

В Республике Беларусь держателями электронных денег являются:

– юридические лица, индивидуальные предприниматели, получившие электронные деньги от банка-эмитента, агента, банка-агента, иных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц при совершении сделок (в т.ч. при заключении соглашения о выигрыше в азартной игре, внесении платы за участие в лотерее, электронной интерактивной игре);

– физические лица, получившие электронные деньги от банка-эмитента, агента, банка-агента, иных резидентов (юридических лиц, индивидуальных предпринимателей), при совершении в соответствии с законодательством Республики Беларусь сделок, не связанных с предпринимательской деятельностью физических лиц.

В Постановлении Правления Национального Банка Республики Беларусь 21 октября 2020 г. № 328 «Об изменении постановления Правления Национального банка Республики Беларусь от 26 ноября 2003 г. № 201» говорится о том, что обязательный срок погашения электронных денег в 2 банковских дня для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей остается только в случае поступления информации о зачислении электронных денег в электронный кошелек юридического лица (индивидуального предпринимателя) в банк-агент, банк, погашающий электронные деньги, эмитированные нерезидентом. В отношении белорусских электронных денег порядок погашения будет регулироваться только в рамках договора между белорусским банком-эмитентом и юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем [202].

Банк-эмитент вправе закрыть электронный кошелек и осуществить погашение числящихся в нем электронных денег при условии проведения идентификации лица, которому выдаются денежные средства, в следующих случаях:

- отсутствие поручения владельца электронного кошелька банку-эмитенту о распоряжении электронными деньгами в течение трех месяцев после информирования банком-эмитентом о прекращении эмиссии электронных денег;
- отсутствие поручения правопреемников юридического лица банку-эмитенту о распоряжении электронными деньгами в течение трех месяцев после перехода к правопреемникам права на распоряжение электронными деньгами;
- получение банком-эмитентом информации о смерти владельца электронного кошелька, являющегося физическим лицом (в том числе индивидуальным предпринимателем) или об открытии наследственного дела.

В настоящее время четко не определен законодательством порядок отражения операций с электронными деньгами. Поскольку электронный кошелек представляет собой особый (специальный) счет, операции по движению электронных денег в национальной валюте можно отразить с использованием счета 55 «Специальные счета в банке». К нему предлагаем открыть дополнительный субсчет 4 «Специальный счет по операциям с электронными деньгами». При этом наличие и движение иностранной валюты нужно учитывать обособленно.

По дебету данного счета будет отражаться стоимость приобретенных у банка-эмитента электронных денег, а по кредиту – использование электронных денег организацией на разрешенные действующим законодательством цели. Аналитический учет по счету 55 «Специальные счета в банке» субсчет 4 «Специальный счет по операциям с электронными деньгами» необходимо вести по каждому виду электронных денег. В идеале общая схема должна выглядеть так: юридическое лицо открывает электронный кошелек в банке. Далее банк, получив от клиента запрос на списание, переведет нужную сумму с его кошелька на кошелек магазина (поставщика и т. д.), а после пришлет уведомление, что электронные деньги списались.

В учете необходимо сделать записи (таблица 2.11):

Таблица 2.11 - Корреспонденция счетов по учету электронных денежных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
55-4	51	Приобретены или переведены деньги (рубли) в электронные средства платежа т.е. в электронный кошелек
60,76	55-4	Произведены расчеты с помощью электронных денег
76	55-4	Уплачены таможенные и иные расходы электронными деньгами
71	55-4	Выдан аванс работникам на командировочные и иные расходы электронными деньгами
55-4	71	Отражен возврат электронных денег, ранее выданных работникам на командировочные и иные расходы
91-4	76	Отражено комиссионное вознаграждение по операциям с использованием электронных денег и отнесено на прочие расходы
18	76	Отражен НДС на комиссию
55-4	62	Пополнен электронный кошелек за счет поступившей выручки за реализованный товар, продукцию, работы, услуги

Окончание таблицы 2.11

1	2	3
41-1	60	Оприходован на склад товар, приобретенный у поставщика
18	60	Отражен НДС
41-1	42	Отражена сумма торговой наценки, НДС и др. налогов
90-4	41-1	Списана стоимость реализованного товара
90-2	42	Методом «красное сторно» списана торговая наценка на реализованный товар, сумма НДС в цене на реализованный товар
90-2	68	Отражен НДС
90-6	44	Отражены расходы на реализацию
90-11	99	Отражена прибыль от операций, проведенных с помощью электронными деньгами
51,52	55-4	Зачислены деньги, переведенные со специального счета для расчетов электронными деньгами.

Примечание: собственная разработка на основании изученных нормативных документов

Если у организации два счета для расчетов электронными деньгами (валютный и рублевый), то к счету 55 еще необходимо открыть субсчет 5 «Специальный счет для расчетов электронными деньгами в валюте».

Одним из наиболее перспективных видов электронных денег является криптовалюта.

Криптовалюта – это вид цифровой валюты, защищённой от подделки, которую можно хранить в электронных кошельках, а также переводить из одного кошелька в другой. На первый взгляд криптовалюты выглядят как обычные электронные платёжные системы, на самом же деле они имеют ряд фундаментальных отличий, главным из которых является их пиринговая архитектура (P2P), т.е. вся система, обеспечивающая совершение транзакций и хранящая информацию о них, основана на децентрализованной компьютерной сети и абсолютном равноправии участников. Она не имеет единого центра, а база данных продублирована у всех пользователей, использующих криптовалюту. Таким образом, множество компьютеров с крипто-кошельками по всему миру образуют гигантскую автоматическую работающую круглосуточно электронную систему.

Криптовалютный рынок привлекает все больше людей, он предлагает широкие возможности по осуществлению финансовых операций в децентрализованной, анонимной и безопасной среде. Безусловно, криптовалюта имеет как достоинства, так и недостатки. К достоинствам криптовалюты можно отнести следующие положительные моменты:

- Доступность криптовалюты – электронных денег в любое время. При этом заморозить счёт или изъять криптовалюту невозможно.
- В любой момент можно проверить достоверность произведенных операций.
- Открытость кода. Благодаря этой особенности каждый желающий может добывать виртуальные монеты.
- Анонимность. В отличие от классических электронных денег, операции с которыми легко отслеживаются, получить информацию о хозяине криптовалютного кошелька не получится. Доступен только номер бумажника и ограниченные данные по сумме на счету.
- Надежность. Взломать, подделать или осуществить другие подобные манипуляции с виртуальной валютой не выйдет — она надежно защищена.

- В большинстве случаев комиссия взимается исключительно в добровольном порядке.

- Ограниченность криптовалюты. Как правило, криптовалюта выпускается в ограниченном объеме, что привлекает повышенное внимание со стороны инвесторов и исключает риски инфляции из-за чрезмерной активности эмитента. Таким образом, криптовалюта не подвержена инфляции и по своей сути является дефляционной валютой.

- Криптовалюта является независимой денежной единицей. Ее эмиссию никто не регулирует и не контролирует движение средств на счету. Именно эта особенность привлекает многих участников Сети.

- Отсутствует комиссия за осуществление перевода денежных средств между странами.

Вместе с тем, к недостаткам криптовалюты можно отнести следующие отрицательные моменты:

- Сложность контролирования переводов. Банки и прочие органы надзора и наблюдения не имеют возможности контролировать операции по выпуску и движению криптовалюты.

- Риск запрета. Государственные структуры с опаской подходят к криптовалюте. Многие страны ввели ограничения по ее использованию, а на нарушителей может быть наложен штраф.

- Отсутствует возможность отозвать платёж.

- Волатильность. Криптовалюта является непредсказуемой, так как зависит от текущего спроса, который, в свою очередь, может меняться в результате изменений в законодательстве и из-за прочих факторов. По этой причине имеют место колебания цены виртуальных денег.

- Опасность потери. «Ключом» доступа к электронным деньгам является специальный пароль. Если его потерять, находящиеся в кошельке криптовалюты становятся недоступны.

- Отсутствие гарантий. Каждый пользователь персонально несет ответственность за свои сбережения. Здесь нет регулирующих механизмов, поэтому в случае кражи доказать что-либо и вернуть деньги не получится.

- Отсутствует общий организатор торговли, что уменьшает доверие к криптовалюте.

- Криптовалюта ничем не обеспечена.

- Недостаточная безопасность сохранности криптовалюты.

Поскольку важной предпосылкой правильной организации бухгалтерского учета является научно обоснованная классификация, предлагается следующая классификация криптовалют:

- По транзакциям:

- Бесплатные

- Платные

- Скрытые

- По скорости транзакций:

- Большая

- Малая

На сегодняшний день нет однозначного мнения, где учитывать криптовалюту, как недавно появившуюся. По мнению различных экономистов, криптовалюту можно учитывать, как:

- Денежные средства;
- Денежные эквиваленты;
- Финансовый инструмент;
- Запасы;
- Нематериальный актив.

Проведен анализ. Если учитывать криптовалюту как денежные средства, то, в соответствии с нормативными документами, под денежными средствами понимают – остаток наличных средств в кассе, на расчетном, валютном и других банковских счетах, включая депозиты до востребования, следовательно, криптовалюту нельзя отнести к денежным средствам, так как ни один банк не занимается эмиссией этой валюты.

К денежным эквивалентам также нельзя отнести, так как денежные эквиваленты – это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств, подверженные незначительному риску изменения стоимости. Криптовалюта подвержена значительному риску изменения стоимости.

Финансовый инструмент — это договор, при заключении которого одновременно возникают финансовый актив у первой организации, а у второй организации - долевого инструмента или финансовое обязательство. Криптовалюта также не может быть финансовым инструментом, так как не обеспечивает на уровне договора получение прибыли.

Нематериальный актив это – объекты учета, не обладающие физическими свойствами, но приносящие доход постоянно или длительное время. Криптовалюта не может быть нематериальным активом, так как она не может приносить постоянно доход, в том числе из-за постоянной изменчивости цены, а также в целом не отвечает условиям признания НМА. [205]

На основании изученных нормативных документов и экономической литературы можно сделать вывод, что криптовалюту на балансе организации следует учитывать, как краткосрочные финансовые вложения.

Криптовалюта соответствует условиям признания краткосрочными финансовыми активами для удостоверения прав, если срок обращения не превышает 12 месяцев с даты размещения. Также во многом учет криптовалюты совпадает с учетом ценных бумаг. Обусловлено все тем, что курс криптовалюты неустойчив, таким образом можно обезопасить себя от потерь различного рода.

Более того, процесс поступления криптовалюты значительно сложный и для ее учета в разные периоды необходимы определенные синтетические счета.

На рисунке 2.4 указаны синтетические счета, которые могут быть использованы для учета криптовалюты.

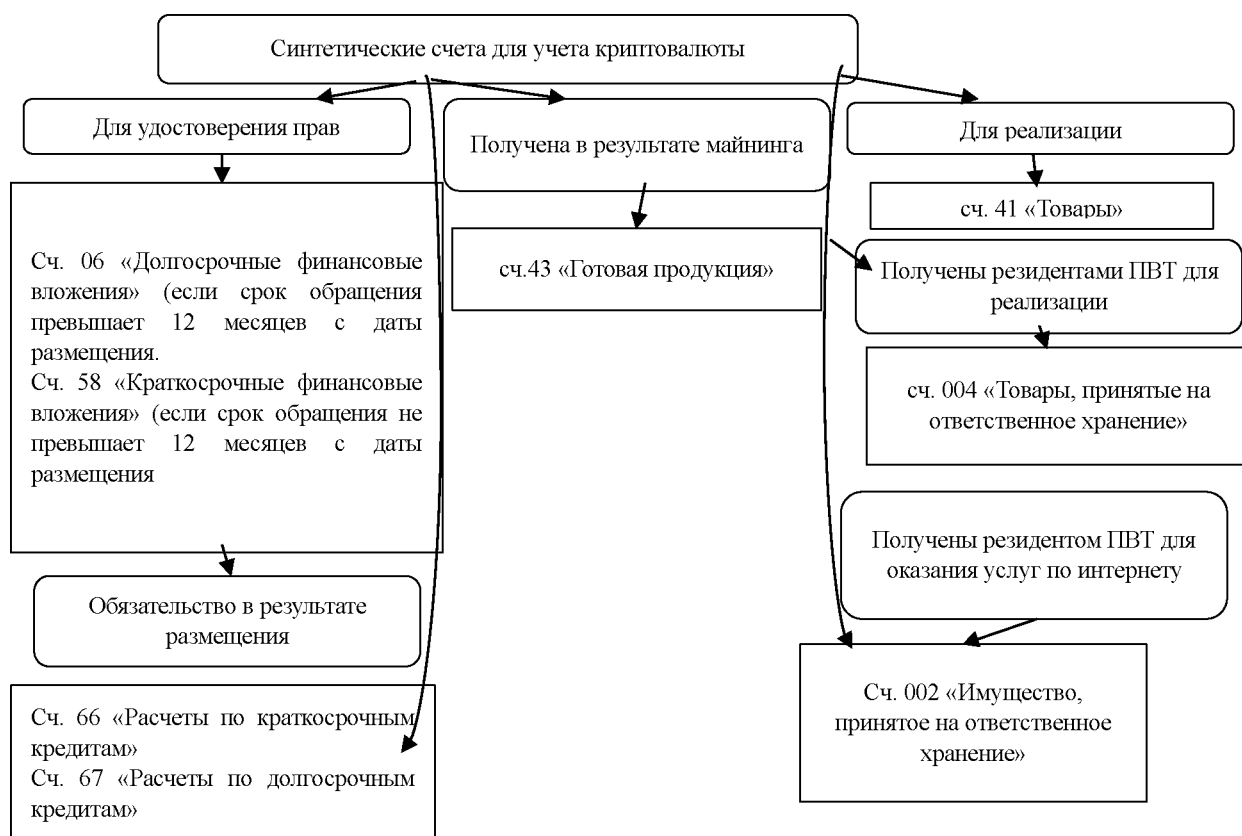


Рисунок 2.4 – Синтетические счета для учета криптовалюты

Примечание: собственная разработка на основе изучения нормативных документов и экономической литературы

На основании изученных нормативных документов упорядочим методику синтетического учета криптовалюты (таблица 2.12)

Таблица 2.12 – Типовые корреспонденции счетов при учете криптовалюты

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
А. Отражение удостоверяющих прав для приобретения криптовалюты и прекращение удостоверяющих прав		
76	51	Перечислены денежные средства на счет оператора криптоплатформы для приобретения криптовалюты.
06	76	Отражен по первоначальной стоимости права для осуществления деятельности с криптовалютой, если срок обращения свыше 12 месяцев с даты ее размещения.
58	76	Отражен по первоначальной стоимости права для осуществления деятельности с криптовалютой, если срок обращения в пределах 12 месяцев с даты ее размещения.
76	91-1	Отражены доходы от размещения криптовалюты.
21-4	06,58	Восстановлен созданный резерв на обесценение криптовалюты на разницу между реальной стоимостью в бухгалтерском учете
Б. Приобретение криптовалюты для последующей реализации		

Окончание таблицы 2.12

1	2	3
41, 51, 52, 55.	06, 58	Отражено прекращение признания криптовалюты: - По себестоимости, отраженной в бухгалтерском учете.
41, 51, 52, 55, 91-4	91-1, 06, 58	- на разницу между себестоимостью в бухгалтерском учете на дату прекращения и себестоимость полученным финансовым активам.
91-4	06, 58	- Отражена первоначальная себестоимость криптовалюты в связи с отчуждением другому лицу.
62	91-1	- Отражен доход от реализации криптовалюты.
06, 58	91-1	- Восстановлен ранее созданный резерв под обесценение.
41	60	- Отражена первоначальная стоимость приобретения криптовалюты для последующей реализации.
90-4	41	Отражена первоначальная стоимость криптовалюты в связи с отчуждением другому лицу.
В. Безвозмездно поступила криптовалюта		
41, 06, 58	90-7, 91-1	Отражена поступившая криптовалюта в зависимости от деятельности организации
Г. Криптовалюта добытая по майнингу		
20	02, 60, 70, 76	Отражена фактическая себестоимость по майнингу.
20	25	Отражены распределяемые переменные косвенные затраты.
43	20	Отражена криптовалюта по учетным ценам добытая по майнингу с учетом отклонений.
43	20	Отражена криптовалюта полученная в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций
90-10, 76	43, 90-7	Отражено списание криптовалюты, если майнинг в течении монетизации приносит доход.
90-10	20	Отражено списание криптовалюты, если майнинг в течении монетизации не приносит доход.
90-10	14	На разницу между реальной стоимостью и стоимостью, отраженный в уже созданном резерве под снижение стоимости криптовалюты.
14	90-7	Восстановлен ранее созданный резерв
14	90-7	Восстановление ранее созданного резерва
90-4	43	Отражена первоначальная стоимость криптовалюты в связи ее признания в результате реализации.
62	90-1	Отражена выручка от реализации криптовалюты
Д. Криптовалюта полученная в качестве вознаграждения		
06, 38, 41	62	Отражена первоначальная стоимость полученной криптовалюты в качестве вознаграждения
Е. Криптовалюта, созданная резидентами ПВГ		
002		Отражена в оценке по учетной политике криптовалюта, созданная резидентом ПВГ с использованием сети Интернет.
004		Отражена в оценке по учетной политике криптовалюта, полученная для реализации резидентом ПВГ.

Примечание: собственная разработка на основе изучения нормативных документов

и экономической литературы

Для учета прочих монетарных активов, следует, определить какие из краткосрочных финансовых вложений будут к ним относиться на наш взгляд к прочим монетарным активам следует отнести (Таблица 2.13):

Таблица 2.13- Характеристика прочих монетарных активов

Государственные облигации с фиксированной ценой погашения (нарицательная стоимость или выкупная цена) и удерживаемые до момента погашения	Облигации, эмитированные на бланке установленной Министерством финансов формы.
Банковские векселя	Находящаяся в обращении ценная бумага, которая представляет собой долговое обязательство какого-либо лица.
Депозитные сертификаты	Ценные бумаги, удостоверяющие сумму вклада (депозита), внесенного в банк, и права вкладчика на получение по истечению установленного срока внесенной суммы вклада (депозита).
Краткосрочные ценные бумаги других организаций	Долговые активы, которые имеют ограниченный срок погашения (до одного года).
Опционы	Договор, дающий покупателю право, но не обязательство, купить или продать указанный актив по определенной цене или до определенной даты.
Депозиты	Определенная сумма денежных средств, которая передана в банк на хранение с целью получения прибыли.
Свопы	Торгово-финансовая обменная операция в виде обмена разнообразными активами, в которой заключение сделки о покупке (продаже) ценных бумаг, валюты сопровождается заключением контрсделки.
Договоры РЭПО	Сделка купли (продажи) ценной бумаги с обязательством обратной продажи (покупки) через определенный срок по заранее определенной в этом соглашении цене.
Банковские овердрафты	Кредитование банком расчетного счета клиента для оплаты им расчетных документов при недостаточности или отсутствии на расчетном счете клиента-заемщика денежных средств.

Примечание: собственная разработка на основании изученных нормативных документов

Рассмотрев характеристику прочих монетарных активов, очень важно определить в какой период, и какие краткосрочные финансовые вложения будут считаться монетарными. Для этого более правильно будет руководствоваться правилами стандарта МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» [181].

Все монетарные активы обладают одной важной характеристикой, есть ли право получить или обязательство предоставить фиксированную или определяемую сумму валютных единиц, вышеназванные краткосрочные вложения, соответствуют данной

характеристике, поэтому относятся к монетарным активам. Вместе с тем привилегированные акции не всегда можно отнести к монетарным активам, если организация такие акции классифицирует как долевые инструменты, то они будут являться не монетарными активами, монетарным активам она становится, если предусматривается обязательный выкуп эмитентом в будущем.

2.4 Развитие учетно-аналитических моделей управления стоимостными потоками модернизации предприятия

2.4.1 Методика выявления и отражения скрытых соответствий между объектами модернизации и источниками их финансирования на основе использования специальной системы комплайнс-счетов

Одной из приоритетных задач государства и предприятий является повышение экономической эффективности проводимой модернизации. Именно за счет модернизации производства предприятия могут поддерживать современный уровень своего технико-технологического потенциала, достигать высокой производительности труда, обеспечивать качество продукции и выход на внешние рынки. Для оценки эффективности необходимо осуществлять контроль за всеми объектами учета, участвующими в модернизации: источниками финансирования и их целевым расходованием, за объектами модернизации и результатом их использования. Только такой комплексный подход позволит эффективно управлять процессами модернизации на предприятии и объективно оценивать ее конечный результат как с точки зрения окупаемости инвестиций, так и с точки зрения роста рентабельности производства, достигнутого в организации за счет модернизации оборудования, технологий, персонала и др.

В настоящее время сложившаяся практика ведения учета модернизации не позволяет устанавливать соответствия конкретных источников финансирования с вложениями в конкретные виды активов, а также отследить движение капитала по стадиям кругооборота. Учет соответствий между объектами путем простой фиксации хозяйственных операций (например, полученным в банке кредитом и денежными средствами) носит статический характер, что не позволяет отслеживать, например, изменение степени покрытия кредита по мере использования денежных средств по стадиям кругооборота капитала (закупка сырья, оборудования и т.д.). Такой временной разрыв между моментом признания обязательств и обеспеченности их активами, а также последующим их движением в рамках бизнес-процессов, лишает возможности отслеживать целевое использование и эффективность покрытия кредита. Соответственно, при изменении целевого назначения и источника финансирования экономических ресурсов в процессе модернизации между активами и пассивами образуются скрытые соответствия – не отраженная в бухгалтерском учете причинно-следственная взаимосвязь между собственным и заёмным капиталом и модернизируемыми активами, генерирующими доходы, расходы и финансовые результаты. Поэтому проанализировать динамическую взаимосвязь активов и источников их финансирования в разрезе их видов с помощью стандартных методов учета и формирования отчетности не представляется возможным.

Решение данной проблемы заключается в разработке методики бухгалтерского анализа, основанной на новом алгоритме учетных записей, которые обеспечат выявление соответствий между объектами модернизации (активами), источниками финансирования модернизации (собственный и заемные капиталы), доходами и расходами, возникшими в процессе

модернизации, и их изменениями в динамике, позволят выделить эти взаимозависимости из общего потока учетной информации и обобщить во внутренней отчетности для целей управления стоимостными потоками.

Актуальность разработки методики выявления скрытых соответствий подтверждается введением в 2018 году Советом по МСФО понятия «замаскированная информация», которое является близким по смыслу и содержанию понятию «скрытые соответствия». Замаскированная информация — это та информация, которая представлена таким образом, что результат будет аналогичен ее пропуску или искажению для основных пользователей финансовой отчетности. В соответствии с этим были приняты постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 16.09.2019 № 622/15 [204] по введению поправок к МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8, касающихся определения существенности. Информация будет признаваться существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка в финансовой отчетности повлияют на решения ее основных пользователей. Поскольку информация об обеспеченности заемных источников финансирования модернизации активами, о целевом использовании капитала и результатах инвестиционного проекта окажет влияние на принятие решений как внешними пользователями (о дальнейшем предоставлении финансовых ресурсов), так и внутренними (о дальнейшем инвестиционном развитии организации), то такая информация должна быть признана существенной и отражаться в бухгалтерской отчетности.

В нормативных правовых источниках нет прямых указаний на порядок организации учета модернизационных бизнес-процессов. В Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете № 38 от 22.12.2012 определено, что объектом учета в модернизации, относимой к строительной деятельности, является каждое отдельно модернизируемое здание, сооружение, инженерные сети и другие объекты, если стоимость их модернизации выделена в составе сводного сметного расчета и составлена объектная смета, то есть учет процесса модернизации должен быть организован абстрагировано по каждому объекту, на который составлена проектная документация.

Для ведения учета активов, возникающих при модернизации, в практической деятельности организации выделяют отдельный аналитический счет к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы», на котором собираются все затраты, связанные с модернизацией. Информация о формировании величины источников финансирования модернизации отражается на счетах 02 «Амортизация основных средств», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 91 «Прочие доходы и расходы». Однако, во-первых, на используемых счетах учитываются не сами инвестиционные ресурсы, а обязательства по ним; во-вторых, по данным счетам не предусмотрено выделение отдельных аналитических счетов по видам деятельности, что не позволяет идентифицировать размер использованных финансовых ресурсов, направленных на модернизацию предприятия, от финансирования иных бизнес-процессов.

По мнению И. А. Варпаевой, Л. С. Боташевой, С.К.-Г. Тхагапсовой для усовершенствования качества информационных потоков о модернизации достаточно организовать учет на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» в разрезе нескольких аналитических признаков: по этапам инвестиционной деятельности, объектам, элементам и статьям затрат. Однако такой подход никак не окажет влияния на получение информации об источниках финансирования и результатах модернизации в рамках бухгалтерского учета. Другие авторы (Н. Н. Агошкова и др.) для отражения операций по финансированию воспроизводства основных средств предлагают выделять отдельные субсчета к счетам источников финансирования (02 «Амортизация основных средств», 84 «Нераспределенная

прибыль (непокрытый убыток)», 91 «Прочие доходы и расходы»), а также выделять отдельный счет 87 «Резерв финансирования воспроизводства основных средств». Вместе с тем, детализация счетов учета источников финансирования, равно как и счетов учета затрат на модернизацию не позволит полноценно оценить кругооборот капитала в рамках всего жизненного цикла инвестиционного проекта, поскольку многообразие хозяйственных операций, относимых к модернизации, затрагивает большинство счетов, предусмотренных Типовым планом.

Важно понимать, что учетная информация до представления в бухгалтерской отчетности, выступающей основным источником проведения анализа, проходит ряд взаимосвязанных и последовательных этапов по регистрации, обработке и обобщению, а именно:

1. составление первичных учетных документов и регистрация корреспонденций счетов в журнале хозяйственных операций;
2. подсчет дебетовых и кредитовых оборотов и конечных сальдо по бухгалтерским счетам;
3. перенос учетных данных в главную книгу;
4. составление оборотно-сальдовой ведомости, которая служит для проверки правильности разнесения сумм по счетам бухгалтерского учета;
5. составление бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В этой связи для решения проблемы недостаточной информативности отчетной документации о модернизации предприятия необходимо разработать новый поэтапный механизм регистрации и обработки хозяйственных операций, относимых к модернизации, для формирования отдельной аналитической информационной подсистемы, в которой бы группировались данные о бизнес-процессах, связанных с модернизацией предприятия, и отражались скрытые соответствия между объектами и источниками их финансирования.

Первичной задачей учета хозяйственных операций является составление корреспонденций счетов и их правильная регистрация в журнале хозяйственных операций, в котором выделяют два основных уровня информационной иерархии – уровень аналитического учёта и уровень синтетического учёта. Так, все данные об объектах учета распределяются по соответствующим бухгалтерским синтетическим счетам, которые в свою очередь подразделяются на субсчета, что дает дополнительную возможность для проведения анализа. Однако для глубокого исследования данных по тому или иному счету используют аналитические счета (счета третьего порядка), которые в бухгалтерских автоматизированных системах (1С «Предприятие» и др.) называются субконто. Можно сказать, что это самый «нижний» аналитический уровень в иерархии: счет – субсчет – субконто, который детализирует информацию об объектах учета и операциях с ними в развернутом виде (рисунок 2.5).

Синтетические счета (счета первого порядка)		
Номер	Наименование	
Субсчета (счета второго порядка)		
Номер	Наименование	
Аналитические счета (счета третьего порядка)		
Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3

Рисунок 2.5. – Типовая информационная иерархия бухгалтерских счетов

Примечание: собственная разработка

В типовой информационной иерархии счетов, реализованной в бухгалтерской

системе, выделяется субконто по различным аналитическим признакам. Вместе с тем, применяемые признаки субконто не позволяют осуществить сквозной анализ движения любого объекта учета, относимого к модернизации, в пределах всех счетов, на которых он учитывается. В целях разработки отдельной информационной подсистемы аналитического учета модернизации предлагаем открывать к счетам первого и второго порядков дополнительный субконто «Бизнес-процессы» на котором будут отражаться операции, связанные с конкретными бизнес-процессами организации (рисунок 2.6).

Синтетические счета (счета первого порядка)			
Номер	Наименование		
Субсчета (счета второго порядка)			
Номер	Наименование		
Аналитические счета (счета третьего порядка)			
Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	Субконто 4
01	Основные средства		
01.1	Основные средства в организации		
01.2	Выбытие основных средств		
Вид основных средств	Субконто 2 «Наименование»	Субконто 3 «Наименование»	Субконто 4 «Бизнес-процессы»
здание			текущие бизнес-процессы
станок			бизнес-процессы по модернизации предприятия
02	Амортизация основных средств		
02.1	Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01		
02.2	Амортизация имущества, учитываемого на счете 03		
здание			текущие бизнес-процессы
станок			бизнес-процессы по модернизации предприятия

Рисунок 2.6. – Фрагмент разработанной системы аналитического учета объектов, относимых к модернизации

Примечание: собственная разработка

Руководствуясь алгоритмом отбора хозяйственных операций, относимых к модернизации, бухгалтер при составлении корреспонденций счетов и их первичной регистрации в журнале хозяйственных операций будет выбирать соответствующее субконто принадлежности операций к бизнес-процессам: «бизнес-процессы по модернизации предприятия», если относится к модернизации, «текущие бизнес-процессы» или иные бизнес-процессы, если нет. Если одновременно в организации реализуется несколько проектов по модернизации, то в составе субконто «Бизнес-процессы» выделяется аналитический признак для каждого проекта: «Бизнес-процессы по модернизации по проекту №1», «Бизнес-процессы по модернизации по проекту №2» и т.д., так как для оценки эффективности модернизации учетная информация должна отражаться по каждому проекту в отдельности.

Таким образом, каждый объект учета будет разнесен по бизнес-процессам, к которым он относится в рамках конкретной хозяйственной операции, что позволит произвести аналитическую выборку данных за любой период времени по операциям, связанным с модернизацией предприятия, как в части понесенных расходов, так в части полученных

доходов. Группировка учетной информации по субконто «Бизнес-процессы» абстрагирует учетные данные об объектах учета, относимых к модернизации, от объектов, участвующих в иных бизнес-процессах, путем выбора соответствующего субконто в качестве аналитического признака для формирования отчета в автоматизированных бухгалтерских программах.

Выделение учетных данных о модернизации предприятия из информационной базы и их обобщение по реализуемым проектам будет способствовать организации непрерывного контроля за проведением модернизации, а также позволит осуществлять сквозное аналитическое исследование изменений активов, источников финансирования, денежных потоков, доходов и расходов модернизационных бизнес-процессов на каждой стадии кругооборота капитала для целей оперативного управления.

Однако выборки учетной информации по аналитическому признаку «бизнес-процессы по модернизации предприятия» недостаточно для установления соответствия конкретных источников финансирования инвестиций и объектов вложений и отслеживания технологических и финансовых цепочек создания стоимости по стадиям кругооборота капитала. Анализ субконто является внутренним документом, недоступным для исследования внешними группами пользователей, а также отражает остатки и обороты по счетам за анализируемый период, которые представляют собой статические результаты зарегистрированных хозяйственных операций по модернизации, а не динамические взаимосвязи между объектами учета. Так, невозможно из действующей системы учетных записей определить, за счет каких источников финансирования модернизации произошло формирование активов и какими видами имущества будет обеспечено покрытие заемных источников на каждом этапе реализации инвестиционного проекта. По мнению Н. А. Жданкиной, для целей эффективного управления реальными инвестициями необходимо иметь информацию об источниках финансирования капитальных вложений, о показателях формирования и использования собственных и заемных источников финансирования капитальных вложений.

Как известно обобщенные соотношения между источниками финансирования и активами субъекта хозяйствования представлены в бухгалтерском балансе, упрощенная форма которого представлена на рисунке 2.7.

Активы	Источники (Капитал, обязательства)
Актив 1	Источник 1
Актив 2	Источник 2
Актив N	Источник N
Итог баланса	Итог баланса

Рисунок 2.7. – Упрощенная форма бухгалтерского баланса

Примечание – Собственная разработка

Модифицируем бухгалтерский баланс, представив активы в разрезе источников их финансирования, а капитал и обязательства в разрезе их обеспечения активами (рисунки 2.8, 2.9).

Активы	Источники (Капитал, обязательства)	Итог баланса
Актив1	Источник1	Итог баланса
Актив2	Источник2	Итог баланса
АктивN	ИсточникN	Итог баланса
Всего:		Общий итог баланса

Рисунок 2.8. – Модифицированная форма бухгалтерского баланса с группировкой статей по активам в разрезе источников их финансирования

Примечание: собственная разработка

Источники (Капитал, обязательства)	Активы	Итог баланса
Источник 1	Актив 1	Итог баланса
Источник 2	Актив 2	Итог баланса
Источник N	Актив N	Итог баланса
Всего:		Общий итог баланса

Рисунок 2.9. – Модифицированная форма бухгалтерского баланса с группировкой статей по источникам в разрезе их обеспечения активами

Примечание: собственная разработка

Если мы возьмём по отдельной статье из модифицированных форм бухгалтерского баланса, то получим соответствие конкретного вида актива и источника его финансирования и наоборот - конкретный вид источника, обеспеченный активом, (рисунки 2.10, 2.11).

Актив	Источник	Итог баланса
-------	----------	--------------

Рисунок 2.10. – Статья модифицированной формы бухгалтерского баланса, отражающая соответствие конкретного вида актива и источника его формирования

Примечание: собственная разработка

Источник	Актив	Итог баланса
----------	-------	--------------

Рисунок 2.11. – Статья модифицированной формы бухгалтерского баланса, отражающая соответствие конкретного вида источника, обеспеченного активами

Примечание: собственная разработка

Выделенные из бухгалтерского баланса соответствия между активами и источниками финансирования отражают информацию о взаимосвязи объектов на конкретную дату, а не в динамике за период. Кроме этого, следует учесть, что действующая система бухгалтерских счетов показывает движение активов без привязки их к источникам финансирования и наоборот, что не решает проблему выявления соответствий между объектами учета (активами и источниками).

Поэтому в рамках отдельной информационной подсистемы аналитического учета нами разработан специальный алгоритм формирования дополнительных проводок, основанный на выделении отдельной группы счетов, названных комплайнс-счетами (от

англ. compliance – соответствие).

В отличие от типовой схемы, характерной особенностью кодировки комплайнс-счета будет являться то, что она всегда будет состоять из двух частей: одна будет показывать принадлежность к активу, а вторая к источнику его финансового покрытия. Разработанные схемы активного и пассивного бухгалтерских счетов показаны на рисунках 2.9, 2.10.

Использование комплайнс-счетов для учета процесса модернизации вместо стандартных счетов бухгалтерского учета позволит отслеживать причинно-следственные связи между конкретными активами и их источниками, вовлекаемыми в проведение модернизации предприятия, и обеспечит формирование целостного представления о результатах модернизационных бизнес-процессов и их влиянии на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

АКТИВ/источник (капитал, обязательства)

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (СН)	
Дебетовый оборот (ДО) по активному счету, сформированный за счет корреспондирующего источника	Кредитовый оборот (КО) по активному счету, влияющий на корреспондирующий источник
Сальдо конечное (СК)	

Рисунок 2.12. – Разработанная схема активного счета с привязкой к источнику финансирования

Примечание: собственная разработка

ИСТОЧНИК (КАПИТАЛ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВА) /актив

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (СН)
Дебетовый оборот (ДО) по пассивному счету, влияющий на корреспондирующие активы	Кредитовый оборот (КО) по пассивному счету, сформированный за счет корреспондирующих активов
	Сальдо конечное (СК)

Рисунок 2.13. – Разработанная схема пассивного счета с привязкой к активу

Примечание: собственная разработка

Для получения сведений об активах и источниках их формирования в целом по процессу модернизации и в разрезе активов и пассивов необходимо разработать особую аналитическую форму отчетности, которая будет включать дебетовые и кредитовые обороты по всем комплайнс-счетам. С одной стороны, новая форма отчетности для выявления скрытых соответствий в хозяйственных операциях должна представлять объекты учета в виде активов, капитала и обязательств, т.е. базироваться на форме бухгалтерского баланса, с другой стороны, – обладать характеристиками оборотной ведомости.

Таким образом, на основании представления активов в разрезе источников их финансирования и группировки источников финансового покрытия в разрезе их обеспечения активами нами был разработан комплайнс-баланс как новая форма отчетности, названная по аналогии со счетами, в которых будут отражаться скрытые соответствия между объектами учета (рисунок 2.14)

Активы баланса			Источники баланса (собственный капитал, обязательства)		
Активы	Источники	Сумма	Источники	Активы	Сумма
Актив1	Источник1	Сумма	Источник1	Актив1	Сумма
Актив2	Источник2	Сумма	Источник2	Актив2	Сумма
АктивN	ИсточникN	Сумма	ИсточникN	АктивN	Сумма
Всего:		Итог баланса	Всего:		Итог баланса

Рисунок 2.14. – Предлагаемая форма комплайнс-баланса

Примечание: собственная разработка

Рассмотрим порядок применения комплайнс-счетов на следующем условном примере: организация финансирует приобретение оборудования для модернизации производства за счет кредитных средств, вводит объект в эксплуатацию и частично погашает кредит. Для наглядности и удобства объяснения вместо установленной цифровой кодировки бухгалтерских счетов будем применять упрощенную - буквенную. Блок хозяйственный операций, иллюстрирующий данную ситуацию, представлен в таблице 2.14.

Таблица 2.14. – Пример корреспонденций счетов по учету хозяйственных операций по модернизации производства

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
1 Сформирован уставный капитал	Д	СК	1000
2 На расчётный счёт поступил кредит	Д	К	800
3 Поступило оборудование от поставщика	О	КЗ	1200
4 С расчётного счета кредитными средствами поставщику произведена оплата за оборудование	КЗ	Д	600
5 Частично погашен кредит	К	Д	500

где **Д** – денежные средства, **К** – банковский кредит, **КЗ** – кредиторская задолженность, **О** – оборудование **СК** – собственный капитал

Примечание: собственная разработка

Учет скрытых соответствий между активами и источниками их формирования отражается в системе комплайнс-счетов следующим образом:

- к счету «Денежные средства» открывается счёт аналитического учёта – «Собственный капитал», и представлен как – Д/ск.

- к счету «Собственный капитал» открывается счёт аналитического учёта – «Денежные средства» и имеет вид – СК/д (рисунок 2.15).

Дебет	Кредит	Сумма
Д / ск	СК / д	1000

Дебет	Кредит	Сумма
Д	СК	1000

Рисунок 2.15. – Формирование системы комплайнс-счетов по хозяйственной операции № 1

Примечание: собственная разработка

По хозяйственным операциям № 2-3 скрытые соответствия будут отражаться аналогичным образом. На рисунке схематично представлен комплайнс-баланс после совершения хозяйственных операций № 1-3, в котором чётко прослеживается взаимосвязь между активами (денежными средствами и оборудованием) и источниками их финансирования (собственный капитал, банковский кредит, кредиторская задолженность).

Активы баланса			Источники баланса (капитал, обязательства)		
Активы		Сумма	Источники		Сумма
		Источники	Активы		
Деньги	Собственный капитал	1000	Собственный капитал	Деньги	1000
	Банковский кредит	800	Банковский кредит	Деньги	800
Оборудование	Кредиторская задолженность	1200	Кредиторская задолженность	Оборудование	1200
Всего:		3000	Всего:		3000

Рисунок 2.16. – Разработанный комплайнс-баланс после совершения хозяйственных операций № 1-3

Примечание: собственная разработка

Далее при вливании экономических ресурсов в общий кругооборот капитала может меняться их целевое назначение и источник финансирования. К такому типу относятся хозяйственные операции № 4-5. Так, при отражении перечисления денежных средств поставщику за поставленное оборудование путем применения комплайнс-счетов становится возможным определить источник происхождения денежных средств (Д/к – кредитные денежные средства) и на что они потрачены (КЗ/о – оборудование). Вместе с тем, данная хозяйственная операция оказывает влияние на изменение структуры активов и пассивов. Источником поступления денежных средств в организацию являлся кредит банка, следовательно, при списании денежных средств на покрытие обязательств перед поставщиком источником покрытия кредита становится другой актив – оборудование, что будет отражено дополнительной бухгалтерской записью (Дт К/д – Кт К/о), которая в действующей системе бухгалтерских счетов не регистрируется. После того как организация погасила обязательство перед поставщиком оборудования кредитными средствами, оплаченная часть кредиторской задолженности, выступающая источником финансирования оборудования, сменилась на задолженность по кредиту банка, что отражается дополнительной проводкой (Дт О/к – Кт О/кз) (рисунок 2.17).

Дебет	Кредит	Сумма
КЗ / о	Д / к	500
К / д	К / о	500
О / к	О / кз	500

Дебет	Кредит	Сумма
кз	д	500

Активы баланса			Источники баланса (капитал, обязательства)		
Активы	Источники	Сумма	Источники	Активы	Сумма
Деньги	Собственный капитал	1000	Собственный капитал	Деньги	1000
	Банковский кредит	300		Банковский кредит	Деньги
Оборудование	Кредиторская задолженность	1200	Кредиторская задолженность	Оборудование	1200
Всего:		3000	Всего:		3000

Рисунок 2.17. – Формирование дополнительных проводок в системе комплайнс-счетов
Примечание: собственная разработка

Таким же образом будет отражаться хозяйственная ситуация № 5.

По итогам составления системы комплайнс-счетов по всем рассмотренным хозяйственным операциям разработаем итоговый комплайнс-баланс (рисунок 2.18).

Активы баланса			Источники баланса (капитал, обязательства)		
Активы	Источники	Сумма	Источники	Активы	Сумма
Деньги	Собственный капитал	1000	Собственный капитал	Деньги	1000
	Банковский кредит	300		Банковский кредит	Деньги
Оборудование	Банковский кредит	500	Кредиторская задолженность	Оборудование	500
	Кредиторская задолженность	700		Оборудование	700
Всего:		2500	Всего:		2500

Рисунок 2.18. – Разработанный комплайнс-баланс после совершения всех хозяйственных операций из таблицы

Примечание: собственная разработка

По данным комплайнс-баланса, представленного на рисунке, видно, что, во-первых, приобретение оборудования финансируется из двух источников – банковского кредита и краткосрочной кредиторской задолженности, во-вторых, покрытие банковского кредита обеспечивают два актива – денежные средства и оборудование, тогда как при составлении оборотной ведомости в обычном порядке будет отражено только движение объектов учета без установления причинно-следственной связи.

Таким образом, для целей управления процессом модернизации предприятия нами разработан следующий алгоритм учета хозяйственных операций в бухгалтерском учете:

- 1) выделить хозяйственные операции, относящиеся по критерию принадлежности к модернизации;
- 2) определить активы и источники их финансирования, участвующие в модернизационном бизнес-процессе;
- 3) отразить накопление учетной информации о модернизации в системе комплайнс-счетов по каждому виду актива и пассива;

4) сформировать комплайнс-баланс для целей принятия оперативных управленческих решений в процессе модернизации, а также после окончания модернизационного проекта для анализа кругооборота капитала.

Рассмотренная методика иллюстрирует возможность синхронизировать последовательность хозяйственных операций с отражением их влияния на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности через систему учетных записей как по кругообороту капитала в целом, так и по каждой отдельной стадии движения стоимости в процессе осуществления модернизации, что позволит в рамках модернизационного бизнес-процесса устанавливать источники финансирования инвестиционных затрат, целевое их расходование, определять результаты модернизации, их влияние на изменение капитала и оценивать эффективность модернизации для целей стабильного функционирования и развития организации.

2.4.2 Методика формирования учетно-аналитических моделей управления модернизацией предприятия

Методология современного бухгалтерского учета зачастую использует средства и методы, представляющие учетную информацию в виде громоздких и труднообозримых таблиц, вызывая трудности в их аналитическом исследовании. В то же время, метод моделирования как один из важнейших научных инструментов, направленный на создание компактных и легко обозримых моделей, с помощью которых могли бы прогнозироваться последствия принимаемых решений, в теории и практике бухгалтерского учета используется недостаточно широко.

А. А. Шапошников под моделированием понимает «метод научного познания, заключающийся в изучении каких-либо объектов или процессов не прямо и непосредственно, а через специально созданные их изображения, называемые моделями. Процесс конструирования моделей также называется моделированием». Модель сложного реального объекта, например, системы учета модернизации, по мнению проф. А. А. Шапошникова, позволяет выделить основные информационные, технологические и иные связи внутри системы и вне ее, разработать варианты оптимального функционирования системы с учетом минимизации затрат материальных ресурсов, времени и т. д.

О. И. Кольвах подчеркивал, что бухгалтерский учет в любой его системе решает две задачи: «моделирование учетных событий средствами бухгалтерских проводок с целью формирования первичной учетной информации и преобразования первичной информации в сводные бухгалтерские отчеты».

В то же время существующие модели входящей и исходящей информации в бухгалтерском учете Республики Беларусь основаны не на международных стандартах формирования финансовой отчетности, а на существующих национальных принципах учета, отличных от мировых. Поэтому необходимо разработать адаптивные учетно-аналитические модели так, чтобы они, с одной стороны, были инвариантны к особенностям различных систем бухгалтерского учета, а с другой – могли бы принимать форму любой из них при соответствующей спецификации параметров модели.

Кроме того, в контексте отражения учетных данных о модернизации предприятия современные модели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках имеют ряд недостатков:

- низкая информативность бухгалтерских отчетов о модернизационном бизнес-процессе и отсутствие возможности отслеживания причинно-следственных связей между

активами и источниками их финансирования в рамках реализации проекта по модернизации;

- недостаточная оперативность информации, содержащейся в отчетных документах, учитывая их формирование раз в отчетный период (квартал, полугодие, год);

- одномоментность бухгалтерского баланса, так как остатки по счетам бухгалтерского учета представлены на конкретную отчетную дату, что снижает возможность выявления тенденций развития организации и оценки его реального финансового и имущественного состояния. Более надежной информацией для оценки динамических процессов в хозяйственной деятельности организации в условиях экономического кризиса являются не сальдо, а обороты по бухгалтерским счетам, которые наиболее полно представлены в оборотной ведомости, являющейся оперативным бухгалтерским документом.

Э. К. Гильде отмечает, что: «При любом моделировании невозможно (да и нецелесообразно) охватывать все без исключения стороны и детали изучаемых условий и явлений. Важно принять за базу разрабатываемых моделей основные процессы, основные производственные условия, основные характерные явления».

Основываясь на научных исследованиях в области моделирования учетных процессов, а также на принципах бухгалтерского анализа модернизации, выделенных в п. 1.3 диссертационного исследования, нами разработаны этапы составления и использования бухгалтерских моделей хозяйственных операций, отражающих процессы модернизации предприятия:

1 этап – определение существенных параметров, определяющих содержание моделируемого процесса.

2 этап – определение взаимосвязей существенных параметров в моделируемом процессе модернизации и построение возможных моделей.

3 этап – анализ возможных моделей с целью выявления наиболее рациональных.

Поэтапная методика построения моделей в бухгалтерском учете основана на применении метода полной индукции: первые два этапа позволяют разработать возможные учетно-аналитические модели, а третий этап – отобрать из этого перечня наиболее рациональные.

Рассмотрим подробно каждый этап формирования учетно-аналитических моделей. При моделировании процесса модернизации необходимо выделить следующие существенные параметры:

- источник финансирования модернизации (пассивы): собственный капитал, заемный капитал, смешанное финансирование;

- объект модернизации (активы): система производства и управления, основное средство, технологический процесс и др.;

- прочие объекты учета модернизации (доходы, расходы).

Взаимосвязь параметров процесса модернизации определяется в зависимости от влияния задействованных объектов учета между собой.

В теории бухгалтерского учета принято делить хозяйственные операции на четыре типа по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса.

Вместе с тем такая классификация не учитывает влияния на капитал организации доходов и расходов отчетного периода, поэтому используя принцип взаимозависимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, базирующийся на использовании бухгалтерского равенства: Активы (А) = Обязательства (О) + Собственный капитал (К) + Доходы (Д) – Расходы (Р) (пункт 1.3 диссертационного исследования) следует всю совокупность множества хозяйственных операций группировать в разрезе 8 типов взаимозависимостей элементов бухгалтерского равенства (рисунок 2.19).

Тип хозяйственных операций	Баланс			Отчет о прибылях и убытках
	А	= О	+ К	Д - Р
1	←		→	
2	←	→		
3	←	→		
4	←			→
5		←		→
6		←	→	
7		←	→	
8			←	

Рисунок 2.19. – Типы взаимозависимостей элементов бухгалтерского равенства
Примечание: собственная разработка

Рассмотрим подробно предлагаемую типологизацию хозяйственных операций:

1-й тип (изменение актива и капитала) – отражает взаимодействия активов и капитала организации (например, формирование уставного капитала собственником в виде денежных средств).

2-й тип (изменение актива и обязательств) – отражает использование предприятием заемного капитала (формирование активов за счет внешних заимствований и их погашение).

3-й тип (изменение актива) – отражает перераспределение средств предприятия внутри активов по стадиям кругооборота капитала (передача сырья в производство, поступление из производства на склад готовой продукции и т.п.).

4-й тип (изменение актива и доходов (расходов)) – связан с реализацией готовой продукции, товаров, работ и услуг и списанием потребленных активов на расходы отчетного периода.

5-й тип (изменение обязательств и расходов) – отражает формирование расходов за счет начисленных обязательств (начисление косвенных налогов).

6-й тип (изменение обязательств) – связан с перераспределением и реструктуризацией обязательств предприятия (перекредитование и т.п.).

7-й тип (изменение обязательств и капитала) – отражает операции, затрагивающий счета обязательств и собственного капитала (как пример – начисление дивидендов).

8-й тип (изменение капитала) – показывает отражение операций внутри собственного капитала (резервирование чистой прибыли, пополнение уставного капитала за счет прибыли).

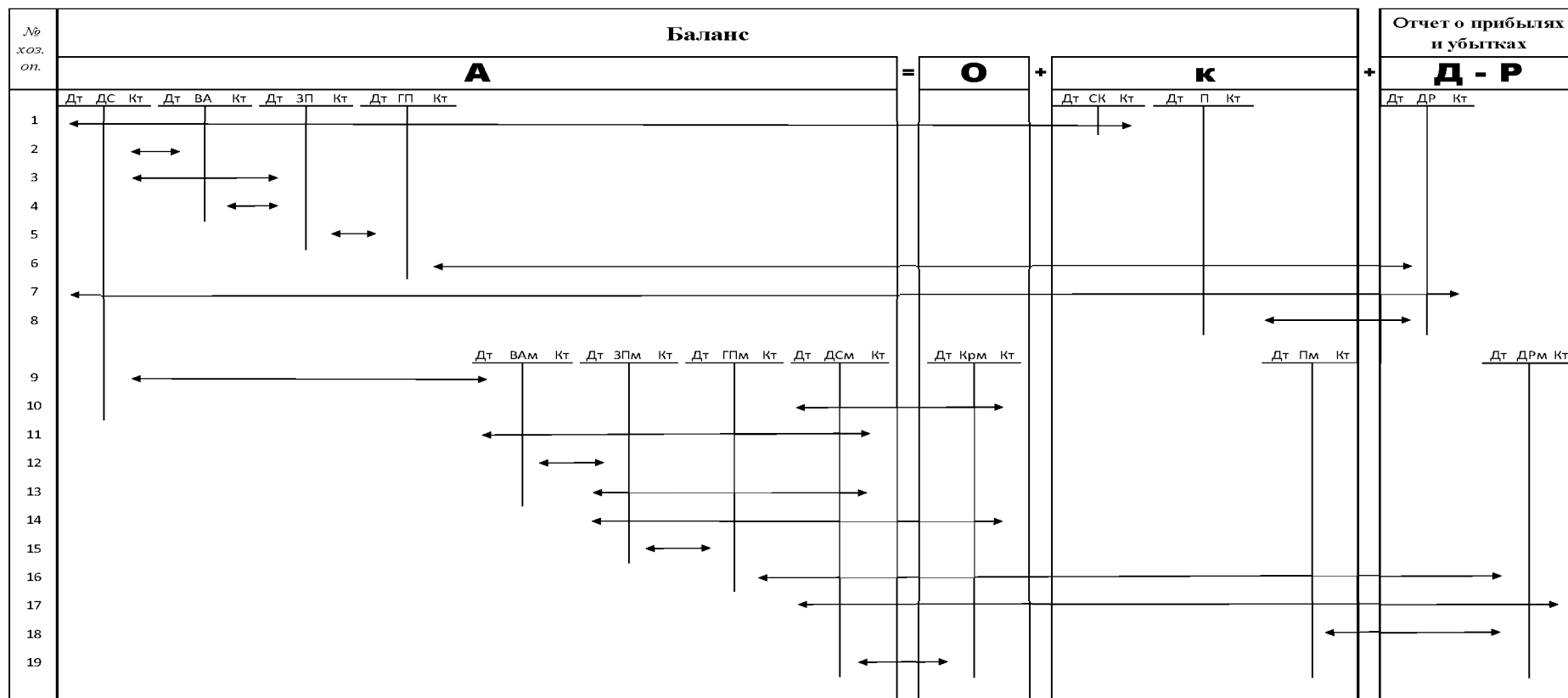
Такая разработанная 8-уровневая типологизация хозяйственных операций затрагивает все объекты учета процесса модернизации и отражает их прямые взаимосвязи, поэтому организация группировки учётных данных, основанная на такой классификации операций, позволит отследить кругооборот капитала в течение всего жизненного цикла модернизационного проекта: от момента разработки проекта до момента ликвидации модернизированных объектов.

На основании 8-уровневой классификации хозяйственных операций по модернизации и методики вычленения информационных треков, описывающих процессы модернизации предприятия из общего массива бухгалтерских данных, составляется учетно-аналитическая

информационная модель, в которой в упрощенной форме представляется прямая взаимосвязь элементов отчетности в процессе реализации проекта по модернизации предприятия.

Для примера практической реализации предлагаемой методики моделирования рассмотрим упрощенную учетно-аналитическую информационную модель модернизации производства за счет смешанного финансирования (рисунок 2.20), в которой отражены информационные треки, обусловленные хозяйственными операциями, описывающими бизнес-процессы по модернизации предприятия в стандартной системе бухгалтерских счетов. На рисунке 2.20 объекты учета, участвующие в модернизации предприятия, обозначены литерой «М» в системе бухгалтерских счетов.

Сущность хозяйственных операций, отраженных на рисунке 2.20, состоит в следующем: 1 – формирование уставного капитала предприятия; 2 – приобретение долгосрочных активов; 3 – затраты на производство продукции, 4 – начисление амортизации; 5 – определение себестоимости готовой продукции; 6-8 – описывают процесс реализации готовой продукции и определение финансового результата от реализации; 9 – отражено приобретение долгосрочных активов за счет собственных средств для модернизации; 10 – отражено получение кредита, под модернизацию производства; 11 – приобретение долгосрочных активов для модернизации производства; 12-14 – отражено изготовление продукции в модернизированном производстве; 15-18 – описывают процесс реализации готовой продукции, изготовленной в модернизированном производстве, и определение финансового результата от ее реализации; 19 – отражает возврат основного долга и процентов по кредиту, полученного для финансирования модернизации производства.



ДС – счета учета денежных средств; ВА – счета учета долгосрочных активов; ЗП – счета учета затрат на производство готовой продукции; ГП – счета учета готовой продукции; СК – счета учета собственного капитала; П – счета учета прибыли (убытков); ДР – счета учета доходов и расходов; ДСм – счета учета денежных средств, отражающие операции по модернизации предприятия; Крм – счета учета кредитных ресурсов, отражающие операции по модернизации предприятия; ВАм – счета учета долгосрочных активов, отражающие операции по модернизации предприятия; ЗПм – счета учета затрат на производство готовой продукции, отражающие операции по модернизации предприятия; ГПм – счета учета готовой продукции, отражающие операции по модернизации предприятия; Пм – счета учета прибыли (убытков), отражающие операции по модернизации предприятия; ДРм – счета учета доходов и расходов, отражающие операции по модернизации предприятия

Рисунок 2.20. – Разработанная схема учетно-аналитической информационной модели финансирования модернизации производства за счет смешанных источников (собственного и заемного капитала)

Примечание: собственная разработка

Вместе с тем кроме прямой взаимосвязи между элементами бухгалтерской (финансовой) отчетности существуют скрытые соответствия между активами, вовлекаемыми в модернизацию, и источниками их финансового покрытия по всем стадиям кругооборота капитала, для выявления которых нами был разработан специальный алгоритм формирования дополнительных проводок в системе комплайнс-счетов в рамках информационной подсистемы аналитического учета модернизации предприятия.

Разработанная учетно-аналитическая информационная модель, описывающая алгоритм формирования дополнительных проводок в системе комплайнс-счетов по выявлению скрытых соответствий между активами и источниками их финансового покрытия, проиллюстрирована на рисунке 2.21.

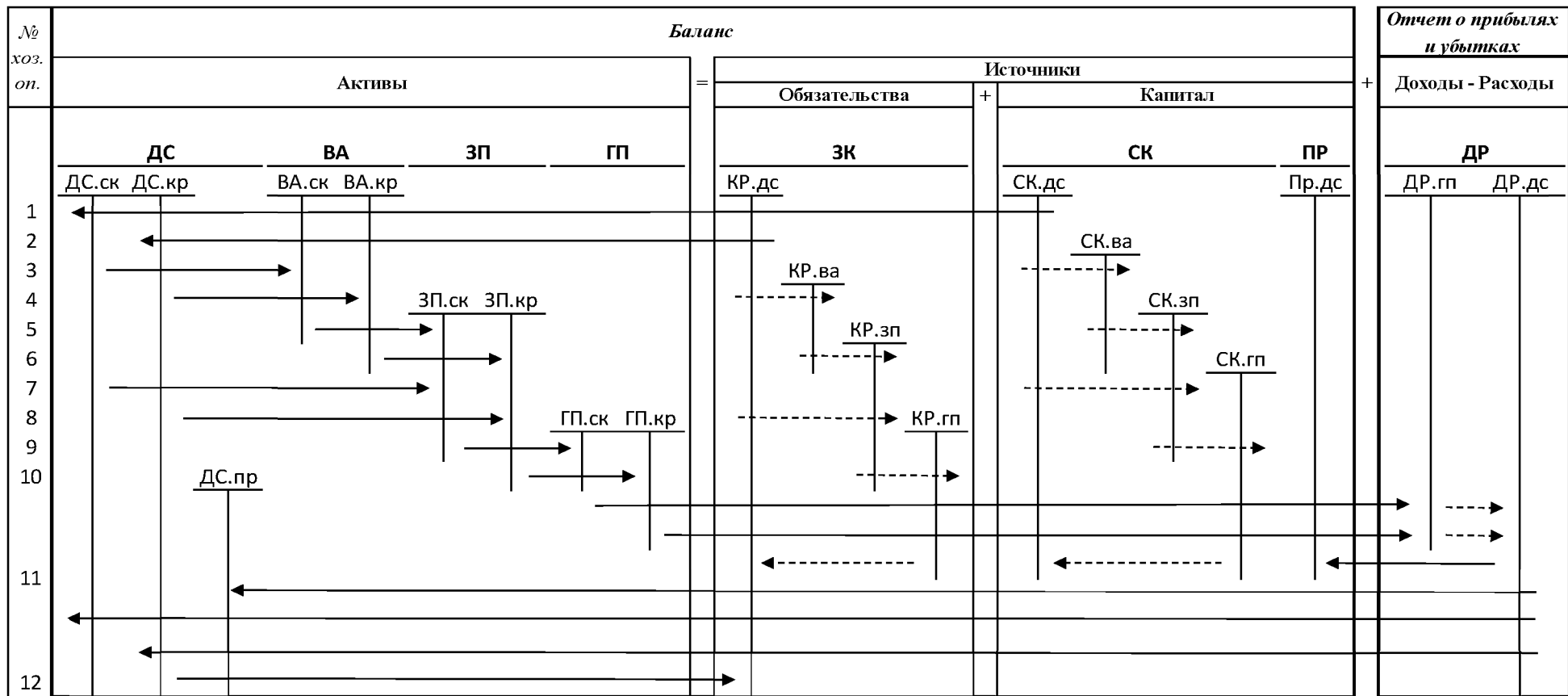
Практическая реализация учетно-аналитических моделей с учетом применения системы комплайнс-счетов имеет следующие преимущества по сравнению со стандартными моделями:

- позволяют формировать новые информационные массивы, структурированные в разрезе реальных источников финансового покрытия конкретных видов модернизируемых активов.

Это дает возможность обеспечить высокую степень прозрачности процесса финансирования модернизации и осуществлять жесткий контроль за целевым использованием собственного капитала, заемных и привлеченных ресурсов, что способствует своевременному выявлению нежелательных отклонений как в объектах финансирования, так и в стоимости модернизируемых объектов;

- обеспечивают синхронизацию последовательности хозяйственных операций с отражением их влияния на показатели финансовой отчетности через систему учетных записей как по кругообороту капитала в целом, так и по каждой отдельной стадии движения стоимости в процессе осуществления модернизации производства.

Реализованный подход позволяет агрегировать учётные данные в разрезе модернизированных объектов, источников их финансирования (обязательства и собственный капитал) и оценивать их влияние на финансовые результаты, полученные в результате модернизации.



Условные обозначения: ДС – счета учета денежных средств,

ДС(ск) – счета учета собственных денежных средств,

ДС(кр) – счета учета кредитных денежных средств;

ВА – счета учета долгосрочных активов,

ВА(ск) – счета учета долгосрочных активов, финансируемых собственным капиталом,

ВА(кр) – счета учета долгосрочных активов, финансируемых заемным капиталом;

ЗП – счета учета затрат на производство готовой продукции,

ЗП(ск) – счета учета затрат на производство готовой продукции, финансируемой собственным капиталом,

ЗП(кр) – счета учета затрат на производство готовой продукции, финансируемой заемным капиталом;

ГП – счета учета готовой продукции,

ГП(ск) – счета учета готовой продукции финансируемой собственным капиталом,
ГП(кр) – счета учета готовой продукции финансируемой заемным капиталом;
СК – счета учета собственного капитала,
СК(дс) – счета учета собственного капитала, обеспеченного денежными средствами,
СК(ва) – счета учета собственного капитала, обеспеченного долгосрочными активами,
СК(зп) – счета учета собственного капитала, обеспеченного затратами на производство готовой продукции,
СК(гп) – счета учета собственного капитала, обеспеченного готовой продукцией;
П – счета учета прибыли (убытков),
П(дс) – счета учета прибыли (убытков), обеспеченной денежными средствами,
П(ва) – счета учета прибыли (убытков), обеспеченной долгосрочными активами,
П(зп) – счета учета прибыли (убытков), обеспеченной затратами на производство готовой продукции,
П(гп) – счета учета прибыли (убытков), обеспеченной готовой продукцией;
КР – счета учета кредитных ресурсов,
КР(дс) – счета учета кредитных ресурсов, обеспеченных денежными средствами,
КР(ва) – счета учета кредитных ресурсов, обеспеченных долгосрочными активами,
КР(зп) – счета учета кредитных ресурсов, обеспеченных затратами на производство готовой продукции,
КР(гп) – счета учета кредитных ресурсов, обеспеченных готовой продукцией;
ДР – счета учета доходов и расходов,
ДР(гп) – счета учета доходов и расходов, обеспеченные готовой продукцией,
ДР(дс) – счета учета доходов и расходов, обеспеченные денежными средствами;
—————> корреспонденция в стандартной системе бухгалтерских записей;
-----> дополнительная корреспонденция в системе комплайнс-счетов.

Рисунок 2.21. – Учетно-аналитическая информационная модель формирования дополнительных проводок в системе комплайнс-счетов по выявлению скрытых соответствий между активами и источниками их финансового покрытия

Примечание: собственная разработка

Таким образом, разработанная методика моделирования является универсальной для построения учетно-аналитических моделей с любыми входными параметрами в отношении источников финансирования и объектов модернизации и обеспечивает формирование адаптированных к международным стандартам информационных моделей модернизации предприятия. В предлагаемых учетно-аналитических информационных моделях раскрывается экономическая сущность бизнес-процессов, обусловленных модернизацией, на основании идентификации в хозяйственных операциях как явной, так и скрытой взаимосвязи элементов отчетности (активов, собственного капитала, обязательств, доходов, расходов), что позволяет выявлять тенденции преобразования вложенного капитала по этапам реализации проекта по модернизации предприятия вплоть до выявления конечных финансовых результатов от его осуществления для целей принятия инвестиционных решений как внешними, так и внутренними заинтересованными пользователями.

3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИК АНАЛИЗА И РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

3.1 Аналитическое обеспечение алгоритма обоснования минимально необходимого уровня рентабельности инвестиций

Устойчивое развитие предприятия невозможно без осуществления инвестиций. Эффективная инвестиционная деятельность позволяет обеспечивать предприятиям не только простое, но и расширенное воспроизводство капитала. Развитие финансовых отношений между потенциальными инвесторами и предприятиями-реципиентами предопределяет основу для принятия решений об инвестировании – инвестиционный потенциал конкретного субъекта хозяйствования.

Вопросы экономической сущности инвестиционного потенциала, его основных структурных компонентов, формирования ресурсной базы инвестиционной деятельности предприятий представлены в работах И.А. Бланка [205], И.А. Басалова [206], С.Б. Кортиной [207] и др.

Не умаляя важности и значимости результатов проведенных исследований, следует отметить, что вопросы генерирования, трансформации и управления денежными потоками инвестиций в процессе формирования и использования инвестиционного потенциала предприятий остаются недостаточно проработанными. Нерешенные проблемы в отношении финансовых методов и инструментов управления инвестиционным потенциалом предприятия обусловили потребность в разработке финансового механизма управления его воспроизводством с учетом взаимного согласования финансовых интересов инвестора и предприятия-реципиента.

В качестве основы формирования такого финансового механизма может быть использован подход, разработанный В.В. Богатыревой в отношении финансового управления воспроизводством человеческого капитала [208]. Вместе с тем вопросы совершенствования управленческого инструментария разрабатываемого финансового механизма на основе обоснования минимально необходимого уровня рентабельности дополнительно привлекаемых инвестиций представляются наиболее актуальными для целей финансового управления воспроизводством инвестиционного потенциала предприятия.

Воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия можно определить как непрерывно повторяющийся процесс возобновления и дополнительного привлечения финансовых потоков инвестиций с целью обеспечения предприятия в достаточном объеме инвестиционными ресурсами для осуществления его эффективной инвестиционной и производственно-хозяйственной деятельности [209, с.93]. Оно органично сочетает процессы формирования финансовых ресурсов инвестиционной деятельности, их трансформации в активы и эффективного использования активов в деятельности предприятия.

Воспроизводство инвестиционного потенциала по аналогии с воспроизводством капитала может быть простым и расширенным. Простое воспроизводство характеризуется возобновлением инвестированного капитала предприятия, расширенное – приращением финансовых ресурсов его инвестиционной деятельности.

В обеспечении воспроизводства инвестиционного потенциала определяющая роль принадлежит факторам трансформации инвестиционных затрат в финансовые результаты, поскольку именно они определяют способность предприятия-реципиента генерировать

ожидаемый чистый доход от инвестиционных вложений [209, с.95]. В проведенных ранее исследованиях обоснована методика финансового прогнозирования эффективности вложений капитала в предприятие как основа информационно-методического обеспечения принятия решения об инвестировании [210]. Посредством применения данной методики осуществляется учет факторов трансформации на стадии принятия такого решения.

Основываясь на принятых в методике соотношениях рентабельности инвестированного капитала и средневзвешенной стоимости капитала рассмотрим различные ситуации достижения предприятием такого уровня рентабельности дополнительно инвестируемого в деятельность предприятия капитала, которая позволяет получить величину *NOPAT* (посленалоговой операционной прибыли), достаточную для осуществления всех выплат инвесторам.

Так, воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия обеспечивается при превышении финансового потока *NOPAT* над финансовым потоком выплат инвесторам, что эквивалентно неравенству $EVA > 0$ (в том же отчетном периоде). В свою очередь в контексте разработанной методики финансового прогнозирования эффективности вложений капитала в предприятие положительное значение показателя *EVA* достигается при выполнении следующих неравенств [210, стр. 31]:

- $ROIC^* > WACC^*$ (при кратковременном периоде трансформации)
- $ROIC_n > WACC_n$ с учетом покрытия при необходимости отрицательных дисконтированных значений показателя *EVA* (при долговременном периоде трансформации).

Однако простое превышение $ROIC^*$ ($ROIC_n$) над $WACC^*$ ($WACC_n$) не всегда является достаточным условием эффективности вложений капитала. Так, по результатам проведенного исследования, можно заключить, что такое превышение отражает одновременно условия воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия, и эффективности вложений в него капитала лишь при начальных условиях применения методики $0 < ROIC < WACC$.

При начальных условиях применения методики $ROIC > WACC$ очевидно, что положительное значение показателя *EVA* и, соответственно, воспроизводство инвестиционного потенциала обеспечивается и без дополнительных инвестиций. Однако эффективность вложений капитала в предприятие согласно принятой методики ($K_{из} > 1$) в таком случае может и не достигаться, что обусловлено необходимостью генерирования им для этого более высокого соотношения $ROIC^*$ и $WACC^*$ ($ROIC_n$ и $WACC_n$) в результате привлечения и использования дополнительных инвестиций над соотношением их исходных значений (*ROIC* и *WACC*). Очевидно, что в такой ситуации условие эффективности вложений капитала ($K_{из} > 1$) и воспроизводства инвестиционного потенциала ($EVA > 0$) может не совпадать.

Вышесказанное позволяет сформулировать условия обеспечения воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия:

а) $EVA > 0$, что отражает превышение *NOPAT* над всеми выплатами инвесторам и обеспечивает предприятию *простое воспроизводство инвестиционного потенциала*;

б) $K_{из} > 1$, что отражает прирост фундаментальной стоимости предприятия и соответствующий ему рост показателя *EVA*, стимулируя тем самым инвесторов к осуществлению дополнительных вложений в предприятие, и обеспечивает *расширенное воспроизводство его инвестиционного потенциала*;

Следует отметить, что при начальных условиях применения методики $0 < ROIC < WACC$ (при таких условиях показатель *EVA* отрицателен) достижение в результате

дополнительного привлечения внешних инвестиций положительного значения показателя EVA эквивалентно $K_{иэ} > 1$, т.е. отражает одновременно и простое, и расширенное воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия.

Различие наблюдается при начальных условиях $ROIC > WACC$, что обусловлено наличием у таких предприятий некоторого задела в виде положительного значения показателя EVA без учета дополнительных инвестиций. В такой ситуации положительное значение показателя EVA с учетом привлечения дополнительных инвестиций за счет названного задела может быть обеспечено и при $K_{иэ} < 1$.

Сказанное выше можно наглядно представить в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Условия воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия

Значение коэффициента инвестиционной эффективности		$K_{иэ} < 1$		$K_{иэ} > 1$
Значение показателя EVA с учетом привлечения инвестиций		EVA < 0	EVA > 0	EVA > 0
Условия расчета C_0	$0 < ROIC < WACC$	Воспроизводство инвестиционного потенциала не обеспечивается	Ситуация невозможна	Простое и расширенное воспроизводство инвестиционного потенциала
	$ROIC > WACC$	Воспроизводство инвестиционного потенциала не обеспечивается	Простое воспроизводство инвестиционного потенциала	Расширенное воспроизводство инвестиционного потенциала

Примечание: собственная разработка

Далее представим количественное обоснование искомых величин минимальных уровней рентабельности в виде совокупности отдельных взаимосвязанных этапов.

1. *Определение минимально требуемого прироста рентабельности всего инвестированного капитала ($\Delta ROIC_{min}$).*

Общеметодологический подход заключается в нахождении такой величины $\Delta ROIC_{min}$, которая позволяет уравнивать C_1 и C_0 ($K_{иэ} = 1$) с учетом системы неравенств (11) [210, стр. 33].

Рассмотрим вначале расчет для кратковременного периода трансформации инвестиционных ресурсов в активы предприятия. В случае, когда в начальных условиях расчета C_0 имеет место неравенство $ROIC > WACC$, искомая величина $\Delta ROIC_{min}$ определяется по формуле:

$$\Delta ROIC_{min} = \frac{IC \cdot ROIC \cdot \left(\frac{WACC^*}{WACC} - 1\right) + \Delta I \cdot (WACC^* - ROIC)}{IC + \Delta I} \quad (3.1)$$

Если же в начальных условиях расчета C_0 соблюдается неравенство $0 < ROIC < WACC$, для определения критического значения $\Delta ROIC_{min}$ необходимо выражение (8) [210, стр. 32] уравнивать с начальной величиной инвестированного капитала (IC). В итоге получим следующее выражение:

$$\Delta ROIC_{min} = WACC^* - ROIC \quad (3.2)$$

Для долговременного периода трансформации, учитывая сложность расчета слагаемого $\sum_{t=1}^n \frac{(ROIC_t - WACC_t) \cdot (IC + \Delta I cum_t)}{(1 + WACC_t)^t}$, а также отсутствие типичных ситуаций его определения (в каждом конкретном случае все его компоненты, за исключением IC , индивидуальны), для избежания загромождения дальнейших расчетов примем обозначение

$$\sum_{t=1}^n EVA_t = \sum_{t=1}^n \frac{(ROIC_t - WACC_t) \cdot (IC + \Delta I cum_t)}{(1 + WACC_t)^t} \quad (3.3)$$

Где $\sum_{t=1}^n EVA_t$ - сумма дисконтированных величин экономической добавленной стоимости в течение периода трансформации инвестиционных ресурсов в активы предприятия.

Условимся считать $\sum_{t=1}^n EVA_t$ известной величиной, определяемой на основе данных о длительности периода трансформации, интенсивности освоения инвестиционных затрат, перспективах изменения $ROIC_t$ и $WACC_t$.

Для неравенства $ROIC > WACC$ в начальных условиях при расчете C_0 расчет $\Delta ROIC_{min}$ представим формулой:

$$\Delta ROIC_{min} = WACC_n - ROIC + \frac{(IC \left(\frac{ROIC}{WACC} - 1 \right) - \sum_{t=1}^n EVA_t) \cdot (1 + WACC_n)^n \cdot WACC_n}{IC + \Delta I} \quad (3.4)$$

Для длительного периода трансформации инвестиционных ресурсов в активы предприятия и неравенства $0 < ROIC < WACC$ в начальных условиях при расчете C_0 величина $\Delta ROIC_{min}$ будет определяться по формуле:

$$\Delta ROIC_{min} = WACC_n - ROIC - \frac{\sum_{t=1}^n EVA_t \cdot (1 + WACC_n)^n \cdot WACC_n}{IC + \Delta I} \quad (3.5)$$

Таким образом, на данном этапе алгоритма обосновываются минимальные значения требуемого прироста рентабельности всего инвестированного капитала ($\Delta ROIC_{min}$) для обеспечения условий эффективности его вложений согласно системы неравенств (11) [210, стр. 33].

2. *Определение на основе $\Delta ROIC_{min}$ прироста рентабельности дополнительно инвестируемого капитала ($R_{\Delta I min}$), минимально требуемого для обеспечения условий его эффективного использования (расширенного воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия).*

Полученное значение $\Delta ROIC_{min}$ позволяет определить минимально необходимый уровень рентабельности инвестированного капитала $ROIC^*_{min}$ (при коротком периоде трансформации внешних инвестиций в активы) и $ROIC_{n min}$ (при длительном периоде трансформации внешних инвестиций в активы). С учетом того, что в принятой системе обозначений $ROIC_{min} = ROIC + \Delta ROIC_{min}$, а также, полагая неизменной эффективность ранее инвестированного капитала ($ROIC$), для расчета критического уровня рентабельности дополнительно инвестируемого капитала получим следующее выражение

$$ROIC + \Delta ROIC_{min} = \frac{ROIC \cdot IC + R_{\Delta I min} \cdot \Delta I}{IC + \Delta I} \quad (3.6)$$

Где $R_{\Delta min}$ – минимально необходимая рентабельность дополнительно привлекаемых внешних инвестиций для обеспечения эффективности вложений капитала.

Из формулы (6) получаем следующее выражение для расчета $R_{\Delta min}$:

$$R_{\Delta min} = ROIC + \Delta ROIC_{min} \left(1 + \frac{IC}{\Delta I}\right) \quad (3.7)$$

Таким образом, на данном этапе алгоритма на основе полученного минимального значения требуемого прироста рентабельности всего инвестированного капитала ($\Delta ROIC_{min}$) при каждом из обозначенных на первом этапе соотношений (формулы (3.1), (3.2), (3.4), (3.5)) определяется прирост рентабельности дополнительно инвестируемого капитала ($R_{\Delta min}$), минимально требуемого для обеспечения условий его эффективного использования, что эквивалентно расширенному воспроизводству инвестиционного потенциала предприятия.

3. *Определение прироста рентабельности дополнительно инвестируемого капитала ($R_{\Delta ИП}$), минимально требуемого для обеспечения простого воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия.*

В случае, когда в начальных условиях расчета C_0 $0 < ROIC < WACC$, достижение предприятием значения $R_{\Delta min}$ отражает ситуацию, когда привлечение и использование внешних инвестиций позволяют преодолеть понижающее его стоимость соотношение $ROIC/WACC < 1$. Тогда равенство $ROIC^*$ и $WACC^*$ (при кратковременном периоде трансформации), $ROIC_n$ и $WACC_n$ с учетом покрытия возможной отрицательной величины $\sum_{t=1}^n EVA_t$ (при долговременном периоде трансформации) характеризуют минимально необходимую величину $NOPAT$, позволяющую обеспечить необходимый финансовый поток текущих выплат инвесторам. Как показано в таблице 1, условия расширенного и простого воспроизводства инвестиционного потенциала в такой ситуации совпадают. Т.е. прирост рентабельности дополнительно инвестируемого капитала ($R_{\Delta ИП}$), минимально требуемый для обеспечения простого воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия, будет равен $R_{\Delta min}$. (и для кратковременного, и для долговременного периода трансформации).

Во втором случае, когда в расчете C_0 $ROIC > WACC$, положительное значение показателя EVA обеспечивается уже при начальных условиях. Тогда $R_{\Delta min}$ отражает ситуацию, когда привлечение внешних инвестиций происходит без снижения фундаментальной стоимости предприятия. Вместе с тем, при таких условиях минимально необходимая величина $NOPAT$, позволяющая обеспечить финансовый поток текущих выплат инвесторам, может достигаться и при фактической рентабельности внешних инвестиций ниже, чем $R_{\Delta min}$ ($R_{\Delta ИП} < R_{\Delta min}$), что объясняется наличием ранее упомянутого задела в виде положительного значения показателя EVA без учета дополнительных инвестиций. В этом случае возникает проблема количественного выражения величины $R_{\Delta ИП}$ (минимальной нижней границы рентабельности внешних инвестиций, обеспечивающей простое воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия).

Формулы для расчета $R_{\Delta ИП}$, разработанные в результате проведенного исследования представлены в таблице 3.2.

В представленной таблице, несмотря на некоторую громоздкость в расчетных формулах и условиях, представлены все возможные варианты расчета минимальной рентабельности дополнительных инвестиций, обеспечивающей простое воспроизводство

инвестиционного потенциала предприятия ($R_{\Delta I \text{ ИП}}$) с учетом применения инструментария предложенной методики оценки эффективности вложения капитала в предприятие на основе показателя экономической добавленной стоимости (EVA).

Таблица 3.2 – Правило расчета минимальной рентабельности дополнительных инвестиций, обеспечивающей простое воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия $R_{\Delta I \text{ ИП}}$

Условия расчета C_0 и C_1	Формула расчета $R_{\Delta I \text{ ИП}}$
$0 < ROIC < WACC$, кратковременный период трансформации	$R_{\Delta I \text{ ИП}} = R_{\Delta I \text{ min}}$
$0 < ROIC < WACC$, долговременный период трансформации	
$ROIC > WACC$, кратковременный период трансформации, $ROIC > WACC^*$	$R_{\Delta I \text{ ИП}} = ROIC$
$ROIC > WACC$, кратковременный период трансформации, $ROIC < WACC^*$	$R_{\Delta I \text{ ИП}} = ROIC + (WACC^* - ROIC) \left(1 + \frac{IC}{\Delta I}\right)$
$ROIC > WACC$, долговременный период трансформации, $ROIC > WACC_n$ $\sum_{t=1}^n EVA_t > 0$	$R_{\Delta I \text{ ИП}} = ROIC$
$ROIC > WACC$, долговременный период трансформации, $ROIC > WACC_n$ $\sum_{t=1}^n EVA_t < 0$	$R_{\Delta I \text{ ИП}} = ROIC - \left(\frac{\sum_{t=1}^n EVA_t \cdot (1 + WACC_n)^n \cdot WACC_n}{IC + \Delta I}\right) \left(1 + \frac{IC}{\Delta I}\right)$
$ROIC > WACC$, долговременный период трансформации, $ROIC < WACC_n$	$R_{\Delta I \text{ ИП}} = ROIC + \left(WACC_n - ROIC - \frac{\sum_{t=1}^n EVA_t \cdot (1 + WACC_n)^n \cdot WACC_n}{IC + \Delta I}\right) \left(1 + \frac{IC}{\Delta I}\right)$

Примечание: собственная разработка

Обоснованные критические уровни рентабельности дополнительно привлекаемых инвестиций целесообразно использовать в качестве базы для сравнения с фактическим значением рентабельности дополнительных внешних инвестиций ($R_{\Delta I \text{ факт}}$) на стадии реализации инвестиционного потенциала предприятия.

Так, при фактическом значении $R_{\Delta I \text{ факт}} > R_{\Delta I \text{ ИП}}$, финансовый поток $NOPAT$ превышает финансовый поток текущих выплат инвесторам, т.е. обеспечивается положительное значение показателя EVA , что эквивалентно простому воспроизводству инвестиционного потенциала предприятия. При фактическом значении $R_{\Delta I \text{ факт}} > R_{\Delta I \text{ min}}$, помимо положительного значения показателя EVA , обеспечивается прирост

фундаментальной стоимости предприятия согласно предложенной методике финансового прогнозирования эффективности вложений капитала, что эквивалентно расширенному воспроизводству инвестиционного потенциала предприятия.

Рассмотрим применение разработанного алгоритма на условном примере для кратковременного периода трансформации инвестиционных затрат в активы и $ROIC > WACC$ в расчете C_0 (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Исходные данные для примера

Показатели	Значения
Инвестированный капитал (IC), ден. ед.	50000
Рентабельность инвестированного капитала ($ROIC$), %	8
Средневзвешенная стоимость капитала ($WACC$), %	6,5
Дополнительные внешние инвестиции (ΔI), ден. ед.	20000
Стоимость дополнительно инвестируемого капитала ($CC_{\Delta I}$), %	10
Ожидаемая (расчетная) рентабельность инвестированного капитала с учетом эффекта от дополнительных инвестиций ($ROIC^*$), %	9

Примечание: собственная разработка

Определим $WACC^*$

$$WACC^* = \frac{WACC \cdot IC + CC_{\Delta I} \cdot \Delta I}{IC + \Delta I} = \frac{6,5 \cdot 50000 + 10 \cdot 20000}{50000 + 20000} = 7,5\%$$

Далее рассчитаем $\Delta ROIC_{min}$ по формуле, принимая все процентные значения показателей в долях единицы:

$$\begin{aligned} \Delta ROIC_{min} &= \frac{IC \cdot ROIC \cdot \left(\frac{WACC^*}{WACC} - 1\right) + \Delta I \cdot (WACC^* - ROIC)}{IC + \Delta I} = \\ &= \frac{50000 \cdot 0,08 \left(\frac{0,075}{0,065} - 1\right) + 20000(0,075 - 0,08)}{50000 + 20000} = 0,0074 \text{ (0,74 п. п.)} \end{aligned}$$

Т.е. предприятию необходимо обеспечить минимальное значение $ROIC^*_{min} = 8 + 0,74 = 8,74$ %. При обеспечении такой рентабельности инвестированного капитала фундаментальная стоимость предприятия C_1 не уменьшится в сравнении с C_0 .

Далее по формуле определим минимальное значение рентабельности дополнительных внешних инвестиций

$$R_{\Delta I min} = ROIC + \Delta ROIC_{min} \left(1 + \frac{IC}{\Delta I}\right) = 8 + 0,74 \left(1 + \frac{50000}{20000}\right) = 10,59 \%$$

Полученное значение $R_{\Delta I min}$ отражает минимальную рентабельность внешних инвестиций для обеспечения эффективности вложений капитала, что эквивалентно расширенному воспроизводству инвестиционного потенциала предприятия.

Однако поскольку в нашем примере $ROIC > WACC^*$, минимальная рентабельность для осуществления простого воспроизводства инвестиционного потенциала в соответствии с таблицей 3.2 составит $R_{\Delta I ИП} = ROIC = 8$ %.

Таким образом, если в процессе осуществления дополнительных внешних инвестиций в сумме 20000 ден. ед. при заданных в таблице 3.3 условиях фактический уровень их рентабельности:

- $R_{\Delta I \text{ факт}} < 8\%$ - не осуществляется простое воспроизводство инвестиционного потенциала, минимально требуемая эффективность вложений капитала не обеспечивается;

- $8 \% \leq R_{\Delta I \text{ факт}} < 10,59 \%$ - осуществляется простое воспроизводство инвестиционного потенциала, минимально требуемая эффективность вложений капитала (и, соответственно, расширенное воспроизводство инвестиционного потенциала) не обеспечивается;

- $R_{\Delta I \text{ факт}} \geq 10,59 \%$ - обеспечивается минимально необходимая эффективность вложений капитала и расширенное воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия.

В целом, разработанная система показателей отражает уровень рентабельности дополнительно инвестируемого капитала, минимально необходимый для обеспечения простого и расширенного воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия.

Разработанные индикаторы представляется целесообразным применять в рамках управленческого инструментария разрабатываемого финансового механизма управления воспроизводством инвестиционного потенциала предприятия, что во взаимодействии с другими его элементами позволит максимально эффективно использовать и наращивать имеющийся инвестиционный потенциал, а также своевременно корректировать инвестиционную политику предприятий.

3.2 Развитие методики бухгалтерского анализа модернизации предприятия

В условиях мирового финансового и экологического кризисов, снижения конкурентоспособности отечественных организаций вследствие применения устаревших технологий и оборудования модернизация предприятия является важным направлением интенсификации производства. Вместе с тем только эффективные инвестиционные проекты способны обеспечить экономический рост субъектов хозяйствования, в противном случае – приведут финансово неустойчивые организации к банкротству. В связи с этим возрастает необходимость в глубокой и детальной предварительной, текущей и последующей оценке эффективности модернизации.

На прединвестиционном этапе определение экономической эффективности проекта по модернизации является наиболее ответственной задачей и оказывает непосредственное влияние на принятие решения о финансировании рассматриваемого проекта. Анализ осуществления модернизации на этапе инвестирования необходим для организации управления производством, внесения оперативных изменений в проект, обеспечения надежного контроля за целевыми расходами. После завершения этапа эксплуатации созданных (реконструированных) объектов определяется фактическая эффективность модернизации и ее влияние на рост экономических показателей развития организации.

Для осуществления анализа эффективности модернизации на разных этапах проекта необходимо иметь плановую и оперативную информацию об источниках и объемах финансирования, затратах на модернизацию, потоках доходов и расходов по модернизации и ряд других. В данной диссертационной работе будет сделан акцент не на предварительной оценке эффективности модернизации на основе анализа плановых данных, а на методиках оперативного и последующего анализа модернизации с использованием бухгалтерской информации.

В современных учебниках и учебных пособиях по анализу хозяйственной деятельности отсутствует полноценная методика исследования модернизации как особого бизнес-процесса, оказывающего влияние как на производственные мощности организации, так и на ее финансовое состояние. Известные ученые-аналитики (А. Д. Шеремет [138, с. 231], Г. В. Савицкая [141, с. 158, с. 370], Л. Л. Ермолович [147, с. 560, с. 788], и др.), исследуют

модернизацию в двух аспектах: как один из методов восстановления основных средств, оценивая ее влияние на изменение стоимости и улучшение технических характеристик объектов, и как часть реальных инвестиций в развитие производства, анализируя эффективность проектов.

Вместе с тем модернизация является сложным многоэтапным процессом, поэтому требует тщательного анализа ее фактической экономической эффективности на всех стадиях кругооборота капитала. Согласно проведенному исследованию экономической сущности модернизации нами были выделены объекты учета, которые только путем взаимодействия между собой обеспечивают реализацию проекта по модернизации предприятия, – источники финансирования модернизации, инвестиционные затраты и основные средства, доходы и расходы, денежные потоки. Соответственно, всесторонне охарактеризовать процесс модернизации возможно путем бухгалтерского анализа всех объектов, относимых к модернизации, и оценки их взаимного влияния, основанного на учетных данных, представленных в разработанных аналитических формах бухгалтерской отчетности.

В соответствии с выделенными объектами учета бухгалтерский анализ модернизации в рамках предприятия предлагается осуществлять по следующим направлениям:

- 1) Анализ источников финансирования инвестиций в модернизацию (анализ динамики, структуры, соотношения собственного и заемного капитала в модернизации);
- 2) Анализ активов, созданных в результате модернизации (анализ инвестиционных затрат и модернизированных основных средств);
- 3) Анализ финансовых результатов от модернизации (анализ доходов, расходов, прибыли и рентабельности);
- 4) Анализ эффективности модернизации (анализ статических и (или) динамических показателей в зависимости от длительности проекта).

Для бухгалтерского анализа динамических и структурных изменений стоимостных характеристик объектов, участвующих в модернизации, их соотношений между собой, а также проведения анализа эффективности модернизации целесообразно использовать традиционные методы экономического анализа бизнес-процессов, но основываясь на результатах учетно-аналитического моделирования, представленного в аналитических формах бухгалтерской отчетности. В таблице 3.4 представлены предлагаемые показатели и коэффициенты для проведения бухгалтерского анализа модернизации по выделенным направлениям.

Таблица 3.4. – Предлагаемая методика бухгалтерского анализа модернизации предприятия

Направление анализа	Показатели, коэффициенты	Формула расчета	Экономическая характеристика
1	2	3	4
1) Анализ источников финансирования инвестиций в модернизацию			
- анализ динамики	Абсолютное отклонение (ДИФ)	$ДИФ = ИФ_i 1 - ИФ_i 0$ где ИФ ₁ 1- сумма финансирования в отчетном году, руб.; ИФ ₁ 0 – сумма финансирования в прошлом (базисном) году, руб.; i – вид источника финансирования	Отражает динамические колебания по этапам реализации проекта и за

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
	Темп роста (Тр ИФ)	$Тр ИФ = ИФ_i / ИФ_0 * 100 \%$	отчетный период
	Темп прироста (Тпр ИФ)	$Тпр ИФ = Тр ИФ - 100 \%$	
- анализ структуры	Удельный вес (Уд. вес i)	$Уд. вес i = ИФ_i / \sum ИФ * 100 \%$ где ИФ i – сумма по источникам финансирования в разрезе видов, руб.; $\sum ИФ$ – сумма финансирования, руб.	Отражает структурные колебания по этапам реализации проекта и за отчетный период
- анализ соотношения собственных и заемных источников	Коэффициент финансирования (Кф)	$Кф = СИФ / ЗИФ$ где СИФ – сумма собственных источников финансирования, руб.; ЗИФ – сумма заемных источников финансирования, руб.	Отражает использование собственных и заемных источников финансирования
2) Анализ активов, созданных в результате модернизации			
- анализ инвестиционных затрат	Абсолютное отклонение ($\Delta ВМ$)	$\Delta ВМ = ВМ_1 - ВМ_0$ где $ВМ_1$ – сумма вложений в модернизацию в отчетном году, руб.; $ВМ_0$ – сумма вложений в модернизацию в прошлом (базисном) году, руб.	Отражает динамические колебания по этапам реализации проекта и за отчетный период
	Темп роста (Тр ВМ)	$Тр ВМ = ВМ_1 / ВМ_0 * 100 \%$	
	Темп прироста (Тпр ВМ)	$Тпр ВМ = Тр ВМ - 100 \%$	
	Удельный вес (Уд. вес $ВМ_i$)	$Уд. вес ВМ_i = ВМ_i / \sum ВМ * 100 \%$ где $ВМ_i$ – сумма вложений в модернизацию в разрезе проектов, руб.; $\sum ВМ$ – сумма вложений в модернизацию, руб.	Отражает структурные колебания по этапам реализации проекта и за отчетный период
	Коэффициент расширения основных средств (Кр. ос)	$Кр. ос = В_ос / ОС$ где $В_ос$ – сумма незавершенных капитальных вложений в модернизацию основных средств, руб.; $ОС$ – среднегодовая стоимость основных средств, руб.	Отражает последующее увеличение стоимости основных средств в результате модернизации

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
- анализ модернизированных основных средств	Коэффициент годности модернизированных основных средств (Кгод)	$K_{год} = \frac{ОС_{ост}}{ОС_{перв(восст)}}$ где ОСост – остаточная стоимость основных средств, руб.; ОСперв(восст) - первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств, руб.	Отражает техническое состояние модернизированных основных средств
	Коэффициент замены выбывающих средств новыми основными средствами (Кзам)	$K_{зам} = \frac{ОС_{зам}}{ОС_{пост}}$ где ОС зам – стоимость поступивших основных средств, направленных на замену при модернизации, руб.; ОСпост – общая стоимость поступивших основных средств, руб.	Отражает интенсивность процесса модернизации
	Коэффициент интенсивности обновления основных средств (Киоос)	$K_{иоос} = \frac{К_{обн}}{К_{выб}}$ где Кобн – коэффициент обновления основных средств; Квыб – коэффициент выбытия основных средств.	
	Коэффициент обновления (Тобн)	$T_{обн} = \frac{ОС_{нп}}{ОС_{выб}}$ где ОСнп – стоимость основных средств на начало периода, руб.; ОСвыб – стоимость выбывших основных средств за период, руб.	
	Фондоотдача модернизированных основных средств (ФОм)	$ФОм = \frac{ВП}{ОСм}$ где ВП – объем производства, полученный на модернизированных основных средствах, руб.; ОСм – среднегодовая стоимость модернизированных основных средств.	Отражает эффективность использования модернизированных основных средств
	Фондорентабельность модернизированных основных средств (ФРм)	$ФРм = \frac{П}{ОСм} * 100 \%$ где П – прибыль, полученная от модернизированных основных средств, руб.; ОСм – среднегодовая стоимость модернизированных основных средств.	
3) Анализ финансовых результатов от модернизации			

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
- анализ динамики	Абсолютное отклонение ($\Delta\Pi$)	$\Delta\Pi = \Pi_1 - \Pi_0$ где Π_1 - прибыль, полученная после модернизации, руб.; Π_0 – прибыль, полученная до модернизации руб.	Отражает динамические колебания по этапам реализации проекта и за отчетный период
	Темп роста (Тр Π)	$\text{Тр } \Pi = \Pi_1 / \Pi_0 * 100 \%$	
	Темп прироста (Тпр Π)	$\text{Тпр } \Pi = \text{Тр } \Pi - 100 \%$	
- анализ структуры	Удельный вес (Уд. вес Π_m)	$\text{Уд. вес } \Pi_m = \Pi_m / \sum \Pi * 100 \%$ где Π_m – сумма прибыли, полученная от модернизированного производства, руб.; $\sum \Pi$ – сумма прибыли, полученная от всех производств, руб.	Отражает структурные колебания по этапам реализации проекта и за отчетный период
- анализ соотношения доходов и расходов	Коэффициент соотношения доходов и расходов по модернизации (Кд/р)	$\text{Кд/р} = \text{Дм} / \text{Рм}$ где Дм – доходы, полученные от модернизации, руб.; Рм – расходы на модернизацию, руб.	Отражает прибыльность процесса модернизации
-анализ рентабельности и доходности инвестиций	Рентабельность модернизированного производства (Рмп)	$\text{Рмп} = \Pi / (\text{ОС}_m + \text{ОбС}) * 100\%$ где Π -прибыль, полученная от модернизированного производства, руб.; ОС_m -среднегодовая стоимость модернизированных основных средств, руб.; ОбС – стоимость оборотных средств, используемых в модернизированном производстве.	
	Рентабельность продукции, полученной на модернизированном производстве (Рпр)	$\text{Рпр} = \Pi / \text{З} * 100\%$ где Π -прибыль, полученная от модернизированного производства, руб.; З -сумма затрат на производство и реализации продукции модернизированного производства, руб.	

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
	Рентабельность оборота (продаж) (Роб)	$Роб = \frac{П}{В} * 100\%$ где П-прибыль, полученная от модернизированного производства, руб.; В-выручка, полученная от реализации продукции модернизированного производства, руб.	
	Уровень доходности инвестиций в модернизацию (УДм)	$УДм = \frac{П}{И} * 100\%$ П – прибыль, полученная от модернизации производства, руб.; И-сумма инвестиций в модернизацию, руб.	Отражает доходность инвестиций в модернизацию
4) Анализ эффективности модернизации			
-анализ статических показателей	Суммарная прибыль (Пс)	$Пс = \sum (P_t - Z_t)$ где P_t — стоимостная оценка результатов в течение t-го интервала времени, руб.; Z_t — совокупные затраты в течение t-го интервала	Отражает эффективность краткосрочных проектов по модернизации
		времени, руб.; $t=0..n$ — число временных интервалов в течение жизненного цикла проекта.	
	Индекс рентабельности инвестиций (средней нормы прибыли на инвестиции — ИРИ)	$ИРИ = \frac{ЧП}{И}$ где ЧП — чистая прибыль, руб.; И — величина инвестиций в модернизацию, руб.	
	Срок окупаемости инвестиций (СОИ)	$СОИ = \frac{И}{Дг}$ где Дг — величина годового дохода, руб..	
-анализ динамических показателей	Чистая дисконтированная стоимость (ЧДД)	$ЧДД = \sum_{t=1}^T \frac{П_{t-1}}{(1+Д)^{t-1}}$ где $П_t$ – чистый поток наличности за период (год) $t = 1, 2, 3, \dots, T$; Т – горизонт расчета; Д – ставка дисконтирования	Отражает эффективность долгосрочных проектов по модернизации

Окончание таблицы 3.4

1	2	3	4
	Внутренняя норма доходности (ВНД)	$\text{ВНД} = r1 + \frac{\text{ЧДД}(r1)}{\text{ЧДД}(r1) - \text{ЧДД}(r2)} \times (r2 - r1)$ <p>где r1 – минимальная процентная ставка кредита r2 – максимальная процентная ставка кредита</p>	
	Динамический срок окупаемости (Ток)	$\text{Ток} = t1 + \frac{ \text{ЧДД}t1 }{ \text{ЧДД}t1 + \text{ЧДД}t2}$ <p>t1 – номер последнего года с отрицательным значением ЧДД; ЧДДt1 и ЧДДt2 – соответственно значения первого отрицательного и первого положительного ЧДД.</p>	

Примечание: собственная разработка

Вместе с тем как внешние, так и внутренние пользователи бухгалтерской отчетности заинтересованы в получении аналитической информации не только об эффективности модернизации, но и ее влиянии на финансовое состояние через показатели активов, обязательств, капитала и финансовых результатов.

Поэтому в рамках бухгалтерского анализа модернизации следует выделить еще один этап: анализ влияния модернизации на финансовое состояние организации.

В соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 27 декабря 2011 г. № 140/206 «Об утверждении Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования» (в редакции от 4 октября 2017 г. № 33/23) оценка финансового состояния включает горизонтальный, вертикальный анализ бухгалтерского баланса и коэффициентный анализ, включающий определение ликвидности, финансовой устойчивости и платежеспособности организации.

Особую заинтересованность пользователей вызывает определение платежеспособности организации в процессе реализации проекта и в результате модернизации, которая представляет собой способность погашать обязательства перед конкретными субъектами: работниками, бюджетом, банком, поставщиками, собственником [150, с. 211].

В соответствии с Постановлениями Совета Министров Республики Беларусь «Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования» от 12 декабря 2011 г. № 1672 (в редакции от 22 января 2016 г. № 48) [211] и Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 27 декабря 2011 г. № 140/206 «Об утверждении Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования» (в редакции от 4 октября 2017 г. № 33/23 [212] в качестве показателей для оценки платежеспособности субъектов хозяйствования используются следующие коэффициенты:

- коэффициент текущей ликвидности (отношение краткосрочных активов к краткосрочным обязательствам), характеризующий общую обеспеченность субъекта хозяйствования краткосрочными активами для погашения краткосрочных обязательств;
- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (отношение суммы собственного капитала и долгосрочных обязательств за вычетом стоимости долгосрочных активов к стоимости краткосрочных активов), характеризующий наличие у субъекта хозяйствования собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости;
- коэффициент обеспеченности обязательств активами (отношение суммы долгосрочных и краткосрочных обязательств к итогу бухгалтерского баланса), характеризующий способность субъекта хозяйствования рассчитываться по своим обязательствам.

Субъект хозяйствования признается платежеспособным, если коэффициент текущей ликвидности и (или) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеют значения более нормативных или равные им, а также коэффициент обеспеченности обязательств активами менее или равен 1 (для лизинговых организаций – менее или равен 1,2). В остальных случаях организация признается неплатежеспособной.

Анализ платежеспособности проводится на основании данных бухгалтерского баланса на отчетную дату и не имеет привязки к реальному денежному потоку организации. Для того чтобы отслеживать состояние и изменение платежеспособности организации не в дискретный момент времени, а на протяжении всего отчетного периода (либо в рамках проекта по модернизации), предлагается использовать методы бухгалтерского анализа, основанные на изучении данных текущего бухгалтерского учета.

С использованием методики бухгалтерского анализа становится возможным оценить платежеспособность организации в результате модернизации в разрезе имеющихся обязательств и целевых источников их покрытия, а также выявлять нецелевое использование источников финансирования модернизации. Для этих целей рекомендовано оценивать платежеспособность организации с привязкой к денежному потоку как отношение платежных ресурсов, имеющихся для погашения, к сумме обязательств в разрезе контрагентов и в целом по организации [150, с.214].

Таким образом, для того чтобы оценить влияние модернизации на финансовое состояние, следует:

- установить причинно-следственную связь между всеми элементами бухгалтерской отчетности: собственным капиталом, обязательствами, активами, доходами и расходами, используя данные предлагаемых аналитических форм бухгалтерской отчетности, составленные на основе разработанной методики учетно-аналитического моделирования с применением системы комплайнс-счетов;

- провести горизонтальный и вертикальный анализ изменения показателей деятельности организации на основании предлагаемой аналитической формы бухгалтерского баланса, определить динамическое и структурное влияние конкретных видов активов, обязательств и собственного капитала, сформированных модернизацией, на общее изменение итогов бухгалтерского баланса;

- определить влияние модернизации на коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости и платежеспособности, путем расчета абсолютного отклонения коэффициентов, рассчитанных в целом по организации, и коэффициентов без учета показателей модернизации.

Реализация методики бухгалтерского анализа модернизации, основанной на использовании разработанной учетно-аналитической информационной базы и методов экономического анализа, позволит не только вынести суждение об экономической привлекательности инвестиционного проекта в результате его реализации, но и отследить движение стоимостных потоков на всех этапах кругооборота средств, дать оценку влиянию модернизации на изменение отдельных элементов отчетности и финансовое состояние в целом, усилить контроль за использованием источников финансирования.

Рассмотрим практический пример применения методики бухгалтерского анализа модернизации. В таблице 3.5 представлен начальный баланс организации «ХХХ» на 1-й квартал 2019 г., составленный по типовой методике.

Таблица 3.5. – Начальный баланс условной организации «ХХХ» на 1-й квартал 2019 г.

АКТИВЫ		Сн	КАПИТАЛ и ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		Сн
01	Основные средства	5000	80	Уставный фонд	7300
02	Амортизация основных средств	-167	99	Прибыль (убыток)	1433
08	Вложения в долгосрочные активы		Итого капитал		8733
10	Сырье и материалы		60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	
20	Основное производство		66	Расчеты по кредитам и займам	
43	Готовая продукция		70	Расчеты с персоналом по оплате труда	
51	Расчетные счета	3900	итого обязательства		
62	Расчеты с покупателями и заказчиками				
Итого		8733	Итого		8733

Примечание: собственная разработка

В 1-ом квартале 2019 г. организация разработала проектную документацию и утвердила проект по модернизации технологического оборудования, которая будет финансироваться за счет смешанных источников – собственного и заемного капиталов (валютного банковского кредита). В таблице представлены корреспонденции счетов, по хозяйственным операциям, обусловленным модернизацией, которые выделены из общего массива учетной информации в соответствии с методикой выборки данных из первичных документов и занесены в Журнал регистрации хозяйственных операций с выбором субконто «модернизация» (приложение А). Для наглядного представления в таблице (приложение А) корреспонденции счетов, относимые к модернизационным, будут обозначаться литерой «М» и выделяться голубым цветом, а операции, связанные с текущей деятельностью – литерой «Т». Светло-оранжевым цветом выделены дополнительные проводки по выявлению скрытых взаимозависимостей, сформированные в системе комплайнс-счетов по алгоритму.

Базируясь на основном бухгалтерском равенстве и классификации хозяйственных операций по 8-ми типам, на следующем этапе бухгалтерского анализа необходимо установить влияние каждой хозяйственной операции, представленной в таблице, на показатели бухгалтерского баланса (Активы (А) = Обязательства (О) + Собственный капитал(К)) и отчета о прибылях и убытках (Доходы(Д) – Расходы(Р)) путем построения учетно-

аналитических моделей. На представленных схемах пунктирными стрелками выделены дополнительные проводки, формирующиеся в системе комплайнс-счетов, которые отражают изменения, происходящие в структуре активов и источников их финансового покрытия.

В приложении Б задолженность поставщику погашалась из двух источников, что вызвало следующие трансформации: внутри счета, учитывающего оборудование: произошло изменения источника его финансирования – переход с кредиторской задолженности на собственный капитал и кредит банка; одновременно в указанных источниках поменялось их обеспечение в виде приобретённого оборудования, а не денежных средств.

При вводе основных средств в эксплуатацию в системе комплайнс-счетов отразились операции по изменению структуры обеспечения источников финансирования: собственный капитал и кредит банка стали обеспечены основными средствами (Приложение В).

При поступлении от поставщика сырья и материалов в системе комплайнс-счетов отразились операции по изменению структуры обеспечения источников финансирования: собственный капитал и кредит банка стали обеспечены сырьем и материалами (Приложение Г).

Кредиторская задолженность поставщику за материалы погашалась за счёт средств собственного капитала, что вызвало изменение в структуре обеспечения собственного капитала, а именно обеспеченность денежными средствами сменилась на обеспеченность материалами (Приложение Д).

В приложении Л при списании в производство материалов, профинансированных собственным капиталом, в системе комплайнс-счетов нашли отражение операции по изменению в структуре обеспечения источников финансирования: собственный капитал стал обеспечиваться незавершённым производством.

При начислении амортизации по основным средствам, профинансированным за счет собственного капитала и кредита банка, в системе комплайнс-счетов отражены операции по изменению вида актива, обеспечивающего собственный капитал и кредит банка: основные средства сменились на незавершённое производство (Приложение Е). Аналогичные изменения по смене обеспечивающего актива наблюдаются по операциям «Начислена заработная плата рабочим основного производства», «Начислены проценты по кредиту» (Приложение Ж,И).

При оприходовании из основного производства готовой продукции на склад в системе комплайнс-счетов отражается смена актива с незавершённого производства на готовую продукцию, которая обеспечивает собственный капитал, кредит банка и кредиторскую задолженность по оплате труда (Приложение К).

В приложениях Л,М и Н отражена реализация готовой продукции покупателям, при которой обеспечивающий собственный капитал, кредит банка и кредиторскую задолженность по оплате труда актив в виде готовой продукции замещается дебиторской задолженностью покупателей, которая при поступлении оплаты за реализованную продукцию сменяется другим обеспечивающим активом – денежными средствами (Приложение П).

В приложениях Р, С отражены операции по переоценке кредиторской задолженности по кредиту и признанию курсовых разниц, а также по погашению кредиторской задолженности по кредиту и процентам по нему. В этом случае в системе комплайнс-счетов видно, что происходит смена источников финансирования основных средств с кредитных ресурсов банка на прибыль, полученную организацией.

На основании представленных учетно-аналитических моделей, разработанных по всем хозяйственным операциям, обусловленным модернизацией, составляются

аналитические формы бухгалтерской отчетности организации, которые всесторонне раскрывают движение стоимостных потоков, как по отдельным этапам выполнения модернизационного проекта, так и в целом после его завершения, отражают источники финансирования модернизации и позволяют оценить влияние этого процесса на финансовые результаты (прибыль или убыток), активы, обязательства и собственный капитал организации.

В таблицах 3.6, 3.7 представлены аналитические формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, в которой синим цветом выделена информация по учетным объектам, задействованным в модернизации, за 1-й квартал 2019 г.

Таблица 3.6. – Аналитическая форма «Бухгалтерский баланс» за 1-й квартал 2019г.

АКТИВЫ		Сн	СК	КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		Сн	СК
01	Основные средства	5 000	6 296	80	Уставный капитал	7 300	7 300
	01т Основные средства в текущей деятельности	5 000	5 000		80т Уставный капитал в текущей деятельности	7 300	6 263
	01м модернизированные основные средства		1 296		80м Уставный капитал в модернизации		1 037
02	Амортизация основных	-167	-498	99	Прибыль (убыток)	1 433	2 230
	02т Амортизация основных средств текущей деятельности	-167	-416		99т прибыль (убыток) от текущей деятельности	1 433	2 183
	02м Амортизация модернизированных основных средств		-82		99м прибыль (убыток) от модернизации		47
				Итого капитал		8 733	9 530
51	Расчётные счета	3 900	4 348	66	Расчёты по кредитам и займам	0	616
	51т Расчётные счета в текущей деятельности	3 900	3 903		66М кредиты в модернизации		616
	51м Расчётные счета в модернизации		445		итого обязательства		0
Итого		8 733	10 146	Итого		8 733	10 146

Примечание: собственная разработка

Таблица 3.7. – Аналитическая форма «Отчёт о прибылях и убытках» за 1-й квартал 2019 г.

	Всего	в т.ч. по бизнес-процессам	
		текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Доходы, в т.ч.	5556	4499	1057
Выручка	5 556	4 499	1 057
Расходы, в т.ч.	4 759	3 749	1 010
Материалы	2 300	2 000	300
Амортизация основных средств	331	249	82
Оплата труда	2 000	1 500	500
Проценты по кредиту	45		45
Курсовые разницы	83		83
Прибыль	797	750	47

Примечание: собственная разработка

Таким образом, исходя из представленных аналитических форм, сгруппируем информацию, необходимую для проведения анализа модернизации в таблице 3.8.

Таблица 3.8. – Исходные данные для анализа модернизации, отраженные в учетно-аналитических моделях и предлагаемых аналитических формах «Бухгалтерский баланс», «Отчет о прибылях и убытках», за 1-ый квартал 2019 г.

Показатель	Значение за 1-ый квартал, тыс руб.
Объем производства на модернизируемом оборудовании в ценах реализации	1057
Выручка от реализации продукции модернизированного производства	1057
Расходы на производство и реализацию продукции модернизированного производства	1010
Прибыль, полученная от модернизации	47
Стоимость инвестиций в модернизированное производство	1296
Амортизация модернизированных основных средств	82
Стоимость сырья и материалов, затраченных в модернизированном производстве	300
Заемные источники финансирования	600
Собственные источники финансирования	696

Примечание: собственная разработка

В таблице 3.9 произведем расчет показателей и коэффициентов, выделенных в предлагаемой методике анализа модернизации, основываясь на исходных данных. Поскольку реализация рассматриваемого модернизационного проекта является краткосрочной, оценим его эффективность, используя статические показатели.

Таблица 3.9. – Расчет показателей и коэффициентов для анализа модернизации технологического оборудования

Показатели, коэффициенты	Значение за 1-ый квартал
1	2
Коэффициент финансирования (Кф)	$696/600=1,16$
Удельный вес собственного капитала в источниках финансирования, %	$696/1296*100=54\%$
Коэффициент годности модернизированных основных средств (Кгод)	$(1296-82)/1296=0,94$
Фондоотдача модернизированных основных средств (ФОм), руб./руб.	$1057/(1296-82)=0,87$
Фондоёмкость модернизированных основных средств (ФЕм), руб./руб.	$1/0,87=1,15$
Фондорентабельность модернизированных основных средств (ФРм), %	$47/(1296-82)*100=3,87$
Коэффициент соотношения доходов и расходов по модернизации (Кд/р)	$1057/1010=1,05$
Рентабельность модернизированного производства (Рмп), %	$47/(1296-82+300)*100=3,1$
Рентабельность продукции, полученной на модернизированном производстве (Рпр), %	$47/1010*100=4,65$

Окончание таблицы 3.9

1	2
Рентабельность оборота (продаж) (Роб), %	$47/1057*100=4,46$
Индекс рентабельности инвестиций	$47 / 1296 =3,63$
Срок окупаемости проекта, квартал	$1296 / 1057=1,22$

Примечание: собственная разработка

Таким образом, на основании результатов таблицы 3.9 стоит отметить, что основным источником финансирования проекта по модернизации технологического оборудования являлся собственный капитал, на что указывает коэффициент финансирования, равный 1,16. Удельный вес собственного капитала в источниках финансирования модернизации составлял 54 %, остальные 46 % приходились на кредит банка.

Фондоотдача модернизированных основных средств составила 0,87 руб./руб., фондоемкость – 1,15 руб./руб., тогда как фондоотдача основных средств, задействованных в текущей деятельности, - 0,96 руб./руб. (4499 млн руб. / 4708,5 тыс руб.), что указывает на недостаточную эффективность использования нового оборудования. Однако это связано с введением нового оборудования только в середине отчетного квартала, что обусловило получение недостаточно высоких объемов производства.

Фондорентабельность модернизированных основных средств (3,87 %) также ниже, чем фондорентабельность основных средств по текущей деятельности 16 % (750 тыс руб./ 4708,5 тыс руб.), при этом техническое состояние модернизированных основных средств лучше, чем других основных средств, поскольку коэффициент годности модернизированных основных средств выше на 0,02, чем коэффициент годности основных средств по текущей деятельности, равный 0,92 ((5000 – 416)/5000).

Суммарная прибыль от модернизации технологического оборудования за 1-ый квартал составила 47 млн руб., что составило 5,9 % от общей прибыли, полученной организацией.

Невысокое значение прибыли, полученной от модернизированного производства, обусловлено высоким уровнем расходов на производство и реализацию продукции по отношению к доходам. Так, коэффициент соотношения доходов и расходов по текущей деятельности составил 1,2 (4499 тыс руб. / 3749 тыс руб.), а по процессу модернизации – 1,05.

Общая рентабельность продаж составила 14,34 % (797 тыс руб./ 4759 тыс руб.*100%), при этом рентабельность продаж продукции, полученной без использования модернизированного оборудования - 16,67 % (750 тыс руб./ 4 499 тыс руб. *100%), а рентабельность продаж продукции модернизированного производства - 4,46 %. Общая рентабельность продукции составила 16,75 % (797 тыс руб./ 5 556 тыс руб.*100%), рентабельность продукции, полученной без использования модернизированного оборудования, – 20,01% (750 тыс руб./ 3749 тыс руб. *100%), а рентабельность продукции модернизированного производства – 4,65 %.

Индекс рентабельности инвестиций составил 3,63, что выше 1, поэтому проект эффективен. Срок окупаемости проекта составил 1,22 квартала, то есть при сохранении в следующем квартале дохода в таком же размере, проект по модернизации полностью окупится менее, чем за 2 квартала.

Таким образом, низкие значения прибыли и рентабельности производства и реализации продукции, созданной с использованием модернизированного

технологического оборудования, по сравнению с общими результатами организации, связаны с высокими затратами на реализацию модернизационного проекта.

Вместе с тем показатели рентабельности инвестиций и срока окупаемости свидетельствуют об эффективности проекта. В дальнейшем необходимо наращивать выручку и снижать себестоимость продукции, произведенной на модернизируемом оборудовании для роста рентабельности деятельности организации.

На основании представленной формы бухгалтерского баланса проанализируем взаимосвязь активов и источников их финансирования, задействованных в бизнес-процессах по модернизации предприятия.

Влияние на активы. За рассматриваемый год, согласно составленному бухгалтерскому балансу, рост активов составил 1 413 тыс руб (10146 тыс руб. – 8733 млн руб.). Прирост активов на 82,37 % (1215 тыс руб./1475 тыс руб.*100 %) произошёл за счёт увеличения стоимости модернизированных основных средств на 1214 тыс (1296 тыс руб. – 82 тыс руб.). На рост активов также повлияло увеличение остатков денежных средств на 448 тыс руб. (4 348 тыс руб. – 3 900 тыс руб.), в том числе за счёт реализации модернизационного проекта - на 445 тыс руб.

Влияние на капитал. Как видно из аналитического бухгалтерского баланса, общая величина уставного капитала осталась неизменной, однако если проанализировать его структуру, то увидим, что часть уставного капитала (1 037 тыс руб.) направлена на модернизацию предприятия. Общая величина накопленной собственником прибыли увеличилась на 797 тыс руб. (2 230 тыс руб. – 1 433 тыс руб.), в том числе за счёт модернизации предприятия прибыль выросла на 47 тыс руб.

Влияние на обязательства. По причине проведения модернизации частично за счет кредита банка, краткосрочная задолженность увеличилась на 616 тыс руб., что также отражается в представленной форме бухгалтерского баланса.

Далее проанализируем влияние модернизации на доходы и расходы организации, используя составленную аналитическую форму «Отчёт о прибылях и убытках» (таблица 3.5), составленную за 1-й квартал 2019 г., в которой отражены результаты хозяйственных операций, как по текущей деятельности, так и по модернизации.

Влияние на финансовые результаты. Общая прибыль организации за 1-й квартал составила 797 тыс руб. Так величина прибыли, которая была получена организацией вследствие проведения модернизации и реализации продукции, произведённой на модернизированном оборудовании, составила 47 тыс руб., а прибыль по текущей деятельности, полученная от реализации продукции, произведённой не на модернизируемом оборудовании, – 750 тыс руб.

Также в отчете о прибылях и убытках видна структура доходов и расходов по процессу модернизации, на основании которой отмечается высокая доля расходов на оплату труда и материальные ресурсы.

Вместе с тем для детального анализа источников финансирования модернизации (собственные и заемные средства) и активов, обеспечивающих погашение кредитных обязательств и рост собственного капитала посредством модернизации, составим аналитические формы бухгалтерского баланса и отчёта о прибылях и убытках с учетом скрытых корреспонденций, отраженных в системе комплайнс-счетов (выделены коричневым цветом) (таблица 3.10).

Таблица 3.10 – Аналитическая форма «Бухгалтерский баланс» за 1-й квартал 2019г.

АКТИВЫ				КАПИТАЛ и ОБЯЗАТЕЛЬСТВА								
средства по источникам финансирования		Сн	СК	источники в разрезе средств обеспечения		Сн	СК					
01	Основные средства		5 000	6 296	Уставный капитал		7 300	7 300				
	01т	Основные средства в текущей деятельности	5 000	5 000	80т	Уставный капитал в текущей деятельности		7 300	6 304			
		80т	уставный капитал	5 000		5 000	01т	Основные средства в текущей деятельности		4 833	4 584	
	01м	модернизированные основные средства			1 296	80м		Уставный капитал в модернизации			996	
		80м	уставный капитал		696		01м	модернизированные основные средства		655		
		66м	кредиты		574			51т	денежные средства		2467	1 720
		99м	прибыль		26			51м	денежные средства			341
Амортизация основных средств		-167	-498	прибыль (убыток)		1 433	2 230					
02	02т	Амортизация основных средств текущей деятельности	-167	-416	99т	прибыль (убыток) от текущей деятельности		1 433	2 183			
		80т	уставный капитал			-416	51т	денежные средства		1 433	2 183	
	02м	Амортизация модернизированных основных средств			-82	99м	прибыль (убыток) от модернизации			47		
		80м	уставный капитал		-41		01м	модернизированные основные средства		26		
		66м	кредиты		-41			51м	денежные средства			21
Расчётные счета		3 900	4 348	Итого капитал		8 733	9 530					
51	51т	Расчётные счета по текущей деятельности	3 900	3 903	Расчёты по кредитам и займам			616				
		80т	уставный капитал	2 467	1 720	66м	кредиты в модернизации		616			
		99т	прибыль	1 433	2 183		01м	модернизированные основные средства		533		
	Расчётные счета по модернизации		0	445	51м			денежные средства		83		
	51м	80м	уставный капитал		341	итого обязательства		0	616			
		99м	прибыль		21							
66м		кредиты		83								
Итого		8 733	10 146	Итого		8 733	10 146					

Примечание: собственная разработка

Данная форма отчётности в отличие от представленной в таблице 3.6, позволяет проанализировать причинно-следственные связи между источниками финансирования и активами, сделать вывод, за счёт каких источников финансировался отдельно взятый актив и какие активы находятся в обеспечении отдельно взятого источника.

На основании составленной аналитической формы «Бухгалтерский баланс» сделаем вывод об источниках формирования активов и об обеспечении активами собственного и заемного капитала.

Влияние на активы. Прирост активов, произошедший за счёт увеличения стоимости основных средств, подвергшихся модернизации, был осуществлён в результате финансирования из следующих источников:

- уставный капитал – на 696 тыс руб.;
- кредит банка – на 574 тыс руб.;
- прибыль, полученная от реализации продукции – 26 тыс руб.

Проанализировав динамику денежных средств, стоит отметить, что та их часть, которая была задействована в текущей деятельности, изменилась незначительно всего на 3

тыс. руб. (3 903 тыс руб. – 3 900 тыс руб.). Источниками этих изменений стали уставный капитал, использование которого уменьшило сумму денежных средств на 747 тыс руб. (1720 тыс руб. – 2467 тыс руб.), и прибыль от реализации продукции, получение которой привело к росту денежных активов на 750 тыс руб. (1 433 тыс руб. – 2 183 тыс руб.).

Изменения другой части денежных средств были вызваны модернизацией технологического оборудования и их рост на 445 тыс руб. был обусловлен увеличением уставного капитала на 341 тыс руб.; прибылью, полученной от реализации продукции, выпущенной на модернизированном производстве – на 21 тыс руб.; кредитом банка – на 83 тыс руб.

Влияние на капитал. Анализ структуры активов, находящихся в обеспечении уставного капитала, показал, что та часть уставного капитала, которая направлена на модернизацию предприятия в сумме 1 037 тыс руб. обеспечена модернизированными основными средствами на 655 тыс руб.; денежными средствами, задействованными в модернизации на 341 тыс руб.

Прибыль, полученная в результате модернизации, обеспечена использованием модернизированных основных средств на 26 тыс руб. и денежных средств на 21 тыс руб. Это свидетельствует о том, что часть прибыли капитализирована в основных средствах (26 тыс руб.), а другая часть остаётся в распоряжении собственника (21 тыс руб.) и может быть использована на другие цели.

Влияние на обязательства. Анализ оборота кредитных средств показал, что часть из них приобрела форму модернизированных основных средств в сумме 533 тыс руб.; а другая часть сформировала денежные средства на расчетном счете, задействованные в модернизации, в сумме 83 млн руб.

На основании исследования аналитической формы «Отчёт о прибылях и убытках», составленной за 1-й квартал 2019 г. (таблица 3.11) сделаем вывод об обеспеченности формирования доходов за счет конкретных активов, а также о структуре источников финансирования расходов.

Аналитическая форма «Отчёт о прибылях и убытках», составленная за 1-й квартал 2019 г. показывает, что выручка и прибыль как в общем, так и по видам деятельности, обеспечены денежными средствами. Расходы организации на модернизацию были частично профинансированы собственными средствами (материальные расходы и расходы на модернизацию), частично за счет краткосрочного кредита банка (расходы на модернизацию, проценты по кредиту и курсовые разницы).

Таблица 3.11. – Аналитическая форма «Отчёт о прибылях и убытках», составленная за 1-й квартал 2019г.

	Всего	в т.ч. по бизнес-процессам	
		текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Доходы, в т.ч.	5 556	4 499	1 057
<i>Выручка, в т.ч. в разрезе средств обеспечения</i>	<i>5 556</i>	<i>4 499</i>	<i>1 057</i>
денежные средства	5 556	4 499	1 057
Расходы, в т.ч.	4 759	3 749	1 010
<i>Материалы, в т.ч. по источникам финансирования</i>	<i>2 300</i>	<i>2 000</i>	<i>300</i>
собственный капитал	2 300	2 000	300
<i>Амортизация основных средств, в т.ч. по источникам финансирования</i>	<i>331</i>	<i>249</i>	<i>82</i>
собственный капитал	290	249	41
кредиторская задолженность по по кредиту банка	41		41
<i>Оплата труда, в т.ч. по источникам финансирования</i>	<i>2 000</i>	<i>1 500</i>	<i>500</i>
кредиторская задолженность по оплате труда	2 000	1 500	500
<i>Проценты по кредиту, в т.ч. по источникам финансирования</i>	<i>45</i>		<i>45</i>
кредиторская задолженность по по кредиту банка	45		45
<i>Курсовые разницы, в т.ч. по источникам финансирования</i>	<i>83</i>		<i>83</i>
кредиторская задолженность по по кредиту банка	83		83
Прибыль	797	750	47
в т.ч. в разрезе средств обеспечения			
денежные средства	797	750	47

Примечание: собственная разработка

Рассчитаем несколько коэффициентов финансовой устойчивости (коэффициент капитализации, коэффициент финансовой независимости) и оборачиваемости (коэффициент общей оборачиваемости капитала, коэффициент оборачиваемости краткосрочных активов) в качестве примера применения бухгалтерского анализа для оценки влияния модернизации в таблице 3.12.

Таблица 3.12. – Анализ влияния модернизации на финансовое состояние организации

Коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости и платежеспособности	Значение на конец периода в целом по организации	Значение на конец периода без учета модернизации	Влияние модернизации
1	2	3	4
коэффициент общей оборачиваемости капитала	0,61	0,52	+0,09

Окончание таблицы 3.12

1	2	3	4
коэффициент оборачиваемости краткосрочных активов	1,36	1,15	+0,21
коэффициент капитализации;	0,07	0, т.к. отсутствуют обязательства по текущей деятельности	+0,07
коэффициент финансовой независимости (автономии).	0,94	1	-0,06

Примечание: собственная разработка

Следовательно, процесс модернизации ухудшил финансовую устойчивость организации в условном примере, так как выросла доля обязательств организации в итоге баланса, о чем свидетельствует увеличение коэффициента капитализации за счет модернизации оборудования на 0,07 и снижение коэффициента финансовой независимости на 0,06. Вместе с тем, рост выручки за счет выпуска продукции в модернизированном производстве позволит ускорить оборот капитала на 0,09 и краткосрочных активов на 0,21.

Таким образом, для целей исследования процесса модернизации нами была разработана методика бухгалтерского анализа модернизации, которая основана на исследовании результатов учетно-аналитического моделирования хозяйственных операций, опираясь на методы экономического анализа и данные текущего бухгалтерского учета. Руководствуясь методикой бухгалтерского анализа модернизации и составленными аналитическими формами отчетности, проводится анализ источников финансирования, инвестиционных затрат, основных средств, финансовых результатов и эффективности модернизационного проекта, а также устанавливается взаимное влияние конкретных активов и соответствующих им источников финансирования, участвующих в модернизации и их воздействие на финансовое состояние организации. Это позволяет на глубоком уровне провести анализ движения стоимостных потоков на всех этапах реализации модернизационного проекта и скорректировать инвестиционные и финансовые решения.

3.3 Развитие методики анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)

Современное состояние минерально-сырьевой базы Республики Беларусь характеризуется рядом негативных факторов: превышением темпов добычи полезных ископаемых над темпами прироста запасов; истощением минерально-сырьевых ресурсов; высокой степенью зависимости важнейших отраслей промышленности от импорта сырьевых и энергетических ресурсов; высоким уровнем риска разработки новых месторождений [213, 214]. В этих условиях огромное значение приобретают вопросы, связанные с оценкой эффективности использования имеющегося природно-ресурсного потенциала.

В качестве перспективного направления решения указанных проблем можно рассматривать повышение эффективности использования минеральных ресурсов, основанное на изучении состояния запасов полезных ископаемых и оценки экономической эффективности их разработки. Научно обоснованное решение данной

задачи создаст предпосылки для разработки долгосрочной стратегии использования минерально-сырьевой базы и обоснования концентрации работ и средств на наиболее перспективных и экономически привлекательных для промышленного освоения месторождениях полезных ископаемых. В этой связи акцент государственной политики требует формирования эффективной системы управления по вопросам недропользования, что создает предпосылки для дальнейшего совершенствования механизмов анализа использования минеральных ресурсов.

Согласно Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года в целях обеспечения эффективности использования минерально-сырьевых ресурсов в первую очередь следует повышать инвестиционную привлекательность геологоразведочных проектов и увеличивать инвестиции на геологическое изучение недр и освоение месторождений [214]. На сегодняшний день одной из самых актуальных задач, непосредственно связанной с повышением эффективности использования минерально-сырьевых ресурсов и инновационным развитием геологоразведочной и горнодобывающей деятельности, является проведение анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Ее решение позволит не только планомерно подойти к вопросам рационального, экономически обоснованного освоения имеющихся минеральных ресурсов, но и к вопросам расширения производственных мощностей действующих и строительства новых горнодобывающих предприятий.

Методические основы комплексной оценки рациональности и эффективности освоения месторождений полезных ископаемых разрабатывали Г.В. Секисов и Н.В. Зыков [215]. Вопросы оценки экономической эффективности геологоразведочных работ, использования минерально-сырьевых ресурсов как материальной основы развития экономики в современных условиях в своих работах рассматривают А.В. Унукович и Я.И. Аношко [216]. Совершенствованию экономического механизма управления и развития добывающей промышленности посвящены результаты исследований и опубликованные научные труды М.П. Бежановой, С.К. Бежанова [217], Я.И. Никоновой, Е.Н. Плотниковой, Е.А. Попп [218]. Вопросы методологии и методики анализа природоохранной деятельности предприятий в условиях перехода к устойчивому развитию, а также эффективности инвестиционных проектов с учетом экологических факторов исследованы в трудах Е.Е. Петровой и Н.Н. Сисиной [219].

Получение и интерпретация результатов анализа использования минеральных ресурсов осуществляются различными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности и отражают информационную потребность по интересующим их направлениям. К примеру, менеджерам эти сведения нужны как помощь в принятии решений по ведению бизнеса; инвесторам они необходимы для понимания того, как вкладывать свои средства; партнерам такие данные позволяют оценить собственную прибыль и обрести уверенность в том, что деятельность организации ведется в соответствии с контрактными обязательствами; финансовая информация требуется и налоговым органам для контроля уплаты налогов организациями.

Нефтегазо- и горнодобывающие организации постоянно проводят сравнительный анализ финансово-экономических показателей друг друга. Вопросы анализа минеральных ресурсов занимают особое место в данном анализе и являются приоритетными на всех стадиях, начиная от геологоразведочных работ и заканчивая подготовкой к разработке месторождений полезных ископаемых.

Действующие методики основываются на расчете следующих показателей:

- рентабельности инвестированного капитала;
- скорости его оборачиваемости;
- экономической эффективности добычи полезных ископаемых на разрабатываемых месторождениях;
- ожидаемого экономического эффекта на 1 рубль, вложенный в геологоразведочные работы, включая научно-исследовательские работы и другие, которые позволяют дать оценку только результативности вложенных средств на вовлечение в хозяйственный оборот минеральных ресурсов.

Для экономики страны с позиции перспектив долгосрочного развития приобретает огромное значение определение потенциала минерально-сырьевых ресурсов как основы будущего устойчивого развития общества. В связи с этим необходим анализ использования минерально-сырьевых ресурсов по таким параметрам, как наличие экономического потенциала минеральных ресурсов, интенсивность освоения и уровень их истощения.

К важнейшим элементам такого анализа и раскрытия информации для инвесторов и других внешних пользователей относятся данные о запасах полезных ископаемых и об операциях на этапе «Разведка и оценка», а также информация о дисконтируемых денежных потоках, генерируемых в данном сегменте деятельности [220, с. 488–489]. В настоящее время в соответствии со Стратегией развития геологической отрасли особую актуальность приобретает стоимостная оценка минеральных ресурсов как основа формирования экономического механизма в ресурсопользовании [214], которая позволила бы выработать единую систему показателей оценки использования минеральных ресурсов, оптимальных с точки зрения согласования интересов экономики и недропользования.

Вместе с тем следует отметить, что показатели, рассчитанные по действующей методике анализа использования минеральных ресурсов, искажают и снижают информационное значение полученных результатов, затрудняют их интерпретацию. Это обусловлено в первую очередь смещением в учете двух видов оценки (фактические затраты и текущая рыночная стоимость) в рамках соответствующей группы долгосрочных активов, а также отражением минеральных ресурсов в учете и отчетности только по фактическим затратам на их привлечение.

Таким образом, исследование указанных проблем и разработка новой методики анализа эффективности использования минеральных ресурсов представляют собой задачу особой важности, поскольку позволяют оценить потенциал минеральных ресурсов, современное состояние минерально-сырьевого комплекса и перспективы его развития.

Автором разработана новая методика анализа эффективности использования минеральных ресурсов позволяющей представлять информацию для заинтересованных пользователей в двух аспектах: 1) стоимости привлечения минеральных ресурсов и 2) экономическом потенциале используемых минеральных ресурсов, и обеспечивающую информационную базу для соответствующих направлений анализа. Предлагаемая методика, в отличие от действующей, дает возможность не только уточнить расчет существующих показателей для оценки результативности инвестированного капитала, имущественного состояния, кредитоспособности и инвестиционной привлекательности нефтегазо- и горнодобывающей организации, устранив смещение и определив необходимый вид оценки, но и обосновать новые показатели, позволяющие оценить ее ресурсный потенциал, такие как коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала, коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами, коэффициент истощения минеральных ресурсов, коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффект от их вложений.

В соответствии с предлагаемой моделью учет организуется не только в двух оценках, но и с разделением всех используемых минеральных ресурсов на собственные и несобственные. Это обусловлено наличием различных форм собственности на полезные ископаемые. В большинстве стран такие права принадлежат государству, однако в США, Канаде, Тринидаде и Тобаго есть случаи передачи минеральных ресурсов в частное владение.

Применяемая концепция стоимостной оценки минеральных ресурсов и их состав в зависимости от наличия права собственности оказывают существенное влияние на систему аналитических показателей организации, поскольку, формируя стоимость объектов бухгалтерского учета и отчетности, мы определяем достоверность того или иного аналитического показателя.

Таким образом, можно выделить следующие группы минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), исходя из соотношения вида оценки и формы юридического контроля над ними (таблица 3.13).

Таблица 3.13. – Соотношение видов оценки минеральных ресурсов и формы юридического контроля над ними

Право собственности на минеральные ресурсы	Вид оценки минеральных ресурсов	
	фактические затраты на приобретение ресурса	текущая рыночная стоимость
Принадлежащие на праве собственности	Группа 1	Группа 2
Не принадлежащие на праве собственности	Группа 3	Группа 4

Примечание: собственная разработка

Используя изложенный подход, мы предлагаем следующую методику анализа эффективности использования минеральных ресурсов, в развитии которой решающим фактором выступает выбор группы запасов полезных ископаемых.

Для проведения комплексной оценки использования минеральных ресурсов предлагаем сформировать методику анализа, включающую в себя следующие направления:

- 1) оценку результативности инвестированного капитала;
- 2) оценку имущественного состояния и кредитоспособности;
- 3) оценку инвестиционной привлекательности;
- 4) оценку ресурсного потенциала.

Отметим, что оценка по фактическим затратам представляет учетные показатели, характеризующие достигнутыми результатами, отсутствием анализа перспектив и альтернативности вариантов развития организации [221, с. 143].

Применение оценки по текущей рыночной стоимости позволяет: 1) оценить ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность нефтегазо- и горнодобывающей организации, а также учесть потенциальные вложения средств в активы, альтернативные издержки, потенциальные потери доходов от неиспользуемых возможностей; 2) менять решения в зависимости от изменения внешних факторов, осуществлять разработку механизмов реагирования и поиск наилучшего для данного момента решения; 3) проанализировать динамику показателей возможной корректировки стратегии и неопределенность планируемых результатов и затрат [221, с. 143].

Рассмотрим *анализ результативности инвестированного капитала*, проводимый с помощью различных показателей дающих оценку эффективности понесенных затрат на

привлечение ресурсов, то есть инвестированного капитала. Иными словами, показатели результативности нацелены на определение эффекта от деятельности организаций, получаемого с каждой единицы совокупных затрат. При этом необходимо давать оценку эффективности всех используемых минеральных ресурсов как принадлежащих, так и не принадлежащих на праве собственности.

Таким образом, при расчете показателей для оценки результативности инвестированного капитала будем применять используемые минеральные ресурсы, которые формируют первую и третью группы (см. таблицу 3.13).

Представим основные показатели для оценки результативности инвестированного капитала в таблице 3.14.

Представленные показатели оценки эффективности инвестированного капитала характеризуют отдачу с каждого рубля, вложенного в активы предприятия, и используются как мера доходности, которую получает организация от привлечения ресурсов в хозяйственную деятельность.

Анализируя рентабельность, необходимо принять во внимание, что коэффициенты рентабельности определяют результативность работы отчетного периода и не отражают вероятностный и планируемый эффект от инвестиций. Отметим, что значение показателя может временно снижаться, если организация осуществляет разведку и оценку минеральных ресурсов при малом наличии разрабатываемых месторождений с достаточным уровнем добычи.

Далее рассмотрим *оценку имущественного состояния и кредитоспособности*.

При оценке имущественного состояния организаций добывающей промышленности особое значение принимают минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), входящие в состав второй группы, а именно: принадлежащие данной организации на праве собственности и стоимость которых определена по текущей рыночной стоимости. Результатом такого анализа является оценка финансовой устойчивости организации, которая во многом определяется структурой имеющихся у нее активов. Оценка имущественного состояния заключается в расчете показателей, представляющих собой часть структурного анализа имущества организаций и характеризующих уровень наличия собственных минеральных ресурсов и степень их владения.

Таблица 3.14. – Показатели для оценки результативности инвестированного капитала

Название показателя	Расчет показателя	Возможность расчета	
		в рамках применения предлагаемых методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов	в существующих условиях (в рамках действующей системы бухгалтерского учета)
1	2	3	4
Рентабельность инвестированного капитала			
Рентабельность инвестированного капитала	Чистая прибыль / Стоимость активов	+	+

Окончание таблицы 3.14

1	2	3	4
Рентабельность инвестированного капитала в минеральные ресурсы	Прибыль от реализации / Минеральные ресурсы по фактическим затратам	+	-
Рентабельность инвестированного капитала в минеральные ресурсы на этапе «Разведка и оценка»	Прибыль от реализации / Стоимость активов по разведке и оценке	+	-
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала (Отдача инвестированного капитала)			
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала	Выручка от реализации / Стоимость активов	+	+
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала в минеральные ресурсы	Выручка от реализации / Минеральные ресурсы по фактическим затратам	+	-
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала в минеральные ресурсы на этапе «Разведка и оценка»	Выручка от реализации / Стоимость активов по разведке и оценке	+	-
Емкость инвестированного капитала в минеральные ресурсы			
Природоемкость	Минеральные ресурсы по фактическим затратам / Выручка от реализации	+	-

Примечание: собственная разработка

Вместе с тем имущественное положение организации проявляется в его кредитоспособности. Для оценки своей кредитоспособности добывающие организации могут осуществлять расчет показателей, показывающих способность организации погашать обязательства за счет используемых активов, в том числе и собственных минеральных ресурсов.

В таблице 3.15 представим основные показатели, применяющиеся при оценке имущественного состояния и кредитоспособности организаций добывающей промышленности.

Таблица 3.15. – Показатели для оценки имущественного состояния и кредитоспособности

Название показателя	Расчет показателя	Возможность расчета	
		в рамках применения предлагаемых методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов	в существующих условиях (в рамках действующей системы бухгалтерского учета)
Доля минеральных ресурсов в имуществе субъекта хозяйствования	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости в собственности / Стоимость активов в собственности	+	-
Доля собственных минеральных ресурсов в используемых минеральных ресурсах	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости в собственности / Все используемые минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	+	-
Платежеспособность	Стоимость активов в собственности / Обязательства	+	+
Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств собственными активами	Обязательства / Стоимость активов в собственности	+	+
Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств собственными минеральными ресурсами	Обязательства / Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости в собственности	+	-
Чистые активы	Стоимость активов в собственности - Обязательства	+	+

Примечание: собственная разработка

После оценки эффективности и кредитоспособности организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности можно переходить к *оценке их инвестиционной привлекательности*.

В современной отечественной и зарубежной экономической литературе существует

множество моделей оценки инвестиционной привлекательности предприятий, однако ни одна из них не способна достоверно и качественно оценить эффективность инвестиций.

На наш взгляд, принимая во внимание особенности деятельности добывающих организаций (значительный уровень капитальных затрат; долгосрочный характер инвестиций; высокая степень геологических рисков; налоговые условия и рыночная конъюнктура), для оценки их инвестиционной привлекательности необходимо применять стоимостные показатели, расчет которых построен на основании текущей рыночной стоимости всех используемых минеральных ресурсов, то есть второй и четвертой групп. Представим перечень показателей, необходимых для оценки инвестиционной привлекательности добывающих организаций, в таблице 3.16.

Таблица 3.16. – Показатели для оценки инвестиционной привлекательности

Название показателя	Расчет показателя	Возможность расчета	
		в рамках применения предлагаемых методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов	в существующих условиях (в рамках действующей системы бухгалтерского учета)
Финансовый леверидж	Собственные источники средств / Обязательства	+	+
Чистые активы	Стоимость активов в собственности – Обязательства	+	+
Мультипликатор C/A	Капитализация организации / Стоимость активов	+	+
Мультипликатор C/R	Капитализация организации / Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	–	+
Мультипликатор C/1BP	Капитализация организации / Стоимость барреля добычи минеральных ресурсов	+	+
Мультипликатор C/1BR	Капитализация организации / Стоимость барреля запасов минеральных ресурсов	–	+

Примечание: собственная разработка

Согласно данным таблицы 3.16 видно, что большинство коэффициентов для оценки инвестиционной привлекательности добывающей организации предназначены для данной отрасли и в их основе лежит рыночная капитализация организации (С). Представленные показатели позволяют получить объективное представление об оценке организации и ее привлекательности для инвесторов.

Остановимся на следующем направлении предлагаемой методики анализа использования минеральных ресурсов – *оценке ресурсного потенциала*.

Оценка ресурсного потенциала организации является ключевым этапом стратегического анализа. Исследуя факторы производства (разведки и добычи запасов полезных ископаемых) как в совокупности, так и обособленно, принимаются соответствующие управленческие решения по вопросам развития минерально-сырьевой базы, определяются пути рационального использования минеральных ресурсов, а также возможность организации добывающей промышленности к эффективному функционированию в условиях интенсификации минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Оценку ресурсного потенциала организации добывающей промышленности можно рассматривать в двух направлениях: доходности ресурсного потенциала и затрат на его привлечение. При этом в состав ресурсного потенциала будут включаться минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) как принадлежащие, так и не принадлежащие на праве собственности. Таким образом, при оценке ресурсного потенциала добывающей организации будем применять одновременно все четыре группы используемых минеральных ресурсов, поскольку отдельно друг от друга они не могут дать объективного результата.

В таблице 3.17 представим показатели, позволяющие оценить ресурсный потенциал добывающих организаций по двум направлениям.

Таблица 3.17. – Показатели для оценки ресурсного потенциала

Название показателя	Расчет показателя	Возможность расчета	
		в рамках применения предлагаемых методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов	в существующих условиях (в рамках действующей системы бухгалтерского учета)
1	2	3	4
Абсолютное изменение объема инвестиций в ресурсный потенциал, приносящий доходы	Изменение стоимости активов по фактической себестоимости	+	+
Абсолютное изменение объема инвестиций в минеральные ресурсы, приносящие доходы	Изменение стоимости минеральных ресурсов по фактической себестоимости	+	-
Абсолютное изменение экономического потенциала ресурсов	Изменение текущей рыночной стоимости минеральных ресурсов	+	-
Коэффициент истощения минеральных ресурсов	Истощение минеральных ресурсов / Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	+	-

Окончание таблицы 3.17

1	2	3	4
Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	Истощение минеральных ресурсов / Прирост минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости по результатам разведки	+	–
Коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами	1 / Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	+	–
Природная ресурсоотдача	Выручка от реализации / Истощение минеральных ресурсов	+	–
Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости / Минеральные ресурсы по фактической себестоимости	+	–

Примечание: собственная разработка

Коэффициенты для оценки ресурсного потенциала организаций добывающей промышленности показывают, обеспечена ли компания уровнем запасов полезных ископаемых, необходимым для поддержания добычи, занимается ли она поиском и разведкой новых месторождений, а также показывают стоимость вложенных инвестиций для восполнения своего ресурсного потенциала в необходимом объеме.

Оценка ресурсного потенциала на основании представленных в таблице показателей и коэффициентов позволит планомерно его использовать для эффективного функционирования производства, определения долгосрочных целей и обеспечения их реализации.

Обобщая сказанное выше, на рисунке 3.1 представим направления анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и соответствующие им основные показатели, базирующиеся на применении различного состава минеральных ресурсов в зависимости от формы юридического контроля (собственные, несобственные) и вида их стоимостной оценки (по фактическим затратам, по текущей рыночной стоимости).

Рассмотрим предлагаемую методику анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) на примере РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"». Как отмечалось ранее, разработку нефтегазовых месторождений, а именно разведку и добычу запасов нефти и газа, осуществляет специализированное подразделение – нефтегазодобывающее управление «Речицанефть». В этой связи при расчете показателей для оценки рентабельности инвестированного капитала в минеральные ресурсы, инвестиционной привлекательности и ресурсного потенциала организации в

целях сопоставимости данных за основу примем показатели деятельности НГДУ «Речицанефть».



Рисунок 3.1. – Направления анализа использования минеральных ресурсов и соответствующие им основные показатели

Примечание: собственная разработка

Было отмечено, что при оценке экономического потенциала минеральных ресурсов особое значение имеет определение их цены, а также обосновано в качестве эталонной цены для оценки использованных минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости использовать цену на нефть марки Brent.

Так, по состоянию на 29.12.2011 год стоимость 1 барреля нефти составляла 116,510 долларов США. Официальный курс белорусского рубля по отношению к 1 доллару США, установленный Национальным банком Республики Беларусь на 29.12.2011 год, равен 8 380 рублей.

В таблице 3.18 представим основные исходные данные для анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) на основе предлагаемой методики.

Таблицы 3.18. – Исходные данные для анализа использования минеральных ресурсов РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"»

Показатель	Сумма, млн руб. за 2011 год		Примечание
1	2		3
Выручка от реализации продукции НГДУ «Речицанефть»	6529615		
РУП «Беларуснефть»	16670837		
Прибыль от реализации продукции НГДУ «Речицанефть»	2086483		
РУП «Беларуснефть»	2383206		
Чистая прибыль НГДУ «Речицанефть»	2155498		
РУП «Беларуснефть»	2172252		
Активы			
НГДУ «Речицанефть»	2140220	5279936	
РУП «Беларуснефть»	5676494	13892311	
Долгосрочные активы			
НГДУ «Речицанефть»	2064755	4765207	
РУП «Беларуснефть»	4314302	10532469	
Обязательства			
НГДУ «Речицанефть»	3352	5597	
РУП «Беларуснефть»	575296	1666582	
Собственные источники средств			
НГДУ «Речицанефть»	2136868	5274339	Добавочный капитал
РУП «Беларуснефть»	5101198	12225729	
Минеральные ресурсы на 01.01.2012. по фактическим затратам	7620746		Здания и сооружения

Окончание таблицы 3.18

1	2	3
по текущей рыночной стоимости	367972285,9	Объем – 51407 тыс. т = = 376884164,22287 барр. Цена – 116,51 долл. за барр. Курс Нацбанка – 8 380 руб.
Прирост минеральных ресурсов за 2011 год по фактическим затратам	405292,6578	380 235, 657 751 млн руб. – по счету 08 (бурение) 25 057 млн руб. – по счету 97 (бурение разведочных скважин)
по текущей рыночной стоимости	4051438,79	Объем – 566 тыс. т = = 4149560,1173021 барр. Цена – 116,51 долл. за барр. Курс Нацбанка – 8 380 руб.
Добыча минеральных ресурсов (истощение) за 2011 год	12035994,31	Объем – 1681,470 тыс. т = = 12327492,668622 барр. Цена – 116,51 долл. за барр. Курс Нацбанка – 8 380 руб.
Добыча минеральных ресурсов (истощение) на 01.01.2012	885296639,5	Объем – 123 679 тыс. т = = 906737536,65689 барр. Цена – 116,51 долл. за барр. Курс Нацбанка – 8 380 руб.

Примечание: собственная разработка на основании данных РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"»

В соответствии с представленной выше методикой анализ эффективности использования минеральных ресурсов производится по следующим направлениям: оценка результативности инвестированного капитала; оценка имущественного состояния и кредитоспособности; оценка инвестиционной привлекательности; оценка ресурсного потенциала. Оценка имущественного состояния и инвестиционной привлекательности РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"» в настоящее время не может быть определена, так как, во-первых, согласно законодательству Республики Беларусь запасы полезных ископаемых не могут находиться в собственности организации, во-вторых, нет возможности достоверно рассчитать рыночную капитализацию (стоимость) организации.

В таблице 3.18 проведем расчет основных показателей для оценки результативности инвестированного капитала.

Таблица 3.18. – Показатели для оценки результативности инвестированного капитала

Название показателя	Формула расчета	Значение показателя
1	2	3
Рентабельность инвестированного капитала		
Рентабельность инвестированного капитала	Прибыль от реализации продукции / Стоимость активов	0,4379

Окончание таблицы 3.18

1	2	3
Рентабельность инвестированного капитала в минеральные ресурсы на этапе «Разведка и оценка»	Прибыль от реализации продукции / Прирост минеральных ресурсов по фактической себестоимости	5,1481
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала		
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала	Выручка от реализации продукции / Стоимость активов	1,3703
Скорость оборачиваемости инвестированного капитала в минеральные ресурсы на этапе «Разведка и оценка»	Выручка от реализации продукции / Прирост минеральных ресурсов по фактической себестоимости	16,1109
Емкость инвестированного капитала в минеральные ресурсы		
Природоемкость	Прирост минеральных ресурсов по фактической себестоимости / Выручка от реализации продукции	0,0621

Примечание: собственная разработка на основании данных РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"».

Представленные показатели анализа рентабельности инвестированного капитала оценивают результативность понесенных затрат на привлечение ресурсов и дают характеристику эффекта деятельности, получаемого с каждой единицы совокупных затрат. Так, на основании проведенных расчетов и полученных данных, представленных в таблице 3.18, можно сделать вывод об эффективном использовании инвестированного капитала в минеральные ресурсы. Вместе с тем уровень рентабельности инвестированного капитала в общие активы организации свидетельствует о менее эффективном вложении средств.

Далее, на основании данных таблицы 3.19 представим оценку ресурсного потенциала организации.

Таблица 3.19 – Показатели для оценки ресурсного потенциала

Название показателя	Формула расчета	Значение показателя
1	2	3
Объем инвестиций в минеральные ресурсы, приносящие доходы (млн руб.)	Минеральные ресурсы по фактической себестоимости	7620746
Экономический потенциал ресурса (млн руб.)	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	367972285,9
Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	Истощение минеральных ресурсов за год / Прирост минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости по результатам разведки	2,9707

Окончание таблицы 3.19

1	2	3
Коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами	1 / Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	0,3366
Коэффициент истощения минеральных ресурсов	Истощение минеральных ресурсов / Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	2,4058
Природная ресурсоотдача	Выручка от реализации продукции / Истощение минеральных ресурсов за год	0,5425
Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости / Минеральные ресурсы по фактической себестоимости	48,2855
Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений на этапе «Разведка и оценка»	Прирост минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости / Прирост минеральных ресурсов по фактической себестоимости	9,9963

Примечание: собственная разработка на основании данных РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"»

Согласно данным таблицы 3.19 видно, что РУП «Производственное объединение "Белоруснефть"» обладает значительным ресурсным потенциалом. Вместе с тем наблюдается его истощение, о чем свидетельствуют значения коэффициента интенсивности освоения ресурсного потенциала (2,9), коэффициента обеспеченности добычи минеральными ресурсами (0,34) и коэффициента истощения (2,4).

Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений как общий по организации (48,29), так и на этапе «Разведка и оценка» (9,99), показывает на значительное превышение получаемого эффекта от использования минеральных ресурсов (экономического потенциала) над объемом инвестиций в данные минеральные ресурсы.

Показатель природной ресурсоотдачи, равный 0,54, показывает, что ресурсный потенциал организации используется неэффективно, так как выручка от реализации продукции за год в два раза меньше, чем объем истощения минеральных ресурсов в стоимостном выражении. Такое значение показателя природной ресурсоотдачи может быть вызвано несовпадением периодов добычи запасов полезных ископаемых и реализации минерального сырья.

3.4 Задачи, источники и информационное обеспечение проведения анализа ипотечных активов

Поддержание устойчивого экономического роста, повышение инвестиционной активности, обеспечение широких слоев населения жильем, нормализация работы банковского сектора, развитие рынка ценных бумаг требуют совершенствования вопросов анализа эффективности ипотечных операций.

Целью анализа эффективности ипотечных операций является обоснование и выработка управленческих решений заинтересованными лицами. Пользователями анализа эффективности ипотечных операций выступают их участники. Автор считает целесообразным изучить интересы участников при совершении ипотечных операций, так как это даст возможность более точно сформулировать задачи анализа эффективности ипотечных операций. Современные авторы выделяют следующих субъектов ипотечных операций: инвесторы, застройщики, исполнители работ, поставщики, банковские организации и др.

Помимо вышепредставленных в составе участников ипотечных операций на вторичном рынке можно выделить эмитентов и держателей ценных бумаг, для которых важным является оценка надежности и доходности закладных, облигаций и других ипотечных ценных бумаг. Основным направлением анализа для эмитентов и держателей ипотечных ценных бумаг выступает перспективная и текущая оценка их риска и доходности [222].

Представленный анализ задач и интересов участников ипотечных операций позволяет выделить следующих пользователей анализа, нуждающихся в оценке эффективности ипотечных операций: залогодатель (должник или третье лицо, индоссат) и залогодержатель (кредитор, индоссант), страховые организации, фондовые биржи, органы государственного управления экономикой, посреднические организации. Представим пользователей и задачи анализа эффективности ипотечных операций в таблице 3.20.

Таблица 3.20 – Пользователи и задачи эффективности ипотечных операций

Пользователи анализа	Задачи анализа
Залогодатели (инвесторы)	Оценка окупаемости и доходности инвестиций, инвестиционной привлекательности объекта недвижимости, эффективности привлечения заемных средств
Эмитенты ипотечных ценных бумаг	Оценка эффективности привлечения заемных средств на основе ценных бумаг
Залогодержатели (кредиторы)	Оценка кредитоспособности инвестора и прибыльности ипотечных кредитов, оценка достаточности поступлений инвестора для погашения основного долга и процентов по кредиту целью определения условий кредитования под залог ипотеки
Держатели ипотечных ценных бумаг	Оценка кредитного рейтинга ипотечных ценных бумаг, их привлекательности, доходности и рискованности с целью минимизации рисков и формирования портфеля ценных бумаг
Страховые организации	Оценка риска неплатежеспособности субъекта кредитования, доходности ипотечных операций с целью определения суммы страхового платежа
Фондовые биржи	Оценка рискованности и доходности операций с ипотечными ценными бумагами с целью повышения прибыльности и стабильности рынка
Посреднические организации	Оценка доходов и расходов по ипотечным операциям, их прибыльность

Примечание: собственная разработка [223]

Проведенное исследование задач пользователей анализа эффективности ипотечных операций, позволяет автору сделать следующий вывод: несмотря на общую цель анализа, имеется ряд различных задач его проведения, которые обусловлены различными интересами участников ипотечных операций, что, в свою очередь предопределяет различия в направлениях и методике анализа эффективности ипотечных операций.

Представляется целесообразным провести классификацию анализа эффективности ипотечных операций по следующим признакам: по рынку ипотечного кредитования; по предмету ипотеки и объекта недвижимости; по видам ипотечных ценных бумаг; времени и периодичности проведения [224].

Представим анализ эффективности ипотечных операций по классификационным признакам (таблица 3.21):

Таблица 3.21 – Классификация анализа эффективности ипотечных операций

Признаки	Виды анализа	Содержание видов анализа	Значение классификации
1	2	3	4
1. рынок ипотечного кредитования	1. анализ ипотечных операций, их эффективности на первичном рынке;	1. данный анализ включает в себя оценку эффективности инвестиций для залогодателя и риска, доходности ипотечного кредитования для залогодержателя	помогает выявить особенности анализа; выделить более конкретные направления для дальнейшего развития методик анализа
	2. анализ ипотечных операций, их эффективность на вторичном рынке	2. данный вид анализа включает в себя оценку надежности, доходности ипотечных ценных бумаг	
2. предмет ипотеки и объекты недвижимости	1. анализ эффективности ипотечных операций, связанных с природными объектами недвижимости	1. оценка эффективного вложения в земельные участки, лес, многолетние насаждения, обособленные водные объекты и участки недр, оценку риска и доходности операций, обеспеченных ипотекой естественными природными объектами	позволяет принять во внимание каждый объект недвижимости при оценке их стоимости, привлекательности, более точно оценить риски, доходность
	2. анализ эффективности ипотечных операций, связанных с искусственными объектами недвижимости	2. содержит оценку эффективности инвестиций в недвижимое имущество, оценку риска и доходности кредитных операций, обеспеченных ипотекой искусственными объектами недвижимости	

Окончание таблицы 3.21

1	2	3	4
3. предмет ипотеки на вторичном рынке	1. анализ эффективности операций с ипотечными закладными	1. содержит оценку риска и прибыльности ипотечных операций с закладными	дает возможность принять во внимание особенности обращения каждой ипотечной ценной бумаги, риски по ним и доходность
	2. анализ эффективности операций с ипотечными облигациями	2. содержит оценку риска и прибыльности операций с ипотечными облигациями	
4. время проведения	1. ретроспективный	1. проводится после совершения операций с ипотечными активами и направлен на оценку фактически сложившейся эффективности ипотечных операций	обладает ключевым значением на стадии принятия управленческого решения ипотечным операциям
	2. перспективный	2. проводится до начала совершения ипотечных операций	
5. периодичность проведения	1. текущий	1. проводится за короткие промежутки времени и направлен на регулирование эффективности ипотечных операций	позволяет раскрыть особенности анализа, с целью текущего итогового контроля регулирования операций
	2. итоговый	2. проводится за более длительные промежутки времени и направлен на оценку эффективности ипотечных операций за отчетный год	

Примечание: собственная разработка [222-224]

Проведенное в таблице 3.21 исследование позволяет сформулировать следующие задачи анализа эффективности ипотечных операций (рисунок 3.2):

- оценка эффективности инвестиций, привлекаемых по ипотечному кредиту
- оценка доходности операций по ипотечному кредитованию;
- оценка привлекательности ипотечных операций;
- оценка стабильности и доходности фондового рынка по операциям с ипотечными ценными бумагами

Рисунок 3.2 – Задачи анализа эффективности ипотечных операций

Примечание: собственная разработка

Важное значение при проведении анализа эффективности ипотечных операций имеет его информационное обеспечение. Информационное обеспечение для анализа эффективности ипотечных операций следует представить в виде рисунка (рисунок 3.3):

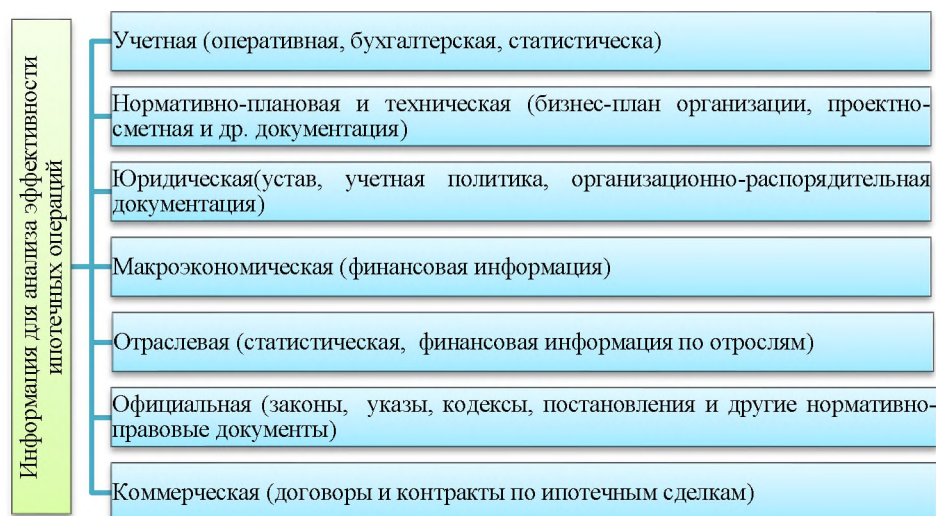


Рисунок 3.3 - Информационное обеспечение для анализа эффективности ипотечных операций

Примечание: собственная разработка

Одним из этапов аналитического исследования является методическое обеспечение анализа эффективности ипотечных операций. Авторы считают, что необходимо рассмотреть методы анализа, которые могут быть использованы для оценки эффективности ипотечных операций.

В белорусской практике ипотечные операции для залогодателя, как правило, связаны с привлечением кредита под залог ипотеки, при этом зачастую финансируются не только инвестиционные проекты, но и текущая деятельность, поэтому для оценки эффективности ипотечных операций могут быть использованы методы оценки эффективности инвестиционных проектов и методы оценки эффективности привлечения заемных средств (таблица 3.22):

Таблица 3.22 – Основные показатели оценки эффективности ипотечных операций у залогодателя при реализации инвестиционных проектов

Методы	Показатели эффективности	Формула (схема) расчета	Характеристика показателей эффективности
1	2	3	4
Методы, основанные на дисконтированных оценках	Чистая текущая стоимость (NPV)	$\sum_{i=1}^n \frac{P_i}{(1+r)^{i-m}} - \sum_{t=1}^m \frac{IC_t}{(1+r)^t} \quad (3.8)$ <p>где: P_i – доход в i-ом периоде; IC_t - инвестиционные расходы в t-ом периоде; r – ставка дисконтирования; t – продолжительность периода инвестиций;</p>	<p>Характеризует в денежном выражении эффект от реализации инвестиционного проекта.</p> <p>При $NPV > 0$ – проект считается эффективным; при $NPV = 0$ – проект не убыточен, но и не прибылен, нулевая прибыль;</p>

Продолжение таблицы 3.22

1	2	3	4
Методы, основанные на дисконтированных оценках	Чистая текущая стоимость (NPV)	n – продолжительность периода отдачи инвестиций; m – продолжительность периода инвестиций	при NPV < 0 – проект убыточен, он не окупается и не приносит прибыль
	Внутренняя норма рентабельности (IRR)	Определяется ставка дисконтирования, при которой значение чистой текущей стоимости равно нулю (NPV = 0)	Характеризует в процентах рентабельность инвестиционного проекта, путем сравнения со ставкой дисконтирования позволяет определить прибыльность и привлекательность инвестиционного проекта. При IRR > r проект считается эффективным; при IRR = r проект не убыточен, но и не прибылен, он окупается с нулевой прибылью; при IRR < r проект не окупается.
	Индекс рентабельности (PI)	$\sum_{i=1}^n \frac{P_i}{(1+r)^{i+m}} / \sum_{t=1}^m \frac{IC_t}{(1+r)^t} \quad (3.9)$ <p>где: P_i – доход в i-ом периоде; IC_t - инвестиционные расходы в t-ом периоде; r – ставка дисконтирования; t – продолжительность периода инвестиций; n – продолжительность периода отдачи инвестиций; m – продолжительность периода инвестиций</p>	Характеризует в относительном выражении рентабельность инвестиционного проекта. При PI > 0 – проект считается эффективным; при PI = 0 – проект не убыточен, но и не прибылен, нулевая прибыль; при PI < 0 – проект убыточен, он не окупается и не приносит прибыль
	Дисконтный срок окупаемости (DPB)	Рассчитывается как отношение дисконтированной стоимости инвестиций к среднегодовому доходу	Отражает период времени, в течении которого полностью будут возмещены инвестиционные расходы, показывает временную точку с которой инвестиционный проект начинает иметь доходность.

Окончание таблицы 3.22

1	2	3	4
Методы, основанные на дисконтированных оценках	Дисконтный срок окупаемости (DPB)		Чтобы считать проект привлекательным, дисконтный срок окупаемости должен быть меньше периода инвестиций и срока кредитования
Методы, основанные на учетных оценках	Коэффициент эффективности инвестиций (ARR)	$\frac{PN}{1/2(IC-RV)} \quad (3.10)$ <p>где: PN – среднегодовой доход; IC – инвестиционные расходы; KM – остаточная стоимость объекта инвестиций</p>	Характеризует в относительном выражении рентабельности инвестиционного проекта При $ARR > 0$ – проект характеризуется доходностью при $ARR = 0$ – проект имеет нулевую прибыль (а поскольку данный показатель не учитывает фактор времени, то его реализация сомнительна) при $ARR < 0$ – проект убыточен и не может быть принят к реализации.
	Срок окупаемости (PB)	Рассчитывается как отношение стоимости инвестиций к среднегодовому доходу	Отражает период времени, в течении которого полностью будут возмещены инвестиционные расходы. В отличие от дисконтного срока окупаемости не учитывает фактор времени, поэтому сравнение учетного срока окупаемости с периодом инвестиций и сроком кредитования не всегда позволяет получить точную оценку

Примечание: собственная разработка на основании изученной литературы [222-224]

Ретроспективный анализ эффективности ипотечных операций для кредитора (залогодержателя) основан на расчете и интерпретации следующих показателей:

- Рентабельности кредитных операций;
- Доходности кредитных операций с использованием ипотеки;
- Удельного веса доходов от предоставления ипотечных кредитов в общей сумме доходов.

Показатели оценки эффективности ипотечных кредитных операций у залогодержателя представлены в таблице 3.23.

Таблица 3.23 – Основные показатели оценки эффективности ипотечных кредитных операций залогодержателя

Показатель	Алгоритм расчета	Характеристика показателя
Рентабельность ипотечных кредитных операций	Отношение доходов по ипотечным кредитным операциям к затратам, связанные с привлечением ресурсов	Рост этого показателя свидетельствует о правильности примененной кредитором политики установления процентов ставок на ипотечные кредиты и вклады. Показывает, сколько рублей доходов приходится на каждый рубль затрат связанных с привлечением ресурсов.
Доходность ипотечных кредитных операций в расчете на один рубль актива	Отношение доходов по ипотечным кредитным операциям к среднегодовой сумме активов	Характеризует уровень рентабельности ипотечных кредитных операций используется для сравнительного анализа доходности различных операций кредитора
Доходность кредитных операций	Отношение доходов по ипотечным кредитам к среднегодовой сумме вложений по ипотечным кредитам	Характеризует рентабельность ипотечных кредитных операций и показывает, сколько рублей дохода приходится на рубль вложений в ипотечные кредиты
Доля доходов от предоставления ипотечных кредитов в общей сумме доходов	Рассчитывается делением дохода от предоставления ипотечных кредитов на общую сумму доходов кредитора	Показывает удельный вес доходов полученных банком от предоставления ипотечных кредитов по сравнению с доходами от других операций.

Примечание: собственная разработка на основании [222]

Разработанная методика анализа эффективности оптимизации рисков ипотечных активов, позволит определять и прогнозировать оптимальную структуру портфеля ипотечных активов, привлечения инвестиций, а также обеспечения покрытия ипотечных активов. Информация для анализа ипотечных операций находится в разработанных автором первичных документов учета.

4 РАЗВИТИЕ МЕТОДИК КОНТРОЛЯ И РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

4.1 Оценка эффективности использования государственного финансирования при проведении контроля эффективности

В соответствии с рекомендациями международных стандартов высших контролирующих органов проведение контроля (аудита) эффективности использования целевых государственных средств включает три основных этапа: планирование, осуществление сбора информации и проведение контроля (аудита), подготовка отчета о результатах проверки. На этапе планирования значимой процедурой является формирование системы показателей эффективности использования целевых государственных средств, оценка которых позволит проверяющему охарактеризовать всецело количественную и качественную стороны данного процесса.

Исследование опыта формирования систем показателей для проведения контроля (аудита) эффективности в странах ближнего и дальнего зарубежья показало наличие разносторонних подходов, которые в первую очередь определяются содержанием категории «эффективность» и объектом контроля (аудита). В этой связи предлагается проанализировать сущность данной категории, ссылаясь на методические рекомендации, нормативно-законодательные акты в области управления и контроля (аудита) эффективности использования государственных финансов за рубежом, в Республике Беларусь, а также рассмотреть подходы к толкованию данной дефиниции в специальной научной литературе.

Согласно международным стандартам ISSAI 300 «Основопологающие принципы аудита эффективности в государственном секторе» категория «эффективность» использования бюджетных средств включает три основных элемента: *экономичность, продуктивность и результативность*. Определение экономичности осуществляется посредством оценки приобретения исходных ресурсов, определение продуктивности – посредством соотнесения затрат ресурсов и полученного результата, результативности – посредством оценки достигнутого результата и социально-экономического эффекта [225].

В соответствии со стандартом СГА 104 «Аудит эффективности» Российской Федерации «эффективность» характеризуется экономностью и результативностью. Экономность определяется достижением заданных результатов с использованием наименьшего объема федеральных и иных ресурсов. Результативность – наилучших результатов с использованием определенного объема федеральных и иных ресурсов. [226, ст.1.2]

В Методических рекомендациях КГК Республики Беларусь исследуемая категория включает следующие элементы оценки: «Экономичность выражает наилучшее соотношение между ресурсами и результатами их использования, продуктивность характеризует рациональность использования ресурсов, а результативность показывает степень достижения намеченных целей или решения поставленных задач» [227].

Бюджетный Кодекс Республики Беларусь не выделяет элементы «эффективности», но характеризует данную категорию, как «необходимость достижения заданных целей с использованием минимального объема бюджетных средств или достижения максимального результата с использованием определенного бюджетом объема средств» [228, ст.8]. Аналогичный подход к толкованию «эффективности» закреплен в бюджетном Кодексе Российской Федерации [229].

Как видим, категория «эффективность» включает различные элементы оценки: экономность, экономичность, результативность, рациональность, продуктивность, суть и содержание которых рознятся в представленных источниках. Так, в международных стандартах высших контролирующих органов под «экономичностью» понимается экономный расход средств при закупках, в то время как в методических рекомендациях КГК Республики Беларусь данный элемент отражает наилучшее соотношение между ресурсами и полученными результатами. В международных стандартах такое соотношение характеризует элемент «продуктивность».

Рассмотрим подходы к пониманию сущности «эффективность» в научных трудах. Федченко Е.А. различает три основных элемента экономической эффективности: как отношение затрат к полученным результатам, выражающее экономичность использования средств (экономичность); как отношение результата к целям (результативность); как отношение целей реальным потребностям, проблемам (целесообразность) [230]. Автор дополняет исследуемую категорию элементом «целесообразность», отмечая, что использование бюджетных средств может быть нецелесообразным, но эффективным, когда средства использованы не по назначению, но эффективно.

Симонова Л.А. и Баранова И.В. в своих трудах выделяют экономическую (ресурсную) и социальную эффективность [231, с.10], [232, с.50]. При этом экономическая эффективность деятельности представляет собой соотношение экономического эффекта, полученного в результате деятельности организации к затратам, то есть результативностью экономической деятельности, которая традиционно оценивается рентабельностью, фондоотдачей, выработкой и другими показателями. Социальная эффективность деятельности организаций проявляется в повышении качества и уровня жизни населения в их общественной значимости, общественной полезности [231].

Аналогичный подход к раскрытию категории «эффективность» наблюдается в трудах С. Б. Ефимова и С. Н. Рябухина, которые рассматривают не только экономическую эффективность, но и общественную. С. Б. Ефимова утверждает, что эффективностью признается соотношение затраченных ресурсов и достигнутого общественного эффекта [233], [234] С. Н. Рябухин считает, что эффективность расходования государственных ресурсов достигается путем повышения «чистой отдачи». Под «чистой отдачей» автор представляет разность между общественными выгодами и общественными издержками [234].

Т. Сильвестрова, Т.К. Гомонова определяют эффективность бюджетных расходов как «...достижение поставленных целей и задач в рамках реализации государственных программ путем соотношения полученного результата и произведенных затрат» [235].

Таким образом, в отечественной и международной практике, в специальной литературе состав элементов «эффективности» и их толкования рознятся. В научных трудах ученые выделяют «эффективность» экономическую и социальную (общественную). Авторы определяют необходимость в установлении связи не только между расходами ресурсов и достигнутыми результатами получателя государственных средств, но и связь между понесенными расходами и социальным (общественным) эффектом. Такой подход основан на достижении общественной полезности по принципу Паретто эффективности. Другой подход свидетельствует о том, что «эффективность» определяется степенью достигнутых целей и задач. Обоснованием тому является внедрение и развитие, как в отечественной практике, так и в международной программно-целевого бюджетирования, при котором бюджетные средства расходуются в рамках разработанных программ, имеющие четкие целевые ориентиры. Третий подход преимущественно рассматривается в

законодательной документации Республики Беларусь и Российской Федерации, суть которого наблюдается в достижении наилучшего соотношения достигнутого результата с произведенными затратами.

Изученный опыт Российской Федерации, Республики Беларусь и стран ближнего зарубежья, а также исследование научной литературы свидетельствует о том, что на сегодняшний день не существует единых общепринятых элементов эффективности и, соответственно самих показателей эффективности. Не прописаны показатели в международных стандартах высших контролирующих органов ИНТОСАЙ (Международная организация высших органов аудита). Причиной тому является разносторонний вклад в понимание сущности исследуемой категории, которая опосредована различными этапами развития систем управления государственными финансами, в том числе систем внутреннего государственного финансового контроля, а также внешнего государственного контроля/аудита, его правового поля и других определяющих факторов. Сущность категории «эффективность» определяется так же объектом (*что контролируется?*) и субъектом контроля (*кто контролируется?*). Так, в развитых странах государственный аудит и аудит эффективности высших контролирующих органов направлен преимущественно на контроль эффективности распределения и расходования государственных средств представителями властей и распределителями государственного бюджета, в то время как в развивающихся странах (в том числе и в Республике Беларусь) производится оценка эффективности использования государственных средств их конечными получателями. Существует в международной и отечественной практике оценка эффективности реализации государственных программ, что своего рода является индикатором эффективного/неэффективного распределения и освоения бюджетных средств. Однако, на наш взгляд, эффективно реализованная программа не всегда свидетельствует, в том числе, об эффективном использовании государственных средств. На текущий момент в Республике Беларусь законодатель не дает четких методических рекомендаций в части установления эффективности реализации государственной программы. Алгоритм оценки эффективности реализации программы, который должен учитывать степень достижения цели программы разрабатывают Заказчики государственных программ самостоятельно.

В связи с тем, что в международных стандартах высших контролирующих органов, в специальной научной литературе категория «эффективность» преимущественно характеризуется как достижение поставленных целей и/или зависимостью полученного результата от вложенных средств в мероприятие (проект) общественной значимости, представляется целесообразным рассмотреть по двум обозначенным направлениям состав и содержание элементов «эффективности», что в дальнейшем позволит сформировать систему показателей для оценки эффективности использования государственных финансов их конечными получателями.

Далее рассмотрим процессы реализации мероприятия общественной значимости в рамках поставленных целей и задач государством (распределителями государственных финансов). Так как любое мероприятие (проект) общественной значимости, реализуемое субъектом хозяйствования, ориентировано на достижение определенных результатов, предлагается выделить основные этапы мероприятия и определить для каждого из них запланированные результаты. Итак, мероприятие (проект, программу) условно можно разделить на следующие три этапа: 1) *приобретение ресурсов (вложение бюджетных средств в материально-техническую базу, трудовые ресурсы);* 2) *получение продукта(результата) от вложенных средств;* 3) *достижение общественного*

эффекта(результата) от вложенных средств.

В результате реализации мероприятия (проекта) второму и третьему этапу свойственно получение «*промежуточных*» и «*конечных*» результатов или продуктов. Показатели «*промежуточных*» результатов соотносятся со вторым этапом «*Получение продукта (результата) от вложенных средств*», показатели «*конечного*» результата- с третьим этапом «*Достижение общественного эффекта (результата) от вложенных средств*».

«*Конечный*» результат- цель мероприятия (проекта) общественной значимости. «*Конечный*» результат зачастую планируется инициатором мероприятия (проекта), а не получателем целевого финансирования, на которого возлагается обязательство по реализации проекта. Содержание «*конечных*» результатов зависит от поставленных стратегических целей и задач государством (обществом), которые находят свое отражение в государственных программах и подпрограммах, в проектах общественной значимости. «*Конечный*» результат, впрочем, как и «*промежуточный*», может быть продуктом, услугой, выполненной работой- количественным валовым показателем, имеющий определенную стоимость. «*Конечный*» результат, может описываться макроэкономическим (общественным) эффектом, ожидаемый обществом от реализации государственного мероприятия. Так, общественный эффект покажет, как «*промежуточные*» результаты - результаты деятельности субъекта хозяйствования (реализующего мероприятие) позволили достичь стратегических задач развития потребностей общества, какой-либо части населения или определенной группы людей, то есть тех, в чьих интересах были использованы бюджетные средства, иные государственные финансы. Например, государственные финансы направлены на возведение мусороперерабатывающего завода, соответственно, в результате реализации мероприятия общественным эффектом станет улучшение экологической и санитарной обстановки региона после введения в эксплуатацию завода. «*Конечный*» результат (улучшение экологической обстановки) обеспечивается достижением «*промежуточного*» результата – максимальным вовлечением отходов в переработку, в повторное использование и получение из них сырья, продукта или энергии. Общественный эффект от реализации мероприятия (проекта) не всегда может быть оценен в стоимостном выражении. Более того, для его оценки качественной и/или стоимостной стороны может потребоваться продолжительное время.

Наличие информации у проверяющего о плановых и фактических показателях «*промежуточного*» и «*конечного*» результатов (продуктов) позволяет установить степень достижения «*промежуточных*» и «*конечных*» целей мероприятия (проекта, программы). Возможность определения достижения запланированных целей (результатов) мероприятия характеризуется элементом «*результативности*», показатели которого могут быть определены в абсолютном и в относительном выражениях, отражая соотношение фактического результата (промежуточного, конечного) с поставленными целями (с плановыми целевыми показателями результатов). Таким образом, элемент эффективности- «*результативность*» позволяет оценить фактические абсолютные отклонения от заданной цели или степень достигнутого результата (относительный показатель) на втором и третьем этапах реализации мероприятия.

Так как проведенный анализ дефиниции «*эффективность*» показал, что эффективность деятельности субъекта хозяйствования можно представить зависимостью достигнутого продукта (результата) с суммарными затратами ресурсов для достижения полученного продукта (результата), то основу экономической эффективности определяет соотношение «*затраты –продукт (результат)*». Оценка экономической эффективности

направлена на получение информации о соотношениях полученных результатов(продуктов) к вложенным средствам или наоборот, тем самым отражая «продуктивность» деятельности организации или полученного общественного эффекта. При этом понимается, что использование целевых средств будет экономически эффективным в том случае, когда затраты на единицу произведенной продукции (результата) или оказанной услуги будут равны или меньше запланированных показателей (нормативных). Увеличение выпуска продукции или поставленных услуг без соответствующего увеличения исходных ресурсов или получение того же объема продукции или услуг с меньшими затратами ресурсов свидетельствуют о росте экономической эффективности. Показатели «продуктивности» могут быть определены на втором и третьем этапах реализации проекта (2. «Получение продукта (результата) от вложенных средств» и 3. «Достижение общественного эффекта (результата) от вложенных средств»).

В теории и на практике эффективность деятельности организации определяется фондоотдачей, материалоотдачей, рентабельностью производства, оборота и другими показателями. В этой связи полагаем целесообразным проверяющим анализировать показатели экономической эффективности, которые способны охарактеризовать эффект деятельности не только с точки зрения получаемого продукта с каждой единицы совокупных затрат, но и с выручки/ прибыли от реализации «промежуточного» продукта. Так, экономическая рентабельность и оборачиваемость целевого финансирования (инвестированного капитала) позволит оценить эффект, получаемый общественно значимым предприятием от вложенных средств государством, на основании чего можно оценить финансово- хозяйственный потенциал предприятия, перспективы развития его деятельности и необходимость в привлечении дополнительных государственных инвестиций.

Оценка экономической эффективности характеризуется не только показателями продуктивности, экономической рентабельностью и оборачиваемостью целевого финансирования, но и экономией, определяемой на первом этапе мероприятия «Приобретение ресурсов (вложение бюджетных средств в материально-техническую базу, трудовые ресурсы)». Например, материальные ресурсы приобретаются надлежащего качества и количества по наименьшей стоимости. Осуществление закупок материально-технической базы за счет государственных средств должно протекать строго в рамках действующего законодательства без какого-либо расточительства. Экономия достигается в пределах расходов, установленных планом (нормативом), законодательством.

Итак, экономическую эффективность определяют:

- показатель первого этапа, устанавливающий экономию освоенных целевых средств;
- показатели второго этапа - продуктивности деятельности субъекта хозяйствования (получателя целевого финансирования), включающие рентабельность и оборачиваемость инвестированного капитала,
- показатель третьего этапа - показатель продуктивности общественного результата.

Таким образом, предлагается рассматривать категорию «эффективность» в разрезе следующих элементов: «результативность», «продуктивность» и «экономия». При этом:

- общественная (конечная) результативность отражает уровень достижения запланированных социально-общественных результатов соответствующего качества по итогам расходования целевых средств (отношение конечного результата к заданным целям);
- производственная (промежуточная) результативность отражает уровень достижения запланированных промежуточных результатов соответствующего качества по

итогам расходования целевых средств (отношение промежуточного результата к заданным целям);

- продуктивность деятельности субъекта (эффективность деятельности) отражает соотношение полученных результатов с объемом выделенных средств на любом этапе реализации мероприятия (отношение результата деятельности к вложенным инвестициям);

- общественная продуктивность отражает соотношение полученного общественного блага с объемом вложенных средств после реализации мероприятия (отношение эффекта к затратам, инвестициям);

- экономия - средства используются экономно, отсутствует расточительность, отклонение от нормативных стандартов, при этом расход объема ресурсов соответствует запланированным нормативам согласно смете мероприятия (проекта).

Категория «эффективность» должна охватывать, во-первых, экономию целевых средств и снижение предельных затрат на достижение результатов, во-вторых, выражать степень достижения поставленных целей и задач государством, с обязательным условием их взаимосвязи с общественным эффектом, отражающим соответствие целевых государственных расходов потребностям общества

Схематично представим подход к формированию системы показателей оценки эффективности использования целевых государственных средств, основанный на взаимосвязи этапов проекта (мероприятия), его «конечных» и «промежуточных» целей и вложенных средств (рисунок 4.1)

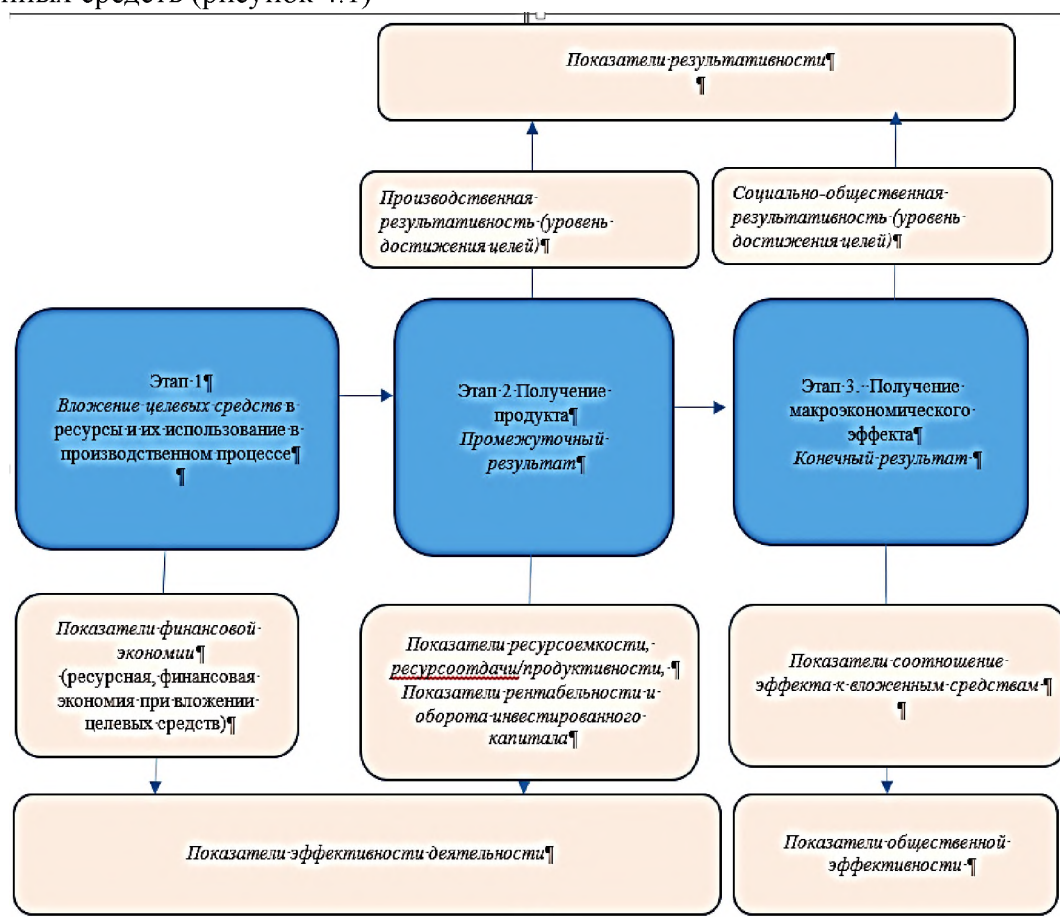


Рисунок 4.1–Соотношение показателей эффективности использования целевых средств с этапами реализации мероприятия (проекта)

Примечание: собственная разработка

Оценка эффективного использования целевого финансирования преимущественно

основывается на следующих методах анализа - индексный метод и метод сравнения. При сравнении используется «эталонное» тестирование, которое предполагает сравнение фактических результативных показателей с нормативными (целевыми), закрепленные проектом, программой/ подпрограммой. Сравнение может протекать с аналогичными показателями результатов других организаций, которые осуществляют идентичную хозяйственную деятельность/реализуют аналогичные государственные проекты и мероприятия с привлечением целевых государственных средств.

Система показателей оценки эффективности использования государственных финансов включает:

- помимо количественных качественные показатели. Качественные показатели могут характеризовать различные стороны промежуточного или конечного результата (например, качество атмосферного воздуха, или состояние грунтовых вод в результате ввода в эксплуатацию нового экологически-оборудованного полигона под захоронение отходов), их изменение (например, уровень обеспеченности социальными благами и т.д.);

- абсолютные и относительные показатели, характеризующие уровень достижения поставленных целей или запланированных результатов в натуральном и стоимостном выражении;

- относительные показатели, которые отражают «цену» промежуточной и конечной продуктивности в части затрат на единицу продукции или услуг/объем выпуска продукции на единицу вложенных средств;

- динамические показатели, которые характеризуют изменение указанных ранее количественных и относительных показателей во времени, т. е. темпы роста или прироста (рождаемости, реальной заработной платы и т.д.).

Итак, оценочный анализ эффективного использования целевого финансирования преимущественно включает индексный метод и метод сравнения.

Важно отметить, что качество проведения и получения результатов контроля напрямую зависят от выстроенной модели управления целевыми государственными средствами. Контроль, как функция в управлении объектом, является «обратной связью», устанавливая, в первую очередь, степень достижения поставленных целей. Соответственно, только четко спланированные целевые показатели промежуточных и конечных результатов мероприятий, алгоритм их определения/расчета, проработанное учетно-аналитическое обеспечение позволят максимально точно проверяющему оценить эффективность использования бюджетных и иных государственных целевых средств. Таким образом, наличие единого методического подхода формирования системы показателей результатов при подготовке проекта (мероприятия) и проведении контроля использования целевых финансовых средств является действенным инструментарием в управлении государственными финансовыми средствами.

Систематизация научных взглядов и международный опыт свидетельствуют, что эффективность использования целевых государственных средств оценивается во взаимосвязи показателей по элементам эффективности, в связи с чем итоговую оценку эффективности/неэффективности целесообразно определять через интегральный показатель, отражающий степень достижения целей государства по результатам освоения целевого финансирования, направленного на удовлетворение общественных потребностей. Данная область требует дополнительного исследования.

Таким образом, в целях формирования системы показателей оценки эффективности использования целевых государственных средств при планировании контроля необходимо:

1. Ознакомиться с проектом мероприятия общественной значимости, выделив три

основных этапа: 1) *приобретение ресурсов (вложение бюджетных средств в материально-техническую базу, трудовые ресурсы); 2) получение продукта от вложенных средств; 3) «Достижение общественного эффекта (результата) от вложенных средств»*). Соотнести целевые (плановые) показатели результатов проектной документации с соответствующими им этапами мероприятия.

2. Сформировать на каждом этапе группу показателей для оценки эффективности использования государственных средств в соответствии с целевыми показателями. При этом система показателей должна строиться на таких элементах «эффективности», как: экономия, продуктивность и результативность.

Первому этапу (*приобретение ресурсов (вложение целевых средств в материально-техническую базу, трудовые ресурсы)*) соответствуют плановые показатели приобретения и потребления ресурсов, определяемые, например, согласно проектно-сметной документации. Сравнительный анализ плановых показателей с фактическими позволит установить экономию и целевое использование вложенных средств

Второму этапу (*получение продукта от вложенных средств*) соответствуют показатели продуктивности деятельности проверяемого субъекта, отражающие стоимость результата на 1 рубль вложенных средств. Показателями результата деятельности организации являются: выпускаемый продукт, выручка и прибыль от реализации выпускаемого продукта. Фактические показатели могут оцениваться в динамике или сравниваться с плановыми значениями. На втором этапе необходима оценка результативности- определение уровня достигнутого «промежуточного» результата деятельности субъекта хозяйствования.

Третьему этапу (*достижение общественного эффекта от вложенных средств*) соответствуют показатели продуктивности общественного эффекта (*соотношение полученного «конечного» результата и вложенных средств*) и результативности (*определение уровня достигнутого «конечного» результата*).

Показатели продуктивности третьего этапа отражают стоимость результата/эффекта (при возможности установления) на 1 рубль вложенных средств. Фактические показатели могут оцениваться в динамике или сравниваться с плановыми значениями. Результативность устанавливается путем определения уровня достигнутого результата/эффекта.

4.2 Риски операций секьюритизации в системе внутреннего контроля организации

В настоящее время секьюритизация является важнейшей финансовой инновацией на финансовых рынках. Однако данные сделки обязательно влекут за собой риски. В свою очередь, результативность деятельности экономического субъектов обусловлена уровнем организованного контроля, поскольку его цель состоит не только в обнаружении нарушений и недостатков, но и предотвращении их появления. Актуальность темы исследования рисков операций секьюритизации с точки зрения внутреннего контроля обусловлена тем, что риски оказывают непосредственное влияние на финансовый результат операции, на полноту и точность отражения результатов секьюритизации в системе бухгалтерского учета. В связи с этим, при организации бухгалтерского учета операций секьюритизации не всегда можно воспользоваться имеющимися классификациями рисков, так как они не универсальны и не учитывают специфику операций. Поэтому разработка классификации рисков секьюритизации в системе внутреннего контроля организации имеет особую актуальность и практическую значимость.

Достоверный учет операций секьюритизации требует специальных знаний и опыта, в том числе восприятия «... особенностей и рисков отрасли, в которой работает клиент» [236].

В экономической среде активно ведётся дискуссия вокруг понятия «риск». Он определяется как опасность, как волатильность (изменчивость) или как неопределенность. Существует позиция, согласно которой риск — это самостоятельная категория. По определению Дональдсона риск, в общем, является вероятным убытком. Доунс и Гудман детализируют это понятие, добавляя категорию измеримости, и определяют риск как измеримые вероятные реальный ущерб и/или упущенную выгоду.

Целью данного исследования является изучение рисков, присущих операциям секьюритизации и разработка их классификации для целей системы внутреннего контроля организации, благодаря которой будет возможно минимизировать их, что предоставит возможность избежать искажений в бухгалтерском учете и отчетности при отражении операций секьюритизации.

Сложность сделки секьюритизации, а также недостаточная разработанность нормативных правовых документов обуславливают потребность мобилизации значительного числа партнеров. Практически присутствие делегатов участников сделки желательно для уменьшения рисков, о которых пойдет речь ниже.

Характерной особенностью секьюритизации является ее связь со способом управления рисками. Операционные риски присутствуют в течение всего периода сделки секьюритизации. Подобные риски характеризуются недостаточностью опыта сопровождения сделок и текущей фазой рационализации бизнес-процессов и отладки информационных систем.

Как, мы уже отмечали, на данный момент унитарного понятия риска не сформировано. К примеру, М. Г. Штерн и Е. С. Стоянова обозначают риск как «вероятность потерь или неполучения дохода по сравнению с прогнозируемым вариантом». Л. Н. Тепман считает, что риск-это «угроза, риск ущерба». Более подробное определение выдвинул В. В. Ковалев, который считает, что риск-это «...уровень финансовых потерь, выраженный:

- возможность не достижения цели;
- в неопределенности прогнозируемого результата;
- в субъективности оценки прогнозируемого результата» [237].

На наш взгляд, самое полное определение дает Р. Коппс, который представляет риск как «возможность потерь вследствие наступления определенного события» [238].

Итак, по результатам проведенного исследования мы считаем, что можно определить риски, операций секьюритизации как событие с большой долей вероятности наступления, которое может воздействовать на достижение конечного итога, в том числе на финансовый результат сделки. Оригинальность данного определения заключается в том, что в нем учтена необходимость различия риска и потерь, которые являются произошедшим событием и могут быть рассчитаны, тогда как риск — это вероятность, которую можно оценить лишь предположительно. Иными словами, риск — это возможность потерь.

В целях успешного управления уровнем риска, требуются навыки безошибочно классифицировать риски. Наиболее распространенная группировка рисков секьюритизации была разработана Х. П. Бэрром, который заострил внимание на рисках покрытия, то есть рисках самого выделяемого актива, а также рисках секьюритизации, или рисках, обусловленных способом структурирования, который определяется юридической сложностью секьюритизации, использованием большого количества финансовых

инструментов и разнообразием участников. Изучим классификацию рисков секьюритизации по Х. П. Бэру.

Таблица 4.1 – Классификация рисков секьюритизации по Х. П. Бэру

Классификационный признак	Класс/ Группа
1. Риски покрытия	- Кредитный риск - Риск досрочного погашения; - Риск реинвестирования.
2. Правовые риски и риски регулирования	- Риск государственного вмешательства; - Риск непризнания сделки надзорным органом; - Риск документации – неполнота предоставляемой документации.
3. Риски структуры и потока платежей	- Операционный риск; - Риск мошенничества.

Примечание: источник [239]

Основным недостатком данной классификации, на наш взгляд, является отсутствие разделения рисков юридических и рисков финансовых. Последнее очень важно, так как юридические риски варьируются в зависимости от юрисдикции. С позиции бухгалтерского учета риски секьюритизацией, в основном классифицируются так, как это предусмотрено в (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Они представлены на рисунке 4.2.

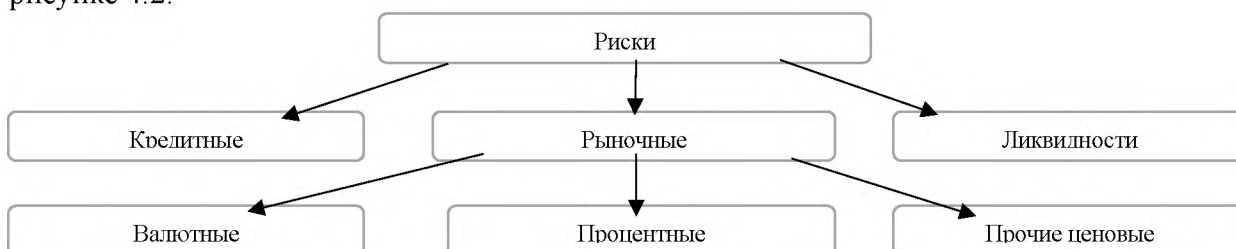


Рисунок 4.2. - Группировка рисков в соответствии с (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

Примечание: источник [239]

Исходя из своей сущности риск ликвидности, кредитный риск, рыночный риск и его составляющие описывают экономические причины появления нечётких диспозиций, которые в силах привести к искажению бухгалтерских данных.

Правовой риск является возможностью возникновения перемен в законодательстве, сужающих права и выгоды участников сделки. Операции секьюритизации, скорее всего, наиболее предрасположены правовому риску по сравнению с иными финансовыми инструментами, так как часто срок обращения ценных бумаг при секьюритизации составляет десять и более лет. Длительность обращения и сложность структуры сделки выводят правовые риски в основную группу рисков, угрожающих сделке.

Налоговые риски, частично являясь правовыми (связанными с пробелами в налоговом законодательстве), с точки зрения последствий наступления рисков событий оказывают влияние на финансовый результат. Неправильно вычисленные суммы налоговых отчислений могут повлечь за собой финансовые санкции, которые снизят экономический результат.

Учитывая важность юридических и налоговых рисков в учете секьюритизированных активов, предлагается усовершенствовать классификацию путём дополнения правовыми и

налоговыми рисками. Рассмотрим их на рисунке 4.3.

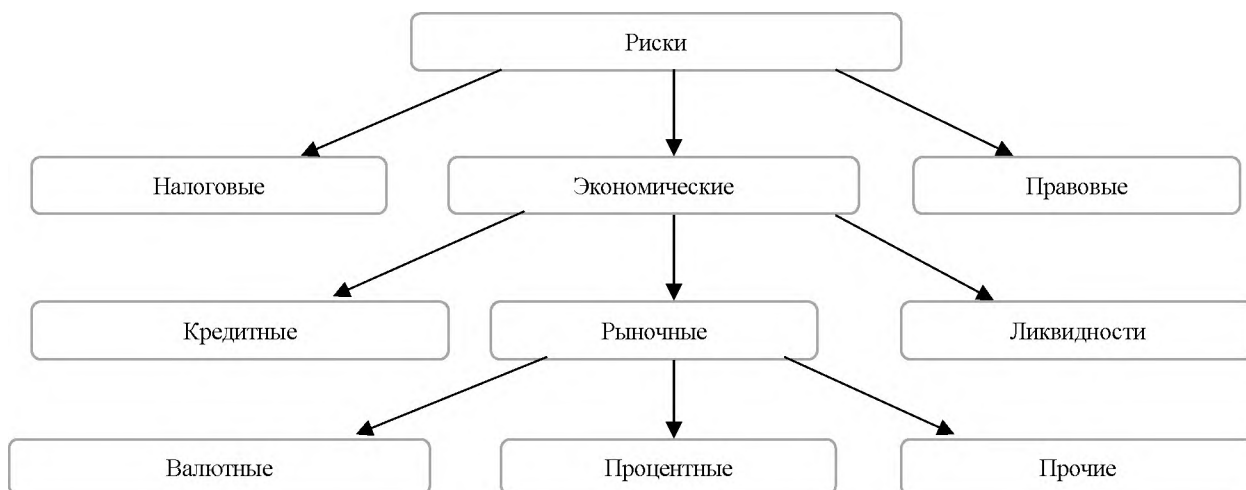


Рисунок 4.3. – Предлагаемый состав рисков в системе внутреннего контроля организации

Примечание: источник: [239]

Таким образом, предлагаемый состав позволит получить более точную оценку связанных с операциями секьюритизации рисков и, соответственно, разработать методы их минимизации.

Для правильного формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности или другой финансовой информации важно понимать, какие показатели могут быть искажены.

Искажения в учете и отчетности предприятия в отношении отображения операций секьюритизации могут оказаться сопряженными с рисками, вызванными следующими причинами, рассмотрим их на рисунке 4.4.

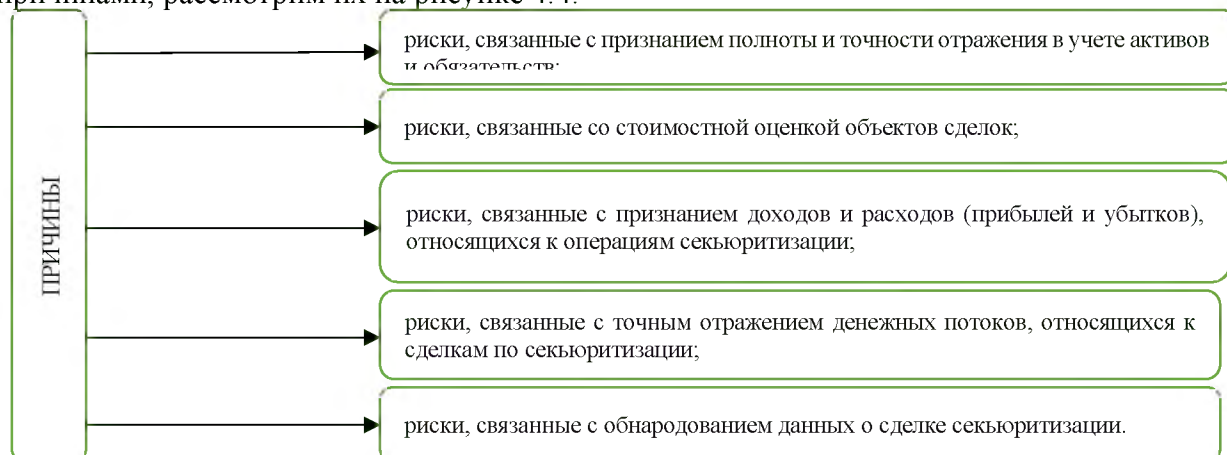


Рисунок 4.4. – Причины искажений в учете и отчетности предприятия

Примечание: источник: [236]

Чтобы понять, какие содержательные процедуры возможно проработать в будущем при ведении учета операций секьюритизации, разумно сформировать классификационную таблицу, в которой строки будут соответствовать видам рисков, столбцы - составу рисков, обусловленным их причинами. Пометки на пересечении строк и столбцов укажут необходимость разработки действий, направленных на предупреждение рисков, влияющих на потенциальные искажения.

Рассмотрим результат исследований в таблице 4.2.

Таблица 4.2 – Предлагаемая классификационная таблица видов рисков, присущих операциям секьюритизации.

Риски в ракурсе искажения информации	Риски с учётом причин их образования						
	Правовые	Налоговые	Кредитные	Ликвидности	Рыночные		
					Валютные	Процентные	Ценовые
1. риски, связанные с признанием полноты и точности отражения в учете активов и обязательств;							
2. риски, связанные со стоимостной оценкой объектов сделок;		✓					
3. риски, связанные с признанием доходов и расходов (прибылей и убытков), относящихся к операциям секьюритизации;			✓				✓
4. риски, связанные с точным отражением денежных потоков, относящихся к сделкам по секьюритизации;				✓		✓	
5. риски, связанные с обнаружением данных о сделке секьюритизации.							

Примечание: источник: [239]

Заполнение классификационной таблицы позволяет организации определить приоритетность разработки собственных процедур минимизации рисков при секьюритизации сделок, для дальнейшего отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Рассмотрим в таблице 4.3, как структурирование способствует обосновать метод минимизации различных видов рисков.

Новизна предлагаемой классификации рисков, присущих операциям секьюритизации заключается в детализации видов рисков по: искажению финансовой информации; причинам их возникновения.

Данная классификация будет способствовать оценке возможных искажений финансовой информации, которые влекут за собой риски, присущие операциям секьюритизации.

Таблица 4.3 – Предлагаемые виды рисков и способы их уменьшения в сделках секьюритизации

Виды рисков		Способы уменьшения	
1		2	
Правовые		Определяются и уменьшаются с помощью юридических консультантов	
Налоговые		Определяются и уменьшаются с помощью аудиторских консультантов	
Кредитные		Кредитное усиление, Жёсткие правила отбора кредитов, Требования к резервам банк, высокое качество обслуживающей компании	
Ликвидности		Риск уменьшается при помощи грамотной политики ценообразования.	
Рыночные	Валютный	В критериях отбора в качестве валюты устанавливается национальная валюта	
	Риск процентной ставки	риск общего изменения процентных ставок	Использование процентных свопов
		риск того, что изменение процентных ставок повлечет досрочное погашение заемщиками обязательств, права требования, по которым переданы в SPV	Рейтингование Надлежащая экспертиза сделки Субординация инвесторов Запрет на досрочное погашение Введение санкций за досрочное погашение
	Риск досрочного погашения / риск реинвестиций		Рейтингование Надлежащая экспертиза сделки Субординация инвесторов Запрет на досрочное погашение Введение санкций за досрочное погашение
	Риск задержки платежей		Провайдеры ликвидности Резервные фонды
Риски взаимозачета требований		Кредиты лицам, имеющим депозиты в банке, не попадают в портфель Создание специальных резервов	

Примечание: источник: [239]

Исходя из проведенного исследования, можно сделать вывод о том, что восприятие рисков вероятных неблагоприятных результатов обязательно на всех этапах внутреннего контроля организации. Осуществление развёрнутых, исследовательских мероприятий поможет наилучшим способом оценить риски и минимизировать их.

В условиях применения, в международной практике, риск-ориентированной секьюритизации, мы считаем важным организацию внутреннего контроля, которая основана на риск-ориентированном подходе.

Проведенное исследование рисков операции секьюритизации позволило предложить:

- определение экономической сущности рисков секьюритизации;
- установленный состав рисков, их виды и методы минимизации рисков по операциям секьюритизации;
- классификацию рисков секьюритизации в системе внутреннего контроля организации.

Практическая значимость осуществленной работы состоит в том, что данные предложения позволят повысить качество системы внутреннего контроля благодаря детализации видов рисков, влияющих на развитие неконкретных диспозиций, которые возможно послужат причиной искажений учётных данных и минимизировать их.

4.3 Аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик: взаимообусловленность и взаимосвязь

В зависимости от деятельности аудируемого лица экологические вопросы могут иметь существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важность профессионального суждения возрастает в связи с определенными трудностями признания и оценки последствий экологических вопросов в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности. В связи с этим информация, полученная в результате практики форензик, способна повлиять на решение комплексных задач по выявлению нарушений, которые приводят к отсутствию экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности. Также, благодаря данной информации, возможно предотвратить мошенничества и несоблюдение требований нормативных правовых актов в области экологических вопросов, содействовать в разбирательствах и спорах по возмещению причиненного ущерба, оценить риски и установить колебания показателей, свидетельствующие о подверженности искажений в результате недобросовестных действий аудируемого лица в процессе осуществления природопользования и природоохранной деятельности. Таким образом, проблема формирования экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности является актуальной, а информация, получаемая в результате осуществления форензик востребована практикой в установлении и подтверждении ее достоверности.

Согласно Правилам аудиторской деятельности «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и /или финансовой отчетности» в Республике Беларусь под экологическими вопросами понимаются [240]:

- действия по предотвращению, уменьшению или устранению вреда, причиняемого окружающей среде, консервации восполнимых или невозполнимых природных ресурсов, предусмотренные экологическим законодательством или договором, а также осуществляемые аудируемым лицом на добровольной основе;
- последствия нарушений экологического законодательства;

- последствия вреда, причиненного окружающей среде, жизни, здоровью и имуществу граждан и юридических лиц в результате воздействия на окружающую среду;
- последствия вреда, нанесенного окружающей среде предыдущим владельцем (пользователем, собственником) имущества.

Следует отметить, что аудиторская организация планирует проведение аудита экологических вопросов только после установления их важности для аудируемого лица и как следствие, возможного риска искажения бухгалтерской отчетности. Если экологические вопросы являются важными для аудируемого лица, аудиторской организацией необходимо планировать аудит с учетом характера, сроков и объема специальных аудиторских процедур, обеспечивающих получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская и (или) финансовая отчетность не содержит существенных искажений в части экологических вопросов.

Однако аудируемое лицо может быть подверженным риску искажения данных бухгалтерской отчетности, если в своей деятельности активно осуществляет природопользование и природоохранную деятельность. Примерами риска при проведении аудита экологических вопросов являются [240]:

- риск появления в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица ошибок в связи с дополнительными затратами при соблюдении им требований экологического законодательства;
- риск появления в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица ошибок в связи с несоблюдением им экологического законодательства;
- риск появления дополнительных затрат в связи с возможным влиянием конкретных экологических требований потребителей продукции (работ, услуг) к аудируемому лицу;
- риск появления дополнительных затрат в связи с возможной реакцией заказчиков продукции (работ, услуг) на действия аудируемого лица в экологической сфере; другие.

С целью снижения риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности по экологическим аспектам деятельности аудиторская организация определяет характер, сроки проведения, объем процедур проверки по существу. Она должна получить аудиторские доказательства, подтверждающие утверждения по экологическим вопросам, из внутренних и из внешних источников информации.

Однако возможные нарушения, которые приводят к отсутствию экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности, несоблюдение требований нормативных правовых актов в данной области, споры по возмещению причиненного ущерба, колебания показателей, свидетельствующие о подверженности искажениям в результате недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица могут существенно исказить бухгалтерскую (финансовую) отчетность по экологическим аспектам деятельности. По нашему мнению, информация, полученная в практике форензик, способна повлиять на решение комплексных задач по выявлению данных нарушений.

Важность информации форензик в своих исследованиях подчеркивают авторы Суйц В.П., Анушевский И.И. и отмечают, что «...субъект, занимающийся экономической деятельностью, неизбежно сталкивается с таким понятием, как мошенничество. Для обнаружения мошенничества и рисков его возникновения недостаточно прибегнуть к стандартным методам операционного аудита, поскольку мошенничество является продуманным процессом, который сопровождается специальными и изобретательными

мерами по его сокрытию» [241].

Например, компания KPMG – первая компания «Большой четверки», основавшая практику форензик в России и СНГ [242]. Компания «...помогает клиентам вести бизнес законно и этично, предотвращать, выявлять и расследовать мошеннические действия, коррупцию и другие нарушения» [242]. Также KPMG помогает клиентам в выявлении и расследовании следующих злоупотреблений: вывод денежных средств и активов; выплаты за фиктивные работы и услуги; использование сотрудниками средств в компании в личных целях; продажи через посредников или связанные стороны по заниженным ценам; нестандартны скидки и ценообразование; непрозрачные или несоразмерные бонусы менеджеров по продажам; операции с высоким риском коррупционных выплат; сделки с потенциально аффилированными сторонами, в том числе на нерыночных условиях; сомнительные или неблагоприятные условия в договорах с контрагентом; фиктивные операции и искусственное завышение цен; прямые хищения активов и другое [242].

Нами проведен обзор нормативных правовых актов Республики Беларусь и литературных источников. Результаты проведенного исследования свидетельствуют об отсутствии определения рассматриваемого понятия. С целью конкретизации вывода о взаимосвязи и взаимообусловленности понятия «форензик» с аудитом следует провести анализ мнений отдельных авторов. Для этого рассмотрим определения понятия «форензик» в специальных источниках литературы и представим их в таблице 4.4.

Таблица 4.4 – Подходы авторов к определению сущности понятия «форензик»

Автор/авторы	Определение	Примечание
1	2	3
Калинина И.Н., Мезина С.А., Воротникова А.М.	«Форензик – новая деятельность, возникновение которой связано с развитием судебно-бухгалтерской экспертизы» [243].	
Кеворкова Ж. А.	«Рассматривая содержание форензик как инструмента выявления нестандартных ситуаций в деятельности экономических субъектов, необходимо исходить из того, что он объединяет в себе аудит любых направлений, юридический и налоговый консалтинг, документальную ревизию, комплаенс-контроль, риск-менеджмент и др. По нашему мнению, форензик более всего сравним с финансовым аудитом» [244].	
Суйц В.П., Анушевский И.И.	«...форензик (forensic accounting), понимаемый как финансовое расследование» [241].	
Шкляева Н.А., Городилов М.А.	«...форензик представляет собой независимую деятельность по анализу, урегулированию спорных ситуаций со значительными экономическими рисками, разработке процедур, направленных на противодействие всем видам финансового мошенничества и на обнаружение не соответствующих нормативным актам	«На данном этапе развития форензик не имеет собственной системы регулирующих норм, поэтому в качестве нормативной базы в

Окончание таблицы 4.4

1	2	3
Шкляева Н.А., Городилов М.А.	действий сотрудников или организаций, инициированную собственниками компании или советом директоров. Форензик – это самостоятельная услуга, отличающаяся от других видов экспертно-аналитических и аудиторских услуг» [245].	России используются законодательство и иные акты в областях, смежных с форензик» [245].

Примечание: собственная разработка

Таким образом, проведенное исследование авторских позиций по вопросу сущности форензик позволяет сделать вывод о тесной его взаимосвязи с аудитом. Считаем, что аудит и форензик влияют друг на друга, что подтверждает их взаимообусловленность в целях, задачах и инструментарии осуществления (рисунок 4.5).

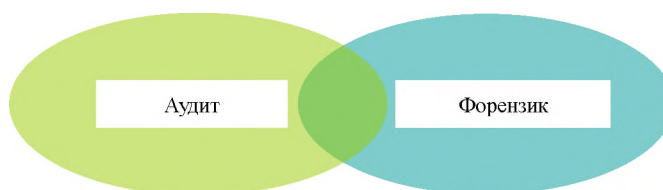


Рисунок 4.5 - Модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и форензик в Республике Беларусь

Примечание: собственная разработка

По результатам проведенного исследования можно сделать вывод о том, что, в соответствии с действующими правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь при планировании и выполнении аудиторских процедур, а также при оценке их результатов аудиторская организация должна учитывать, что несоблюдение аудируемым лицом экологического законодательства может оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Однако выявление случаев нарушения экологического законодательства не является целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а аудиторские процедуры не являются достаточными для выводов о соблюдении аудируемым лицом такого законодательства. Аудиторская организация на этапе планирования аудита должна получить общее представление о законах и нормативных актах по охране окружающей среды, нарушение которых может привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности и повлиять на деятельность аудируемого лица [246, с. 94]. Нарушение экологического законодательства может иметь значительные последствия для деятельности аудируемого лица. При этом уровень знаний аудитора должен быть достаточным для выявления, понятия событий, операций и методов практической работы, которые связаны с экологическими вопросами, и в этой связи оказывающими существенное влияние на формирование вывода о достоверности показателей бухгалтерской отчетности. Считаем, что установление степени риска по вынесению вердикта о достоверности информации

бухгалтерской (финансовой) отчетности может преобразовать аудиторские услуги в услуги форензик, что позволит выявить и проанализировать информацию, а также принять своевременные управленческие решения.

5 ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

5.1 Развитие подходов к составлению корпоративной социальной отчетности в части показателей социальной сферы промышленного предприятия на примере ОАО «Нафтан»

5.1.1 Понятие, виды, классификация корпоративной социальной отчетности, подходы к составлению

Социальная отчетность корпораций является важнейшей составляющей системы социальной ответственности бизнеса, обеспечивающей прозрачность, открытость и возможность сравнения усилий и результатов деятельности компаний в достижении целей устойчивого развития общества.

В научной литературе нет общепринятого определения понятия «корпоративная социальная отчетность». В различных исследованиях рассматриваются как тождественные такие категории, как «нефинансовая отчетность», «социально ответственная отчетность», «социальная отчетность», «социальная и экологическая отчетность».

По мнению Коноваловой Л.Н., Корсакова М.И., Якимец В.Н. «Корпоративный социальный отчет (КСО) - это публичный инструмент информирования акционеров, сотрудников, партнеров и всего общества о том, как и какими темпами, компания реализует заложенные в своей миссии или стратегических планах развития цели в отношении экономической устойчивости, социального благополучия и экологической стабильности» [247, с. 152]

Отчетность в области корпоративной социальной ответственности (КСО) – это отчетность, которая охватывает экономические, экологические и социальные аспекты деятельности компании и раскрывает информацию о ее нефинансовых инициативах и вкладе в устойчивое развитие окружающего мира. Субъекты нефинансовой отчетности – как коммерческие, так и некоммерческие организации, органы власти.

Цели социальной корпоративной отчетности (далее – КСО) - это заявление о следовании принципам устойчивого развития; привлечение новых инвестиций; лоббирование корпоративных интересов и улучшение взаимопонимания с местными сообществами и региональными властями.

Значение КСО заключается в представлении стейкхолдерам информации о социальных проектах, благотворительности, социальной ответственности компании, демонстрации эффективности проектов компании социальной направленности, их влиянии на социальную жизнь, экологию и экономику региона; усилении рыночных позиций компании, повышении стоимости компании за счет таких нематериальных активов, как репутация компании, характеризующую ее как открытую, социально ответственную, вступающую в диалог с заинтересованными сторонами; выводе акций компании на глобальные финансовые рынки; оптимизации управления корпоративной социальной ответственностью.

По признанию нескольких крупных компаний именно в процессе составления нефинансовой отчетности «компания не только постигает, осмысливает собственную политику КСО, но и осознает необходимость управлять КСО, иметь стратегию, планы, а главное – построить инфраструктуру управления социальной деятельностью компании» [248, с. 39–46].

В настоящее время лидерами нефинансовой отчетности выступают крупные организации. Однако представители среднего и мелкого бизнеса также постепенно начинают включаться в процесс ее составления и представления заинтересованным сторонам.

В Республике Беларусь вопрос о необходимости социальной отчетности бизнеса активно обсуждается в научных и деловых кругах, прессе. Некоторые из крупнейших белорусских компаний уже сегодня составляют социальные отчеты, но это, скорее, исключение из общего правила.

В настоящее время внедрение принципов, требований, соответствующих форм и их элементов, подходы и положения, согласно которым должна составляться такая отчетность, развиваются и изучаются, однако единого подхода не существует.

На сегодняшний день существует много видов отчетов об устойчивом развитии. На сайтах преимущественно крупных организаций можно встретить отчеты по социальной ответственности, одни из которых составлены, опираясь на стандарты отчетности в области устойчивого развития, другие описывают направления деятельности по повышению уровня социальной ответственности и проделанной работе.

В России, например, преимущественно выпускаются социальные и экологические отчеты. Они выходят отдельными изданиями, а также публикуются на сайте компании. Анализ отчетов, проведенный департаментом корпоративной социальной политики Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП), показывает, что в отчетах российских компаний большое внимание уделяется благотворительности и спонсорству, вопросам социальной и экологической политики, а также программам развития территорий.

Реже российские компании обращаются к темам “права человека”, “качество продукции” и “системы и структура управления корпоративной ответственностью”. На качественном уровне подробно описываются содержание реализуемых программ, основные политики и подходы к управлению ими, приводится подробная информация о благополучателях или возможностях, которые предоставляет компания своим работникам в рамках корпоративных социальных программ [249, с.54]

Разнообразие форм отчетов и отсутствие универсальности затрудняют понимание КСО не только для общественности, но и для самих субъектов хозяйствования. В то же время благодаря тому, что выпуск нефинансовых отчетов в Республике Беларусь является добровольной инициативой, компании могут самостоятельно определять, какие системы отчетности и показатели использовать.

Содержание нефинансового отчета отражает решение компании о том, каким вопросам следует уделить наибольшее внимание, исходя из целей и задач, которые ставит перед собой компания, приступая к подготовке отчета. Существенное влияние на решение о характере включаемой в отчет информации оказывают запросы и ожидания заинтересованных сторон, взаимодействие с которыми компания считает наиболее актуальным на данном этапе.

Важно иметь в виду, что отчет адресуется конкретным целевым аудиториям, каждая из которых должна найти в нем отражение своих интересов. Правильный учет этих интересов, адекватный отбор и раскрытие информации — важные элементы процесса подготовки отчета.

На международном уровне в основу составления КСО положена концепция тройного критерия «Triple Bottomline», TBL. Этот термин был введен американским экономистом и предпринимателем Джоном Элкингтоном в 1994 г. Концепция предусматривает

определение эффекта от вклада компании в развитие общества по трем направлениям: экономическому, социальному и экологическому. Любой бизнес, по Элкингтону, строится на «трех китах», а точнее «столпах устойчивого развития»: прибыли, людях и окружающей среде. Эти направления представлены в КСО как три самостоятельных раздела.

В исследованиях нефинансовых отчетов, которые проводятся в разных странах, эксперты обычно применяют следующие классификационные признаки [250]: по комплексности содержания, по методологии составления и по предполагаемому характеру использования.

С точки зрения методологии составления нефинансовые отчеты делятся на отчеты «в свободной форме» и «стандартизированные». Отчет «в свободной форме» создается компанией по собственной структуре, достоинство свободной формы — простота подготовки. Есть два вида подобных отчетов: буклеты (в основном это перечень тех или иных проектов компании) и солидные отчеты с собственной системой и показателями, разработанными компанией.

«Стандартизированные» отчеты составляются в соответствии с определенным руководством. В современной зарубежной практике социальные отчеты корпоративных структур создаются не по произвольным программам, а в соответствии с международными стандартами в виде принципов и правил, определяющих содержание отчета, его структуру, порядок сбора данных и их обработки, показателей раскрытия информации о социальной активности предприятий, которые носят рекомендательный характер.

На сегодняшний день существуют ряд стандартов, в соответствии с которыми оценивается уровень развития компаний в направлении корпоративной социальной ответственности. При этом руководство GRI является наиболее востребованным. Рассмотрим требования стандарта GRI подробнее [251].

Типовой перечень документов GRI включает в себя: рекомендации по отчетности устойчивого развития; отраслевые приложения, разъясняющие документы по отдельным вопросам; технические протоколы. В первую очередь данный документ предназначен для составления нефинансовой отчетности в области устойчивого развития: экономической, социальной и экологической сферах деятельности корпораций (триединый итог). Состав показателей корпоративной социальной отчетности согласно GRI представлен в таблице 5.1.

Таблица 5.1 - Состав показателей корпоративной социальной отчетности согласно требованиям GRI

Раздел	Содержание
1	2
Экономический	Должен включать не только финансовые показатели компании (отчет о прибылях и убытках, объемы инвестиций в интеллектуальный капитал), но и должен быть нацелен на демонстрацию ее вклада в развитие национальной экономики и на описание экономической стратегии развития. В этом разделе должны быть представлены внутренние и внешние социальные программы, результаты оценки удовлетворенности потребителей, сведения о качестве продукции.
Социальный	Должен сделать достоянием общественности вклад компании в охрану труда и здоровья персонала, описание социальных программ помощи населению, в которых приняла участие компания, доказательство соблюдения ею прав человека.

Окончание таблицы 5.1

1	2
	Основные показатели данного раздела описывают существующие на предприятии правила управления персоналом, корпоративный кодекс фирмы, отношения компании с населением.
Экологический	Представляется информация о защите окружающей среды, характеристика технологии поддержания экологического баланса, показатели потребления различных ресурсов (энергетических, водных и др.) и выбросов различных загрязняющих веществ.

Примечание: собственная разработка на основании изучения источника [251]

Стандарт GRI предусматривает ряд принципов, которые необходимо соблюдать при составлении корпоративной социальной отчетности:

- отчет должен отражать не только успехи корпорации. В документе должна идти также речь о том, какие существуют проблемы и какова реакция на их возникновение;
- показатели в отчете должны быть сопоставимы с другими годами, т.е. должна быть выявлена динамика изменений;
- информация должна быть представлена из надежных источников и подтверждена, а сами источники необходимо обнародовать, т.е. информация должна быть прозрачна;
- отчет должен быть своевременен и актуален;
- представленная в отчете информация должна быть написана доступным языком и понятна представителям всех заинтересованных сторон.

Стандарт позволяет отчитывающейся корпорации использовать приведенные в нем рекомендации поэтапно. Это дает возможность организации, начинающей вставать на путь освещения социальной ответственности, раскрывать информацию по одной или нескольким областям деятельности, а с появлением опыта распространять его в дальнейшем и на другие сферы компании.

Корпоративная социальная отчетность, согласно стандарту GRI, может представляться пользователям с периодичностью, отличающейся от периодичности представления финансовой отчетности и превышающей годичный интервал.

Как отмечалось ранее, единой формы корпоративного социального отчета не существует. Он может быть представлен в виде соответствующего тематического раздела годового корпоративного отчета либо в виде отдельного документа, описывающего деятельность компании в социальной и экологической сферах. В зависимости от преобладающих активностей компании могут представлять нефинансовую отчетность в нескольких форматах:

- экологические отчеты (отражающие только те активности, которые направлены на стабилизацию экологической обстановки, снижение негативного воздействия на экологию);
- социальные отчеты (отражающие преимущественно те активности, которые направлены на позитивные изменения гуманитарной ситуации, социальной среды);
- отчеты об устойчивом развитии (отражающие мероприятия, имеющие позитивный эффект в сфере устойчивого развития предприятия, будь то развитие системы мотивации персонала, внедрение инструментов бережливого производства);
- интегрированные отчеты (отражающие активности в рамках концепции социально ответственного бизнеса в комплексном виде).

Таким образом, наиболее целостную и всестороннюю информацию о деятельности компании дает интегрированная отчетность. Согласно определению Международного

комитета по интегрированной отчетности (IIRC) «интегрированная отчетность соединяет воедино информацию о стратегии организации, политике управления, показателях деятельности и перспективах, отражая при этом финансовый, социальный и экологический контекст, в котором организация функционирует. Она обеспечивает ясное и емкое представление о том, каким образом организация демонстрирует разумное руководство, а также как она создает свою стоимость в настоящее время и в перспективе» [252].

Международный комитет по интегрированной отчетности опубликовал основные руководящие принципы, которыми рекомендуется руководствоваться при подготовке интегрированного отчета. При этом IIRC не ставит задачу предложить регламентированную форму или модель отчета. Ожидается, что содержание интегрированного отчета каждой компании будет уникальным, поскольку в первую очередь будет раскрывать ее бизнес-модель. Принципы подготовки интегрированной отчетности определяют, что интегрированные отчеты должны строиться вокруг понимания бизнес-модели компании; при формировании таких отчетов предполагается усиленный фокус на будущее компании и раскрытие информации по вопросам корпоративной социальной ответственности должно быть направлено на те аспекты, которые могут повлиять на долгосрочную успешность бизнеса.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что социальная отчетность корпораций является важнейшей составляющей системы социальной ответственности бизнеса. Корпоративная социальная отчетность – это отчетность, которая охватывает экономические, экологические и социальные аспекты деятельности компаний, раскрывает информацию о ее нефинансовых инициативах и вкладе в устойчивое развитие окружающего мира.

Корпоративная социальная отчетность для каждой конкретной компании индивидуальна, в этой связи разработка формы корпоративной социальной отчетности для конкретного субъекта хозяйствования, в частности ОАО «Нафтан», является актуальным и практически значимым исследованием.

В рамках настоящей научной работы упор при разработке формы отчетности ОАО «Нафтан» в области устойчивого развития сделан на социальную составляющую, поскольку одним из приоритетов Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года являются инвестиции в развитие человеческого потенциала, формирование класса «интеллектуальных служащих» («людей знаний») через повышение социальной роли культуры в жизни белорусских граждан.

5.1.2 Внедрение системы сбалансированных показателей эффективности деятельности дворца культуры ОАО «Нафтан» для составления корпоративной социальной отчетности

Следуя принципам социальной ответственности бизнеса и реализуя социально значимые инициативы в рамках КСО, компании пытаются оценить их результативность и эффективность. При этом субъектом оценки (то есть тем, в чьих интересах осуществляется оценка) может быть общество, заинтересованные стороны или сама компания. Результаты выбранных методов оценки КСО могут выступать в качестве индикаторов (как показатель успешности компании в достижении результатов в сфере КСО) или критериев (например, для инвесторов, занимающихся социальным инвестированием, попадание компании в рейтинг социально ответственных компаний, может выступать в качестве критерия при принятии решения относительно вложения денежных средств).

В этой связи считаем целесообразным построение процесса управления

корпоративной социальной ответственностью как части менеджмента организации, а соответственно и обобщение информации в форме социального отчета, на основе системы сбалансированных показателей. Это позволит не только внешним пользователям ознакомиться с проведенными мероприятиями, направленными на развитие человеческого потенциала, но и дать возможность внутренним пользователям (менеджерам) оценить результативность и эффективность таких мероприятий, а, следовательно, управлять корпоративной социальной ответственностью бизнеса.

Система сбалансированных показателей (ССП, англ. Balanced scorecard, BSC) в общем виде – это инструмент стратегического управления результативностью, частично стандартизированная форма отчетности, позволяющая менеджерам отслеживать исполнение заданий сотрудниками, а также последствия исполнения или неисполнения. Другое определение: ССП - это система измерения эффективности деятельности всего предприятия (система стратегического планирования), основанная на видении и стратегии, которая отражает наиболее важные аспекты бизнеса [253].

Несмотря на то, что концепция ССП является универсальной, сама система сбалансированных показателей должна адаптироваться к конкретным условиям. Разработанная и налаженная система сбалансированных показателей для конкретной страны или отрасли, для определённых бизнес-условий и внутренних методов управления не будет так же эффективно работать в других условиях хозяйственной деятельности. Следовательно, ССП надо разрабатывать отдельно для любого субъекта и сферы хозяйственной деятельности [254].

Сфера культуры - специфическая отрасль экономической деятельности, в которой создается уникальный творческий продукт. В этой связи она имеет ряд особенностей, определяющих ее функционирование в условиях рынка, а также механизмы регулирования и финансирования. Поэтому отрасль культуры обладает особым статусом в экономической науке и именно поэтому процесс определения эффективности деятельности в данной сфере затруднен. Проблема связана с выбором критериев, методов оценки, способов количественного измерения и взаимной увязки показателей, соотношением экономической выгоды и социальной эффективности. Так как задача увеличения прибыли не является единственной целью учреждений культуры и, соответственно, не может быть единственным критерием эффективности. Таким образом, для сферы культуры не подходят критерии эффективности материального производства.

Исключительно финансовые показатели в сфере культуры не работают, более того, они могут создать ложные приоритеты деятельности. Здесь важно определить, какая идея лежит в основе производства. Именно она определяет эффективность, т. е. результат функционирования системы.

Очевидно, что с точки зрения выбора приоритетов, целевая направленность (правильный ориентир) культурной деятельности первична, а достижение поставленных целей минимально возможными средствами носит подчиненный характер.

По мнению И.В. Васильковой [255, с. 8–16], из-за двойственности статуса учреждения культуры, как с одной стороны субъекта экономической (коммерческой) деятельности, и социальной, общественно значимой деятельности, с другой стороны, оценка эффективности его работы должна начинаться с выстраивания четкой иерархии целей деятельности.

На сегодняшний день не существует общепризнанной системы показателей для оценки эффективности социальной сферы промышленного предприятия, что обусловлено рядом обстоятельств:

1) сложностью обоснованного выбора универсальных пороговых значений показателей «нормального состояния» социальной сферы для всех предприятий, поскольку их значения могут носить субъективный характер;

2) не все показатели эффективности функционирования социальной сферы могут быть выражены в количественной форме;

3) состояние информационной базы для объективного и всестороннего мониторинга эффективности функционирования социальной сферы во многом определяется не потребностями предприятия, а его возможностями;

4) расчет показателей, рассматриваемых изолированно друг от друга, не позволяет с высокой степенью достоверности сделать выводы о реальной ситуации, так как отклонение от нормы одного или даже нескольких показателей не всегда может охарактеризовать общую ситуацию на предприятии.

Наиболее популярным в мире инструментом измерения эффективности деятельности компании в рамках стратегического планирования является система сбалансированных показателей (Balanced scorecard, BSC), которая отражает наиболее важные аспекты бизнеса. На основе проведенных эмпирических исследований создатели системы Каплан и Нортон (начало 90-х годов XX в.) доказали, что успешные компании в своих системах целей учитывают минимум четыре перспективы: Финансы, Клиенты, Процессы и Потенциал. Основываясь на концепции Balanced scorecard, современные ученые для оценки эффективности деятельности промышленной организации выделяют четыре группы показателей, которые увязаны между собой логичной причинно-следственной цепочкой целей и находятся в определенном иерархическом подчинении друг другу:

- ✓ традиционные финансовые показатели;
- ✓ внешнее окружение предприятия и его отношение с клиентами;
- ✓ внутренние процессы предприятия (бизнес-процессы);
- ✓ способность предприятия к обучению и росту [256].

Логика Balanced Scorecard предполагает, что показатели, которые компания включает в такую систему, зависят от того, какие цели компания перед собой ставит, следовательно, основу системы Balanced Scorecard составляют не показатели, а цели. Несмотря на то, что концепция ССП является универсальной, сама система сбалансированных показателей должна адаптироваться к конкретным условиям и разрабатываться для конкретной страны или отрасли с учетом определенных бизнес-условий и внутренних методов управления. Следовательно, ССП надо разрабатывать отдельно для любого субъекта и сферы хозяйственной деятельности [254].

В отличие от управления экономическими и производственными показателями предприятия, когда эффективность функционирования оценивается в большей степени производственными показателями (рентабельность предприятий, производительность труда и т.д.), эффективность функционирования социальной сферы промышленных организаций, на наш взгляд, должна оцениваться социальной результативностью с учетом других видов эффекта. В работах И. Васильковой, Т.Т. Фисюк, Е.Ю. Захаровой, С.А. Мухамедиевой [257; 258] эффективность объекта социальной сферы промышленных организаций основывается на выделении в экономике следующих видов эффектов:

– Экономический эффект предполагает рост производительности труда и снижение трудоемкости, материалоемкости и себестоимости, рост прибыли и рентабельности.

– Ресурсный эффект, в свою очередь, отражает высвобождение ресурсов на предприятии: материальных, трудовых и финансовых.

– Технический эффект является результатом появления новой техники и технологии, открытий, изобретений и рационализаторских предложений, ноу-хау и других нововведений.

– Социальный эффект указывает на повышение материального и культурного уровня жизни граждан, более полное удовлетворение их потребностей в товарах и услугах, улучшение условий и техники безопасности труда, снижение доли тяжелого ручного труда и др.

Изучив систему расчета эффективности промышленных компаний, определяемых Balanced Scorecard и виды эффективности, формируемые объектами социальной сферы, нами была разработана система оценок, определяющих эффективность деятельности социальной сферы промышленных организаций.

Таблица 5.2. – Сопоставление показателей эффективности деятельности промышленной организации и социальной сферы промышленных организаций на основе ССП

ССП, классические группы показателей эффективности	Предлагаемая система оценок эффективности субъекта социальной сферы промышленных организаций
Традиционные финансовые показатели	Оценка экономической эффективности: – показатели экономической эффективности.
Внешнее окружение предприятия и его отношение с клиентами	Оценка социальной эффективности - показатели социальной эффективности
Внутренние процессы предприятия (бизнес-процессы)	Оценка организационной эффективности - показатели организационной эффективности
Способность предприятия к обучению и росту	Оценка технологической эффективности: - показатели эффективности использования трудовых ресурсов - показатели эффективности использования материально-технической базы

Примечание: собственная разработка на основании специальной экономической литературы [259]

Теория стейкхолдеров, сформулированная Р. Фриманом, доказывает необходимость учета интересов всех, кого в той или иной степени затрагивает деятельность предприятия. При определении круга заинтересованных в информации лиц социальную сферу промышленных организаций стоит рассматривать с трех позиций: как часть промышленной организации, выполняющая общие с ней задачи; как подразделение промышленной организации, выполняющее специфические функции; как субъект хозяйствования, имеющий собственные цели и результаты. В связи с этим, пользователей информации об эффективном использовании социальной сферы промышленных организаций следует разделить на 3 группы и учитывать интересы каждой при выборе показателей для оценки эффективности:

1 группа - внутренние стейкхолдеры для социальной сферы промышленной организации (персонал, специалисты, руководящие работники социальной сферы промышленной организации) - рассматривают социальную сферу промышленной организации как отдельный субъект хозяйствования без привязки к деятельности промышленной организации.

2 группа - внутренние стейкхолдеры для промышленной организации, но внешние для социальной сферы промышленной организации (персонал, специалисты, руководящие работники промышленной организации, не относящиеся к социальной сфере) – рассматривают социальную сферу как обособленное подразделение промышленной организации для оценки ее вклада в общий результат.

3 группа - внешние стейкхолдеры, как для промышленной организации в целом, так и для социальной сферы промышленной организации (потребители товаров и услуг; поставщики и бизнес-партнеры, потенциальные инвесторы, представители государственных органов; СМИ, широкая общественность, конкуренты, др.) – рассматривают социальную сферу промышленной организации только как ее неотъемлемую часть и ориентируются на обобщающие показатели, отражающие эффективность деятельности субъекта хозяйствования в целом.

Исследование степени заинтересованности социальным отчетом у различных групп пользователей, проводимое Ассоциацией Менеджеров, показало, что наиболее значимой целевой аудиторией, на которую рассчитана информация о социальных программах и проектах, является персонал компаний. Таким образом, система показателей, отражающая эффективность социальной сферы промышленной организации, во-первых, должна учесть интересы внутренних и внешних групп пользователей социальной сферы промышленной организации, но в большей степени отражать интересы сотрудников промышленной организации, как группы, принимающей наиболее важные и значимые решения для развития социальной сферы; во-вторых, должна быть сбалансирована, т.е. взаимосвязана финансовыми и нефинансовыми показателями.

Значимую часть в общем объеме социальной сферы промышленных предприятий имеют объекты культурно-массового назначения. Так, в Республике Беларусь 4,4 % предприятий имеют дома культуры; 2,4 % содержат дворцы культуры; 6,8 % предприятий финансируют содержание клубов; 2,4 % имеют библиотеки. Поэтому в рамках данной статьи разработаем систему сбалансированных показателей для оценки эффективности социальной сферы промышленных организаций на примере входящих в их состав объектов культурно-массового назначения.

Сферу культуры с точки зрения ее экономической интерпретации целесообразно рассматривать в двух аспектах: как деятельность, направленную на создание уникального творческого продукта, который может выступать в качестве товара (картины, музыка, спектакли, занятия в кружках и т.д.); и как деятельность, способствующую формированию и развитию новых качеств человеческого капитала (творческих способностей, таланта, квалификации), использование которых способно приносить дополнительный доход в процессе творческой деятельности. Получение материального и нематериального результата определяет специфику функционирования организаций в сфере культуры и приводит к возникновению трудностей в оценке эффективности их деятельности. Под эффективностью деятельности в сфере культуры понимается ускорение достижений в развитии и преумножении культурных ценностей, их распространении и доведении до населения, установление между полученными результатами и затратами связи, позволяющей определить степень оправданности расходов.

В соответствии с таблицей 5.2 поочередно рассмотрим показатели социальной, экономической, организационной и технологической эффективности объектов культурно-массового назначения в составе промышленных организаций, сгруппированных для различных категорий пользователей.

Рассмотрим первую группу показателей, которые дают оценку *социальной*

эффективности деятельности организаций культуры. Социальная эффективность – соответствие результатов деятельности учреждения культуры основным социальным потребностям и целям общества, а также интересам отдельного человека. Оценка социальной эффективности – это индикатор, показывающий способность учреждения достигать поставленные перед ним социальные и общественно значимые цели. По нашему мнению, критерии эффективности деятельности организаций культуры должны быть привязаны непосредственно к степени выполнения функций, характерных для их уставной деятельности.

Таким функциями являются:

- коммуникативная – осуществляется посредством проведения мероприятий, позволяющих обмениваться опытом в различных сферах деятельности (форумы, фестивали, семинары, выставки, мастер-классы);
- образовательная – реализуется через образовательные, досуговые программы, такие как школы юного актера, вокального развития, хореографического искусства, клубные формирования;
- культурно-просветительская – обеспечивается деятельностью творческих любительских коллективов (заслуженные, народные, образцовые);
- досуговая – осуществляется посредством участия работников и горожан в различных творческих, развлекательных, досуговых программах и проектах.

Деятельность организаций культуры может быть признана социально эффективной при наиболее полном охвате всех видов деятельности, предусмотренных уставом и получении наиболее значимых результатов в виде роста посещаемости мероприятий, приобретения новых клиентов, создания творческих продуктов, получения наград на конкурсах [260]. Для оценки социальной эффективности учреждений культуры в составе промышленных организаций предлагаем рассчитывать и отражать в корпоративном социальном отчете следующие показатели, детализированные по группам стейкхолдеров, представленные в таблице 5.3.

Таблица 5.3. – Предлагаемые показатели оценки социальной эффективности для учреждений культуры в составе промышленных организаций

Показатель	Порядок расчета	Примечание
1	2	3
1 группа стейкхолдеров		
Общее число проводимых культурно-досуговых мероприятий в учреждении культуры в отчетном году	-	Характеризует активность деятельности учреждения культуры в организации мероприятий
Доля социально-значимых культурно-досуговых мероприятий	Количество социально-значимых культурно-досуговых мероприятий в учреждении культуры / Общее число проводимых культурно-досуговых мероприятий в учреждении культуры в отчетном году.	Показывает долю социально-значимых культурно-досуговых мероприятий в общем количестве культурно-досуговых мероприятий, проводимых учреждением культуры

Продолжение таблицы 5.3

1	2	3
Коэффициент посещаемости (по видам социальных проектов)	Количество человек, посещающих социальные проекты учреждения культуры (кружки, семинары, театральные постановки и др.) / Максимальное количество присутствующих, исходя из выработанных норм	Отражает уровень посещаемости мероприятий учреждений культуры. Нормативы участников рассчитываются с учетом вместительности помещений.
Среднее количество занимающихся в кружках учреждения культуры за отчетный период	Сумма среднемесячных численностей занимающихся в кружках учреждения культуры за все месяцы отчетного года / (12 * Среднемесячное количество кружков, действующих в отчетном периоде)	Отражает среднюю наполненность кружков учреждения культуры
Коэффициент привлечения новых клиентов	Количество «новых» клиентов за отчетный период / Количество клиентов за отчетный период	Отражает эффективность привлечения новых клиентов и «переманивания» клиентов конкурентов.
Количество коллективов, имеющих почетные звания (заслуженные, народные, образцовые)	-	Отражает уровень профессионализма руководителей творческих коллективов учреждения культуры
Доля конкурсных побед	Количество участия в конкурсах с получением призовых мест / Общее количество участия в конкурсах за отчетный период	Характеризует качество подготовки и участия коллективов в конкурсах и профессионализм руководителей творческих коллективов
2 группа стейкхолдеров		
Коэффициент разнообразия	Количество видов деятельности, реализуемых в учреждении культуры / Общее количество видов деятельности, согласно перечню видов деятельности для учреждения культуры	Показывает долю осуществляемых услуг в общем количестве творческих видов деятельности, предусмотренных для учреждения культуры
Коэффициент заинтересованности работников промышленной организации в услугах учреждения культуры (по видам деятельности)	Количество работников промышленной организации, получивших услуги (по видам деятельности) в учреждении культуры в отчетном периоде / Средняя численность работников промышленной организации в отчетном периоде	Позволяет оценить долю вовлеченности работников промышленной организации в получение услуг в учреждении культуры промышленной организации

Окончание таблицы 5.3

1	2	3
Процент выполнения плана по доведенным промышленной организацией до учреждения культуры социальным показателям (количество культурно-досуговых мероприятий, коэффициент посещаемости мероприятий, др.)	Фактическое значение показателя / Плановое значение показателя *100 %	Показывает умение коллектива выполнять поставленные промышленной организацией учреждению культуры задачи по социокультурной деятельности.
3 группа стейкхолдеров		
Показатель удовлетворенности потребителей	Балльная оценка	Отражает объективную оценку взаимоотношений организаций культуры с клиентами на основании анкетирования
Коэффициент коммуникативной активности	Количество мероприятий, проводимых учреждением культуры / Общее количество мероприятий общереспубликанского значения, проводимых всеми учреждениями культуры региона	Характеризует вовлеченность учреждения культуры в мероприятия республиканского характера
Коэффициент образовательной активности	Количество видов образовательных программ, реализуемых в учреждении культуры / Общее количество видов образовательных программ, предусмотренных для учреждений культуры в стране	Отражает степень реализации образовательных программ в учреждении культуры
Коэффициент культурно-просветительской активности	Количество коллективов, имеющих почетные звания (заслуженные, народные, образцовые) / Общее число коллективов, имеющих почетные звания (заслуженные, народные, образцовые) в регионе	Показывает уровень профессионализма руководителей творческих коллективов учреждения культуры в регионе
Коэффициент досуговой активности	Количество жителей города (региона), участвующих в культурно-досуговых мероприятиях, проводимых учреждениями культуры, и в работе любительских объединений в отчетном периоде / Средняя численность жителей города (региона) в отчетном периоде	Позволяет оценить заинтересованность жителей города (региона) в услугах учреждения культуры

Примечание: собственная разработка

Обобщающие показатели социальной эффективности учреждения культуры, которые изучаются третьей группой стейкхолдеров (внешние стейкхолдеры), определяют, насколько хорошо (или не очень) учреждения культуры реализуют образовательные, досуговые, коммуникативные проекты, повышает качество культурно-просветительской работы в городе (регионе) [261, 262]. Такие индикаторы учреждения культуры, позволяют стейкхолдерам давать оценку комплексности выполнения функций, характерных для уставной деятельности учреждения культуры и сравнивать различные учреждения культуры города (региона) между собой. Большое внимание следует уделить показателю удовлетворенности потребителей, который будет отражать объективную оценку взаимоотношений организаций культуры промышленных организаций с клиентами. В целях его определения необходимо разместить информацию об учреждении культуры на специализированной платформе для оценки качества услуг подобных организаций и проводить анкетирование потребителей с выставлением итогового балла (например, 1 – весьма не удовлетворен, 5 – весьма удовлетворен). Система независимой оценки необходима для формирования ответственности организаций, оказывающих социальные услуги, и повышает степень доверия клиентов к учреждению культуры, увеличивая впоследствии объемы продаж.

Далее рассмотрим следующую группу показателей, характеризующих экономическую эффективность объекта культурно-массового назначения как части промышленной организации, включающие показатели, как связанные с внешним окружением учреждений культуры промышленных организаций, так и отражающие внутренние процессы учреждений культуры промышленных организаций.

Так как часто учреждения культуры являются организациями со смешанной формой финансирования (средства крупных компаний, на балансе которых они находятся, и средства от собственной коммерческой деятельности) необходимо анализировать эффективность, как вложений промышленной организации, так и результативность работы самого учреждения культуры. В качестве мотивационной цели для оценки степени самофинансирования собственных проектов в учреждениях культуры, которые учитываются в балансе промышленных организаций можно установить требуемый уровень соотношения видов финансирования, например стремиться к соотношению одного собственного заработанного рубля к одному рублю средств, вложенных на содержание учреждения культуры.

В качестве показателей экономической эффективности, отражающих внутренние процессы предприятия, также предлагаем применять в учреждениях культуры такой показатель, как удельный вес затрат на 1 человеко-час, иными словами, расчет «подушевого» финансирования. Так, для сферы образования такой показатель рассчитывается на основании плана образовательной программы и количества обучающихся, ее осваивающих. Сумма человеко-часов для учреждения культуры, может быть исчислена на основе расписания занятий концертных составов и самокупаемых коллективов и количества занимающихся в этих коллективах, и является основой для определения объемов финансового обеспечения всех нормативных затрат, необходимых, например, при составлении сметы расходов на предстоящих отчетный год.

Для оценки экономической эффективности учреждения культуры менеджерами промышленной организации рассчитываются коэффициенты выполнения плана по доведенным промышленной организацией показателям и устанавливаются предельные цифры возможного (допустимого) отклонения от плана, что по решению учредителя обычно составляет 5 – 10%. В рамках этих показателей план считается выполненным и его финансирование – обоснованным.

Предложенные показатели оценки экономической эффективности и порядок их расчета представлены в таблице 5.4.

Таблица 5.4. – Предлагаемые показатели оценки экономической эффективности учреждения культуры в составе промышленной организации

Показатель	Порядок расчета	Примечание
1	2	3
1 группа стейкхолдеров		
Коэффициент роста объема реализации услуг	Суммы выручки за отчетный период, скорректированный на индекс инфляции / Суммы выручки за предыдущий отчетный период	Характеризует уровень развития клиентоориентированности учреждения культуры
Удельный вес затрат на 1 человеко-час	Отношение фактических затрат на содержание учреждения культуры за отчетный период / (Число клиентов, занимающихся в кружках, посетителей мероприятий, концертов, спектаклей и др. * время, проведенное ими в стенах учреждения (согласно расписанию занятий, времени проведения культурно-развлекательных мероприятий)) * 100 %	Определяет удельный вес затрат на 1 клиента, приходящихся на 1 час занятий в кружках (посещения мероприятий). Показатель можно рассчитывать отдельно по каждому отделу ДКН, обеспечивающему выручку (отдел культурно-массовой работы и отдел по организации художественной самодеятельности), при наличии раздельного учета затрат, приходящихся на указанные отделы
Производительность труда одного сотрудника учреждения культуры	Сумма выручки за отчетный период / Среднесписочная численность работников учреждения культуры	Определяет размер выручки, который обеспечивает каждый работник учреждения культуры. Увеличение данного показателя достигается не сокращением числа сотрудников, а увеличением производительности их труда посредством инвестирования в их навыки.
Фондоотдача основных средств	Сумма выручки учреждения культуры за отчетный период / Среднегодовая стоимость основных средств учреждения культуры	Показывает, насколько эффективно используются основные средства в учреждении культуры
Материалоотдача	Сумма выручки учреждения культуры за отчетный период / Материальные затраты учреждения культуры	Показывает, насколько эффективно используются материальные ресурсы в учреждении культуры

Продолжение таблицы 5.4

1	2	3
2 группа стейкхолдеров		
<p>Окупаемость расходов на содержание учреждения культуры промышленной организацией</p>	<p>Сумма прибыли от оказания услуг учреждения культуры за отчетный период / Сумма расходов на содержание и функционирование в отчетном периоде</p>	<p>Позволяет оценить эффективность деятельности учреждения культуры с учетом средств, заработанных самостоятельно учреждением культуры на свое содержание</p>
<p>Доля социальных расходов промышленной организации</p>	<p>Сумма расходов на содержание учреждения культуры / Общие расходы промышленной организации</p>	<p>Показывает долю социальных расходов в общих расходах промышленной организации за отчетный период</p>
<p>Коэффициент обеспеченности расходов на культуру из расчета на 1 работника промышленной организации</p>	<p>Общие затраты учреждения культуры / Среднесписочная численность работников промышленной организации</p>	<p>Определяет сумму затрат в среднем на одного работника компании за отчетный год, что позволяет обосновать данные затраты на содержание учреждения культуры перед руководством общества с точки зрения основной задачи функционирования данного структурного подразделения – организация досуга для работников, пенсионеров и их семей</p>
<p>Процент выполнения плана по доведенным промышленной организацией учреждения культуры экономическим показателям (выручка, прибыль, затраты, др.)</p>	<p>Фактическое значение показателя / Плановое значение показателя * 100 %</p>	<p>Показывает умение коллектива выполнять поставленные промышленной организацией учреждению культуры задачи.</p>
3 группа стейкхолдеров		
<p>Уровень обеспеченности расходов на культуру на 1 жителя города (региона), в базовых величинах</p>	<p>Сумма расходов на содержание учреждения культуры / Средняя численность жителей города (региона)</p>	<p>Отражает размер средств, обеспечивающих предоставление минимального перечня общедоступных социальных услуг организаций культуры. На основе полученного результата уровня обеспеченности расходов в сфере культуры можно сделать вывод, являются или нет затраты учреждения культуры обоснованными и эффективными. Положительная динамика данного показателя показывает эффективность затрат на развитие культуры в регионе</p>

Окончание таблицы 5.4

1	2	3
Средняя цена одного посещения платного мероприятия за отчетный год	Суммы выручки, полученная от проведения мероприятий за отчетный период / Количество проведенных платных мероприятий	Показатель отражает ценовой сегмент, в котором функционирует учреждение культуры

Примечание: собственная разработка

Далее рассмотрим показатели, предназначенные для *оценки организационной эффективности* субъекта социальной сферы. Данная группа показателей позволяет выявить основные процессы, которые организации культуры необходимо усовершенствовать для укрепления конкурентных преимуществ и обеспечения лояльности стейкхолдеров. Показатели данной группы основываются на процессах, вносящих основной вклад в достижение намеченных финансовых результатов, и удовлетворении покупателей.

При исследовании организационной эффективности следует выявить: работает ли учреждение культуры по современным кадровым технологиям; имеет ли четкую структуру – утвержденные должностные инструкции, ясную форму учета и контроля деятельности; осуществляет ли компьютеризованный учет работников, клиентов; применение новых инновационных технологий для удобства клиентов [263]. Также следует проанализировать умение коллектива организации выполнять поставленные промышленной организацией задачи по внутриорганизационной деятельности.

Обобщим предложенные показатели оценки организационной эффективности и порядок их расчета в таблице 5.5.

Таблица 5.5. – Предлагаемые показатели оценки организационной эффективности учреждения культуры

Показатель	Порядок расчета	Примечание
1	2	3
1 группа стейкхолдеров		
Применение автоматизированной системы бухгалтерского учета	Факт наличия	Позволяет определить, использует ли учреждение культуры новейшие технологии для оптимизации внутренних бизнес-процессов
Применение автоматизированной системы кадрового учета	Факт наличия	
Уровень внутривозрастного контроля учреждения культуры	Методом составления тестов системы внутривозрастного контроля	Характеризует качество системы внутривозрастного контроля в учреждении культуры
Индикатор новизны развития учреждения культуры	Процент обновления годовых планов развития учреждения культуры	Характеризует степень своевременного обновления планов развития учреждения культуры, включение современных новых методов работы

Окончание таблицы 5.5

1	2	3
2 группа стейкхолдеров		
Процент выполнения плана по доведенным промышленной организацией до учреждения культуры показателям по внутриорганизационной деятельности	Фактическое значение показателя / Плановое значение показателя *100 %	Показывает умение коллектива выполнять поставленные промышленной организацией учреждению культуры задачи. Перевыполнение плана будет указывать на недостатки в планировании.
3 группа стейкхолдеров		
Применение автоматизированной системы расчета при реализации услуг	Факт наличия	Позволяет выявить основные процессы, которые организации культуры необходимо усовершенствовать для укрепления конкурентных преимуществ и для обеспечения лояльности внешних стейкхолдеров
Применение электронной системы продажи билетов	Факт наличия	
Доля оцифрованных результатов деятельности учреждения культуры	Количество оцифрованных результатов деятельности учреждения культуры / Общее количество результатов деятельности учреждения культуры	Определяет степень использования новейших технологий в создании доступной среды для клиентов

Примечание: собственная разработка

Последняя группа показателей, которую мы рассмотрим, предназначена для *оценки технологической эффективности* субъекта социальной сферы. Под технологической эффективностью понимается оценка способности организации к эффективному использованию ресурсов в процессе преобразования их в результат деятельности, в том числе некоммерческой. Данная группа показателей является синергетическим результатом двух основных факторов: трудовых ресурсов и материально-технического обеспечения учреждения культуры.

При анализе эффективности использования трудовых ресурсов необходимо оценить уровень образования и профессионального мастерства кадров; текучесть кадров, долю аттестованных сотрудников и проходящих повышение квалификации на постоянной основе; сравнить уровень заработной платы и производительности труда работников социальной сферы со средними показателями промышленной организации, и нормативами по стране в целом. Состояние материально-технической базы оценивается путем анализа использования площадей здания учреждения культуры, эффективности капитальных вложений промышленной организации, технического состояния основных средств учреждения культуры.

Обобщим предложенные показатели оценки технологической эффективности и порядок их расчета в таблице 5.6.

Таблица 5.6 – Предлагаемые показатели оценки технологической эффективности учреждения культуры

Наименование показателя	Порядок расчета	Примечание
1	2	3
Показатели использования трудовых ресурсов		
1 группа стейкхолдеров		
Среднесписочная численность работников учреждения культуры за отчетный период	Сумма среднемесячной численности работников за все месяцы отчетного года / 12	Отражает среднее количество работников учреждения культуры за отчетный период
Доля творческого персонала учреждения культуры	Среднее количество человек творческого персонала за отчетный период / Среднесписочная численность работников учреждения культуры за отчетный период	Отражает количество человек, занятых творческой деятельностью в учреждении культуры за отчетный период
Коэффициент текучести кадров	Количество уволенных работников учреждения, выбывших за отчетный период по причинам текучести (по собственному желанию, за прогулы, за нарушение техники безопасности, самовольный уход и другим причинам) / Среднесписочная численность работников учреждения культуры за отчетный период	Показывает текучесть кадров в учреждении культуры
Уровень образования и профессионального мастерства персонала	Количество сотрудников с высшим образованием / Среднесписочная численность работников учреждения культуры за отчетный период	Показывает уровень профессионализма работников учреждения культуры
Доля персонала, прошедшего обучение, повышение квалификации (минимум 1 раз в 5 лет)	Количество персонала, прошедшего обучения (минимум 1 раз в 5 лет) / Среднесписочная численность работников учреждения культуры за отчетный период	Показывает уровень обучаемости творческого состава работников учреждения культуры
Доля аттестованного персонала	Количество аттестованных в отчетном периоде сотрудников учреждения культуры / Среднесписочная численность сотрудников учреждения культуры	Показывает долю аттестованных в отчетном году работников учреждения культуры
Коэффициент заболеваемости	Количество дней отсутствия работников по больничным листам / Явочный фонд рабочего времени в днях	Характеризует отсутствие работников на рабочих местах по причине болезни за отчетный период в учреждении культуры

Продолжение таблицы 5.6

1	2	3
2 группа стейкхолдеров		
Доля работников учреждения культуры в общей численности работников промышленной организации	Среднесписочная численность работников учреждения культуры за отчетный период / Среднесписочная численность работников промышленной организации	Отражает долю работников, связанных с функционированием учреждения культуры в общей численности работников промышленной организации
Индекс производительности труда одного сотрудника учреждения культуры	Средняя производительность труда одного сотрудника учреждения культуры / Средняя производительность труда одного сотрудника промышленной организации в целом	Отражает эффективность использования трудовых ресурсов учреждения культуры по сравнению с эффективностью использования трудовых ресурсов промышленной организации
Индекс оплаты труда работников учреждения культуры	Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников учреждений культуры / Среднемесячная заработная плата работников промышленной организации	Отражает уровень оплаты труда работников учреждения культуры по сравнению с работниками промышленной организации в целом
3 группа стейкхолдеров		
Коэффициент оценки труда работников учреждения культуры	Фактический объем труда, выполняемый специалистом в часах / Объем труда, который должен быть выполнен специалистом по норме	Показатель, обеспечивающий оценку эффективности труда специалистов учреждения культуры
Уровень оплаты труда работников учреждения культуры к средней по стране	Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников учреждений культуры / Среднемесячная заработная плата работников учреждений культуры по стране	Отражает уровень оплаты труда работников учреждения культуры по сравнению с работниками учреждений культуры в целом по стране
Показатели использования материально-технической базы		
1 группа стейкхолдеров		
Общая площадь здания учреждения культуры	В соответствии с технической документацией	Отражает площадь здания учреждения культуры
Коэффициент использования площадей учреждения культуры	Площадь, используемая учреждением культуры для оказания услуг / Общая площадь здания учреждения культуры	Показывает, насколько полно используется площадь здания учреждения культуры

Окончание таблицы 5.6

1	2	3
2 группа стейкхолдеров		
Объем расходов на содержание и функционирование 1 м2 площади здания учреждения культуры	Расходы на содержание и функционирование здания учреждения культуры / Общая площадь здания учреждения культуры	Отражает сумму расходов промышленной организации на содержание и функционирование 1 м2 площади здания учреждения культуры.
Сумма выручки на 1 м2 используемой площади здания учреждения культуры	Сумма выручки учреждения культуры за отчетный период / Площадь здания, используемая учреждением культуры для оказания услуг	Показывает, насколько эффективно используется здание в учреждении культуры
Эффективность капитальных вложений в учреждение культуры	Прирост доходов учреждения культуры за счет капиталовложений промышленной организации / Сумма капиталовложений промышленной организации в учреждение культуры	Отражает эффективность капитальных вложений промышленной организации в учреждение культуры за счет роста доходов.
3 группа стейкхолдеров		
Коэффициент занятости площади в расчете на 1 м2	Максимальная численность занимающихся в кружках одновременно / Площадь здания культуры, используемая учреждением культуры для оказания услуг	Отражает степень удобства проведения коллективных занятий для клиентов в расчете на 1 м2
Коэффициент износа материально-технической базы	Сумма амортизационных отчислений основных средств в учреждении культуры / Первоначальная стоимости основных средств в учреждении культуры	Отражает степень изношенности основных средств в учреждении культуры. Норматив износа основных средств составляет не более 50 %.
Коэффициент обновления материально-технической базы	Стоимость основных средств, введенных в действие в течение отчетного года в учреждении культуры / Стоимость основных средств на конец отчетного года в учреждении культуры	Показывает степень обновления материально-технической базы в учреждении культуры, использование новой техники.

Примечание: собственная разработка

Для общей оценки эффективности деятельности учреждения культуры в составе промышленной организации в социальном отчете предлагаем представить сводный индекс эффективности, основанный на расчете индексов по каждому виду эффективности: социальной, экономической, организационной, технологической. При расчете каждой из составляющей сводного индекса эффективности, прежде всего, нужно установить

минимальное и максимальное значение показателей, которые предложены для расчета в таблицах 5.3-5.6, исходя из нормативов и условий деятельности учреждения культуры в составе промышленной организации, с которыми будут сравниваться фактические данные.

Определение сводного индекса эффективности можно осуществлять в три этапа. Первый этап – это определение индекса социальной эффективности; индекса экономической эффективности; индекса организационной эффективности; индекса технологической эффективности при помощи «индекса по элементам» по формуле 5.1, если улучшение динамики анализируемого показателя выражается в его росте и формуле 5.2, если улучшение анализируемого показателя выражается в его снижении:

$$I_i = \frac{F_i - \min_i}{\max_i - \min_i} \quad (5.1)$$

$$I_i = \frac{\max_i - F_i}{\max_i - \min_i} \quad (5.2)$$

I_i – индекс по отдельному показателю (коэффициенту);

F_i – фактическое значение показателя (коэффициента);

\min_i – минимальное значение показателя (коэффициента);

\max_i – максимальное значение показателя (коэффициента).

На основе указанных формул (5.1;5.2) показатели (коэффициенты) различных видов эффективности деятельности сводятся к относительным уровням (нормализуются перед усреднением), что приводит их к единой шкале измерений.

Принцип расчета каждой составляющей сводного индекса заключается в оценке относительного расстояния между ее фактическим значением и максимальным (минимальным). Результат по каждому показателю будет выражаться величиной от нуля до единицы, при этом, чем ближе к единице, тем выше эффект.

Второй этап – сравнение индексов социальной, экономической, организационной и технологической эффективности с целью определения, какое направление развивается более эффективно. Если выше индекс социальной эффективности, то деятельность учреждения культуры нацелена на реализацию социальных проектов, в том числе с низким экономическим эффектом; если выше индекс экономической эффективности - в организации больше внимание уделяется эффективному использованию ресурсов и т.д.

Третий этап – непосредственный расчет сводного индекса эффективности как обобщающего показателя с помощью средней арифметической индексов социальной, экономической, организационной и технологической эффективности, который будет фиксировать уровень эффективности деятельности учреждения культуры в составе промышленной организации.

Данный показатель может применяться стейкхолдерами 3 группы для сравнения деятельности разных организаций культуры, входящих и не входящих в состав промышленных организаций, работающих в различных условиях и по-разному выполняющих свои задачи.

Подводя итог, следует отметить, что в целях оценки стейкхолдерами масштабов деятельности компании и формирования к ней общественного лояльного отношения результаты выполнения ключевых показателей эффективности приведенной выше группы системы сбалансированных показателей должны находить отражение в корпоративной социальной отчетности.

5.1.3 Рекомендации по составлению корпоративной социальной отчетности промышленного предприятия на примере ОАО «Нафтан», социальная сфера

Как отмечалось ранее, на сегодняшний день в Республике Беларусь отсутствует регламентация в составлении формы корпоративной социальной отчетности в целом и социального отчета в частности. То есть белорусские организации самостоятельно определяют, какие формы социальной корпоративной отчетности – внутренней и внешней – использовать.

Для современного белорусского бизнеса публикация социальных отчетов по международным стандартам не является обязательной. Однако на основании проведенного исследования зарубежного и российского опыта составления корпоративной социальной отчетности можно сделать вывод, что существует несколько обстоятельств, связанных с деловой практикой, которые стимулируют белорусский бизнес к проведению социальных отчетов на основе международных стандартов.

Прежде всего, любая организация при составлении нефинансового отчета сталкивается с проблемой выбора общего подхода к составлению отчета, в основу которого должны быть положены разумные принципы раскрытия информации и содержательный набор показателей, характеризующих масштаб и качество осуществляемой компанией социальной деятельности. Так, по мнению многих ученых, специалистов по социальной отчетности, обозначенная проблема может быть решена, если в качестве базовой модели социальной отчетности белорусских предприятий использовать наиболее известный, широко рекомендуемый метод, суть которого определена накопленным опытом и изложена в универсальных международных рекомендациях – руководство GRI.

В целом к основным преимуществам, мотивирующим к работе по этому стандарту, как отмечалось ранее, относятся: понятность действий по отчетности для предприятий любого размера (с выходом серии G4); возможность вводить обозначенные практики постепенно; возможность сопоставлять предыдущие результаты работы, выявлять динамику изменений и проводить мониторинг деятельности корпораций, способствует повышению эффективности управления и взаимодействия с заинтересованными сторонами.

Важным преимуществом для ОАО «Нафтан» является возможность постепенного введения обозначенных GRI практик. Поэтому, имея в своей хозяйственной деятельности предпосылки следования 10 принципам Глобального договора ООН в области прав человека, трудовых отношений, охраны окружающей среды и борьбы с коррупцией, это преимущество позволит ОАО «Нафтан» раскрывать информацию по одной или нескольким областям деятельности, а с появлением опыта распространять его в дальнейшем и на другие сферы деятельности организации.

Обобщенная структура корпоративного социального отчета организации на основе исследования нефинансовых отчетов и разработок экспертов разных стран представлена в таблице 5.7.

Таблица 5.7 - Обобщенная структура корпоративной социальной отчетности

Название раздела	Информация, содержащаяся в разделе отчета
1	2
1. Байлайнер (обращение) руководителя	Тематический текст (статья) от лица руководителя или эксперта организации о социальной политике компании за период

Продолжение таблицы 5.7

1	2
2. Характеристика компании	Название организации. Основные виды продукции, включая отдельные бренды. Структура деятельности организации. Описание основных подразделений. Зарубежная активность (если есть). Форма собственности. Характер рынков. Масштаб организации: количество сотрудников, объем продукции, услуг за объем продаж, капитал (с разбивкой на собственный и заемный). Добавленная стоимость, стоимость активов.
3. Структура управления и система менеджмента	Доля независимых директоров в совете директоров. Определение объема информации, необходимой членам совета директоров для принятия стратегических решений. Наличие процедур по управлению экологическими и социальными рисками. Связь между размером выплат и достижением финансовых и нефинансовых целей организации. Организационная структура и ключевые сотрудники. Заявление о миссии и ценностях организации, кодексы поведения и существующие политики в отношении экономической, экологической и социальной эффективности. Механизмы влияния акционеров на деятельность совета директоров. Подход к выявлению и отбору основных стейкхолдеров. Процедуры работы с ними и использование полученной информации. Следование международным, национальным или отраслевым кодексам поведения и стандартам. Отношения с поставщиками. Отношения с инвесторами.
4. Экологические показатели	Общее использование сырья. Доля использования переработанного и непереработанного сырья, отходов производства. Прямое использование энергии. Косвенное использование энергии. Использование воды. Биоразнообразие. Выбросы, стоки и отходы. Экологические показатели деятельности поставщиков. Экологическое воздействие продукции и услуг. Штрафы и взыскания за несоблюдение экологических норм и стандартов. Экологическое воздействие транспорта.
5. Социальные показатели	Практика найма, удержания и увольнения персонала. Отношения между руководством и персоналом. Охрана здоровья и безопасность труда. Обучение и профессиональная подготовка. Многообразие и равные возможности.
6. Права человека	Стратегии и управление. Отсутствие дискриминации. Свобода ассоциаций и коллективный договор. Детский труд. Принудительный труд. Дисциплинарная практика; практика подачи и рассмотрения жалоб. Практика обеспечения безопасности на производстве.
7. Общество	Местное сообщество: существующая политика, процедуры и программы. Борьба с коррупцией. Поддержка политических партий. Конкуренция и ценовая политика.

Окончание таблицы 5.7

1	2
8. Ответственность за продукцию	Здоровье и безопасность потребителей. Контроль в области информации и продукции, за маркировкой товара. Процедуры отзыва продукции и реагирования на жалобы потребителей. Процедуры соблюдения стандартов и добровольных кодексов относительно рекламы.

Примечание: собственная разработка на основании изучения нефинансовых отчетов и разработок экспертов

Представленная в таблице 5.7 структура корпоративной социальной отчетности носит обобщенный характер и может быть использована ОАО «Нафтан». Однако, по нашему мнению, раздел 5 «Социальные показатели» должен быть существенно дополнен, поскольку такой общей социальной информации, как практика найма, удержание и увольнение персонала, отношения между руководством и персоналом, охрана здоровья и безопасность труда, обучение и профессиональная подготовка и др., будет достаточной для отражения в отчете только для предприятий, у которых собственная социальная сфера отсутствует.

Для крупного промышленного комплекса, такого как ОАО «Нафтан», имеющего ряд социальных объектов (спорткомплекс «Нефтяник», Дворец культуры, санаторий «Нафтан», поликлиника ОАО «Нафтан», оздоровительный лагерь «Комета», база отдыха «Яковцы»), предлагаемой информации будет недостаточно для того, чтобы в полном объеме осветить деятельность таких социальных объектов.

Социальная информация представляет собой совокупность сведений, данных и сообщений, которые формируются и воспроизводятся в обществе и используются индивидами, группами, организациями, различными социальными институтами для регулирования социального взаимодействия, общественных отношений и процессов. То есть в широком смысле к социальным показателям относятся демографические, экономические, социально-структурные, показатели политического, нравственного, социально-культурного, духовного развития, образа жизни (условий жизни и деятельности) общества и различных групп населения.

Так как нефинансовый отчет адресуется конкретным целевым аудиториям, каждая из которых должна найти в отчете отражение своих интересов, содержание отчета напрямую зависит от ожиданий заинтересованных сторон. Основа процесса подготовки отчета, как отмечалось ранее, это правильный учет этих интересов, адекватный отбор и раскрытие информации.

Следует отметить, что годовой бухгалтерский баланс содержит консолидированную бухгалтерскую (экономическую) информацию по всему обществу (ОАО «Нафтан») без выделения важной для составления социального отчета информации в разрезе социальных объектов, такой как выручка, затраты, сведения о материально-технической базе объектов (стоимость основных средств, степень их износа, обновляемость и др.) и финансовый результат.

На основании вышеизложенного считаем, что по каждому социальному объекту ОАО «Нафтан» необходимо составлять отдельный подраздел раздела 5 «Социальные объекты управления социальными объектами». Более того, наполняемость данных подразделов должна быть разной в зависимости от направления деятельности каждого социального объекта. Следовательно, для раскрытия полной картины о деятельности социального объекта и расчета ключевых показателей эффективности необходима

дополнительная экономическая, управленческая, статистическая и оперативная информация. При этом, раздел корпоративного социального отчета предлагаем представлять в виде соответствующего тематического раздела годового бухгалтерского отчета один раз в два года с отражением динамики за эти годы, основываясь на том, что согласно стандарту GRI, социальный отчет может представляться пользователям с периодичностью, отличающейся от периодичности представления финансовой отчетности и превышающей годичный интервал.

5.2 Построение системы учетно-аналитического обеспечения корпоративной социальной отчетности ОАО «Нафтан» (Социальная сфера) на примере Дворца культуры

5.2.1. Социальный учет как система учетно-аналитического обеспечения корпоративной социальной отчетности

Эффективность управления устойчивым развитием организации находится в прямой зависимости от объема информации, ее качества и целевого использования. Достоверная информация необходима для всех этапов управления. Особенно велико значение информации в управлении социальными процессами: от постановки задач до осуществления мер социального контроля, оценки эффективности принятых решений и их коррекции. В этой связи разработка системы учетно-аналитического обеспечения корпоративной социальной отчетности для конкретных субъектов хозяйствования, в частности ОАО «Нафтан», является актуальным и практически значимым исследованием.

В последние годы для характеристики процесса передачи информации о социальных и экологических последствиях экономических действий организаций. Для определенных групп интересов в обществе и в обществе в целом. Появился новый термин «социальный учет», используемый в отчетах компаний, в печати и в средствах массовой информации [264, с. 178]. На сегодняшний день актуальным является выделение критериев, характерных для социального учёта, определение его взаимосвязи с бухгалтерским учетом и определение сущности этого нового понятия.

Недостаточная разработанность теории, методики и организации социального учета, а также большая практическая востребованность его применения при формировании корпоративной социальной отчетности, существующая на фоне активизации участия белорусских предприятий в международном движении социально ответственных предприятий, определила цель и задачи исследования.

Многие авторы отождествляют понятия «социальный или социально-направленный учет» и «бухгалтерский учет», считая социальный учет подсистемой бухгалтерского. Так, по мнению Мизиковского Е.А., «социальный (социально-направленный) учёт – направление в бухгалтерском учёте, которое показывает степень воздействия деятельности организации на окружающую среду» [265, с. 42].

Жиглей И.В. выделяет следующие подходы к определению сущности социального учета:

- в узком смысле социальный учет предусматривает предоставление сведений о трудовых ресурсах, продукции и услугах, которые являются предметом деятельности и ориентируются на устранение или сокращение масштабов загрязнения окружающей среды;
- в широком смысле социальный учет трактуется как таковой, отражает расходы, которые несет общество в связи с деятельностью субъектов хозяйствования;

• социальный учет не выделяется в отдельный вид бухгалтерского учета, а является расширением границ традиционного бухгалтерского учета [266, с. 192].

Следует отметить, что на расширение границ бухгалтерского учета указывали и такие ученые, как Р. Моттесич, Мэтьюс М.Р. и Перера М.Х.Б. [264, с. 178], Л.Д. Паркер совместно с Р. Греем. Последние утверждали, что данный процесс необходим для того «чтобы в дальнейшем эволюционном развитии бухгалтерского учета, целью которого является открытость информации, были учтены внешние влияния, которые игнорируются в традиционном бухгалтерском учете» [267, с.76-77].

На это же обращают внимание с Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, указывая, что «это не какой-то самостоятельный вид счетоводства, а, скорее, расширение границ традиционного бухгалтерского учета» [268, с. 178, с. 186].

В этой связи видится целесообразным определить взаимосвязь таких категорий, как «бухгалтерский», «финансовый», «управленческий» и «социальный учет». Дать определение, выявить цель и функции последнего, как системы учетно-аналитического обеспечения управлением корпоративной социальной ответственность бизнеса и основы составления корпоративной социальной отчетности.

Теоретические основы социального учета впервые исследованы английскими специалистами М.Р. Мэтьюсом и М.Х.Б. Перера (XXв.). Представления о социальном учете как базовом учете корпоративной социальной отчетности представлены трудами таких российских авторов, как В.С. Карагода, Е.Н. Харитоновой, Л.В. Пушкаревой, Е.М. Алигаджиевой. В Украине вопросами социально-ориентированного бухгалтерского учёта занимались исследователи Житомирской научной бухгалтерской школы. Среди западных авторов можно выделить работы С.А. Адамса, С.К. Бачелла, С. Задека, Р-Х Герца., Э-М Кигана., Д-М. Филиппа и др.

В специальной экономической литературе в настоящее время активно обсуждается вопрос о связи социального учета с бухгалтерским (финансовым и управленческим) учетом. Как отмечает М.В. Краснова: «Авторы существующих исследований единодушны в том, что социальная отчетность неотделима от перечисленных видов учета, однако различными оказываются мнения о характере этой взаимосвязи» [269, с. 39].

Этот же автор в своей статье «Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности» утверждает, что взаимосвязь бухгалтерского учета и социальной отчетности существует, так как социальные отчеты формируются отчасти на основании данных бухгалтерского учета. Очевидным доказательством этого может служить набор экономических показателей, раскрываемых организациями в своей социальной отчетности, в том числе выручка, себестоимость, прибыль [269, с. 43-44].

По мнению же Алигаджиевой Е.М., социальный учет может выступать не отдельным видом учета, а расширением границ традиционного бухгалтерского учета. Социальный учет включает: учет социальной ответственности (учет факторов, имеющих социальную значимость); учет совокупного влияния (учет и оценка совокупных затрат); социально-экономический учет (оценка финансируемых проектов, с использованием финансовых и нефинансовых показателей) и учет социальных показателей (количественная социально-статистическая оценка). Социальный учет в аналитическом варианте использует данные статистического учета. Методической базой социального учета, кроме совпадающих с бухгалтерским учетом, являются международные стандарты корпоративной социальной отчетности (A1000 и GRI), частные рекомендации (разработки консультантов и предложения аудиторов), накопленный практический опыт работы. Измерения социального учета представляют собой натуральные и денежные величины [270, с.24]

При этом Алигаджиевой Е.М. проведено подробное сравнение систем бухгалтерского и социального учетов [270, с.24]. Однако в отличие от указанного автора, на наш взгляд система социального учета пересекается с системой бухгалтерского учета в части таких традиционно выделяемых подсистем как финансовой и управленческий учет, но включает в себя еще данные двух отдельных учетных систем: статистический и экологический учет. При этом подсистема «налоговый учет», как часть бухгалтерского учета, в социальном учете не используется. Таким образом, взаимосвязь подсистем бухгалтерского и социального учета можно представить на рисунке 5.1.

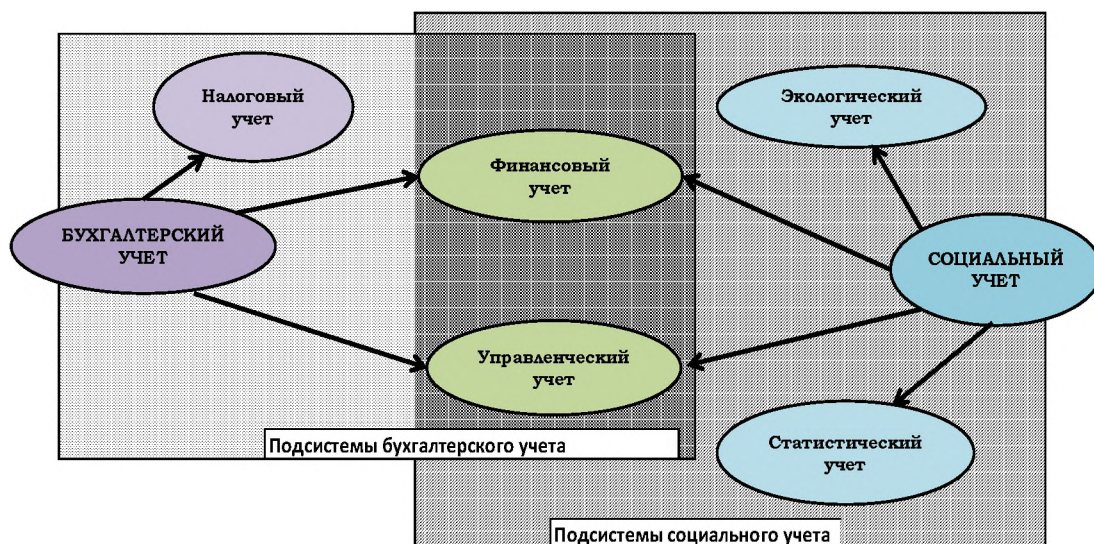


Рисунок 5.1 – Взаимосвязь подсистем бухгалтерского и социального учета
Примечание: собственная разработка

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что социальный учет – это система формирования полной и достоверной информации о результатах выполнения социальной политики компании. В свою очередь, социальный бухгалтерский учет — это ведение бухгалтерского учета социальных показателей (в рамках финансовой и управленческой подсистем).

Как отмечает Алигаджиева Е.М., «бухгалтерский учет основан на консерватизме отражения хозяйственной деятельности, а социальный учет (при соблюдении требования качества отчетности) предполагает постоянное совершенствование методов отражения социально ориентированной деятельности. Если ведение бухгалтерского учета носит динамический характер отражения хозяйственной деятельности предприятия, то социальный учет согласно стандартам КСО отражает в своей отчетности только результативные показатели при завершении той или иной социальной программы и имеет имиджевый характер» [271].

Итак, можно утверждать о взаимном влиянии бухгалтерского учета и социальной отчетности. Бухгалтерский учет оказывает влияние на процесс подготовки социальной отчетности, в свою очередь социальная отчетность оказывает влияние на способы и методы ведения бухгалтерского учета, поэтому существует объективная необходимость модернизации системы бухгалтерского учета, как минимум в части расширения перечня отражаемых фактов социально направленной хозяйственной деятельности.

Сторонником реформирования системы бухгалтерского учета является профессор В. С. Карагод, который выражает необходимость такого с целью полного охвата учитываемой информации, включающей набор социальных инициатив. По мнению профессора В. С.

Карагода, данный процесс является лишь вопросом времени: «... бухгалтерский учет таит в себе большие возможности, и его методология может распространяться и на социальную деятельность компаний. Пока эта идея не стала достоянием... счетных работников, но представляется, что это вопрос времени» [272, с.472; 273 ,с.5-12].

Мнение В. С. Карагода разделяет и кандидат экономических наук Е. М. Алигаджиева: «На сегодняшний день социальный учет выступает не отдельным видом учета, а скорее всего расширением границ традиционного бухгалтерского учета, которое представлено двумя направлениями: первое направление связано с необходимостью увеличения состава показателей бухгалтерской отчетности в интересах пользователей; второе — концентрирует внимание на учете социальных затрат ...» [274].

В то же время, по мнению Гетьмана В.Г., многие важные процессы и явления, связанные с деятельностью предприятия, остаются вне рамок бухгалтерского (часто отождествляемого с финансовым) учета [275]. Точку зрения профессора В. Г. Гетьмана разделяет профессор И. Н. Санникова: «Без исследования реальных интересов внешних пользователей информации финансовой отчетности теория бухгалтерского учета рискует остаться просто техникой счета общепринятых показателей» [273].

В случае отсутствия данных в финансовом учете для отражения их в социальной отчетности организации могут раскрыть информацию, опираясь на данные управленческого учета. Такого подхода придерживаются авторы Камысовская С.В., Захарова Т.В., которые выделяют также примеры таких данных: «подборка новостей интернет-сайтов о проводимых массовых мероприятиях конкурентов; сведения об изменении законодательства в сферу культуры в стране, чей рынок представляет для Дворца культуры стратегический интерес; внутренняя информация, которая в оптимальном режиме неизвестна бухгалтерскому учету, но должна быть управленческой». [276, с. 49]

Таким образом, служба управленческого учета должна аккумулировать различную, а не только учетную, информацию. На этом этапе проектируется подготовка корпоративной социальной отчетности и, как следствие, ориентир этой отчетности на внешних пользователей.

«Финансовый учет во многом вынужден следовать установленным государством нормативам, отражать уже свершившиеся факты финансово-хозяйственной деятельности организации за определенные периоды времени. Здесь и возникает потребность в организации управленческого учета как основы информационного обеспечения управления» [277].

По мнению профессора М. А. Вахрушиной, «именно управленческий учет способен генерировать информацию о нефинансовых показателях деятельности компании, необходимую для составления корпоративной социальной отчетности. Одним из таких показателей является показатель удовлетворенности клиентов (покупателей), являющийся важнейшим нефинансовым оценочным критерием системы управленческого учета. Кроме того, определенная роль в процессе подготовки корпоративной социальной отчетности может принадлежать информации, подготовленной в системе сбалансированных показателей, являющейся инструментарием стратегического управленческого учета» [278, с. 6].

В этих условиях становится неизбежным создание и освоение новых систем бухгалтерского учета в учреждениях культуры, которые направлены на обеспечение задач эффективного управления организацией. С этой точки зрения все более востребованным является накопленный мировым экономическим сообществом опыт организации и ведения управленческого учета и анализа на предприятиях, адаптации апробированных в мировой

экономической практике методик к реалиям белорусских учреждений культуры.

Для этого необходимо решение проблем по разработке методологических, методических и организационных основ управленческого учета для учреждений культуры, который выполнял бы задачи, связанные с управлением организацией.

Можно согласиться с мнением Масловой Т.С и Мизиковским Е. А. [279, с.152], что в общей совокупности управленческой информации о финансово-экономическом состоянии учреждения ведущая роль принадлежит учетной информации, которая формируется в процессе осуществления всех видов учета. Полнота и своевременность получения информации в решающей степени зависят от организации учетной системы в целом. При этом, ключевую роль в формировании информационного пространства социального учета играет взаимодействие подсистем финансового и управленческого учета.

Учитывая вышеизложенное, можно утверждать, что информация, генерируемая в системах бухгалтерского и управленческого видов учета, предопределяет наполнение социальной отчетности. Наряду с этим следует отметить, что и сама социальная отчетность предопределяет развитие бухгалтерского и управленческого учета. Общественность заинтересована в получении информации о деятельности организации в области охраны окружающей среды, экологической безопасности и ресурсосбережения, социально-экономического развития региона.

Основное противоречие, возникающее при постановке системы социального учета на предприятии, вытекает из того, что с одной стороны, данные управленческого учета конфиденциальны, составляют коммерческую тайну предприятия, с другой стороны, все международные стандарты социальной ответственности требуют независимого аудиторского подтверждения показателей социальной отчетности, т.е. обеспечения прозрачности социальной деятельности предприятия.

Разрешить указанное противоречие позволяет следующий подход: функцию отражения хозяйственных операций на своих счетах в группировках по субсчетам социальных затрат принимает на себя финансовый учет; функцию обеспечения управления социальной ответственностью принимает на себя управленческий учет.

Итак, в соответствии с предложенным подходом распределение функций социального учета по учетным системам и подсистемам представлено в таблице 5.8.

Таблица 5.8 – Распределение функций социального учета по учетным системам и подсистемам

Цель социального учета – формирование полной и достоверной информации о результатах выполнения эколого-социальной политики компании			
Финансовый учет	Управленческий учет	Статистический учет	Экологический учет
учет совокупного влияния (оценка совокупных затрат на конкретные мероприятия экологической и социальной направленности)	учет социальной ответственности (учет факторов, имеющих социальную значимость)	учет социальных показателей (долгосрочная социально-статистическая оценка)	учет экологических показателей (выбросы, отходы и т.д.)

Примечание: собственная разработка

Удобство, наглядность и достоверность социального учета не вызывает сомнений.

Можно предположить, что данная система учета поможет руководителю эффективно управлять предприятием, выделять ключевые моменты и не заикливаться на второстепенных процессах.

Но с учетом того, что методические пособия, комплексные научные исследования, посвященные вопросам организации социального бухгалтерского, а в частности управленческого учета в учреждениях культуры отсутствуют, возникает необходимость ее разработки под цели конкретной организации. Рассмотрим это на примере учреждения культуры – Дворца культуры ОАО «Нафтан».

5.2.2. Внедрение социального учета в ОАО «Нафтан» в части отражения деятельности объекта социальной сферы Дворца культуры ОАО «Нафтан»

Отправной точкой выделения наиболее актуальных задач для разработки социального учета на базе финансового и управленческого учета стала заявленная объектом исследования стратегия развития. Основной стратегии развития в целом ОАО «Нафтан», в том числе и его структурных подразделений, каковым является Дворец культуры ОАО «Нафтан», является повышение качества, расширение ассортимента производства продукции, товаров и услуг при снижении производственных затрат, достижение высокой эффективности финансово-хозяйственной деятельности – при наименьших затратах получение максимально возможного финансового результата, укрепление положения на внутреннем рынке в качестве поставщика товаров и услуг.

Таким образом, достижение стратегии развития Дворца культуры ОАО «Нафтан» базируется на выполнении задач более низкого уровня, потенциально решаемых в управленческом и финансовом учете, а именно:

- *в управленческом учете:* достижение прозрачности затрат в сфере внутриорганизационных процессов, создание методики калькулирования для целей планирования и ценообразования, формирование методов выявления и учета отклонений между фактическими и нормативными (заданными) величинами затрат и результатов;

- *в финансовом учете:* совершенствование организации аналитического учета затрат для целей социального учета), доработка учетной политики организации с учетом внедрения учетно-аналитической системы социального учета.

На основании проведенного исследования экономической литературы по внедрению социального учета (работы Вахрушиной М. А., Алигаджиевой Е.М.) нами предлагается следующая последовательность этапов, прохождение которых позволит, во-первых, оценить существующую систему бухгалтерского учета, как основы постановки социального учета, во-вторых, предложить конкретные рекомендации по ее совершенствованию (рисунок 5.2).



Рисунок 5.2 – Последовательность этапов внедрения социального учета в ОАО «Нафтан»

Примечание: собственная разработка

Как было отмечено ранее, разработанная нами последовательность этапов внедрения социального учета была апробирована на примере Дворца культуры в ОАО «Нафтан». Ее применение позволит, во-первых, оценить существующую систему бухгалтерского учета, как основы постановки социального учета, во-вторых, предложить конкретные рекомендации по ее совершенствованию:

На первом этапе нами было научно обосновано, что для учреждений культуры наиболее подходящей основой, на которой может базироваться социальный отчет является сбалансированная система показателей, которая позволяет использовать систему учетно-аналитического обеспечения как оценку взаимодействия внутренних процессов и внешних условий. Она позволит увязать стратегические цели учреждения культуры с его оперативными планами. Даст возможность принимать обоснованные управленческие решения и рационально распределять ресурсы для реализации поставленных социальных целей.

На втором этапе нами был сделан вывод, что основными источниками информации для социального учета в части обобщения данных о социальных показателях деятельности составляют финансовый, управленческий и статистический учеты, как подсистемы социального учета. Кроме того, будут востребованы данные из внешних источников.

На третьем этапе в рамках совершенствования подсистемы управленческого учета, отвечающего требованиям социального учета, для управления затратами в сфере культурных услуг был обоснован выбор методов учета затрат – Директ-костинга и ABC. В результате предложено затраты, согласно требований метода «Директ-костинг», непосредственно не связанные с «производственным» процессом – административные

расходы, связанные с управлением и организацией текущей деятельности структурного подразделения «Управление строительными объектами (УСО) ОАО «Нафтан», считать затратами периода и относить на отдельный субсчет счета 26 «Общехозяйственные затраты по управлению УСО», аналогично другим затратам, связанным с управлением, с организацией и обслуживанием производственно-хозяйственной деятельности ОАО «Нафтан» и других аналогичных по назначению затрат.

Внедрение ABC-метода для распределения полных затрат Дворца культуры (ДКН) ОАО «Нафтан» было осуществлено в следующем порядке:

а) идентифицированы бизнес-процессы. В качестве основных бизнес-процессов учреждения было рекомендовано выделить деятельность отделов в соответствии с организационной структурой организации. Для ДКН это отдел по организации художественной самодеятельности и отдел по производственно-массовой работе;

б) определены групп косвенных расходов и обоснованы система драйверов (баз распределения) косвенных расходов на выбранные бизнес-процессы;

в) рекомендован порядок расчета себестоимости промежуточных объектов калькулирования – вспомогательного и управленческого бизнес-процессов;

г) обоснованы драйверы затрат промежуточных объектов калькулирования на основные бизнесы. Для затрат на содержание сцены драйвером выступает время эксплуатации сцены отделами Дворца культуры (за минусом времени простоя), для затрат на осуществление управленческого процесса – промежуточная фактическая себестоимость основных услуг.

На четвертом этапе с целью совершенствования подсистемы финансового учета, отвечающего требованиям социального учета, был проведен анализ плана счетов ОАО «Нафтан», и сделан вывод, что система аналитических счетов организации не является «социально направленной», что, в свою очередь, не обеспечивает формирование социально-ориентированной информации с целью подготовки по данному объекту корпоративной социальной отчетности. Но в тоже время, система аналитических счетов ОАО «Нафтан» может быть адаптирована к необходимой организационной структуре.

С целью снижения трудоемкости учетного процесса, а также обеспечения для плавного и безболезненного внедрения новой модели учета по его деятельности предложено внедрение ABC-модели в рамках действующей системы финансового учета путем совершенствования организации аналитического учета затрат. Обоснован и предложен усовершенствованный вариант рабочего плана счетов ОАО «Нафтан».

Так в бухгалтерском учете ОАО «Нафтан» расходы Дворца культуры отражаются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчет 30 «Затраты Дворца культуры», 5,6 знак аналитического учета – в разрезе статей затрат.

Предлагаем рабочий план счетов по счету 29 дополнить аналитическим уровнем 7,8 порядка по каждому бизнес-процессу, выделенному в рамках применения ABC-метода распределения косвенных расходов (рисунок 5.3).

Аналитический учет основных средств и начисленной амортизации организован на счете 01 «Основные средства» и на счете 02 «Амортизация основных средств», соответственно, по видам основных средств (3,4 знак аналитического учета), по объектам нахождения основных средств (5,6 знак аналитического учета).

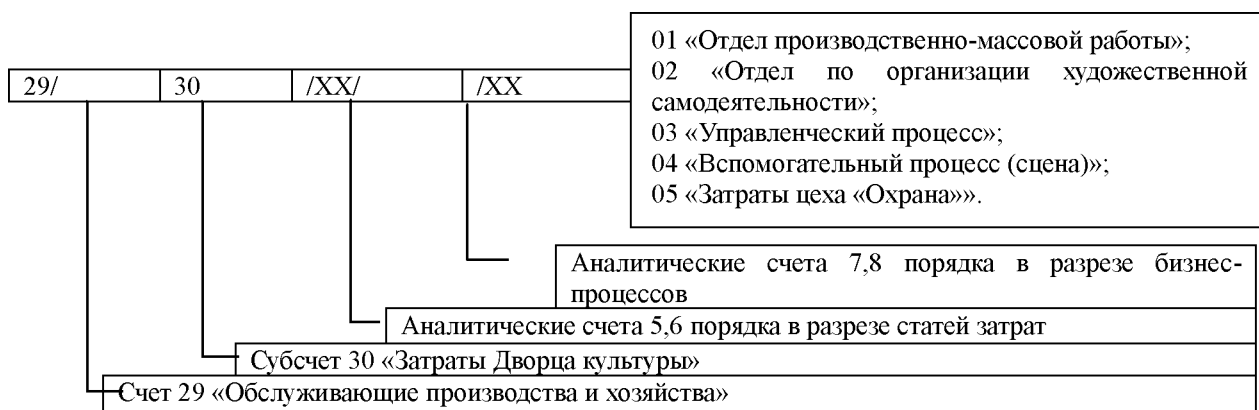


Рисунок 5.3– Рекомендации по построению системы аналитических счетов к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Примечание: собственная разработка

Предлагаем дополнить их аналитическим уровнем 7,8 порядка по 4 бизнес-процессам выделенным в рамках применения АВС-метода распределения косвенных расходов, а именно: 01 «Отдел производственно-массовой работы», 02 «Отдел по организации художественной самодеятельности», 03 «Управленческий процесс», 04 «Вспомогательный процесс» (рисунок 5.4)

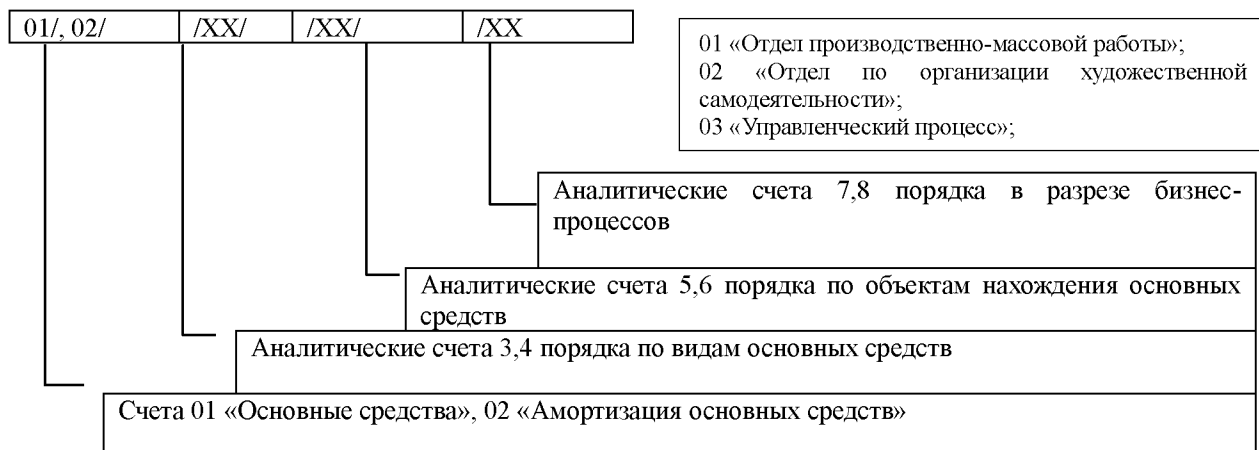


Рисунок 5.4 – Рекомендации по построению системы аналитических счетов к счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств»

Примечание: собственная разработка

Выручка от реализации культурных услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации услуг, себестоимость реализованных услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности Дворца культуры отражаются в учете на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 97 «Реализация платных услуг дворца культуры» в разрезе перечисленных составляющих по 5,6 знаку аналитического учета.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» рекомендуем дополнить аналитическим уровнем 7,8 порядка по основным бизнес-процессам, выделенным в рамках применения АВС-метода распределения косвенных расходов, а именно: 01 «Отдел производственно-массовой работы», 02 «Отдел по организации художественной самодеятельности» (рисунок 5.5)

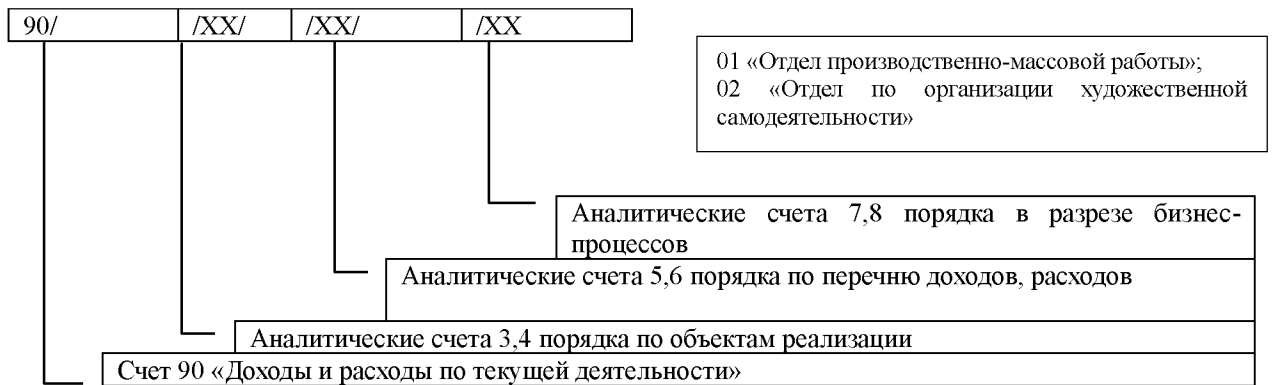


Рисунок 5.5 – Рекомендации по построению системы аналитических счетов к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Примечание: собственная разработка

При организации учета затрат по предложенным бизнес-процессам финансовый учет получит информацию о совокупных затратах основных бизнес-процессов, необходимую для расчета финансового результата по каждому бизнес-процессу и в целом по учреждению культуры; а система управленческого учета – данные о затратах отдельных бизнес-процессов, что даст возможность осуществлять контроль формирования затрат по структурным подразделениям и увеличить долю прямых затрат для более обоснованного расчета фактической себестоимости услуг Дворца культуры ОАО «Нафтан», что является необходимым условием выхода из состояния убыточности.

Анализ установленного порядка формирования учетной политики для предприятий Республики Беларусь показал, что для корпоративной социальной отчетности в настоящее время законодательная основа не сформирована, поэтому компаниям, опираясь на международные стандарты корпоративной социальной отчетности, следует в учетной политике прописать этот порядок. Это позволит получить отчетность, удовлетворяющую качественной характеристике «понятность» для внешних пользователей. Нами было предложено наполнение учетной политики ОАО «Нафтан» в целях внедрения социального учета.

Проведенный **на пятом этапе** анализ средств автоматизации бухгалтерского учета ОАО «Нафтан» на предмет интеграции с социальным учетом позволил сделать вывод, что эффективные механизмы взаимодействия финансового, управленческого и социального учета должны и могут быть реализованы в рамках единой автоматизированной информационной системы, что существенно расширит востребованность учетной информации в организации и повысит качество принимаемых управленческих решений.

5.3. Экологические показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности

Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года, содержит положения, которые по своему сущностному наполнению отражают направления обеспечения практики хозяйственной деятельности организаций учетной информацией, способствующей экологизации производства и рациональному природопользованию в целях обеспечения ресурсосбережения, сохранения и улучшения качества окружающей среды, повышения экологической эффективности принимаемых управленческих решений [280]. Субъектам

хозяйствования необходимо располагать полной и достоверной учетной информацией об активах и обязательствах экологического характера, в целях эффективного осуществления деятельности, основанной на принципах рационального природопользования, сохранения и улучшения качества окружающей среды. Однако бухгалтерская отчетность в Республике Беларусь не отражает связи между финансовыми результатами организации и состоянием окружающей среды. В связи с этим интеграция в нее экологических показателей служит ключевой проблемой.

Важно отметить, что благодаря интеграции экологических показателей в формы бухгалтерской (финансовой) отчетности и, как следствие, приобретении новых качеств полученной информации, возрастет необходимость принятия своевременных управленческих решений по рациональному природопользованию и природоохранной деятельности. Таким образом полученный синергетический экономический эффект охарактеризует финансово-экономическую устойчивость субъекта хозяйствования. Синергетический эффект экологической составляющей деятельности отразит повышение ресурсосбережения. Это в совокупности будет способствовать рациональному природопользованию и природоохранной деятельности субъектов хозяйствования.

Считаем, что в формах отчетности организаций в обязательном порядке должна находить отражение информация о природопользовании и формах природоохранной деятельности, что в свою очередь обеспечит современные потребности в таких данных. В связи с этим исследование порядка формирования показателей экологического отчета организации и их синергетического эффекта является актуальным, а полученные результаты имеют практическое значение.

Современный этап развития общества зависит от состояния природных ресурсов и изменения качества окружающей среды. В связи с этим современные условия хозяйствования нацелены на сохранение и охрану окружающей среды, что обосновывает отражение экологических показателей в бухгалтерской отчетности. Многие отечественные и зарубежные экономисты обращают особое внимание на необходимость реформирования системы сбора и представления данных для приведения ее в соответствие с современными тенденциями формирования учетно-аналитической информации.

Например, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов [281, с. 270] при исследовании вопросов экологического учета отмечают, что «Уже сейчас бухгалтерам рекомендуют составление экобалансов, т.е. отчетности, отражающей влияние расходов, связанных с природоохранными мероприятиями». Вместе с тем организация вправе представлять заинтересованным пользователям и «дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности», в составе которой, например, Я.В. Соколов [282, с. 47], указывает и информацию по природоохранным мероприятиям.

Профессор Центра исследований социального и экологического учета при Университете Данди, Шотландия Р. Грей [283, с. 35], в рекомендациях по составу данных сводного экологического отчета, подчеркивает, что «...обнародование результатов деятельности в области охраны окружающей среды остаются добровольными, это будет уделом меньшинства, в основном крупных компаний... Экологические отчеты — не только важный механизм демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результат самих действий». Особенно Р. Грей [283, с. 35] подчеркивает, что «...трудно решиться на публикацию неприятных цифр, но большая часть компаний, однажды подготовивших экологический отчет, продолжает составлять его в последующие годы».

Как отмечают В. Цуркану [284], И. Голочалова, А. Штаховски: «Развитие

международных экономических связей обосновывает необходимость ...вносить соответствующие изменения в национальный учет, но не как дополнение, а как неотъемлемую часть исследования, изучения и практики». При этом традиционный бухгалтерский учет в отношении инвесторов и займодавцев, как подчеркивает А.И. Шигаев [285, с. 22], «не способен в полной мере удовлетворить их потребности, так как нацелен на фиксацию прошлых, уже состоявшихся событий и фактов и отражение существующего финансового положения организации».

В связи с этим актуально высказывание П.Я. Папковской [286, с. 4-5]: «...развитие новых экономических отношений требует теоретического переосмысления и совершенствования организации бухгалтерского учета ... в соответствии с условиями рыночной экономики».

Важно подчеркнуть, что Государственная политика Республики Беларусь [287] в области охраны окружающей среды направлена на обеспечение прав граждан на благоприятную окружающую среду как основного условия устойчивого социального и экономического развития страны. Для выхода на траекторию устойчивого развития, необходимо ориентироваться на общесистемные принципы, реализовать определенные императивы и соблюдать критерии, обеспечивающие гармоничное развитие экономики, социальной сферы и окружающей среды в их взаимодействии [280]. Поэтому в современных условиях хозяйствования возрастает потребность пользователей в экологоориентированных данных, формируемых в системе счетов бухгалтерского учета, отражаемых в бухгалтерской и статистической отчетности. Такая информация позволит повысить экологизацию микро- и макроэкономических показателей.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод о том, что субъекты хозяйствования не формируют в учете необходимую информацию о природоохранной деятельности, так как данное требование не закреплено законодательно.

Следует подчеркнуть, что учетно-аналитическому обеспечению природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь присущи такие недостатки, как: формы природоохранной деятельности не обеспечены законодательно соответствующими аналитическими признаками группировки данных в системе счетов бухгалтерского учета, по которым было бы возможно формировать показатели по различным направлениям природоохранной деятельности; идентификация в системе бухгалтерского учета информации о природоохранной деятельности не осуществляется в необходимом детализированном виде и поэтому не соответствует современным потребностям в ней; в системе бухгалтерского учета не предусмотрены формы регистров, в которых возможно формировать данные по различным направлениям природоохранной деятельности, что является следствием отсутствия их в детализированном виде на счетах бухгалтерского учета; отсутствуют отдельные формы бухгалтерской и статистической отчетности, отображающие данные о природоохранной деятельности субъектов предпринимательства, что лишает необходимой и полезной информации пользователей, принимающих решения по устойчивому развитию экономики.

На наш взгляд, дальнейшее сохранение существующего подхода к отражению экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности не позволяет выполнять в полном объеме положения Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года.

Считаем, что экологоориентированные данные, формируемые в системе счетов бухгалтерского учета, отражаемые в бухгалтерской и статистической отчетности позволят повысить экологизацию микро- и макроэкономических показателей. В связи с этим нами

предлагается внести изменения в учетно-аналитическое обеспечение природопользования и природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь. Согласно схеме предлагаемых направлений совершенствования учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь, целесообразно дополнить Учетную политику организаций аспектами, связанными с отражением экологических активов и обязательств природопользования и природоохранной деятельности в системе бухгалтерского учета [288, с. 68].

Результаты проведенного исследования обосновывают предлагаемый авторский вариант формы приложения к бухгалтерской отчетности — «Экологический отчет» [288, с. 94]. Данная форма отражает аспекты экологизации микроэкономических показателей, представляемые субъектами хозяйствования в формах бухгалтерской и статистической отчетности. Показатели данного отчета агрегированы по видам экологических активов и обязательств субъектов хозяйствования, а структурированы в разрезе природопользования и природоохранной деятельности.

Синергетический экономический эффект разработанного приложения заключается в том, что благодаря интеграции отдельных показателей в единую форму экологической отчетности полученная информация приобретает новые качества. В связи с этим, возрастет необходимость принятия своевременных управленческих решений по рациональному природопользованию и природоохранной деятельности. Синергетический эффект экологической составляющей деятельности отразит повышение ресурсосбережения. Важно отметить, что предлагаемая форма «Экологический отчет» аккумулирует информацию, содержащую новые качества и является одним из значимых источников на этапе планирования аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами. Аудиторское заключение в совокупности с другими необходимыми документами может иметь важное значение при принятии «... решений инвесторами по предоставлению инвестиций...» [289, с.41] или банками по открытию кредитных линий для финансирования различных проектов организации. Надежность информации аудита повышает доверие к отчетам организации, а эффективные методики контроля [290, с.546], снижают риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности. Сравнение итоговых сумм отчета по позициям экологические активы (всего) и экологические обязательства (всего) (Экологический результат) позволит достоверно установить существенность влияния экологических вопросов на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. Это будет являться основой принятия решения аудиторской организацией о первоочередности аудита экологических вопросов: с экологических активов или экологических обязательств. Информация предложенной формы «Экологический отчет» будет способствовать последовательному установлению циклов, подциклов и объектов аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами.

Учитывая исключительную важность сохранения и восстановления природной среды, рационального использования природных ресурсов и их воспроизводства, предотвращения вредного воздействия на окружающую среду хозяйственной деятельности и ликвидации ее последствий, обосновано предложен авторский вариант формы приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности — «Экологический отчет». Агрегирование показателей данной формы по видам экологических активов и обязательств субъектов хозяйствования, а структурирование в разрезе природопользования и природоохранной деятельности, характеризуется тем, что их объединённое действие существенно превосходит эффект каждого отдельного показателя. Предлагаемая форма

приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности — «Экологический отчет» будет способствовать формированию необходимой, достоверной и полной информации об экологических показателях деятельности организаций в контексте устойчивого развития.

5.4 Совершенствование форм бухгалтерской отчетности как информационного ресурса для целей бухгалтерского анализа эффективности модернизации предприятия

Важнейшим фактором роста эффективности капиталовложений в организации является своевременное обеспечение заинтересованных пользователей данными о процессе реализации модернизационных проектов. Вместе с тем существующая система бухгалтерского учета и отчетности не абстрагирует объекты, характеризующие процесс модернизации, от активов, капитала, обязательств, доходов и расходов субъектов хозяйствования, сформированных от иных бизнес-процессов, что затрудняет аналитическую обработку информации и принятие оперативных управленческих решений по осуществлению модернизации предприятия. В этой связи возрастает актуальность разработки новых специализированных форм управленческой отчетности, содержащих детализированную учетную информацию о модернизации, построенную на принципах целостности, сопоставимости, достоверности и полезности.

Рассмотрим наличие сведений о модернизации предприятия, содержащихся в бухгалтерском балансе, основных приложениях к нему, а также в статистической отчетности (таблица 5.9).

Таблица 5.9. – Анализ показателей по модернизации предприятия, используемых в бухгалтерской и статистической отчетности

№ и наименование формы отчетности	№ раздела, строки (графы)	Наименование показателей по модернизации
1	2	3
Бухгалтерский баланс	Строка 140	По статье «Вложения в долгосрочные активы» показываются суммы вложений в долгосрочные активы, учитываемых на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» на отчетную дату, в том числе накопленные затраты на модернизацию основных средств.
Бухгалтерский баланс	Строка 230	По статье «Расходы будущих периодов» показываются суммы расходов будущих периодов на отчетную дату, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащих отнесению на расходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты, в том числе расходы по подготовке к модернизации объектов.

Продолжение таблицы 5.9

1	2	3
Отчет о прибылях и убытках	Строка 100	По статье «Доходы по инвестиционной деятельности» показываются доходы по инвестиционной деятельности, учитываемые по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»), за вычетом учитываемых по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчета 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов») налогов и сборов, исчисляемых от доходов по инвестиционной деятельности, показанных по статье «Доходы по инвестиционной деятельности», в том числе доходы, полученные от реализации модернизированных объектов.
	Строка 110	По статье «Расходы по инвестиционной деятельности» показываются расходы по инвестиционной деятельности, учитываемые по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-4 «Прочие расходы»), в том числе расходы на модернизацию персонала, расходы на реализацию модернизированных объектов.
Отчет об изменении собственного капитала	-	-
Отчет о движении денежных средств	Строка 060	По статье «Направлено денежных средств – всего» приводится информация о направлениях использования денежных средств по инвестиционной деятельности за отчетный период и период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду, в том числе на реализацию проекта по модернизации.
Отчет об использовании целевого финансирования	Строка 300	По статье «Использовано средств» показывается сумма использованных средств, в том числе на реализацию проекта по модернизации предприятия
Примечания к отчетности	-	Должны содержать по основным средствам: изменение первоначальной (переоцененной) стоимости в отчетном периоде с выделением сумм изменений в результате реконструкции (модернизации, реставрации).

Окончание таблицы 5.9

1	2	3
6-ис (инвестиции) «Отчет о вводе в эксплуатацию объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал»	Раздел I, графа 3	Если в результате реконструкции, модернизации действующих объектов увеличивается мощность, то по таким объектам отражается прирост мощности.
	Раздел I, строка 0202	Отражаются инвестиции в основной капитал, в том числе затраты на модернизацию объектов, которые приводят к увеличению первоначальной стоимости объекта за период с начала отчетного года и за прошлый год
4-ис (инвестиции) Отчет о вводе в эксплуатацию объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал	Раздел I, графа 3	Если в результате реконструкции, модернизации действующих объектов увеличивается мощность, то по таким объектам отражается прирост мощности.
	Раздел II, строка 0245	Отражаются затраты на модернизацию объектов, которые приводят к увеличению первоначальной стоимости объекта за период с начала отчетного года и за прошлый год
1-ис (инвестиции) «Годовой отчет о вводе в эксплуатацию объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал»	Раздел I, графа 3	Если в результате реконструкции, модернизации действующих объектов увеличивается мощность, то по таким объектам отражается прирост мощности.
	Раздел III, графа 4	Отражаются: затраты на модернизацию объектов, которые приводят к увеличению первоначальной стоимости объекта. Данные приводятся за счет всех источников финансирования, включая средства бюджетов на возмездной и безвозмездной основе, кредиты, техническую и гуманитарную помощь.
1-ф (ос) «Отчет о наличии и движении основных средств и других долгосрочных активов»	Строка 400 графа 1	Отражаются затраты по законченным и оформленным актами приемки-сдачи работам по реконструкции (модернизации, реставрации), отнесенные на увеличение первоначальной стоимости основных средств в отчетном году, без переоценки на конец отчетного года.
	Строка 501	Отражается стоимость не законченных строительством объектов (как затраты на возведение, так и затраты по реконструкции (модернизации, реставрации)), числящихся по счету бухгалтерского учета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Примечание: собственная разработка на основе изучения нормативных документов по составлению бухгалтерской и статистической отчетности Республики Беларусь [291, 292, 293, 294, 295]

Из данных таблицы 5.9 следует, что в бухгалтерской отчетности информация о модернизации предприятия агрегирована с данными других бизнес-процессов, что не позволяет получить требуемую информацию о затратах, источниках финансирования, денежных потоках, которые сопутствовали модернизации, о целевом использовании ресурсов, которые выделялись и направлялись на модернизацию, и результатах модернизации для целей управления инвестиционной деятельностью и принятия стратегических решений. Это снижает информативность бухгалтерской отчетности как основного информационного базиса управления и не позволяет удовлетворить интересы внутренних и внешних пользователей в получении данных об эффективности модернизационных проектов.

При изучении данных по модернизации, содержащихся в статистической отчетности, стоит отметить, что в статистических формах формируются сведения как о затратах на модернизацию основных средств, так и об источниках финансирования проектов, однако они отражаются в целом по организации, а не в разрезе объектов модернизации. Кроме того, информация о модернизации системы производства или управления в целом, технологических процессов и других объектов вообще не находит свое отражение в статистической отчетности.

Следовательно, ни бухгалтерская, ни статистическая отчетность не дает возможности в полной мере удовлетворить потребности внутренних и внешних пользователей в получении информации о модернизационных бизнес-процессах в организации. В этой связи аппарат управления при анализе эффективности проектов вынужден использовать данные, основанные на проведении выборки из информационного массива проектной и частично учетной документации вне системы двойной записи, и не являющиеся оборотами по соответствующим счетам.

Таким образом, разработка специальной формы внутренней отчетности, в полном объеме раскрывающей данные о модернизации предприятия, является одной из важнейших задач в повышении качественного уровня информационного обеспечения принимаемых управленческих решений. Для решения этой задачи в рамках ведения бухгалтерского учета необходимо осуществлять целенаправленную выборку учетной информации, относимой к модернизации предприятия, что обеспечит формирование достоверных показателей о модернизационных бизнес-процессах и позволит представить необходимые для анализа данных в виде итоговых отчетов для пользователей.

В общем случае всех пользователей, заинтересованных в информации о ходе и результатах модернизации предприятия, можно разделить на две группы – внешние и внутренние пользователи. На рисунке 5.6 представлены направления аналитического исследования информации, связанной с модернизацией предприятия, внешними и внутренними группами пользователей.

Внешним пользователям (кредиторам, поставщикам и др.) важно получать достоверную и точную информацию об изменении в финансовом состоянии организации после проведения модернизации для оценки риска при представлении финансовых ресурсов, производственных запасов и оборудования, а инвесторам еще и оценить доходность вложенных средств.

Интерес внутренних пользователей в получении информации о модернизации обусловлен необходимостью принимать оперативные и стратегические решения в целях стабильного развития организации. В частности, руководители и менеджеры будут анализировать эффективность модернизации, оценивать рентабельность производства и изменение финансового состояния после проведения модернизации. Собственникам важно

определить доходность инвестированных средств, а работникам – платежеспособность организации.

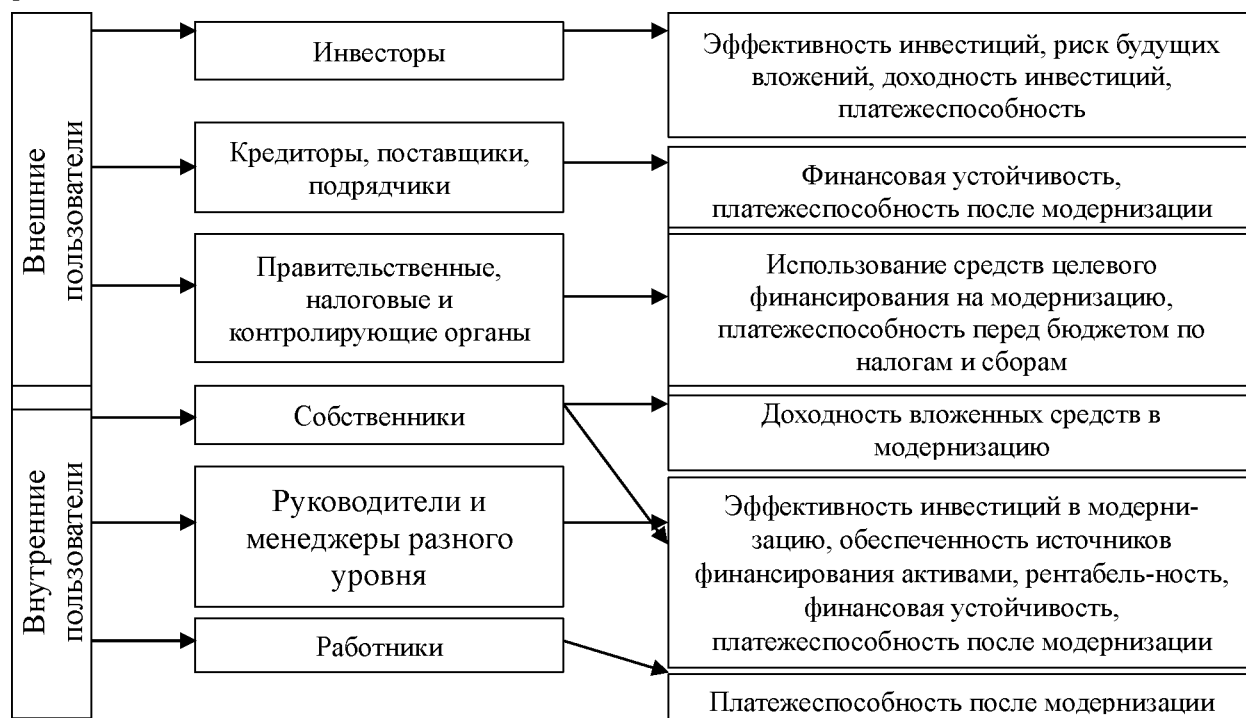


Рисунок 5.6. – Направления аналитического исследования информации, связанной с модернизацией предприятия внешними и внутренними группами пользователей
Примечание: собственная разработка

Как видно из рисунка, интересы пользователей значительно различаются между собой, что вызывает необходимость в представлении данных о модернизации, охватывающих все задействованные объекты учета. Так, в бухгалтерской отчетности должна формироваться информация об источниках финансирования модернизации, обеспечении их активами, затратах на модернизацию, результатах модернизационного проекта, доходах и расходах, связанных с эксплуатацией модернизированного объекта, а также денежных потоках, отражающих фактические обороты капитала в процессе модернизации.

Базируясь на предлагаемых учетно-аналитических моделях модернизационных бизнес-процессов, нами разработаны специальные формы управленческой отчетности, построенные с учётом методики оценки скрытых соответствий между источниками финансирования и активами, созданными в процессе модернизации, и требований концепции поддержания физического и финансового капитала предприятия.

Предлагаемая управленческая отчетность должна содержать в себе развернутую информацию о затратах, источниках финансирования, денежных потоках, которые сопутствовали модернизации, о целевом использовании ресурсов и результатах модернизации, которая позволит поэтапно проанализировать и достоверно оценить эффективность проекта по модернизации предприятия, изменения в его финансовом состоянии и принимать оперативные и стратегические решения для целей управления инвестиционной деятельностью.

Предлагаемые формы аналитического бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств представлены на рисунках 5.7–5.8. Фактически происходит введение аналитических суботчетных форм (суббаланс, суботчет о прибылях и убытках, суботчет о движении денежных средств) в рамках единой методологии формирования типовой отчетности предприятия с системным отражением процессов и

результатов проводившейся на предприятии модернизации за отчетный период (отчет о прибылях и убытках) и на дату составления отчетности (бухгалтерский баланс).

Такой подход не нарушает целостность информационного потока формирования учетных и отчетных данных предприятия и обеспечивает методологическое единство оценки и сопоставимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в общем контексте хозяйственной деятельности организации и в разрезе бизнес процессов, связанных с модернизацией в частности. Это в свою очередь позволит определить показатели, отвечающие за состояние капитала предприятия в рамках финансовой и физической концепций.

Активы	На начало года			На конец отчетного периода		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Основные средства, в т.ч.:						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Амортизация основных средств, в т.ч.:						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Вложения во внеоборотные активы						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Материалы						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Основное производство						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Готовая продукция						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Расчетные счета, в т.ч.:						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Дебиторская задолженность						
в т.ч. по источникам финансирования						
<i>источники финансирования</i>						
Итого						
Капитал и обязательства	На начало года			На конец отчетного периода		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Уставный капитал						
в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
<i>активы в обеспечении</i>						
Прибыль (убыток), в т.ч.:						
в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
<i>активы в обеспечении</i>						
Итого капитал						
Расчеты с поставщиками						
в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
<i>активы в обеспечении</i>						
Расчеты по кредитам и займам						
в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
<i>активы в обеспечении</i>						
Расчеты по оплате труда						
в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
<i>активы в обеспечении</i>						
Итого обязательства						
Итого						

Рисунок 5.7. – Разработанная форма аналитического бухгалтерского баланса для управления модернизацией предприятия

Примечание: собственная разработка

Доходы	Данные за предыдущий период			Данные за текущий период		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Выручка, в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
активы в обеспечении						
Расходы	Данные за предыдущий период			Данные за текущий период		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Материалы, в т.ч. по источникам финансирования						
источники финансирования						
Амортизация основных средств, в т.ч. по источникам финансирования						
источники финансирования						
Оплата труда, в т.ч. по источникам финансирования						
источники финансирования						
Проценты по кредиту, в т.ч. по источникам финансирования						
источники финансирования						
Курсовые разницы, в т.ч. по источникам финансирования						
источники финансирования						
Прибыль						
в т.ч. в разрезе средств обеспечения						
активы в обеспечении						

Рисунок 5.8. – Разработанная форма аналитического отчета о прибылях и убытках для управления модернизацией предприятия

Примечание: собственная разработка

Денежные потоки от текущих операций	Данные за предыдущий период			Данные за текущий период		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Поступления – всего						
в том числе:						
от продажи продукции, товаров, работ и услуг						
Платежи – всего						
в том числе:						
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги, в т.ч.:						
в связи с оплатой труда работников, в т.ч.:						
Сальдо денежных потоков от текущих операций						
Денежные потоки от инвестиционных операций	Данные за предыдущий период			Данные за текущий период		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Поступления – всего						
в том числе:						
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)						
Платежи – всего						
в том числе:						
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций						
Денежные потоки от финансовых операций	Данные за предыдущий период			Данные за текущий период		
	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия	Всего	текущие бизнес-процессы	бизнес-процессы по модернизации предприятия
Поступления – всего						
в том числе:						
получение кредитов и займов						
Платежи – всего						
в том числе:						
в связи с возвратом кредитов и займов						
Сальдо денежных потоков от финансовых операций						
Сальдо денежных потоков за отчетный период						
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода						
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода						

Рисунок 5.9 – Разработанная форма аналитического отчета о движении денежных средств для управления модернизацией предприятия

Примечание: собственная разработка

Таким образом, представленные формы управленческой отчетности содержат ряд новых экономических показателей, ранее не отражающихся на системной основе в бухгалтерском учете и отчетности, такие как:

- источники финансирования модернизации;
- активы, сформированные за счет источников финансирования модернизации;
- выручка от реализации продукции, полученная в результате модернизации предприятия,
- амортизация модернизированных основных средств;
- первоначальная (восстановительная) стоимость модернизированных основных средств,
- прибыль (убыток), полученный в результате модернизации предприятия;
- затраты на модернизацию и др.

Эти показатели всесторонне характеризуют деятельность организации в области модернизации предприятия, отражают ее влияние на финансовые результаты (прибыль или убыток), активы, обязательства, капитал, а также взаимосвязаны с информационным потоком по всем видам деятельности организации (текущей, инвестиционной, финансовой). Поэтому разработанные аналитические формы управленческой отчетности являются незаменимой информационной базой для расчёта показателей эффективности проведенной модернизации в организации с учетом концепций поддержания финансового и физического капитала.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В **первой главе** научно исследовательской работы авторами проработаны и усовершенствованы методики бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях инновационной экономики в части постановки существующих методологических проблем и разработки теоретических положений в разрезе:

1.1 цифровизации бухгалтерского учета

На основании проведенных исследований сформулированы следующие выводы и предложения:

1) Цифровизация – это новое понятие, под которым в основном понимается процесс оцифровывания всех форм жизнедеятельности человека, включая использование цифровых технологий ведения бизнеса и воздействия на общественную жизнь; перевод всех видов информации (текста, изображений, аудио и видео) в цифровую форму». Изучив определения «цифровизации» бухгалтерского учета, которые встречаются в научных публикациях [8, с. 615], были выделены основные признаки, характеризующие дефиницию. Среди них:

- модернизация, автоматизация, модификация бухгалтерского учета;
- использование новых показателей, способов сбора и обработки информации;
- внедрение цифровых технологий;
- создание единой информационной системы предприятия;
- способствует повышению качества сбора, обобщения, систематизации и анализа информации в любых объемах, усовершенствованию рабочей среды.

В связи с выделенными признаками, под цифровизацией бухгалтерского учета согласно научным публикациям следует понимать процесс внедрения современных цифровых технологий в учетный процесс и применения модифицированных методов и инструментов бухгалтерского учёта, с целью повышения качества сбора, обобщения, систематизации, анализа больших объемов данных, контроля за ними и создания единой информационной системы организации.

2) Подводя итог сравнению процессов «автоматизации» и «цифровизации», следует отметить, что процесс цифровизации тесно взаимосвязан с автоматизацией бухгалтерского учета, являясь следующим этапом эволюции в организации учетного процесса. Соответственно, автоматизация бухгалтерского учета – это неотъемлемая часть цифровизации, но не синоним этого термина. По нашему мнению, при цифровизации целесообразно выделять не новую форму бухгалтерского учета, а только новый способ записи хозяйственных операций – цифровой вместо автоматизированного, поскольку совокупность и форма регистров определяется хозяйствующим субъектом самостоятельно.

3) Цифровизация бухгалтерского учета в организациях должна быть встроена в общую модель цифровой трансформации бизнеса. Для построения общей модели цифровизации необходимо:

- сфокусироваться на главной цели компании: генерировать прибыль за счет качественного производства и оперативной реализации своей продукции и исключить факторы, которые не добавляют ценности конечному продукту, а лишь увеличивает его цену;

- определить ресурсы компании, которые могут быть использованы для цифровой трансформации бизнеса (денежные средства, специалисты с необходимыми навыками, программное обеспечение, развернутое на собственных мощностях, и сторонние интернет-сервисы и др);

- определить состав, последовательность и стоимость работ по цифровизации, задать ключевые направления и ответственных исполнителей, просчитать возможные риски.

- разработать новый график документооборота в связи с планируемыми изменениями, определить порядок проведения электронных транзакций и изменения в учетной политике компании.

1.2 теоритических основ бухгалтерского учета промышленных отходов

В рамках решения проблемы отсутствия в учете и отчетности комплексной информации о промышленных отходах был предложен системный подход в процессе обращения с промышленными отходами на примере нефтехимических предприятий, который позволит рассматривать промышленные отходы комплексно с момента их появления до захоронения (т.е. на всех этапах жизненного цикла отходов) с целью управления экономико-экологической безопасностью промышленных предприятий в контексте принципов «зеленой» экономики. Для обеспечения такого подхода в процессе обращения с промышленными отходами, система бухгалтерского учета должна формировать информацию о промышленных отходах на всех этапах их жизненного цикла. В связи с этим, были предложены следующие этапы жизненного цикла промышленных отходов для построения комплексной системы бухгалтерского учета промышленных отходов с целью их управления:

- Этап I «Появление промышленных отходов»;
- Этап II «Сбор и/или накопление промышленных отходов»;
- Этап III «Рециклинг промышленных отходов»;
- Этап III¹ «Подготовка к использованию промышленных отходов»;
- Этап III² «Хранение промышленных отходов»;
- Этап III³ «Использование промышленных отходов»;
- Этап IV «Захоронение (уничтожение) промышленных отходов».

С целью формирования комплексной и системной информации о промышленных отходах для их грамотного управления на этапах жизненного цикла необходим новый единый объект бухгалтерского учета – промышленные отходы. При этом промышленные отходы для их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности должны удовлетворять критериям признания актива и отвечать следующим условиям: 1) экономические ресурсы, полностью либо частично утратившие свои потребительские свойства; 2) образовавшиеся в ходе производственной деятельности организации, но не являющиеся целью производственного процесса.

В процессе изучения подходов к классификации отходов, действующие в Республике Беларусь, Германии, Финляндии, Швеции, Австралии, было выявлено, что ни одна из существующих классификационных систем отходов в полной мере неприменима для целей бухгалтерского учета промышленных отходов, что не позволяет формировать комплексную систему бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла. На основании проведенного исследования, разработана классификация промышленных отходов как объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла. Предлагаемые классификационные рамки позволяют организовать достоверный аналитический и синтетический учет промышленных отходов на счетах бухгалтерского учета, увязать цели, методы их учета с целями управления.

1.3 экономико-правовых методов регулирования отношений сервитута

Глобализация мировой экономики, сопровождающаяся усилением международных связей, развитием современных систем коммуникации и информации, расширением международного перемещения финансовых и производственных ресурсов, появлением

цифрового пространства, приводит к формированию новых и развитию действующих форм и методов ведения бизнеса. Одним из таких институтов является институт сервитута. Благодаря сервитуту расширяется возможность повышения эффективности использования имеющихся ресурсов, за счет ограниченного вещного права на имущество, находящееся в собственности других субъектов хозяйствования.

Институт сервитута не является новым, как для гражданско-правовой науки в целом, так и для Республики Беларусь в частности. Однако, в практической деятельности субъектов хозяйствования все еще не нашел широкого применения.

В рамках научных исследований также существуют определенные вопросы, требующие решения. В частности:

- недостаток информационных источников, посвященных исследованию сервитута;
- противоречия в понимании сервитута как учетной категории в научных источниках информации;
- недостаточная развитость механизмов экономического регулирования сервитутных правоотношений.

В результате рассмотрения вопросов гражданско-правового и экономического содержания категории «сервитут», определения места сервитута в системе вещных прав и обязательственных правоотношений, изучения классификации сервитутов, развития методик бухгалтерского и налогового учета сервитутных операций, можно сделать следующие выводы:

1. Сервитут, как гражданско-правовая категория, представляет собой ограниченное вещное право пользования чужим недвижимым имуществом в строго ограниченном объеме и пределах, возникающее из договора или судебного решения за счет ограничения права собственности владельца недвижимости, обремененной сервитутом;

2. Обоснование в качестве объекта экономической науки категорию «сервитутные отношения», под которыми предлагается понимать отношения, возникающие вследствие возникновения потребности пользования чужим имуществом, между собственником данного имущества и лицом, имеющим потребность в его использовании, по поводу права пользования имуществом собственника в ограниченном объеме и пределах;

3. Выделение существенных признаков сервитута позволило, с одной стороны, обособить сервитут от иных вещных прав, а с другой стороны выделенные признаки (такие как право следования, ограниченность, зависимость и обязательность сервитута) смогли в дальнейшем стать основанием для научного обоснования идентификации сервитута как объекта бухгалтерского учета;

1.4 секьюритизации активов как объектов бухгалтерского учета: экономическая сущность и проблемное поле

Проведенное исследование экономической сущности секьюритизации, как объекта бухгалтерского учета позволило выделить 4 подхода: бухгалтерский, динамический, экономический и юридический. На основе анализа различных источников предложено авторское определение: секьюритизация – это процедура, в течение которой разнородные виды неликвидных активов объединяются в пул, на основе которого выпускаются ценные бумаги и размещаются среди инвесторов. Новизна данного определения заключается в том, что в нем секьюритизация раскрывается как процесс и проявляется в тесной связи между поступающими взносами, которые генерируется пулом ипотечных активов, и выплатами по ценным бумагам. Указанные теоретические разработки устранят несоответствия, которые возникают при определении секьюритизации в системе бухгалтерского учета.

Авторская классификация секьюритизации, как объекта бухгалтерского учета, выступает базисом предлагаемой системы аналитического учета. Все это повысит аналитичность учетной информации, будут способствовать ее достоверному формированию.

1.5 теоретико-методологических аспектов модернизации предприятия как объекта бухгалтерского учета и анализа

На основании изучения теоретических положений по учету и анализу модернизации предприятия нами сделаны следующие выводы:

1. Результаты проведенного анализа технико-технологического базиса организаций в Республике Беларусь показали, что, несмотря на государственную поддержку и значимую экономическую, социальную и экологическую роль модернизации в инновационном развитии экономики, износ основных средств отечественных организаций достиг критической отметки. В диссертационном исследовании определены учетно-аналитические проблемы осуществления модернизации предприятия, которые, в том числе, обусловили низкую эффективность управления инвестиционными проектами, и разработаны методологические принципы, устраняющие выявленные недостатки в системе бухгалтерского учета, отчетности и экономического анализа модернизации.

2. Раскрыта экономическая сущность понятия «модернизация предприятия» для целей бухгалтерского учета и анализа как процесса финансирования инвестиционных затрат, их капитализации и преобразования в улучшение количественных и (или) качественных характеристик основных средств (инвестиционной недвижимости), нематериальных активов, трудовых ресурсов производства и (или) управления с целью получения прибыли (доходов) и (или) достижения иного значимого результата от использования модернизируемых объектов в предпринимательской деятельности.

В соответствии с экономической сущностью понятия «модернизации предприятия» для целей бухгалтерского учета и анализа выделены следующие этапы жизненного цикла модернизации предприятия: 1) процесс финансирования модернизации; 2) процесс капитализации и преобразования инвестиционных затрат в улучшение количественных и (или) качественных характеристик модернизируемых объектов; 3) процесс использования модернизируемых объектов в предпринимательской деятельности, приводящий к формированию доходов, расходов и финансового результата.

Согласно стадиям реализации модернизационного проекта нами были определены объекты бухгалтерского учета, характерные для модернизационного бизнес-процесса: источники финансирования, активы, созданные в результате модернизации, доходы и расходы, денежные средства. Целенаправленная выборка учетной информации по представленным объектам из общего массива данных позволит создать обособленную информационную подсистему бухгалтерского учета модернизации предприятия с целью проведения комплексного анализа процесса модернизации для своевременного управления реальными инвестициями.

3. Научно обоснована необходимость разработки методики бухгалтерского анализа для оценки эффективности процесса модернизации предприятия и определения его влияния на финансовое состояние субъекта хозяйствования. Исследование особенностей кругооборота капитала по стадиям модернизационного проекта позволило сформулировать методические принципы, на которых должна базироваться методика бухгалтерского анализа модернизации предприятия в рамках концепций поддержания физического и финансового капитала: принцип четкого разграничения финансовых отношений организации по стадиям кругооборота средств; принцип взаимозависимости активов, обязательств, капитала,

доходов и расходов; принцип абстрагирования хозяйственных операций нескольких модернизационных проектов друг от друга в бухгалтерском учете; принцип информационной идентификации и маркировки хозяйственных операций, обусловленных проведением модернизации предприятия, в общей совокупности хозяйственных операций.

Применение предлагаемых принципов при организации бухгалтерского учета и анализа модернизации позволит сформировать специальную систему показателей в аналитической отчетности, способствующих принятию оперативных решений по эффективному технико-технологическому и организационно-экономическому управлению модернизацией предприятия.

1.6 института контроля эффективности использования государственных средств в контрольной деятельности Республики Беларусь

Рост актуальности и значимости контроля эффективности использования целевых средств позволило обосновать и определить его место как в государственной контрольной деятельности, так и в аудиторской деятельности Республики Беларусь. Внедрение и развитие профессиональных аудиторских услуг по оценке эффективного использования не только иностранных заемных средств по международным соглашениям, но и бюджетных в систему финансового контроля предприятий государственного и частного сектора экономики в Республике Беларусь удовлетворит интересы населения, территориальных органов управления и инвесторов независимой достоверной информацией об эффективности расходов государственных финансов и полученных результатов. Аудиторские услуги позволят укрепить доверие общества, обеспечить прозрачность государственных расходов. Обязательный (инициативный) аудит в сочетании с государственной проверкой эффективности использования бюджетных средств станет одним из эффективных механизмов в управлении бюджетными средствами, посредством которого снизится расточительство, хищения и сократится безрезультативное использование целевых средств.

Контроль эффективности использования государственных средств в сочетании с классическим финансовым контролем представляют единое целое контроля использования государственных финансов, который целесообразно осуществлять в формах государственной проверки, мониторинга или аудита в действующей контрольной практике Республики Беларусь по направлениям: 1) оценка соблюдения требований действующего законодательства при осуществлении финансовых и хозяйственных операций, связанных с использованием государственных средств, использование их по целевому назначению; 2) установление степени эффективности использования целевых государственных средств.

Во **второй главе** научной исследовательской работы авторами разработаны методики бухгалтерского учета и рекомендаций по их совершенствованию в условиях инновационной экономики в части:

2.1 Развитие бухгалтерского учета промышленных отходов (на примере нефтехимических предприятий)

На основании проведенных исследований автором сформулированы следующие выводы и предложения:

На основании проведенного исследования разработана методика учета промышленных отходов на этапах жизненного цикла, предполагающая формирование информации о промышленных отходах для заинтересованных пользователей с разделением на два объекта управления:

1) Промышленные отходы в разрезе следующих видов промышленных отходов нефтехимических предприятий: 1) отходы, возникающие при зачистке резервуаров; 2)

строительные отходы; 3) отходы черных и цветных металлов; 4) безвозвратные отходы, оцененные по справедливой стоимости на предлагаемом счете XX «Промышленные отходы» (экономический потенциал промышленных отходов);

2) Промышленные отходы в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение, отражаемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы» с выделением субсчета «Расходы по обращению с промышленными отходами» (стоимость обращения с промышленными отходами).

Применение данной методики устранил искажения предоставляемой информации о промышленных отходах на этапах жизненного цикла, обеспечит взаимосвязь показателей рециклинга промышленных отходов и показателей деятельности нефтехимических предприятий, а также сформирует базу для заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, что увеличит информационную значимость отчетности и ее прогнозных характеристик. Отдельное отражение фактических затрат, возникающих на этапах жизненного цикла промышленных отходов, на счете 91-4 «Прочие расходы» с выделением субсчета «Расходы по обращению с промышленными отходами», будет способствовать не только их системной группировке для целей управления деятельностью нефтехимических предприятий в части обращения с промышленными отходами на микроуровне и оценки затратоэффективности, но и будет формировать информационные массивы, позволяющие претендовать на возможность применения государственных финансовых стимулов в отношении предприятий, сделавших выбор в пользу вторичного использования промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики.

2.2 Проблемные аспекты отражения отношений сервитута в национальном учете Республики Беларусь

Разработанна методика бухгалтерского учета, регламентирующая порядок отражения сервитутных операций для двух сторон сервитутных отношений: собственника имущества, обремененного сервитутом, и сервитуария.

Конкретизированы элементы налоговой базы для исчисления налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и ресурсных платежей при осуществлении сервитутных операций.

2.3 Монетарные активы: сущность, состав и учет

1. Исследование теории и практики классификации монетарных активов на основе анализа различных точек зрения, изложенных в специальной экономической литературе, нормативных документах, требованиях Международных стандартов финансовой отчетности позволило обосновать экономическое содержание понятия «монетарные активы», под которыми следует понимать - активы организации в виде денежных средств и их эквивалентов, которые отражаются в текущей денежной оценке и не зависят от изменения цен, а изменяются лишь в результате индексации.

2. В соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» и нормативными правовыми документами по учету денежных средств и краткосрочных финансовых вложений действующих на территории Республики Беларусь разработана классификационная модель и состав монетарных активов в основу которой положен трехмерный классификационный признак включающий деление монетарных активов на валютные, не валютные и прочие монетарные активы, что дает возможность объективно формировать состав монетарных активов, систематизировать учетные процедуры, достоверно определять влияние этого фактора на стабильное функционирование предприятия, ее платежеспособность.

3. Исследовав методики бухгалтерского учета денежных средств и их эквивалентов действующие на территории Республики Беларусь с целью, их систематизации предложена методика учета движения монетарных активов с применением электронных счетов, а также предложена классификация и учет одного из видов нефинансовых электронных денег - криптовалюты. Разработана форма первичного учетного документа «Ведомость движения электронных денежных средств», значимость применения данной ведомости заключается в получении информации о наличии и движении электронных денег в электронном кошельке с целью контроля эффективности их использования.

2.4 Развитие учетно-аналитических моделей управления стоимостными потоками модернизации предприятия

На основании исследования действующей методики и порядка отражения учетной информации о процессах модернизации в первичных документах, на счетах бухгалтерского учета, финансовой и управленческой отчетности сформулированы следующие выводы и предложены направления их совершенствования:

1) разработана новая методика выявления и отражения скрытых соответствий между источниками финансирования и модернизируемыми активами, генерирующими доходы, расходы и финансовые результаты, основанная на формировании дополнительных учетных записей в специальной системе комплайнс-счетов и составлении комплайнс-баланса. Практическая реализация предлагаемой методики позволяет формировать новые информационные массивы, структурированные в разрезе реальных источников финансового покрытия конкретных видов модернизируемых активов, что обеспечивает более высокую степень прозрачности процесса финансирования модернизации для организации непрерывного контроля за целевым использованием капитала на каждом этапе его кругооборота в рамках модернизационного проекта.

2) предложен алгоритм учетно-аналитического моделирования модернизационного бизнес-процесса для целей принятия оперативных управленческих решений, в основу которого положена разработанная классификация хозяйственных операций по 8-ми типам взаимозависимостей элементов бухгалтерского равенства и методика выявления и отражения скрытых соответствий между активами, собственным капиталом и обязательствами в системе комплайнс-счетов. Предлагаемые учетно-аналитические информационные модели позволяют установить и проанализировать соответствия между инвестиционными затратами и экономически обоснованными целевыми источниками их покрытия, между полученными в денежной форме доходами и оплаченными расходами, между прибылью и ее денежным обеспечением, между начисленной и реализованной в составе оплаченной выручки амортизацией, между инвестициями, вложенными в развитие и модернизацию предприятия и реализованной продукцией, полученной за счет использования модернизированного оборудования и новых технологий.

В третьей главе проработаны методики анализа и разработаны рекомендации по их совершенствованию в условиях инновационной экономики. На основании проведенных исследований авторами сформулированы следующие выводы и предложения:

3.1 Аналитическое обеспечение алгоритма обоснования минимально необходимого уровня рентабельности инвестиций

В ходе исследования разработана система показателей, которая отражает уровень рентабельности дополнительно инвестируемого капитала, минимально необходимого для обеспечения простого и расширенного воспроизводства инвестиционного потенциала предприятия.

Предложенные индикаторы представляется целесообразным применять в рамках управленческого инструментария разрабатываемого финансового механизма управления воспроизводством инвестиционного потенциала предприятия, что во взаимодействии с другими его элементами позволит максимально эффективно использовать и наращивать имеющийся инвестиционный потенциал, а также своевременно корректировать инвестиционную политику предприятий.

3.2 Развитие методики бухгалтерского анализа модернизации предприятия

В связи отсутствием комплексной методики исследования модернизации на всех этапах жизненного цикла реализации проекта в рамках диссертационного исследования разработана методика бухгалтерского анализа, которая исследует данные текущего бухгалтерского учета по модернизации, выбранные из общего массива учетной информации и сформированные посредством системы комплайнс-счетов в учетно-аналитические модели. Базируясь на составленных аналитических формах отчетности с использованием методов экономического анализа проводится бухгалтерский анализ изменения количественных и качественных характеристик объектов, участвующих в модернизации – источников финансирования, инвестиционных затрат, основных средств, финансовых результатов, оценивается эффективность модернизационного проекта, а также устанавливается взаимное влияние конкретных активов и соответствующих им источников финансирования, участвующих в модернизации. Это дает возможность определить прямое воздействие модернизации на финансовое состояние организации, проанализировать движение стоимостных потоков на всех этапах реализации модернизационного проекта и принять своевременные управленческие решения по улучшению финансовой стабильности организации и направлениям ее экономического роста и развития.

3.3 Развитие методики анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)

В результате исследования уточнена методика анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), позволяющая дать комплексную оценку текущего и перспективного состояния деятельности организации, так как в отличие от традиционного анализа возникает возможность рассчитать показатели, характеризующиеся как достигнутыми результатами, так и потенциальными перспективами. Для проведения комплексного анализа использования минеральных ресурсов предлагаемая методика включает оценку результативности инвестированного капитала; оценку имущественного состояния и кредитоспособности; оценку инвестиционной привлекательности; оценку ресурсного потенциала горнодобывающей организации. В основу данной методики положена предлагаемая модель отражения в учете и отчетности используемых минеральных ресурсов с разделением на собственные и несобственные по двум оценкам: по фактическим затратам на приобретение ресурса и текущей рыночной стоимости. Применение этой методики позволяет устранить искажения результатов анализа путем уточнения расчета существующих показателей и определить новые, обеспечивающие оценку ресурсного потенциала минеральных ресурсов, уровня их истощения и интенсивности освоения месторождения, что приобретает особое значение с позиции перспектив долгосрочного развития как для организаций-недропользователей, так и для экономики страны в целом.

3.4 Задачи, источники и информационное обеспечение проведения анализа ипотечных активов

Разработана методика анализа эффективности оптимизации рисков ипотечных активов, которая позволит определять и прогнозировать оптимальную структуру портфеля

ипотечных активов, привлечения инвестиций, а также обеспечения покрытия ипотечных активов. Информация для анализа ипотечных операций находится в разработанных автором первичных документов учета.

В четвертой главе разработаны методики контроля и разработаны рекомендации по их совершенствованию в условиях инновационной экономики:

4.1 Оценка эффективности использования государственного финансирования при проведении контроля эффективности

Методика оценки эффективности использования целевых государственных средств, заключается в применении предложенного подхода формирования системы показателей в разрезе элементов «эффективности» согласно следующим этапам реализации инновационного проекта: 1) Вложение средств в ресурсы и их использование (*Инвестирование*); 2) Получение продукта (*Промежуточный результат*); 3) Получение эффекта (*Конечный результат или макроэкономический эффект*).

Первому этапу соответствуют показатели «экономии». Проверяющий устанавливает: использование средств по целевому назначению, отсутствие расточительности, соответствие расхода объема ресурсов запланированным нормативам. Второму этапу соответствуют показатели «результативности», отражающие уровень достижения запланированных промежуточных результатов(продуктов) соответствующего качества (отношение промежуточного результата к целям) и показатели «продуктивности», отражающие соотношение полученного результат(продукта) к вложенным средствам. Третьему этапу соответствуют показатели социально-экономической «результативности», отражающие уровень достижения запланированных социально-экономических (инновационных) результатов соответствующего качества по итогам освоения целевых средств (отношение конечного результата к плановым целям) и показатели «продуктивности» - соотношение полученного результата (макроэкономического эффекта) к объему вложенных финансовых средств (отношение результата (эффекта) к целевому финансированию).

Предложенный подход обеспечивает методическую системность в подготовке инвестиционного проекта, в управлении его промежуточными и конечными результатами, контроле освоения целевых средств, а также повышает качество работы контролирующих органов, эффективность реализации государственных и совместных с иностранцами проектов/программ.

4.2 Риски операций секьюритизации в системе внутреннего контроля организации

Проведенное исследование рисков операции секьюритизации позволило: предложить определение экономической сущности рисков секьюритизации; установить состав рисков, их виды и методы минимизации рисков по операциям секьюритизации; разработать классификацию рисков секьюритизации в системе внутреннего контроля организации. Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что данные предложения позволят повысить качество системы внутреннего контроля благодаря детализации видов рисков, которые могут быть причиной искажений учётных данных и минимизировать их.

4.3 Аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик: взаимообусловленность и взаимосвязь

В соответствии с действующими правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь при планировании и выполнении аудиторских процедур, оценке их результатов аудиторская организация должна учитывать, что несоблюдение аудируемым лицом экологического законодательства может оказать существенное влияние на его деятельность.

В свою очередь, выявление случаев нарушения экологического законодательства не является целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а аудиторские процедуры не являются достаточными для выводов о соблюдении аудируемым лицом такого законодательства. Проведенное исследование авторских позиций по вопросу сущности форензик позволило сделать вывод о тесной его взаимосвязи с аудитом. По результатам исследования установлено, что: аудит и форензик влияют друг на друга, что подтверждает их взаимообусловленность в целях, задачах и инструментарии осуществления; определение степени риска по вынесению вердикта о достоверности информации бухгалтерской (финансовой) отчетности может преобразовать аудиторские услуги в услуги форензик. Установленная взаимообусловленность и взаимосвязь аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик будет содействовать в разбирательствах и спорах по возмещению причиненного ущерба, оценке рисков и установлению колебания показателей, свидетельствующих о подверженности искажениям в результате недобросовестных действий аудируемого лица.

В **пятой главе** авторами изучено формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в части совершенствования и развития в условиях инновационной экономики:

5.1 Развитие подходов к составлению корпоративной социальной отчетности в части показателей социальной сферы промышленного предприятия на примере ОАО «Нафтан»

Проведенное исследование особенностей деятельности социальной сферы промышленных предприятий, теоретических основ составления корпоративной социальной отчетности и ее учетно-аналитического обеспечения позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Обоснована необходимость следования корпоративной социальной ответственности и составления добровольной социальной отчетности, которые являются одними из важных предпосылок функционирования и финансирования социальной сферы промышленного предприятия в современных условиях ведения бизнеса, оказывая существенное влияние на имидж промышленного предприятия, как социально ответственного субъекта, позиционирующего себя как сторону, заинтересованную в развитии человеческого капитала и защите окружающей среды.

2. Разработана комплексная система сбалансированных показателей для составления социального отчета, позволяющая оценить эффективность деятельности учреждений культуры, находящихся на балансе промышленных организаций, которая учитывает специфику и целевые приоритеты их функционирования, а также интересы всех группы стейкхолдеров. Это является базой для составления подраздела корпоративного социального отчета в виде соответствующего тематического раздела годового бухгалтерского отчета, с отражением динамики деятельности за два последних года.

5.2 Построение системы учетно-аналитического обеспечения корпоративной социальной отчетности ОАО «Нафтан» (Социальная сфера) на примере Дворца культуры

1. Научно обосновано понятие «социальный учет», как системы формирования полной и достоверной информации о результатах выполнения социальной политики компании, информационную базу для которой составляют такие подсистемы бухгалтерского учета, как финансовый и управленческий учет, а также статистический и экологический учеты. Информация, генерируемая в системах бухгалтерского и управленческого видов учета, предопределяет наполнение социальной отчетности, в тоже

время, и сама социальная отчетность предопределяет развитие бухгалтерского и управленческого учета.

2. На основании проведенного исследования экономической литературы по внедрению социального учета на примере Дворца культуры ОАО «Нафтан» автором предложена последовательность этапов, прохождение которых позволит, во-первых, оценить существующую систему бухгалтерского учета в организации, как основы постановки социального учета, во-вторых, разработать конкретные рекомендации по ее совершенствованию. В результате:

- в рамках совершенствования подсистемы управленческого учета, отвечающего требованиям социального учета, для управления затратами в сфере культурных услуг обоснован выбор методов учета затрат – Директ-костинга и ABC. В результате предложено затраты, согласно требований метода «Директ-костинг», непосредственно не связанные с «производственным» процессом – административные расходы, связанные с управлением и организацией текущей деятельности структурного подразделения УСО, считать затратами периода и относить на отдельный субсчет счета 26 «Общехозяйственные затраты по управлению УСО», аналогично другим затратам, связанным с управлением, с организацией и обслуживанием производственно-хозяйственной деятельности ОАО «Нафтан» и других аналогичных по назначению затрат.

Для внедрения ABC-метода с целью распределения полных затрат Дворца культуры ОАО «Нафтан» были идентифицированы бизнес-процессы, определены групп косвенных расходов и обоснована система драйверов (баз распределения) косвенных расходов на выбранные бизнес-процессы, рекомендован порядок расчета себестоимости промежуточных объектов калькулирования – вспомогательного и управленческого бизнес-процессов; обоснованы драйверы затрат промежуточных объектов калькулирования на основные бизнес-процессы.

- с целью совершенствования подсистемы финансового учета, отвечающего требованиям социального учета, обоснован и предложен усовершенствованный вариант рабочего плана счетов ОАО «Нафтан», а также предложено наполнение учетной политики ОАО «Нафтан» в целях внедрения социального учета.

5.3. Экологические показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности

Учитывая исключительную важность сохранения и восстановления природной среды, рациональное использование природных ресурсов результаты проведенного исследования обосновывают предлагаемый авторский вариант формы приложения к бухгалтерской отчетности — «Экологический отчет». Показатели данного отчета агрегированы по видам экологических активов и обязательств субъектов хозяйствования, а структурированы в разрезе природопользования и природоохранной деятельности. Синергетический экономический эффект разработанного приложения заключается в том, что благодаря интеграции отдельных показателей в единую форму экологической отчетности полученная информация приобретает новые качества. Следует особо отметить, что их объединённое действие существенно превосходит эффект каждого отдельного показателя. Предлагаемая форма приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности — «Экологический отчет» будет способствовать формированию необходимой, достоверной и полной информации об экологических показателях деятельности организаций в контексте устойчивого развития.

5.4. Совершенствование форм бухгалтерской отчетности как информационного ресурса для целей бухгалтерского анализа эффективности модернизации предприятия

Основываясь на методике учетно-аналитического моделирования модернизационных бизнес-процессов нами разработаны специальные аналитические формы бухгалтерской отчетности – бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, построенные с учётом методики оценки скрытых соответствий между источниками финансирования и активами, созданными в процессе модернизации, и требований концепции поддержания физического и финансового капитала предприятия. Предлагаемая отчетность в отличие от существующих форм содержит в себе развернутую информацию об инвестиционных затратах, источниках финансирования, денежных потоках, которые сопутствовали модернизации, о целевом использовании ресурсов и результатах модернизации, которая позволит поэтапно проанализировать и достоверно оценить эффективность проекта по модернизации предприятия, его влияние на финансовое состояние организации и принимать оперативные и стратегические решения для целей управления инвестиционной деятельностью.

В целом по результатам проведенного исследования можно сделать вывод том, что разработанные практические рекомендации по совершенствованию и развитию методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях инновационной экономики будут способствовать формированию полной и достоверной учетной информации, необходимой для эффективного осуществления хозяйственной деятельности и реализации выбранной стратегии развития Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О развитии цифровой экономики [Электронный ресурс]: Декрет Президента Респ. Беларусь № 8 от 21 декабря 2017 года. – Режим доступа: <https://president.gov.by/ru/documents/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716>.
2. Стратегия развития информатизации в Республике Беларусь на 2016–2022 годы. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nmo.basnet.by/concept/strategia2022.php>.
3. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)». [Электронный ресурс]: Пост. Министерства финансов Респ. Беларусь от 6 марта 2018 г. № 16. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_060318_16.pdf.
4. Василенко М.Е., Терновая П.С. Цифровизация в бухгалтерском учете и аудите // *Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. - 2020. - Т. 9. - № 3(32). – С. 354-356. DOI: 10.26140/anie-2020-0903-0084
5. Евсюкова О. В., Юрьева О. А Роль и значение бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики // *Молодой исследователь Дона*. – 2019. - № 6 (21). – С.108-112. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-i-znachenie-buhgalterskogo-ucheta-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki>. Дата доступа : 12.06.2021.
6. Акмаров П.Б. Князева О.П. Перспективы и проблемы использования информационных технологий в автоматизации бухгалтерского учета // *Научный журнал КубГАУ*. – 2017. - №130(06). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2017/06/pdf/09.pdf>
7. Варламова, Д.В., Алексеева, Л.Д. Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учёта // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. - 2020. - №5. – С. 248-254 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://readera.org/voprosy-vnedrenija-cifrovyyh-tehnologij-v-sistemu-buhgalterskogo-ucheta-142223574>. Дата доступа : 12.06.2021.
8. Абдураимова Э.Д. Особенности цифровой трансформации бухгалтерского учета / Э.Д. Абдураимова // *Национальные экономические системы в контексте формирования глобального экономического пространства : сб. науч. труд. под общей редакцией З.О. Адамановой*. – Изд.: ООО «Издательство Типография «Ариал». - Симферополь, 2021. – С. 44-48. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_45660751_74297158.pdf. Дата доступа : 12.06.2021.
9. Петренко П.А., Нурмухамедова Х.Ш. Влияние цифровизации на бухгалтерский учет // *Научно - практический журнал «Аспирант»* . – 2021. - №3. - С. 184-186. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_45604341_15911691.pdf. Дата доступа : 12.06.2021.
10. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / сост. А.Г. Грязновой. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 458 с.
11. Этапы процесса автоматизации бухгалтерского и налогового учета. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://efsol.ru/articles/automation-of-accounting-and-taxation.html>
12. Цифровизация белорусской экономики в современных условиях глобализации / Г. Г. Головенчик. – Минск : Изд. центр БГУ, 2019. – 257 с.
13. Каморджанова, Н.А. Цифровая экономика: изменение парадигмы бухгалтерского учета // материалы XII международной научной конференции студентов,

аспирантов, преподавателей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития». – 2017. – С. 31-36

14. Варламова, Д.В., Алексеева, Л.Д. Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учёта // Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учёта. -2020. - №5 – С. 248-254 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://readera.org/voprosy-vnedrenija-cifrovyh-tehnologij-v-sistemu-buhgalterskogo-ucheta-142223574> Дата доступа : 12.10.2020.

15. Пожарицкая И.М. Проблемы идентификации и признания цифровых финансовых активов в учете // Учет. Анализ. Аудит. - №5(6), 2018. – С. 61-66.

16. Карпова, Т.П. Направления развития бухгалтерского учёта в цифровой экономике // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического ресурса. – 2018. – С. 52 - 57 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/napravleniya-razvitiya-buhgalterskogo-uchyota-v-tsifrovoy-ekonomike> .- Дата доступа : 12.10.2020.

17. Цих, А. Бухгалтер в цифровую эпоху // Что делать Обзорение. - 2019. - №5 (168) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.4dk.ru/news/d/20191009133144-bukhgalter-v-tsifrovuyu-epokhu> .- Дата доступа : 12.10.2020.

18. Пожарицкая, И.М. Цифровой учёт: миф или реальность? - 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=37105356> - Дата доступа : 12.10.2020.

19. Филиппова, А. В., Еременко, В. А. Перспективы внедрения цифровых технологий в российскую экономику и бухгалтерский учёт // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. - №5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42914119> - Дата доступа : 12.10.2020

20. Пак, М.В., Ткач, В.И., Модель цифрового учёта // Экономические исследования и разработки. – 2019. - №10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41374687> Дата доступа : 12.10.2020

21. Колосова, О.Е, Цифровизация бухгалтерского учёта // Научные приоритеты в АПК: Инновации, проблемы, перспективы развития. – 2019. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41415517>. Дата доступа : 12.10.2020

22. Ерёменко, В.А., Мамлеева, А.М. Влияние цифровизации на бухгалтерский учёт // Вектор экономики. – 2019. - №4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-tsifrovizatsii-na-buhgalterskiy-uchet> Дата доступа : 15.10.2020

23. Локтионова, С.А., Стрекалова, С.А. Взаимодействие бухгалтерского учёта и цифровой экономики // сборник трудов конференции «Образование и наука в современных реалиях» 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41718703> Дата доступа : 15.10.2020

24. Ерёменко, В.А., Пидоря, С.А. Элементы цифрового метода бухгалтерского учёта // Элементы цифрового метода бухгалтерского учёта. – 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=38096141>. Дата доступа : 15.10.2020

25. Пикалов, П.А. Цифровая экономика в бухгалтерском учете // Актуальные вопросы современной экономики. – 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42917002>. Дата доступа : 15.10.2020

26. Кочеткова, А.С., Селезнева, М.П. Влияние цифровизации на бухгалтерский учёт // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41802751>. Дата доступа : 15.10.2020

27. Дуйсен, К. Развитие бухгалтерского учета в эпоху цифровизации // сборник Международной научно-практической конференции. - 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=43309460>. Дата доступа : 15.10.2020
28. Воронина, Н.И., Надеждина, С.Д., Пьянкова, Л.М., Фадейкина, Н.В. Будущее бухгалтерского учета в контексте современного развития цифровой экономики // Сибирская финансовая школа. – 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42396545>. Дата доступа : 15.10.2020
29. Щербакова, А.В., Брянцева, Т.А. Взаимосвязь цифровизации и бухгалтерского учета // сборник трудов конференций Международный молодежный форум «Образование. Наука. Производство». - 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=43872962>. Дата доступа : 15.10.2020
30. Авдийский, В.И., Трушанина А.Д. Минимизация рисков бухгалтерского учета с использованием цифровых технологий // Минимизация рисков бухгалтерского учета с использованием цифровых технологий 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41591912>. Дата доступа : 15.10.2020
31. Лагуновская, Е.О. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики в Республике Беларусь // Вестник науки. - 2020 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://events.spbu.ru/eventsContent/events/2020/econsymp/new.pdf>. Дата доступа : 15.10.2020
32. Филиппова, А.С., Илатовская, М.А. Цифровые технологии в бухгалтерском учете: сравнение современных сервисов // 2020. - №5 (63) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://esa-conference.ru/wp-content/uploads/files/pdf/Filipova-Anna-Sergeevna.pdf>. Дата доступа : 12.10.2020.
33. Возьянова, А.Н. Особенности цифрового бухгалтерского учета в современном обществе // Аллея науки. – 2020 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://alley-science.ru/domains_data/files/4June2020.pdf. Дата доступа : 12.10.2020.
34. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь № 57-З от 2 июля 2013 г.
35. De Clerck J.-P. Digitization, digitalization and digital transformation: the differences [Электронный ресурс] / J.-P. De Clerck. -Режим доступа : <https://www.i-scoop.eu/digitization-digitalization-digitaltransformation-disruption/>
36. Еременко В.А., Филиппова А.В. Перспективы внедрения цифровой экономики в бухгалтерский учет // Электронный научный журнал «Вектор экономики» . – 2019. - № 2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_37073882_69471413.pdf. Дата доступа : 12.06.2021.
37. Как происходит цифровизация: 4 шага к эффективному бизнесу [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.bigdataschool.ru/blog/цифровизация-от-планов-к-действиям.html>
38. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019). – Режим доступа: <http://bmcenter.ru/Files/fz-buxuchet-nov2011>
39. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности (с изм. на: 02.01.2021) [Электронный ресурс]: Закон Респ. Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234. – Режим доступа: https://zakon.uchet.kz/rus/docs/Z070000234_
40. Lutz, С., Zieschank, R., Drosdowski, T. Measuring Germany’s Transition to a Green Economy [Электронный ресурс] / С. Lutz, R. Zieschank, T. Drosdowski // Low Carbon

Economy – 2017. - № 8. – с. 1-19. – Режим доступа: <https://doi.org/10.4236/lce.2017.81001>. – Дата доступа: 12.11.2018

41. Steffen, W., Richardson, K., Rockström, J., Cornell, S.E. Planetary Boundaries: Guiding Human Development on a Changing Planet [Электронный ресурс] / W. Steffen, K. Richardson, J. Rockström, S.E. Cornell // Science - 2015. № 347. – Режим доступа: <https://doi.org/10.1126/science.1259855>. – Дата доступа: 12.11.2018

42. Bina, O., La Camera, F. Promise and Shortcomings of a Green Turn in Recent Policy Responses to the “Double Crisis” [Электронный ресурс] / O. Bina, F. La Camera // Ecological Economics – 2011. - № 70. – с. 2308- 2316. - Режим доступа: <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2011.06.021>. – Дата доступа: 12.11.2018

43. German Federal Statistical Office (2013) Test of the OECD set of Green Growth Indicators in Germany. Wiesbaden. [Электронный ресурс] / 2012. – Режим доступа: https://www.destatis.de/EN/Publications/Specialized/EnvironmentalEconomicAccounting/Sustainability/TestOECDGreenGrowth5850016129004.pdf?__blob=publicationFile. – Дата доступа: 13.11.2018

44. Hertwich, E.G. and Peters, G.P. Carbon Footprint of Nations: A Global, Trade-Linked Analysis [Электронный ресурс] / E.G. Hertwich, G.P. Peters // Environmental Science & Technology – 2009. - № 43. – с. 6414-6420. – Режим доступа: <https://doi.org/10.1021/es803496a>. – Дата доступа: 12.11.2018

45. Wiedmann, T., Schandl, H., Lenzen, M., Moran, D., Suh, S., West, J., Kanemoto, K. The Material Footprint of Nations [Электронный ресурс] / T. Wiedmann, H. Schandl, M. Lenzen, D. Moran, S. Suh, J. West, K. Kanemoto // Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America – 2013. - № 112. – с. 6271-6276. – Режим доступа: <https://doi.org/10.1073/pnas.1220362110>. – Дата доступа: 12.11.2018

46. Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication [Электронный ресурс] / 2011. - Режим доступа: <https://sustainabledevelopment.un.org/index.php?page=view&type=400&nr=126&menu=35>. - Дата доступа: 13.11.2018

47. Постановление Совета Министров Республики Беларусь 21.12.2016 № 1061 Национальный план действий по развитию «зеленой» экономики в Республике Беларусь до 2020 года

48. Государственный статистический сборник о состоянии окружающей природной среды и о воздействии на нее хозяйственной деятельности Республики Беларусь за 2020 г. <https://www.belstat.gov.by/upload/iblock/320/320e932d020d538fa4faaf06f1be7c2.pdf>

49. Евростат_статистика <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ten00106/default/table?lang=en>

50. Решение коллегии Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь 28.01.2011 г. № 8-Р Стратегия в области охраны окружающей среды Республики Беларусь на период до 2025 года

51. Bartolomeo, M. 2000. Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential, European Accounting Review, Vol. 9: pp. 31-52

52. Gray, R. 1993. Accounting for the Environment and Sustainability in Lesser Developed Countries: an explanatory note, Research in Third World Accounting, Vol.2: pp. 387-399

53. Bartelmus, P., Seifert E.K. Green accounting [Электронный ресурс] / P. Bartelmus, E.K. Seifert // - 2018. – Режим доступа:

<https://books.google.by/books?id=cepGDwAAQBAJ&pg=PT305&dq=industrial+waste+accounting&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwjfxuLo29raAhVHzKQKHcV8BIM4FBD0AQhKMAU#v=onepage&q=industrial%20waste%20accounting&f=false>. – Дата доступа: 12.11.2018

54. Tisserant, A., Pauliuk, S., Merciai, S., Schmidt, J., Fry, J., Wood, R., Tukker, A. *Solid Waste and the Circular Economy* [Электронный ресурс] / A. Tisserant, S. Pauliuk, S. Merciai, J. Schmidt, J. Fry, R. Wood, A. Tukker // - 2017. - Режим доступа: http://folk.ntnu.no/richardw/papers/Tisserant%20et%20al._2017_Journal%20of%20Industrial%20Ecology_Solid%20Waste%20and%20the%20Circular%20Economy%20A%20Global%20Analysis%20of%20Waste%20Treatment%20and%20Waste.pdf. – Дата доступа: 12.11.2018

55. Vegeera, S.; Malei, A.; Sapeha, I.; Sushko, V. 2018. Information support of the circular economy: the objects of accounting at recycling technological cycle stages of industrial waste, *Entrepreneurship and Sustainability Issues* 6(1): 190-210. [http://doi.org/10.9770/jesi.2018.6.1\(13\)](http://doi.org/10.9770/jesi.2018.6.1(13))

56. Vegeera, S.; Malei, A.; Trubovich, R. 2018. Accounting development of natural resources in organizations carrying out the disposal of municipal waste and biogas extraction in the context of the "green" economy, *Entrepreneurship and Sustainability Issues* 6(1): 211-225. [http://doi.org/10.9770/jesi.2018.6.1\(14\)](http://doi.org/10.9770/jesi.2018.6.1(14))

57. Enander, R.T. 1996. *Hazardous Waste Tracking and Cost Accounting Practice*. Retrieved from <https://books.google.by/books?id=y2dnrEnqfIEC&pg=PA122&dq=waste+cost+accounting&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwj47erw9zaAhWOaFAKHWhEAzQQ6AEIOzAD#v=onepage&q=waste%20cost%20accounting&f=false>

58. Dutta, M. 2004. *Cost Accounting: Principles And Practice*. Retrieved from <https://books.google.by/books?id=SDtixc4LFHcC&pg=SA2-PA34&dq=waste+cost+accounting&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwj47erw9zaAhWOaFAKHWhEAzQQ6AEIQjAE#v=onepage&q=waste%20cost%20accounting&f=false>

59. Robinson, W.D. 1986. *The Solid Waste Handbook: A Practical Guide*. Retrieved from <https://books.google.by/books?id=a4GE5hR7UjYC&pg=PA179&dq=waste+cost+accounting&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwj47erw9zaAhWOaFAKHWhEAzQQ6AEIWjAH#v=onepage&q=waste%20cost%20accounting&f=false>

60. Vegeera, S. Environmental Innovation as a Part of Mineral Resources Accounting and Financial Reporting Development for Natural Capital Involvement in Management Decision-Making Process [Электронный ресурс] / S. Vegeera, A. Malei, O. Romanova, V. Sushko // *Marketing and Management of Innovations*, iss. 4. – P. 244-262. – Режим доступа: <http://doi.org/10.21272/mmi.2018.4-22>

61. Закон Республики Беларусь «Об обращении с отходами» 20 июля 2007 г. № 271-3

62. Государственный стандарт Республики Беларусь СТБ 2026-2010. Вторичные черные металлы. Основные Характеристики

63. Технический кодекс надлежащей практики 17.11-10-2014 «Охрана окружающей среды и отходы природопользования: правила обращения со строительными отходами»

64. Постановление Министерства природных ресурсов и Охраны окружающей среды Республики Беларусь от 8 ноября 2007 г. № 85 «Об утверждении классификатора отходов, образующихся в Республике Беларусь»

65. Межгосударственный Стандарт ГОСТ 30773-2001 «Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Этапы технологического цикла», принятый Межгосударственным советом по стандартизации, метрологии и сертификации (Протокол № 19 от 24 мая 2001г.)
66. Sushko, V.A. 2018. Construction waste of the petrochemical complex at the technological cycle stages of waste under the application conditions of environmental technologies of their disposal and recycling, Accounting, analysis and auditing, Vol. 4(256): pp. 34-40
67. Философский словарь/ Под ред. И.Т. Фролова. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Республика, 2001. – 719 с.
68. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 декабря 1998 г., №218-З : принят Палатой представителей 28 октября 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 ноября 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.05.2019 №185-З // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений /ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
69. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : 30 ноября 1994 г., №51-ФЗ : принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г. : в ред. Федер. закона от 16.12.2019 г. // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2019.
70. Гражданский кодекс Украины [Электронный ресурс] : 16 января 2003 г., №435-IV : принят Верховной Радой Украины 16 января 2003 г. : в ред. Закона Украины от 28.11.2019 г. // Верховная Рада Украины. Законодательство Украины. – Режим доступа <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/ru/435-15> – Дата доступа: 02.12.2019.
71. Гражданский кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс] : 27 декабря 1994 г., № 269-ХП : введен в действие Постановлением Верховного Совета Респ. Казахстан от 27 декабря 1994 г. : Указом Президента Респ. Казахстан от 23 марта 1995 г. : в ред. Закона Респ. Казахстан от 27.12.2019 // Параграф. Информационная система – Режим доступа https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1006061 – Дата доступа: 30.12.2019.
72. О внесении изменений в части первую, вторую, третью и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : проект федер. закона №47538-6 : принят Гос. Думой в первом чтении 27 апр. 2012 – Режим доступа http://www.arbitr.ru/_upimg/733FFC289F062808694E12ABA110BC7B – Дата доступа: 13.12.2019
73. Толковый словарь Ушакова [Электронный ресурс] – Режим доступа <https://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=69339> – Дата доступа: 06.04.2019
74. Борисов, А.Б. Большой юридический словарь / авт.-сост. А.Б. Борисов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2012. –848 с. – (Библиотека профессиональных словарей)
75. Словарь экономических терминов [Электронный ресурс] – Режим доступа <https://slovar.cc/ekon/term/2342458.html>– Дата доступа: 06.04.2019
76. Большой энциклопедический словарь/Гл. ред. А.М. Прохоров. – 2-е изд., перераб. и доп.– СПб :Норинт, 2004 – 1456с.
77. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс] – Режим доступа <https://slovar.cc/enc/bse/2040468.html>– Дата доступа: 06.04.2019
78. Санжаревский, И.И. Политическая наука: словарь-справочник [Электронный ресурс] / сост. проф. пол. наук И.И. Санжаревский. Тамбов, 2010– Режим доступа <http://niv.ru/doc/dictionary/political-science/index.htm>– Дата доступа: 06.04.2019
79. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь/ Б.А.Райзберг, Л.Ш. Лозовский,Е.Б. Стародубцев - 2-е изд., - М.:ИНФРА, 1999. – 479с.
80. Захаренко, Е.Н. Новый словарь иностранных слов: свыше 25 000 слов и словосочетаний / сост. Захаренко Е.Н., Комарова Л.Н., Нечаева И.В.[Электронный ресурс] // Русские словари – Режим доступа <http://slovari.ru/search.aspx?p=3068>– Дата доступа:

06.04.2019

81. Ефремова Т.Ф. Новый толково-словообразовательный словарь русского языка – М. : Рус. яз., 2000 – 1209 с.
82. Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс]// Словари на академике – Режим доступа https://dic.academic.ru/contents.nsf/dic_economic_law/– Дата доступа: 06.04.2019
83. Капитал: энциклопедический словарь / В. Г. Гавриленко. [Электронный ресурс] // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
84. Жариков, Ю.Г. Земельное право России : учебник для вузов / Ю.Г. Жариков . – М. : ЗАО «КНОРУС», 2006 . – 477 с.
85. Решетников, В.И. Земельное право России. Курс лекций. / Решетников В.И. – М.: Щит-М, – 2003. – 297с.
86. Примакова М.В. Экономическая сущность сервитута как объекта бухгалтерского учета и его классификация/ Вестник Полоцкого государственного университета. Серия «Д» Экономические и юридические науки. – Новополоцк: ПГУ, 2015. – №14 – С.110-112
87. Российское гражданское право: Учебник: В 2-х томах. Том I. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права / Отв. ред. Е.А. Суханов : [Электронный ресурс] – Режим доступа:http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/sukhanov_ea_rossijskoe_grazhdanskoe_pravo_tom1/– Дата доступа: 16.09.2019
88. Ананьев А. Г. Сервитутное право и правоотношение / А. Г. Ананьев; под науч. ред. В. А. Рыбакова. - Рязань: Парус, 2006. - 178 с.
89. Бакулина, А.А. Оценка соразмерной платы за пользование сервитутом: монография / А.А. Бакулина. – М.: Финансовый университет, 2016. – 140с.
90. Щенникова, Л.В. Вещное право: Учебное пособие : [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://ex-jure.ru/law/news.php?newsid=288#_Toc32153761 – Дата доступа: 12.01.2020
91. Афанасьев, И.В. Сервитут в гражданском праве : монография / И.В. Афанасьев. – М.: Издательство Юрайт, 2018 – 154 с. – (Серия : Актуальные монографии)
92. Щитникова, И.В. Экономическая оценка имущества предприятия: Учеб. пособие / И.В. Щитникова – М.: «Универсум Пабблишинг», 2005. – 272с.
93. Гражданское право: Учебник. В 2 т. / Под ред. Б.М. Гонгалло. Т. 1. 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Статут, 2017. – 511 с.
94. Гражданский кодекс РФ 2019. Актуальная редакция с комментариями : [Электронный ресурс] – Режим доступа:<http://gkodeksrf.ru/ch-1/rzd-2/gl-13/st-209-gk-rf> – Дата доступа: 04.07.2019
95. Ахметьянова, З.А. Вещное право : учебник / З.А. Ахметьянова .— М. : Статут, 2011 .— 362 с.
96. Матвеев Ю.Д. Основные отличия аренды от сервитута [Электронный ресурс]// Молодой ученый. – 2018. – №15. – С.63-65. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/201/49285/> – Дата доступа: 20.10.2019
97. Суханов, Е.А. Вещное право: Научно-познавательный очерк. — М.: Статут, 2017. – 560 с.
98. Семенова Е.Г. О соотношении вещных и обязательственных прав в

сделках с недвижимостью [Электронный ресурс] // Вестник Краснодарского университета МВД России. – 2016. – №2(32). – С.116-119 – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-sootnoshenii-veschnyh-i-obyazatelstvennyh-prav-v-sdelkah-s-nedvizhimostyu/viewer> – Дата доступа: 16.07.2019

99. Петровская Т.С., Петровская О.С. Земельный сервитут в концепции принимаемых изменений в гражданское законодательство [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://center-bereg.ru/i356.html> – Дата доступа: 16.07.2019

100. Поротикова, О.А. Проблема злоупотребления субъективным гражданским правом. – М.: ВолтерсКлувер, 2007 – 193 с.

101. Солодова, Я.С. Обязательства из договора об установлении сервитута автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Я. С. Солодова ; ГОУ ВПО Тюменской области «Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права». – Томск., 2010. – 21 с.

102. Ефимова Л.Г. О соотношении вещных и обязательственных прав // Государство и право. – 1998. – №10. – С.35-44

103. Тресницкий, А. Б. Организация учета сервитутных операций : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А.Б. Тресницкий. – Белгород, 2009 – 181 л.

104. Емелькина И.А. Принципы вещного права в контексте современной реформы российского гражданского законодательства // Социально-политические науки. – 2012. – №4. – С.75

105. Кодекс Республики Беларусь о земле [Электронный ресурс] : 23 июля 2008 г., № 425-З : принят Палатой представителей 17 июня 2008 г. : одобр. Советом Респ. 28 июня 2008 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 24.10.2016 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

106. Земельное право / В. Х. Улюкаев [и др.]. – М.: Частное право, 2010 – 344 с.

107. Easements definition: neighbourhood and right of way [Electronic resource] // The official website of Notaries of France. – Mode of access: <https://www.notaires.fr/en/housing-tax-system/buying-and-selling-special-cases/easements-neighbourhood-and-right-way> – Date of access: 20.11.2019

108. Краснова Т.С. Отрицательный сервитут в российском праве [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/otritsatelnyy-servitut-v-rossiyskom-prave/viewer> – Дата доступа 16.12.2019

109. О финансировании коммерческих организаций под уступку прав (требований): Указ Президента Республики Беларусь – Минск: 11 мая 2017 № 154.

110. Международные Стандарты Финансовой Отчётности «Финансовые источники» - Режим доступа <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/IAS16.pdf> Дата доступа: 07.04.2019.

111. Словарь банк. терминов и понятий/Бахвалов А. Ю – Москва: «Инфра-М», 2005. – 368 с.

112. Рынок ценных бумаг/Берзон Н. И. – Москва: Издательство Юрайт, 2013. — 537 с.

113. Мировые финансы/Питер Сталкер –Москва: ТЕРРА, 2013. – 224 с.

114. Основы риск- менеджмента/Гэлаи Д., Круи М., Марк Р. - Москва: Издательство Юрайт, 2011. — 390 с.

115. Корпоративный Финансовый Менеджмент. Учебно-практическое пособие/Лимитовский М. А., Паламарчук В. П., Лобанова Е. Н., Лобанова Е. Н. - Москва: Издательство Юрайт, 2019. — 990 с.

116. Банковское дело. Учебник для бакалавров/ Жуков Е. Ф., Соколов Ю. А. - Москва: Издательство Юрайт, 2015. — 591 с.
117. Факторинг и секьюритизация финансовых активов/Солдатова А. – Москва: ГУ ВШЭ, 2013. - 608с.
118. Финансовые рынки и институты. Учебник для бакалавров/ Михайленко М.Н., Жилкина А.Н. - Москва: Издательство Юрайт, 2014. — 303 с.
119. Финансы/Ковалёва А. М. - Москва: Издательство Юрайт, 2015. — 443 с
120. Международные валютно-кредитные отношения. Учебник и практикум/Звонова Е.А. - Москва: Издательство Юрайт, 2017. — 687 с
121. Словарь банковских и финансовых терминов (часть 2)/Фаруки Ш. – Москва: Государственная Финансовая Академия – 1993. – 632 с.
122. Мировая экономика и международные экономические отношения. Учебник для бакалавров/Щенин Р. К. - Москва: Издательство Юрайт, 2014. — 446 с.
123. Страхование. Учебник для академического бакалавриата/Орланюк-Малицкая Л. А. - Москва: Издательство Юрайт, 2015. — 871 с.
124. Классическая схема секьюритизации ипотечных кредитов– Режим доступа crediti-bezproblem.ru/vidy-sekyurktivov-i-sxema-sdelkiitizacii-a-sekyuritizacii.html Дата доступа: 30.04.2020г.
125. Инновации на финансовом рынке. Коллектив авторов. - Режим доступа https://fictionbook.ru/author/kollektiv_avtorov/innovacii_na_finansovyih_gyinkah/read_online.html?page=2 Дата доступа: 30.04.2020г
126. <https://utmagazine.ru/posts/1134-sekyuritizaciya-korotko-o-glavnom.htm> l
127. <https://nbrb.by/bv/articles/10475.pdf>
128. Государственная программа инновационного развития Республики Беларусь на 2016–2020 годы [Электронный ресурс] : утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 31 янв. 2017 г., № 31: в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 07.08.2019 г. // Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь. – Режим доступа: <https://mshp.gov.by/programms/fdbac4b499a1dde8.html>. – Дата доступа: 09.06.2020.
129. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года [Электронный ресурс] : одобр. протоколом заседания Президиума Совета Министров Респ. Беларусь, 2 мая 2017 г., № 10 // Министерство экономики Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.economy.gov.by/uploads/files/NSUR2030/Natsionalnaja-strategija-ustojchivogo-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitija-Respubliki-Belarus-na-period-do-2030-goda.pdf>. – Дата доступа: 09.06.2020.
130. Инвестиции и строительство в Республике Беларусь, [2012–2018]: стат. сб. / Нац. стат. ком. Респ. Беларусь; редкол.: И. В. Медведева (пред.) [и др.]. – Минск: Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2019. – 134 с.
131. Коровина, Л. Н. Восстановление основных средств: идентификация и учет / Л. Н. Коровина, Е. А. Баева // Соц.-экон. явления и процессы. – 2017. – Т. 12, № 3. – С. 100–107.
132. Финансовый менеджмент: учеб. пособие / Д. А. Панков [и др.]; под общ. ред. Д. А. Панкова. – Минск: Белорус. гос. экон. ун-т, 2005. – 363 с.
133. Кутер, М. И. Введение в бухгалтерский учет: учебник / М. И. Кутер. – Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. – 517, [4] с.

134. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М. И. Кутер [и др.]; под общ. ред. М. И. Кутера. – Минск: Новое знание, 2016. – 678 с.
135. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
136. Пятов, М. Л. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова. – М.: 1С-Паблишинг, 2008. – 198 с.
137. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск: Выш. шк., 2010. – 558 с.
138. Шеремет, А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
139. Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа: учеб. и практ. пособие / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин, Е. В. Негашев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 207 с.
140. Балабанов, И. Т. Основы финансового менеджмента: учеб. пособие / И. Т. Балабанов. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 525 с.
141. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г. В. Савицкая. – 6-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 378 с.
142. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / В. И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В. И. Стражева, Л. А. Богдановской. – 7-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2008. – 527 с.
143. Протасеня, В. С. Модернизация промышленного производства – условие инновационного развития экономики: организационный аспект / В. С. Протасеня // Социальные факторы устойчивого инновационного развития экономики: тез. докл. II Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22–23 сент. 2010 г. / Гос. ин-т упр. и соц. технологий Белорус. гос. ун-та; редкол.: Л. П. Черныш [и др.]. – Минск, 2010. – С. 143–144.
144. Шимов, В. Н. Модернизация экономики Беларуси: состояние, проблемы, направления развития / В. Н. Шимов, Л. М. Крюков // Социология. – 2013. – № 3. – С. 4–21.
145. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
146. Косолапова, М. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / М. В. Косолапова, В. А. Свободин. – М.: Дашков и К, 2018. – 247 с.
147. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л. Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л. Л. Ермолович. – Минск: Современ. шк., 2009. – 645 с.
148. Ткачук, Н. В. Капитал организации и способы его оценки / Н. В. Ткачук // Изв. С.-Петербург. гос. экон. ун-та. – 2010. – № 1. – С. 32–39.
149. Финансы: учебник / под ред. В. В. Ковалева. – М.: ПБОЮЛ М. А. Захаров, 2001. – 640 с.
150. Панков, Д. А. Бухгалтерский анализ / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск: А. Н. Вараксин, 2009. – 222 с.

151. О государственной программе Республики «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на 2020 год и на период до 2025 года [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 12 мар. 2020 г., № 143: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 31.12.2020 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
152. Афанасьев, М.П. Взаимосвязь аудита эффективности и финансового анализа / М.П. Афанасьев // Финансовый контроль. – 2003. – №10. – С. 50-56.
153. Аудит эффективности: время беречь средства [электронный ресурс]// Комитет государственного контроля республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.kgk.gov.by/ru/publication-ru/view/AUDIT-EFFEKTIVNOSTI-VREMJA-BERECHE-SREDSTVA-7994/>-Дата доступа: 16.10.2021.
154. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г. № 56-З // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь.- Минск, 2021.
155. Лемеш, В.Н. Контроль и аудит: учебное пособие для студентов высших учебных заведений по экономическим специальностям/ В.Н. Лемеш. – Минск: Амалфея, 2018-С.332с.
156. Хмельницкий, В. А. Содержание контроля и его роль в системе управления производством / В. А. Хмельницкий // Актуальные проблемы рыночной экономики : материалы международной научно-практической конференции, Бобруйск, 22-24 апреля 2004 года. В 2-х ч. Ч. 1 / Под ред. Н.С. Недашковской. - Минск: БГЭУ, 2004. - С. 35-38.
157. Мещеряков С.А. Контроль и ревизия. Учебное пособие / С.А. Мещеряков, 2008. –С.80
158. Абрамчик, Л.Я. Финансовое право Республики Беларусь [электронный ресурс]-Режим доступа: http://ebooks.grsu.by/fin_pravo/4-1-ponyatie-tseli-zadachi-i-printsipy-finansovogo-kontrolya.htm— Дата доступа: 16.12.2020.
159. Барулин, С. В. Финансы: учебник. 2-е изд., стер. М.: КНОРУС, 2011.- с. 640.
160. О совершенствовании контрольно-надзорной деятельности [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт 2009 г., № 510: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18.03.2021 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
161. Об утверждении международных договоров и их реализации [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 04 декаб 2019 г., № 435 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
162. Мысляева, И.М. Государственные и муниципальные финансы: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и дон. — М: ИНФРА-М, 2007. –С. 360.
163. Папковская, П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Мн.: ООО «Информпресс», 2000. – 216с.
164. Вегера, С.Г. Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения / С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2009. – 228 с.
165. Куликова, Л.И. Бухгалтерский учет земельных участков, прав аренды и пользования [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://www.lawmix.ru/bux/146835> – Дата доступа: 16.07.2019
166. Попова Е.С., Попова И.С. Особенности учета сервитутов на земельные участки в нефтедобывающих организациях [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://publikacia.net/archive/2017/5/5/50> – Дата доступа: 24.11.2019

167. Land easements under the new lease accounting standard (ASC 842) [Electronic resource] // GAAP Dynamics – Mode of access : [https://www.gaapdynamics.com/insights/blog/2018/04/24/accounting-for-land-easements-and-under-the-new-leasing-standard-\(asc-842\)/](https://www.gaapdynamics.com/insights/blog/2018/04/24/accounting-for-land-easements-and-under-the-new-leasing-standard-(asc-842)/)– Date of access: 26.12.2019
168. FASB уточнил требования к земельным сервитутам в рамках стандарта по учету аренды [Электронный ресурс] // GAAP.RU Теория и практика управленческого учета – Режим доступа : <https://gaap.ru/news/154389/> – Дата доступа: 26.12.2019
169. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] // Финансовый учет. – Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/ifrs/ias38> – Дата доступа 26.12.2019
170. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 : в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 21.08.2018 // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
171. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102 : в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г. // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
172. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 №50 «Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Мининстерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» [Электронный ресурс] : в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 13.12.2019 // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
173. Остапенко, А.Г. Договор об установлении частного сервитута [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/dogovor-ob-ustanovlenii-chastnogo-servituta/viewer>. – Дата доступа: 27.12.2019
174. Солодова, Я.С. Договор об установлении сервитута [Электронный ресурс] // Вестник Омского университета. Серия «Право» – 2007. – №4(13). – С.93-98 – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/dogovor-ob-ustanovlenii-servituta/viewer>– Дата доступа: 27.12.2019
175. Закон Республики Беларусь О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [Электронный ресурс] :22 июля 2002 г. N 133-З : принят Палатой представителей 21 июня 2002 г. :одобр. Советом Респ. 28 июня 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 08.01.2018 // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
176. Закон Республики Беларусь О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : 12июля 2013 г., №57-З : принят Палатой представителей 26июня 2013 г. : одобр. Советом Респ. 28 июня 2013 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 г. // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
177. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12 декабря 2016г. №104 : в ред. Постановления Мин-ва финансов от 22.12.2018 г.// iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019

178. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 декабря 2009 г., №71-3 : принят Палатой представителей 11 декабря 2009 г. : ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2018 // iLex. Онлайн сервис готовых правовых решений /ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019
179. Поршнева А.Г. «Основы и проблемы экономики предприятия» М.: Финансы и статистика. 2009 - 92с.
180. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы"/ режим доступа <https://finotchet.ru/articles/155/>
181. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 « Влияние изменения валютных курсов»/ режим доступа <https://finotchet.ru/articles/143/>
182. Румянцева, Е. Е. «Новая экономическая энциклопедия» — послесловие к определению сущности базовых понятий экономической науки и практики : [16+] / Е. Е. Румянцева. – Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2017. – 115 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=472929> (дата обращения: 02.01.2022). – Библиогр. в кн. – ISBN 978-5-4475-9231-8. – DOI 10.23681/472929. – Текст : электронный.
183. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Колл. авторов ; Под общ. ред. А.Г. Грязновой. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 1168 с. - ISBN 5-279-02306-X.
184. Финансы и биржа: словарь терминов. 2012г. <http://economics.niv.ru/doc/dictionary/finances-and-exchange/index.htm>
185. Финансово-экономическая энциклопедия, размещенная на сайте discovered.com.ua, содержит около 3 тыс. терминов из области экономики, финансов, денежного обращения, банковского дела, страхования, рисков и т.п./ <http://discovered.com.ua/enciklopediya/>
186. Энциклопедия по экономике/ <https://economy-ru.info/info/4103/>- с.292.
187. Ковалев В. В. Сборник задач по финансовому анализу. М: Финансы и статистика. 2007 – 128с.
188. Фурцева С. Б. Концепция признания дохода в консолидированном управленческом учете и отчетности энергетических компаний. Научно – практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». М: 27 (273) – 2013. – 26 – 32с.
189. Экономическая сущность понятия «денежные средства» как объекты бухгалтерского учета / И.В. Гайсенок // Труды молодых специалистов Полоцкого государственного университета. – 2020. - № 31. – «Экономические науки». – С. 109-111.
190. Понятие и состав «монетарных активов»/ И.В. Гайсенок // Труды молодых специалистов Полоцкого государственного университета. – 2020. - № 31. – «Экономические науки». – С. 112-114.
191. Материалы конференций: Сапего И., Гайсенок И. «Монетарные активы организации» / И.Сапего, И.Гайсенок/"Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători", conferință științifică internațională studentască (4 ; 2021, Chișinău). Conferința științifică internațională studentască "Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători", Ediția a 5-a, 11-12 martie 2021 : Culegere de articole științifice / comitetul științific: Grigoroî Lilia (copreședinte) [et al.]. – Chișinău : ASEM, 2021. – .400 - 407. p.
192. Об изменении законов по вопросам валютного регулирования и валютного контроля. Закон Республики Беларусь от 30 июня 2020 г. № 36-З . Эталон Онлайн, режим доступа <https://etalonline.by/document/?regnum=h12000036>.

193. Банковский кодекс Республики Беларусь. Закон Республики Беларусь от 25.10.2000. № 441-3. Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь// <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0000441>

194. Инструкция о порядке проведения валютно – обменных операций». Утвержденная постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28.05.2021. № 141 Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – режим доступа https://www.nbrb.by/legislation/documents/pp_141_30112021.pdf.

195. Инструкция о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами». Утвержденная постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 19.03.2019 №117. Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – <https://pravo.by/document/?guid=3961&p0=B21934014>

196. Об установлении форм первичных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций». Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.03.2010 №38. Электронный журнал «Главный бухгалтер». – №38 октябрь 2017г./ <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/postanovlenie-minfina-respubliki-belarus-28>

197. Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь «Об утверждении Правил проведения валютных операций» от 30.04.2004 №72. Национальный банк Республики Беларусь. - <https://www.nbrb.by/news/11344>

198. Декрет Президента Республики Беларусь от 28 декабря 2014 г. № 6 "О неотложных мерах по противодействию незаконному обороту наркотиков", Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – <https://president.gov.by/ru/documents/dekret-10535>

199. Правила осуществления операций с электронными деньгами, утвержденных постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26 ноября 2003 г. № 201. Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – https://kodeksy-by.com/norm_akt/source-%D0%9D%D0%91%20%D0%A0%D0%91/type-%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5/22-14.01.2013.htm

200. Положения о Парке высоких технологий, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 "О Парке высоких технологий" (в редакции Декрета Президента Республики Беларусь от 16.07.2019 № 4 «О развитии цифровой экономики»). Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=pd0500012>

201. Постановление Правления Национального Банка Республики Беларусь 21 октября 2020 г. № 328 «Об изменении постановления Правления Национального банка Республики Беларусь от 26 ноября 2003 г. № 201». Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – <https://pravo.by/document/?guid=3961&p0=B22036003>

202. Строителева Е.В., Мигачев И.Б. Электронные деньги: виды, сущность и перспективы развития // Дискуссия. Политематический журнал научных публикаций. 2014. № 6 (47). С. 54–61.

203. Хидзиев А.Т. Криптовалюта: правовые подходы к формированию понятия // Право и современные государства. 2014. № 4. С. 10–15

204. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений [Электронный ресурс]:

постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 16 сент. 2019 г., № 622/15 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

205. Бланк, И.А. Инвестиционный менеджмент./И.А. Бланк. – Киев: Эльга-Н, Ника-Центр, 2001. – 448 с.

206. Басалов, И.А. Формирование и реализация инвестиционного потенциала предприятия. Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / И.А. Басалов. - М., 1996. - 186 с.

207. Кортина, С.Б. Эффективность инвестиций и управление инвестиционным потенциалом горно-металлургического предприятия. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / С.Б.Кортина. - Екатеринбург, 2006 – 24 с.

208. Богатырева, В.В. Финансовый механизм управления воспроизводством человеческого капитала: концептуальные основы формирования, элементы / В.В. Богатырева // Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. D: Экономические и юридические науки. 2013. № 14. - С. 87-93.

209. Бословяк С.В. Воспроизводство инвестиционного потенциала предприятия: понятие, факторы, условия эффективности финансового управления / С.В. Бословяк // Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. D, Экономические и юридические науки, - 2015. - № 14. - С. 93-97.

210. Бословяк С.В. Методика финансового прогнозирования эффективности вложений капитала в предприятие на основе показателя экономической добавленной стоимости / С.В. Бословяк // Бухгалтерский учет и анализ. – 2015. - № 8 (224). – С. 29-34.

211. Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 12 дек. 2011 г., № 1672: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 22.01.2019 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

212. Об утверждении Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь, 27 дек. 2011 г., № 140/206: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь от 04.10.2017 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

213. Об утверждении Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 9 нояб. 2010 г., № 575 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 24.01.2014 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

214. Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года [Электронный ресурс] : утв. 6 марта 2013 г. // Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь. – Режим доступа: http://minpriroda.gov.by/uploads/files/000724_477221_strategia_geologia.doc. – Дата доступа: 18.01.2016.

215. Секисов, Г. В. Освоение минеральных объектов и методология оценки : моногр. / Г. В. Секисов, Н. В. Зыков. – М. : Гор. кн., 2012. – 430 с.

216. Унукович, А. В. Геолого-экономическая оценка месторождений полезных ископаемых Беларуси / А. В. Унукович, Я. И. Аношко ; науч. ред. А. К. Карабанов. – Минск : Беларус. навука, 2012. – 455 с.
217. Бежанова, М. П. Минеральные ресурсы мира и экономический механизм управления минерально-сырьевым сектором / М. П. Бежанова, С. К. Бежанов. – М. : Геоинформмарк, 2007. – 384 с
218. Никонова, Я. И. Социо-эколого-экономический механизм развития минерально-сырьевой базы и горнорудной промышленности Горного Алтая [Текст] : моногр. / Я. И. Никонова, Е. Н. Плотникова, Е. А. Попп ; под общ. ред. А. Г. Ивасенко. – Новосибирск : СГГА, 2006. – 184 с.
219. Петрова, Е. Е. Природоохранная деятельность предприятий: инвестирование, учет и анализ : моногр. / Е. Е. Петрова, Н. Н. Сисина. – СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2013. – 199 с.
220. Райт, Ш. Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях : пер. с англ. / Ш. Д. Райт, Р. А. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007. – XXII, 665 с.
221. Сергеев, И. Б. Оценка стоимости минерально-сырьевых активов горной компании методом реальных опционов / И. Б. Сергеев, Т. В. Пономаренко // Проблемы соврем. экономики. – 2010. – № 4. – С. 142–145.
222. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы финансового и управленческого анализа. – М.: «Издательство ПРИОР», 2001. – 210 с.
223. Капитоненко В.В. Финансовая математика и ее приложения: Учебн.-практ. Пособие для вузов. – М.: «Издательство ПРИОР», 1999. – с.144
224. Красовская С.И. Отчет о научно-исследовательской работе «Совершенствование учета и анализа инвестиционной деятельности современных условий хозяйствования», Раздел 10, ГБ № 2326, часть 2. – Новополоцк, 2010 г., с. 205-230
225. Основополагающие принципы аудита эффективности в государственном секторе [электронный ресурс]: Международные стандарты высших органов аудита (ISSAI 300)/ Международная организация высших органов аудита (ИНТОСАИ). – Режим доступа: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>— Дата доступа:16.12.2020
226. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности. [электронный ресурс]: утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 N 2ПК) // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
227. Аудит эффективности: время беречь средства [электронный ресурс]// Комитет государственного контроля республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.kgk.gov.by/ru/publication-ru/view/AUDIT-EFFEKTIVNOSTI-VREMJa-BERECCh-SREDSTVA-7994/>-Дата доступа: 16.10.2021.
228. Бюджетный Кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412-3. [электронный ресурс]: в редакции Закона от 29.12.2020 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
229. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ [электронный ресурс]: в ред. от 01.07.2021, с изм. от 15.07.2021 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
230. Федченко, Е.А. Формирование системы показателей эффективности использования бюджетных средств/ Вестник финансового университета. Международный

научно-практический журнал –2016. – 2 (92). –С.106-116

231. Баранова, И.В. Оценка эффективности использования бюджетных средств: теория и практика. Новосибирск: НГУЭУ. – 2009. – С. 10–13.

232. Симонова, Л.А. Эффективность государственного финансового контроля / Л. А. Симонова // Финансы. - 2006. - № 4. - С. 50-52.

233. Ефимова, С. Б. Методология формирования результативной системы государственных расходов и бюджетной политики в России : автореф. дис. д-ра экон. наук : 08.00.10 / С. Б. Ефимова. — Саратов, —2008

234. Рябухин, С. Н. Аудит эффективности государственного сектора экономики : курс лекций / С. Н. Рябухин, С. Климатов. — Изд. 2-е. — М.: Триада Лтд, — 2006. — 304 с.

235. Сильвестрова, Т. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств при современной модели управления бюджетными ресурсами // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2007. №5

236. Федеральное правило (стандарт) № 8 “Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности” (ред. от 19.11.2008 № 863, от 27.01.2011 № 30) – Дата доступа: 30.04.2020г.

237. Ковалев, В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности – Москва: Финансы и статистика, 1997. - 512 с. – Дата доступа: 30.04.2020г.

238. Коппс, Р. С. Кредитный и рыночный риск: анализ требований к капиталу банковских учреждений, Докторская диссертация, Rijksuniversiteit Groningen, 1997. - стр. 13 – Дата доступа: 30.04.2020г.

239. Масько, Л.В., Захаров, Е. В. Риски операций секьюритизации в системе внутреннего контроля организации / Л.В. Масько, Е. В. Захаров. // «Проблемы бухгалтерского учета в видении молодых исследователей»: материалы международной научной студенческой конференции. Кишинёв – 2021.- С. 53-55.

240. Правила аудиторской деятельности «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и /или финансовой отчетности» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 сент. 2004 г., № 142 : в ред. Постановл. М-ва финансов Респ. Беларусь в ред. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140, от 08.06.2009 N 72, от 01.12.2010 N 146, от 10.12.2013 N 78, от 28.04.2015 N 23, от 14.01.2021 N 6: https://www.minfin.gov.by/upload/audit/rules/postmf_280904_142.pdf

241. Суйц В.П., Анушевский И.И. ФОРЕНЗИК: МЕТОДЫ И МЕТОДИКА https://auditfin.com/fin/2014/6/fin_2014_61_rus_07_04.pdf

242. KPMG, Форензик:
<https://home.kpmg/ru/ru/home/services/consulting/forensic.html>

243. Калинина И.Н., Мезина С.А., Воротникова А.М. Форензик как вид экспертно-аналитической деятельности: <https://cyberleninka.ru/article/n/forenzik-kak-vid-ekspertno-analiticheskoy-eyatelnosti/viewer>

244. Кеворкова Ж. А. Методические аспекты форензик-контроля как инструмента выявления и предотвращения мошеннических действий в деятельности экономических субъектов <https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-aspekty-forenzik-kontrolya-kak-instrumenta-vyuavleniya-i-predotvrascheniya-moshennicheskikh-deystviy-v-deyatelnosti/viewer>

245. Шкляева Н.А., Городилов М.А. Форензик: понятие, особенности, история возникновения и развития новой услуги: https://www.iia-ru.ru/upload/inner-auditor/articles/2019_B2.pdf

246. Масько, Л.В. Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств / Л.В. Масько. – Новополоцк: ПГУ, 2015. – 224 с.
247. Коновалова, Л.Н., Корсаков М.И., Якимец В.Н. Управление социальными программами компании /Коновалова Л.Н.// Издательство: Ассоциация менеджеров, 2003 г. 152с.
248. Тимофеева, С.А. Оценка основных результатов формирования социальной отчетности в России // Международный бухгалтерский учет, 2012. № 12.С. 39–46.
249. Нефинансовые отчеты компаний, работающих в России: практика развития социальной отчетности. Аналитический обзор / Под общ. Ред. А. Н. Шохина. С. 54 - 75.
250. КСО-практика: 12 шагов при подготовке нефинансового отчета // Дело.иа [сайт]. ШИ: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://delo.ua/business/kso-praktika-12-shagov-pri-podgotovke-nefinasovogo-otcheta-185313_ - Дата доступа: 02.03.2020
251. Мировые стандарты отчетности в области устойчивого развития [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/standards>. - Дата доступа: 02.03.2020
252. Международный стандарт «Интегрированная отчетность» [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf - Дата доступа: 02.03.2020
253. Сбалансированная система показателей [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki>– Дата доступа: 02.03.2020
254. Сбалансированная система показателей [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://www.executive.ru/wiki/index.php> - Дата доступа: 02.03.2020
255. Василькова, И. В. Эффективность деятельности учреждений культуры // Справочник руководителя учреждения культуры. – 2008. – № 2. – С. 8–16
256. Краснова, М.В. Система сбалансированных показателей как инструмент подготовки корпоративной социальной отчетности [Электронный ресурс] / М.В. Краснова. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-sbalansirovannyh-pokazateley-kak-instrument-podgotovki-korporativnoy-sotsialnoy-otchetnosti/viewer>. – Дата доступа: 02.03.2020.
257. Мухамедиева, С.А. Эффективность деятельности в сфере культуры [Электронный ресурс] / С.А. Мухамедиева. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/effektivnost-deyatelnosti-v-sfere-kultury>. – Дата доступа: 02.03.2020.
258. Фисюк, Т.Т. Проблема оценки эффективности результатов деятельности учреждений культуры в условиях интеграции культурно-досуговой сферы в новые общественные отношения и рыночную экономику [Электронный ресурс] / Т.Т. Фисюк, Е.Ю. Захарова. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-otsenki-effektivnosti-rezultatov-deyatelnosti-uchrezhdeniy-kultury-v-usloviyah-integratsii-kulturno-dosugovoy-sfery-v-novye>. – Дата доступа: 02.03.2020.
259. Рогозина Л.А., Цацура Е.А. Независимая оценка качества оказания социальных услуг: первые результаты» [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nezavisimaya-otsenka-kachestva-okazaniya-sotsialnyh-uslug-pervye-rezultaty/viewer> - Дата доступа: 02.03.2020
260. Портал рейтинговой оценки качества оказания услуг организациями Республики Беларусь [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://xn----7sbgfh2alwzdhp0c.xn--90ais/RatingPortal/MapRating> - Дата доступа: 02.03.2020
261. Бугров, Д. Метрика эффективности. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.Gaap.Ru/articles> – Дата доступа: 02.03.2020
262. Экономика и менеджмент культуры: учебное пособие / Научн. Ред.: Н.В. Кротова, Е.В. Галеева, И.В. Чарная. – М.: МГУКИ, 2007. – 456 с., с. 148
263. Ковалёв, С.М., Ковалёв, В.М. Технологии анализа и оптимизации бизнес-

- процессов. Реинжиниринг и постоянное совершенствование // Консультант директора. 2005. № 9. С. 14–21.
264. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера [Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
265. Мизиковский, Е.А. Теория бухгалтерского учёта: учебник. – М.: Юристъ, 2002. – 400 с.
266. Жиглей, И.В. Бухгалтерский учет социально ответственной деятельности субъектов хозяйствования: необходимость и ориентиры развития [Текст]: монография / И.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 495 с.
267. Dobija, M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowosci spoleczno-ekonomicznej [Text] / M. Dobija // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – №514. –Pp. 76-77
268. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета [Текст]: учеб. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
269. Краснова, М.В., Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности. // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 9 (207). С. 39-44.
270. Алигаджиева, Е.М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях (Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Орел, 2010, 24с)
271. Алигаджиева, Е.М. Постановка социального учета // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 21, С. 60-67.
272. Карагод, В.С. Теория и методология управления системой развития корпоративной социальной отчетности. М.: РУДН, 2004. 472 с.
273. Санникова, И. Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2008. № 8, С. 9-12.
274. Алигаджиева, Е.М. Характеристики и взаимосвязи социального учета в системе видов учета [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/harakteristiki-i-vzaimosvyazi-sotsialnogo-ucheta-v-sisteme-vidov-ucheta> - Дата доступа: 08.07.2020
275. Гетьман, В. Г. Проблемы стандартизации вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов //Все для бухгалтера. 2008. № 6, с. 4-9.
276. Камысовская С.В., Захарова Т.В. Управленческий подход к постановке системы социального учета на предприятии/ Камысовская С.В., Захарова Т.В.// Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 11 (149). С. 46-49.
277. Безгин, В.Г. Управленческий учет как основа информационного обеспечения управления на современных предприятиях // Студенческий форум: электрон. научн. журн. – 2017. – №7 - С. 8-11
278. Вахрушина, М. А. Концепция социальной отчетности компаний: цели составления, источники формирования // Актуальные проблемы теории и практики бухучета и эк. анализа: материалы научно-практической конференции (27.01.2009)/ под ред. проф. М. А. Вахрушиной, доц. М. И. Сидоровой. М.: Издательство«Компания Спутник+», 2009.
279. Маслова, Т. С., Мизиковский Е. А.//Контроль и ревизия в бюджетных учреждениях: Учебное пособие// — М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. —152 С.
280. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 г.— Минск : 2017.
281. Соколов, Я.В., 2009. История бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Магистр, 2009.
282. Соколов, Я.В. и др, 2009. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / Н.В. Генералова [и др.] ; под ред. Я.В. Соколова. — М. : Магистр, 2009.

283. Грей, Р., 1997. Экологический учет: введение в основные проблемы / Р. Грей // Экологический учет и аудит : сб. ст. / под ред. Л.З. Шнейдмана. — М., 1997. — С. 25–38.
284. Цуркану, В., 2007. Международный бухгалтерский учет : учебник / В. Цуркану, И. Голочалова, А. Штаховски. — Кишинев : Молдав. экон. акад., 2007.
285. Шигаев, А.И., 2011. Актуарный учет и использование его данных для управления / А.И. Шигаев ; под. ред. В.Б. Ивашкевича. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011.
286. Папковская, П.Я. (2001) Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я.Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», 2001.
287. Стратегия в области охраны окружающей среды Республики Беларусь на период до 2025 года – Минск: решение коллегии Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь 28.01.2011 г. № 8-Р
288. Масько, Л.В., 2015. Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств / Л.В. Масько. – Новополоцк: ПГУ, 2015.
289. Masko L., Pankov P., 2018. Interdependence of investment attractiveness of the organization and hedging. Bulletin of PSU. No. 5. pp. 39-45.
290. Masko L., Pankov P., 2019. The control of transactions with derivatives in the non-financial organizations in the Republic of Belarus, in New Challenges of Econ. and Business Developm. – 2019: Incentives for Sustainable Econ. Growth proceedings, Riga, Latvia, May 18-19, 2019, pp. 544-555.
291. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 дек. 2016 г., № 104: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
292. Об утверждении форм государственной статистической отчетности 6-ис (инвестиции) «Отчет о вводе в эксплуатацию объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал» и 4-ис (инвестиции) «Отчет о вводе в эксплуатацию объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал» и указаний по их заполнению [Электронный ресурс]: постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2 дек. 2013 г., № 254: в ред. постановления Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 14.02.2020 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
293. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 1-ис (инвестиции) «Годовой отчет о вводе в эксплуатацию объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал» и указаний по ее заполнению [Электронный ресурс]: постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 12 июля 2012 г., № 102 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
294. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 1-ф (ос) «Отчет о наличии и движении основных средств и других долгосрочных активов» и указаний по ее заполнению [Электронный ресурс]: постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 3 авг. 2016 г., № 103: в ред. постановления Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от

19.07.2019 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

295. Указания по заполнению в формах государственных статистических наблюдений статистических показателей по инвестициям в основной капитал и строительству [Электронный ресурс]: утв. постановлением Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 18 февр. 2009 г., № 15: в ред. постановления Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 28.06.2018 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

Набор типичных хозяйственных операций по модернизации технологического оборудования за 1-й квартал 2019 г., финансируемой за счет смешанных источников.

№ п.п.	СОДЕРЖАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОПЕРАЦИИ	Дебет			Кредит			Сумма (тыс руб)		
		дейст вуют	предлагаемая методика		дейст вуют	предлагаемая методика		дейст вуют	предлагаемая методика	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Поступило оборудование от поставщика	08			60			1 296		
	<i>Поступило оборудование от поставщика для модернизации производства</i>	08	(M)		60	(M)			1 296	
	<i>отражено поступление оборудования от поставщика для модернизации производства финансируемой за счет кредиторской задолженности</i>	08	(M)	(60M)	60	(M)	(08M)			1 296
2	На расчетный счет поступил кредит для модернизации производства (кредит составил 280 тыс.\$ по курсу 2,14 руб. предполагает ежеквартальный возврат банку суммы 27,37 тыс.\$, включающую 7% - 19,6 тыс.\$ за квартал и основной долг – 7,77 тыс.\$). Кредит взят на срок 3 года.	51			66			600		
	<i>сформированы средства финансирования модернизации</i>	51	(M)		66	(M)			600	
	<i>отражено формирование средств финансирования модернизации за счет привлечения кредита банка</i>	51	(M)	(66M)	66	(M)	(51M)			600
3	С расчетного счета поставщику произведена оплата за оборудование для модернизации производства	60			51			1 296		
	<i>3.1 произведена оплата за счет средств финансирования текущей деятельности</i>	60	(M)		51	(T)			696	
	<i>отражена оплата за счет средств уставного капитала</i>	60	(M)	(08M)	51	(T)	(80)			696
	<i>отражена трансформация источника финансирования с кредиторской задолженности на собственный капитал</i>	08	(M)	(80)	08	(M)	(60M)			696
	<i>отражена трансформация обеспечения собственного капитала с денежных средств на оборудование</i>	80	(T)	(51T)	80	(T)	(08M)			696
	<i>3.2 произведена оплата за счет средств финансирования модернизации</i>	60	(M)		51	(M)			600	

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
	отражена оплата за счет кредита банка	60	(M)	(08M)	51	(M)	(66M)			600	
	отражена трансформация источника финансирования с кредиторской задолженности на задолженность по кредиту банка	08	(M)	(66M)	08	(M)	(60M)			600	
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с денежных средств на оборудование	66	(M)	(51M)	66	(M)	(08M)			600	
4	Основные средства введены в эксплуатацию	01			08			1 296			
	Основные средства введены в эксплуатацию для модернизации производства	01	(M)		08	(M)			1 296		
	отражено введение основных средств в эксплуатацию для модернизации производства источник за счет финансирования средствами уставного капитала	01	(M)	(80)	08	(M)	(80)				696
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с оборудования на основные средства	80	(T)	(08M)	80	(T)	(01M)				696
	отражено введение основных средств в эксплуатацию для модернизации производства источник за счет финансирования средствами кредита банка	01	(M)	(66M)	08	(M)	(66M)				600
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с оборудования на основные средства	66	(M)	(08M)	66	(M)	(01M)				600
5	От поставщика поступили сырье и материалы	10			60			2 300			
	От поставщика поступили сырье и материалы для текущей деятельности	10	(T)		60	(T)			2 300		
	отражено поступление сырья и материалов для текущей деятельности, финансируемое за счет кредиторской задолженности	10	(T)	(60T)	60	(T)	(10T)				2 300
6	С расчетного счета поставщику произведена оплата за сырье и материалы	60			51			2 300			
	произведена оплата за счет средств финансирования текущей деятельности	60	(T)		51	(T)			2 300		
	отражена оплата за счет средств уставного капитала	60	(T)	(10T)	51	(T)	(80)			2 300	

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	отражена трансформация источника финансирования сырья и материалов с кредиторской задолженности на собственный капитал	10	(Т)	(80)	10	(Т)	(60Т)			2 300
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с денежных средств на сырье и материалы	80	(Т)	(51Т)	80	(Т)	(10Т)			2 300
	В производство списаны сырье и материала	20			10			2 300		
	7.1 В производство списаны сырье и материал	20	(Т)		10	(Т)			2 000	
	отражено списание в производство сырья и материалов за счет финансирования средствами собственного капитала	20	(Т)	(80)	10	(Т)	(80)			2000
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с сырья и материалов на незавершенное основное производство	80	(Т)	(10Т)	80	(Т)	20Т			2000
7	7.2 В модернизированное производство списаны сырье и материала	20	(М)		10	(Т)			300	
	отражено списание в модернизированное производство сырья и материалов за счет финансирования средствами собственного капитала	20	(М)	(80)	10	(Т)	(80)			300
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с сырья и материалов на незавершенное модернизированное производство	80	(Т)	(10Т)	80	(Т)	(20М)			300
	По основным средствам начислена амортизация	20			02			330		
	8.1 По основным средствам начислена амортизация	20	(Т)		02	(Т)			249	
8	отражено начисление амортизации по основным средствам, финансируемым за счет собственного капитала	20	(Т)	(80)	02	(Т)	(80)			249
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с основных средств на незавершенное основное производство	80	(Т)	(01Т)	80	(Т)	(20Т)			249
	8.2 По модернизированным основным средствам начислена амортизация	20	(М)		02	(М)			82	
	отражено начисление амортизации по модернизированным основным средствам, финансируемым за счет собственного капитала	20	(М)	(80)	02	(М)	(80)			41

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с модернизированных основных средств на незавершенное модернизированное производство	80	(T)	(01M)	80	(T)	20M			41
	отражено начисление амортизации по модернизированным основным средствам, финансируемым за счет кредита банка	20	(M)	(66M)	02	(M)	(66M)			41
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с модернизированных основных средств на незавершенное модернизированное производство	66	(M)	(01M)	66	(M)	(20M)			41
9	Начислена заработная плата рабочим	20			70			2000		
	9.1 Начислена заработная плата рабочим основного производства	20	(T)		70	(T)			1 500	
	отражено начисление заработной платы рабочим основного производства, финансируемой за счет кредиторской задолженности	20	(T)	(70T)	70	(T)	20T			1500
	9.2 Начислена заработная плата рабочим модернизированного производства	20	(M)		70	(M)			500	
	отражено начисление заработной платы рабочим модернизированного производства, финансируемой за счет кредиторской задолженности	20	(M)	(70M)	70	(M)	(20M)			500
10	Начислены проценты по кредиту на затраты производства (280 тыс.\$*7% =19,6 тыс.\$ * 2,29р. = 44,8 тыс руб)	20			66			45		
	Начислены проценты по кредиту на затраты модернизированного производства	20	(M)		66	(M)			45	
	отражено начисление процентов по кредиту на затраты модернизированного производства, привлеченному для финансирования модернизации	20	(M)	(66M)	66	(M)	(20M)			45
11	Из производства на склад оприходована готовая продукция	43			20			4675		
	11.1 Из основного производства на склад оприходована готовая продукция	43	(T)		20	(T)			3 749	
	отражено поступление на склад готовой продукции, финансируемым за счет собственного капитала	43	(T)	(80)	20	(T)	(80)			2249

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с незавершенного производства на готовую продукцию	80	(T)	20T	80	(T)	(43T)			2249
	отражено поступление на склад готовой продукции с модернизированного производства, финансируемой кредиторской задолженности	43	(T)	(70T)	20	(T)	(70T)			1500
	отражена трансформация обеспечения кредиторской задолженности с незавершенного производства на готовую продукцию	70	(T)	(20T)	70	(T)	(43T)			1500
	11.2 Из модернизированного производства на склад оприходована готовая продукция	43	(M)		20	(M)			927	
	отражено поступление на склад готовой продукции с модернизированного производства, финансируемым за счет собственного капитала	43	(M)	(80)	20	(M)	(80)			341
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с незавершенного модернизированного производства на готовую продукцию	80	(T)	(20M)	80	(T)	(43M)			341
	отражено поступление на склад готовой продукции, финансируемой за счет кредиторской задолженности	43	(M)	(70M)	20	(M)	(70M)			500
	отражена трансформация обеспечения кредиторской задолженности с незавершенного модернизированного производства на готовую продукцию	70	(M)	20M	70	(M)	(43M)			500
	отражено поступление на склад готовой продукции, финансируемой за счет кредита банка	43	(M)	(66M)	20	(M)	(66M)			86
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с незавершенного модернизированного производства на готовую продукцию	66	(M)	(20M)	66	(M)	(43M)			86
	Отгружена продукция покупателям	90			43			4675		
12	12.1 Отгружена продукция основного производства покупателям	90	(T)		43	(T)			3 749	

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	отражена отгрузка готовой продукции, финансируемой за счет собственного капитала	90	(T)	(80)	43	(T)	(80)			2249
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с готовой продукции на расходы	80	(T)	(43T)	80	(T)	(90T)			2249
	отражена отгрузка готовой продукции с модернизированного производства, финансируемой кредиторской задолженностью	90	(T)	(70T)	43	(T)	(70T)			1500
	отражена трансформация обеспечения кредиторской задолженности с готовой продукции на расходы	70	(T)	(43T)	70	(T)	(90T)			1500
	12.2 Отгружена продукция модернизированного производства покупателям	90	(M)		43	(M)			927	
	отражена отгрузка готовой продукции модернизированного производства, финансируемой за счет собственного капитала	90	(M)	(80)	43	(M)	(80)			341
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с готовой продукции модернизированного производства на расходы	80	(T)	(43M)	80	(T)	(90M)			341
	отражена отгрузка готовой продукции с модернизированного производства, финансируемой кредиторской задолженностью	90	(M)	(70M)	43	(M)	(70M)			500
	отражена трансформация обеспечения кредиторской задолженности с готовой продукции модернизированного производства на расходы	70	(M)	(43M)	70	(M)	(90M)			500
	отражена отгрузка готовой продукции с модернизированного производства, финансируемой кредитом банка	90	(M)	(66M)	43	(M)	(66M)			86
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с готовой продукции модернизированного производства на расходы	66	(M)	(43M)	66	(M)	(90M)			86
13	Отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям продукцию	62			90			5556		
	13.1 Отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям продукцию основного производства	62	(T)		90	(T)			4 499	

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию, финансируемую за счет собственного капитала	62	(Т)	(80)	90	(Т)	(80)			2249
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с расходов на дебиторскую задолженность	80	(Т)	(90Т)	80	(Т)	(62Т)			2249
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию, финансируемую кредиторовской задолженностью	62	(Т)	(70Т)	90	(Т)	(70Т)			1500
	отражена трансформация обеспечения кредиторовской задолженности с расходов на дебиторскую задолженность	70	(Т)	(90Т)	70	(Т)	(62Т)			1500
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию, финансируемую доходами	62	(Т)	(90Т)	90	(Т)	(62Т)			750
	13.2 Отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям продукцию модернизированного производства	62	(М)		90	(М)				1 057
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию модернизированного производства, финансируемую за счет собственного капитала	62	(М)	(80)	90	(М)	(80)			341
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с расходов на дебиторскую задолженность	80	(Т)	(90М)	80	(Т)	(62М)			341
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию модернизированного производства, финансируемую кредиторовской задолженностью	62	(М)	(70М)	90	(М)	(70М)			500
	отражена трансформация обеспечения кредиторовской задолженности с расходов на дебиторскую задолженность	70	(М)	(90М)	70	(М)	(62М)			500
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию модернизированного производства, финансируемую кредитом банка	62	(М)	(66М)	90	(М)	(66М)			86

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с расходов на дебиторскую задолженность	66	(M)	(90M)	66	(M)	(62M)			86
	отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям готовую продукцию модернизированного производства, финансируемую доходами	62	(M)	(90M)	90	(M)	(62M)			130
	Определен финансовый результат от реализации продукции	90			99			881		
	14.1 Определен финансовый результат от реализации продукции основного производства	90	(T)		99	(T)			750	
	отражен финансовый результат от реализации продукции основного производства, обеспеченный дебиторской задолженностью	90	(T)	(62T)	99	(T)	(62T)			750
14	отражена трансформация источника финансирования дебиторской задолженности с доходов на прибыль	62	(T)	(99T)	62	(T)	(90T)			750
	14.2 Определен финансовый результат от реализации продукции модернизированного производства	90	(M)		99	(M)			130	
	отражен финансовый результат от реализации продукции модернизированного производства, обеспеченный дебиторской задолженностью	90	(M)	(62M)	99	(M)	(62M)			130
	отражена трансформация источника финансирования дебиторской задолженности с доходов на прибыль	62	(M)	(99M)	62	(M)	(90M)			130
	Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию	51			62			5556		
	15.1 Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию основного производства	51	(T)		62	(T)			4 499	
15	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию основного производства, финансируемую за счет собственного капитала	51	(T)	(80)	62	(T)	(80)			2 249
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с дебиторской задолженности, на денежные средства	80	(T)	(62T)	80	(T)	(51T)			2 249

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию основного производства, финансируемую кредиторской задолженностью	51	(Т)	(70Т)	62	(Т)	(70Т)			1 500
	отражена трансформация обеспечения кредиторской задолженности с дебиторской задолженности, на денежные средства	70	(Т)	(62Т)	70	(Т)	(51Т)			1 500
	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию основного производства, финансируемую прибылью	51	(Т)	(99Т)	62	(Т)	(99Т)			750
	отражена трансформация обеспечения прибыли с дебиторской задолженности, на денежные средства	99	(Т)	(62Т)	99	(Т)	(51Т)			750
	15.2 Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию модернизированного производства	51	(М)		62	(М)			1 057	
	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию модернизированного производства, финансируемую за счет собственного капитала	51	(М)	(80)	62	(М)	(80)			341
	отражена трансформация обеспечения собственного капитала с дебиторской задолженности, на денежные средства	80	(Т)	(62М)	80	(Т)	(51М)			341
	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию модернизированного производства, финансируемую кредиторской задолженностью	51	(М)	(70М)	62	(М)	(70М)			500
	отражена трансформация обеспечения кредиторской задолженности с дебиторской задолженности на денежные средства	70	(М)	(62М)	70	(М)	(51М)			500
	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию модернизированного производства, финансируемую кредитом банка	51	(М)	(66М)	62	(М)	(66М)			86
	отражена трансформация обеспечения кредита банка с дебиторской задолженности, на денежные средства	66	(М)	(62М)	66	(М)	(51М)			86
	отражена оплата от покупателей за реализованную продукцию модернизированного производства, финансируемую прибылью	51	(М)	(99М)	62	(М)	(99М)			130

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	<i>отражена трансформация обеспечения прибыли с дебиторской задолженности, на денежные средства</i>	9 9	(M)	(62M)	99	(M)	(51M)			130
16	Произведена выплата заработной платы	7 0			51			2000		
	16.1 Произведена выплата заработной платы по основному производству	7 0	(T)		51	(T)			1 500	
	<i>отражена выплата заработной платы по основному производству</i>	7 0	(T)	(51T)	51	(T)	(70T)			1 500
	16.2 Произведена выплата заработной платы по модернизированному производству	7 0	(M)		51	(M)			500	
	<i>отражена выплата заработной платы по модернизированному производству</i>	7 0	(M)	(51M)	51	(M)	(70M)			500
17	Отражена переоценка кредиторской задолженности по кредиту: по основному долгу - 280 тыс.\$ *(2,43 руб – 2,14 руб) = 81,2 тыс руб; по начисленным процентам 19,6 тыс.\$*(2,43 руб – 2,29 руб) = 2,74 тыс руб	9 1			66			83		
	<i>Отражена переоценка кредиторской задолженности по кредиту, взятому для модернизации производства</i>	9 1	(M)		66	(M)			83	
	<i>отражена переоценка кредиторской задолженности по кредиту, привлеченному для финансирования модернизации</i>	9 1	(M)	(66M)	66	(M)	.91M			83
18	С расчетного счета погашены проценты и часть долга по кредиту (19,6 тыс.\$ * 2,43 руб + 26,49 тыс.\$ * 2,43 руб = 112 тыс руб)	6 6			51			112		
	С расчетного счета погашены проценты и часть долга по кредиту, взятому для модернизации производства	6 6	(M)		51	(M)			112	
	<i>отражено погашение процентов и части долга по кредиту, взятому для модернизации производства, кредитными денежными средствами</i>	6 6	(M)	(51M)	51	(M)	(66M)			86
	<i>отражено погашение процентов и части долга по кредиту, взятому для модернизации производства, денежными средствами в виде прибыли от модернизации производства</i>	6 6	(M)	(01M)	51	(M)	(99M)			26
	<i>отражена трансформация обеспечения прибыли от модернизации производства с денежных средств на</i>	9 9	(M)	(51M)	99	(M)	(01M)			26

Окончание приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	<i>модернизированные основные средства</i>									
	<i>отражена трансформация источника финансирования модернизированных основных средств с кредита банка на прибыль от модернизации производства</i>	01	(M)	(99M)	01	(M)	(66M)			26
19	На финансовый результат списаны курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по кредиту	91			99			83		
	На финансовый результат списаны курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по кредиту, взятому для модернизации производства	91	(M)		99	(M)			83	
	<i>отражено списание на финансовые результаты курсовых разницы от переоценки кредиторской задолженности по кредиту, привлеченному для финансирования модернизации</i>	91	(M)	(66M)	99	(M)	(51M)			83
	<i>отражена трансформация в обеспечении кредита с расходов виде курсовых разниц на денежные средства</i>	66	(M)	.91M	66	(M)	(51M)			83
	<i>отражена трансформация источника финансирования денежных средств с кредита на прибыль от модернизации производства на прибыль</i>	51	(M)	(66M)	51	(M)	(99M)			83

Примечание: собственная разработка

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «С расчетного счета поставщику произведена оплата за оборудование для модернизации производства»

	Баланс												Отчет о прибылях и убытках							
	Активы						=		Обязательства				+		Капитал		+	Д - Р		
	10 629								1 896						8733					
<i>нач. ост.</i>	денежные средства		основные средства		амаргизация основных средств		вложения в долгосрочные активы		расчеты с поставщиками и подрядчиками		Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)					
	4500		5000		-167		1296		1 296		600		7300		1433					
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация			
	3900	600	5000		-167		1296		1 296		600	7300		1433						
<i>№ хоз. оп.</i>	51.Т.80								60.М.08М											
3	696								696			80.Т.51Т		696						
		51.М.66М							60.М.08М				80.М.08М		696					
		600							600											
<i>обороты</i>	0	696	0	600	0	0	0	0	1296	1296	0	0	600	600	0	0	0	0	0	0
<i>кон. ост.</i>	3204	0	5000		-167		0	1296	1296	0	600	600	600	0	600	6604	696	1433		
Итого	3204		5 000		-167		1296		0		600		7300		1433		8 733			

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Основные средства введены в эксплуатацию»

Баланс										Отчет о прибылях и убытках									
Активы										=	Обязательства		+	Капитал		+	Д - Р		
9 333										600		8733							
нач. ост.	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		вложения в долгосрочные активы		Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)						
	3 204		5000		-167		1296		600		7300		1433						
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация				
	3204		5000		-167		1296			6604	696	6604	696	1433					
№ хоз. оп.																			
4				01.М.80М			08.М.80М						80.М.08М	80.М.01М					
				696			696						696	696					
				01.М.66М			08.М.66М												
				600			600			600									
обороты	0	0	0	0	1296	0	0	0	1296	600	0	0	600	0	0				
кон. ост.	3204	0	5000	1296	-167		0		0	600	600	6604	0	1433					
ИТОГО	3204		6 296		-167		0		600		7300		1433						
	9 333										=	600		+	8 733		+		

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «От поставщика поступили сырье и материалы»

	Баланс										Отчет о прибылях и убытках							
	Активы					=		Обязательства		+		Капитал		+	Д - Р			
	9 333							600				8733						
<i>нач. ост.</i>	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств	Сырье и материалы		расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)					
	3 204		6 296		-167			600		7300		1433						
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	текущая деятельность		текущая деятельность	модернизация		текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность					
	3204		5000	1296	-167				600		6604	696	1433					
<i>№ хоз. оп.</i>																		
5						10.Т.60Т		60.Т.10Т										
						2 300		2 300										
<i>обороты</i>	0	0	0	0	0	0		0	2 300		0	0	0		0			
<i>кон. ост.</i>	3204	0	5000	1296	-167	2300		2300	600		6604	696	1433					
	3204		6 296		-167	2300		2300	600		7300		1433					
ИТОГО	11 633					=		2 900		+		8 733		+				

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «С расчетного счета поставщику произведена оплата за сырье и материалы»

	Баланс										Отчет о прибылях и убытках				
	Активы					=		Обязательства		+	Капитал			+	Д - Р
	9 333							2900			8733				
<i>нач. ост.</i>	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств	Сырье и материалы		расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчеты по кредитам и займам	уставный капитал		прибыль (убыток)			
	3 204		6 296		-167	2300		2300	600	7300		1433			
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	текущая деятельность		текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность			
	3204		5000	1296	-167	2300		2300	600	6604	696	1433			
<i>№ хоз. оп.</i>															
6	51.Т.80							60.Т.10Т		80.Т.51Т	80.Т.10Т				
	2 300							2300		2 300	2 300				
						10.Т.60Т	10.Т.80Т								
						2 300	2 300								
<i>обороты</i>	0 2300	0 0	0	0	0 0	0 2300	2300 0	2300 0	0 0	2 300 0	0 0	0 0			
<i>кон. ост.</i>	904	0	5000	1296	-167	0	2300	0	600	4304	2300	696	1433		
	904		6 296		-167	2300		0	600	7300		1433			
ИТОГО	9 333					=		600		+	8 733			+	

Примечание: собственная разработка

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «По основным средствам начислена амортизация»

		Баланс										Отчет о прибылях и убытках			
		Активы								Обязательства		Капитал		Д - Р	
		9 333								600		8733			
нач. ост.	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		Основное производство		Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)		
	904		6 296		-167		2 300		600		7300		1433		
	текущая деятельность 904	модернизация	текущая деятельность 5000	модернизация 1296	текущая деятельность -167		текущая деятельность 2000	модернизация 300	модернизация 600		текущая деятельность 6304	модернизация 996	текущая деятельность 1433		
№ хоз. оп.															
8					02.Т.80Т 249		20.Т.80Т 249				80.Т.01Т 249	80.Т.20Т 249			
						02.М.66М 41		20.М.66М 41	66.М.01М 41	66.М.20М 41					
						02.М.80Т 41		20.М.80Т 41			80.Т.10М 41	80.Т.20М 41			
обороты	0	0	0	0	249	0	82	0	249	0	82	0	249	0	0
кон. ост.	904	0	5000	1296	-416	-82	2249	382	559	41	6014	249	1 037	1433	
ИТОГО	904		6 296		-498		2631		600		7300		1433		
	9 333								600		8 733				

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Начислена заработная плата рабочим»

Баланс												Отчет о прибылях и убытках											
Активы										=		Обязательства		+		Капитал		+	Д - Р				
9 333										=		600		+		8733		+					
денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		Основное производство		Расчеты по оплате труда		Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)									
904		6 296		-498		2 631		600		600		7 300		1433									
текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность								
904		5000	1296	-416	-82	2249	382				600	6263	1 037	1433									
										70.Т.20Т													
										1 500		1 500											
										20.М.70М		500		70.М.20М		0							
										0 1 500		0 500		0 0		0 0							
										1500		500		600		6263 0		1 037		1433			
										2000		600		7300		1433							
Итого										2 600		600		8 733									
11 333										=		2 600		+		8 733		+					
<i>нач. ост</i>																							
<i>№ хоз. оп.</i>																							
9																							
<i>обороты</i>										0 0		0 0		0 0		0 0		0 0					
<i>кон. ост</i>										904 0		5000 1296		-416 -82		3749 882		1500 500		600			
										904		6 296		-498		4631		2000		600			

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Начислены проценты по кредиту на затраты производства»

Баланс													Отчет о прибылях и убытках							
Активы										= Обязательства			+ Капитал			+	Д - Р			
11 333													2600			8733				
денежные средства		основные средства				амортизация основных средств		Основное производство				Расчеты по оплате труда		Расчеты по кредитам и займам	уставный капитал		прибыль (убыток)			
904		6 296				-498		4 631				2000		600	7 300		1433			
текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность					
904		5000	1296	-416	-82	3749	882	1500	500	600	66.М.20М	6263	1 037	1433						
№ хоз. оп.																				
10											45									
обороты	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	45	0	0	0	0	0	0	0	0	
кон. ост.	904	0	5000	1296	-416	-82	3749	927	1 500	500	645	6263	0	1 037	1433					
Итого	904		6 296		-498		4 676		2000		645	7300		1433						
	11 378										=	2 645		+	8 733		+			

(280 тыс.\$*7%=19,6 тыс.\$ * 2,29р. = 44,8 тыс руб)

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ К

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Из производства на склад оприходована готовая продукция»

Баланс														Отчет о прибылях и убытках			
Активы						Обязательства						Капитал			Д - Р		
нач. ост.	11 378													2645		8733	
	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		Основное производство		Готовая продукция		Расчеты по оплате труда		Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)
	904		6 296		-498		4 676				2 000		645		7 300		1433
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	
	904		9000	1296	-416	-82	3749	927	0	0	1 500	500	645	6263	1 037	1433	
№ хоз. оп.																	
11							20.Т.80Т		43.Т.80Т					80.Т.20Т	80.Т.43Т		
							2 249		2 249					2 249			
							20.Т.70Т		43.Т.70Т								
							1 500		1 500		1 500	500					
							20.М.80М		43.М.80М								
							341		341								
							20.М.70М		43.М.70М					80.М.20М	80.М.43М		
							500		500		500	500		341	341		
							20.М.66М		43.М.66М								
							86		86								
обороты	0	0	0	0	0	0	3 749	927	3 749	0	927	0	927	2 249	0	0	
кон. ост.	904	0	9000	1296	-416	-82	0	0	3 749	0	927	0	927	4 114	2 249	636	
Итого	11 378						2 645						8 733				

Примечание: собственная разработка

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Отгружена продукция покупателям»

		Баланс										Отчет о прибылях и убытках					
		Активы				=		Обязательства			+	Капитал		+	Д - Р		
		11 378						2645				8733			Расходы		
нач. ост.	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		Готовая продукция		Расчеты по оплате труда		Расчеты по кредитам и займам	уставный капитал		прибыль (убыток)			
	904	904	6 296	6 296	-498	-498	4 676	4 676	2 000	2 000	645	7 300	1433	1433	текущая деятельность	модернизация	
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	текущая деятельность	модернизация	
	904		5000	1296	-416	-82	3749	927	1 500	500	645	6263	1037	1433			
№ хоз. оп.							43.Т.80Т								90.Т.80Т		
							2 249								= 2 249		
							43.Т.70Т					80.Т.43Т	80.Т.90Т		90.Т.70Т		
							1 500					2 249	2 249		= 1 500		
									70.Т.43Т	70.Т.90Т							
									1 500	500							
12							43.М.80М								90.М.80М		
							341								= 341		
							43.М.70М					80.М.43М	80.М.90М		90.М.70М		
							500					341	341		= 500		
							43.М.66М			70.М.43М	70.М.90М				90.М.66М		
							86			500	500				= 86		
											66.М.43М	66.М.90М					
											86	86					
обороты	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2 249	0	0	2 249	0	0
	904	0	5000	1296	-416	-82	0	0	0	500	645	4014	2249	696	341	1433	0
кон. ост.	904		6 296		-498		0		2000		645	7300		1433	-4 676		
Итого			6 702				=		2 645			+	8 733		+	-4 676	

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ М

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Отражена дебиторская задолженность за отгруженную покупателям продукцию»

		Баланс										Отчет о прибылях и убытках																	
		Активы				=		Обязательства		+	Капитал		+	Д - Р															
		6 702						2645			8733			-4 676															
нач. ост.	денежные средства	основные средства		амортизация основных средств		Расчеты с покупателями		Расчеты по оплате труда		прибыль (убыток)	уставный капитал		Расходы	Доходы															
		904	6 296	-498	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность		модернизация	7 300		1433	-4 676	текущая деятельность	модернизация												
	текущая деятельность 904	текущая деятельность 5000	модернизация 1296	текущая деятельность -416	модернизация -82	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность 1 500	модернизация 500	модернизация 645	текущая деятельность 6263	модернизация 1 037	текущая деятельность -3749	модернизация -927	текущая деятельность	модернизация													
№ хоз. оп.						62.Т.80Т																							
						2 249					80.Т.90Т	80.Т.62Т				90.Т.80Т													
											2 249						2 249												
						62.Т.70Т											90.Т.70Т												
						1 500			70.Т.90Т	70.Т.62Т								1 500											
									1 500									90.Т.62Т											
							62.Т.90Т											750											
							750																						
							62.М.80М												90.М.80М										
							341												341										
						62.М.70М					80.М.90М	80.М.62М						90.М.70М											
						500					341							500											
									70.М.90М	70.М.60М																			
									500									90.М.66М											
						62.М.66М												86											
						86																							
						62.М.90М				66.М.90М	66.М.62М							90.М.62М											
										86								86											
						1 057												1 057											
обороты	0	0	0	0	0	0	0	0	4 499	0	1 057	0	1 500	0	1 500	500	0	500	86	86	2 249	0	0	0	0	0	4 499	0	1 057
кон. ост.	904	0	5000	1296	-416	-82	4499	1 057	0	1 500	0	500	645	4014	2249	1 037	1433	-3 749	-927	4 499	0	1 057	-4 676			5 556			
ИТОГО	904	6 296	-498	5 556	2 645	8 733	1433	-4 676	880																				

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Определен финансовый результат от реализации продукции»

		Баланс										Отчет о прибылях и убытках								
		Активы						=		Обязательства		+		Капитал		+		Д - Р		
		12 258								2645				8733				880		
нач. ост.	денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		Расчеты с покупателями		Расчеты по оплате труда		Расчеты по кредитам и займам	уставный капитал		прибыль (убыток)		Расходы		Доходы		
	904		6 296		-498		5 556		2 000		645	7 300		1 433		-4 676		5 556		
	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	
	904		5000	1296	-416	-82	4499	1057	1 500	500	645	6263	1 037	1433		-3749	-927	4 499	1057	
№ хоз. оп.																				
14							62.Т.90Т	62.Т.99Т						99.Т.62Т				90.Т.62Т		
							750	750						750				750		
							62.М.90М	62.М.99М						99.М.62М				90.М.62М		
							130	130						130				130		
обороты	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	750	0	
кон. ост.	904	0	5000	1296	-416	-82	3749	750	927	130	130	6263	1 037	2 183	130	-3 749	-927	3 749	927	
ИТОГО	904		6 296		-498		5 556		2 000		645	7300		2313		-4 676		4 676		
							12 258		=		2 645		+		9 613		+		0	

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ П

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию»

		Баланс												Отчет о прибылях и убытках														
		Активы				Обязательства				Капитал				Д - Р														
		12 258				2645				9613,2																		
		денежные средства		основные средства		амортизация основных средств		Расчеты с покупателями		Расчеты по оплате труда		Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)												
		904		6 296		-498		5 556		2 000		645		7 300		2313												
		текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация											
		904		5000	1296	-416	-82	4499	1057	1500	500	645	6263	1037	2183	130												
нач. ост.																												
№ хоз. оп.		51.Т.80Т						62.Т.80Т		70.Т.62Т	70.Т.51Т		80.Т.62Т	80.Т.51Т		99.Т.62Т	99.Т.51Т											
15		2 249						2 249		1 500	500		2 249	2 249		750	750											
		51.Т.70Т						62.Т.70Т																				
		1 500						1 500																				
		51.Т.99Т						62.Т.99Т																				
		750						750																				
			51.М.80М						62.М.80М																			
			341						341																			
			51.М.70М						62.М.70М																			
			500						500		70.М.62М	70.М.51М																
			51.М.66М						62.М.66М		500	500																
			86						86																			
			51.М.99М						62.М.99М																			
			130						130																			
обороты		4499	0	1 057	0	0	0	0	4 499	0	1 057	0	2 249	0	0	2 249	341	0	0	341	750	0	0	750	130	0	0	130
кон. ост.		5403	1057	5000	1296	-416	-82	0	0	1 500	500	645	4 014	2 249	696	341	1 433	750	0	130								
Итого		6460		6 296		-498		0		2 000		645		7300		2313												
		12 258				2 645				9 613,2																		

Примечание: собственная разработка

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «Отражена переоценка кредиторской задолженности по кредиту: по основному долгу»

Баланс												Отчет о прибылях и убытках									
Активы										=	Обязательства		+	Капитал				+	Д - Р		
12 258												645		9 613							
нач. ост.												Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)				Внереализационные расходы	
денежные средства		основные средства				амортизация основных средств		645		7 300		2313				модернизация					
4 460		6 296				-498		модернизация		текущая деятельность		модернизация		текущая деятельность		модернизация					
текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	645		текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	текущая деятельность	модернизация	83					
3903	557	5000	1296	-416	-82			645		6263	1 037	2 183	130			83					
№ хоз. оп. 17												66.М.91М								91.М.66М	
обороты												83								83	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	83	0	0	0	0	0	0	0					
3903	557	5000	1296	-416	-82	728		728		6 263	1 037	2 183	130	-83		-83					
кон. ост.		6 296				-498		728		7300		2313				-83					
4460		6 296				-498		728		7300		2313				-83					
ИТОГО												728		9 613				-83			
10 258												728		9 613				-83			

280 тыс.\$ *(2,43 руб – 2,14 руб) = 81,2 тыс руб; по начисленным процентам 19,6 тыс.\$*(2,43 руб – 2,29 руб) = 2,74 тыс руб

Примечание: собственная разработка

ПРИЛОЖЕНИЕ С

Разработанная учетно-аналитическая модель по хозяйственной операции «С расчетного счета погашены проценты и часть долга по кредиту»

Баланс												Отчет о прибылях и убытках													
Активы										=	Обязательства		+	Капитал		+	Д - Р								
12 258										=	728		+	9 613		+	-83								
нач. ост.										Расчеты по кредитам и займам		уставный капитал		прибыль (убыток)		Внеоперационные расходы									
денежные средства			основные средства				амортизация основных средств			728		7 300		2313		-83									
4 460			6 296				-498			728		7 300		2313		-83									
текущая деятельность		модернизация	текущая деятельность		модернизация		текущая деятельность		модернизация		текущая деятельность		модернизация		модернизация										
3903		557	5000		1296		-416		-82		6263		1 037		2 183		130								
№ хоз. оп.												66.М.51М													
18												86													
												66.М.01М													
												26						99.М.51М		99.М.01М					
																		26		26					
обороты												112		0		0		0		0		0		0	
0		0	0		0		0		0		0		0		0		0								
3903		445	5000		1270		-416		-82		6 263		1 037		2 183		130								
кон. ост.			6 296				-498			616		7300		2313		-83									
4 348			6 296				-498			616		7300		2313		-83									
ИТОГО										=	616		+	9 613		+	-83								

(19,6 тыс.\$ * 2,43 руб + 26,49 тыс.\$ * 2,43 руб = 112 тыс руб)

Примечание: собственная разработка