

Министерство образования Республики Беларусь  
Учреждение образования «Барановичский государственный университет»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-  
АНАЛИТИЧЕСКОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ  
СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ  
В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Коллективная монография

Под общей редакцией В. Н. Познякевич,  
А. Н. Прудниковой

Барановичи  
БарГУ  
2023

УДК 657:330  
ББК 65.052

**Совершенствование учетно-аналитической и контрольной системы управления в современной экономике** : коллектив. моногр. / Д. Ю. Бусыгин [и др.] ; под общ. ред.: В. Н. Познякевич, А. Н. Прудниковой ; М-во образования Респ. Беларусь, Баранович. гос. ун-т. — Барановичи : БарГУ, 2023. — 144 с.  
ISBN 978-985-890-046-5.

В монографии отражены подходы к постановке и решению ряда современных проблем, сложившихся в области бухгалтерского учета, отчетности и аудита под влиянием современных условий развития экономики, в том числе цифровой трансформации и институционального стимулирования.

В монографию включены теоретические и прикладные результаты научно-практических исследований профессорско-преподавательского состава кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», аспирантов, магистрантов, участников круглого стола «Актуальные вопросы бухгалтерского учета, анализа и аудита в современной экономике», состоявшегося 14 декабря 2022 года.

Монография предназначена для специалистов по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту, экономистов, аспирантов, магистрантов и для обучающихся направлений экономического профиля.

Рекомендовано к печати  
редакционно-издательским советом учреждения образования  
«Барановичский государственный университет»

Авторский коллектив:

*Д. Ю. Бусыгин, В. Н. Познякевич, А. Н. Прудникова* (глава 1);  
*Н. С. Недашковская, И. А. Хитрова, Д. В. Лабун, Э. А. Несевера,*  
*В. Ю. Селюжицкий, В. Н. Познякевич, Г. Я. Житкевич* (глава 2);  
*Н. А. Антценко, И. Н. Махонина, Р. В. Махонин, М. С. Сысоева,*  
*А. В. Гладышева, И. Ф. Чепурова, Г. В. Гулевич* (глава 3);  
*А. Н. Унсович, В. В. Климук, А. Н. Короб, И. А. Дауки,*  
*Е. В. Карпинская-Сакович* (глава 4)

Рецензенты:

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры экономической теории учреждения образования «Белорусский государственный экономический университет» *С. А. Кристиневич;*

доктор экономических наук, профессор, заведующий отделом макроэкономического регулирования и финансовой политики государственного научного учреждения «Институт экономики Национальной академии наук Беларуси» *А. И. Лученок*

ISBN 978-985-890-046-5

© БарГУ, 2023

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>Введение</i> .....	4
<b>Глава 1 РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ, МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИК УЧЕТА</b>	
1.1 Проблемы и перспективы развития отражения интеллектуального капитала в отчетности учреждений высшего образования .....	5
1.2 Учет и оценка цифровых финансовых активов в Республике Беларусь ..	13
1.3 Формирование учетно-аналитической системы управления затратами организаций хлебопекарной промышленности .....	25
<b>Глава 2 АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЦИФРОВОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ УЧЕТА И АУДИТА</b>	
2.1 Управленческий учет в цифровой экономике .....	38
2.2 Трансформация управленческого учета на основе принципов теории ограничения .....	47
2.3 Цифровизация бухгалтерского учета и аудита: проблемы и направления их решения .....	53
2.4 Современные тенденции развития профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов .....	59
<b>Глава 3 КОНТРОЛЬ И АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ</b>	
3.1 Концепция аудита учетной политики в целях финансовой устойчивости коммерческой компании .....	68
3.2 Развитие системы государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации в аспекте современных тенденций экономики .....	78
3.3 Система контроля как ключевой фактор развития эффективной траектории управления организацией .....	88
3.4 Проверка бизнеса (due diligence) — всесторонний взгляд на объект инвестирования .....	95
<b>Глава 4 ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННО-ИНВЕСТИЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ В ЭКОНОМИКЕ</b>	
4.1 Инструменты мониторинга эффективности международной деятельности: на примере учреждения образования «Барановичский государственный университет» .....	102
4.2 Мировой опыт государственного регулирования жилищно-коммунального хозяйства и его трансплантация в белорусскую институциональную систему .....	106
4.3 Инвестиционная активность фармацевтических организаций Республики Беларусь .....	117
Заключение .....	127
Список цитируемых источников .....	129
Сведения об авторах .....	138

## ВВЕДЕНИЕ

В монографии отражены результаты исследований, апробированных и представленных на круглом столе «Актуальные вопросы бухгалтерского учета, анализа и аудита в современной экономике», состоявшегося 14 декабря 2022 года на базе кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет».

Современная учетно-аналитическая и контрольная система управления оказывают взаимное влияние на состояние экономики. Изменяется их функционал, появляются новые инновационные объекты учета. Цифровая трансформация приводит к необходимости развития методов, методик и методологии бухгалтерского учета, в том числе управленческого учета, анализа, контроля, совершенствованию нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

В учетно-аналитической и контрольной практике и теории возникают новые методологические проблемы, сложные теоретические и практические задачи, которые противоречат существующим знаниям или прикладным методикам данных наук, их решение является актуальным. В настоящее время необходимы научные исследования влияния современных тенденций мировой экономики, процессов глобализации, развития технологий на интеграцию учета, анализа, контроля и аудита в целях их совершенствования, развития. Требуются междисциплинарные научные исследования для реагирования на постоянное развитие цифровых технологий, продолжение глобализации стандартов отчетности, появление новых форм регулирования.

В монографии исследуются основные процессы трансформации, актуализирующие бухгалтерский учет как науку, информационную технологию и прикладную деятельность, направления совершенствования учетно-аналитической и контрольной систем управления в современных условиях развития экономики. В настоящее время в научной литературе недостаточно внимания уделяется методическим аспектам организации контроля и аудита в отдельных отраслях национальной экономики. В этой связи в монографии поставлена задача исследовать теоретические и практические проблемы методологии и методики не только бухгалтерского учета, управленческого учета, но и контроля, аудита. Сделан акцент на институциональное стимулирование экономики, цифровизацию, которые создают новые условия для развития учета, контроля и аудита.

Цифровизация оказывает влияние на бухгалтерский учет как на прикладную деятельность, информационную технологию, а также как на науку. Роль бухгалтерского учета и аудита переосмысливается, формируется их «новая идентичность». Недостаточная теоретическая разработанность и освещенность в научной литературе поднятых в монографии теоретических и практических вопросов методологии и методик учета, контроля и аудита в современной экономике, институционального стимулирования инновационно-инвестиционной активности в экономике предопределили необходимость проведения исследований в данной области, своевременность и актуальность ее подготовки.

Авторы выражают глубокую признательность всем рецензентам и коллегам, участвовавшим в подготовке рукописи монографии.

# Г Л А В А 1

## РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ, МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИК УЧЕТА

### 1.1 Проблемы и перспективы развития отражения интеллектуального капитала в отчетности учреждений высшего образования

Особенности управления индустрией знаний требуют новых подходов к оценке и отражению в отчетности интеллектуального капитала. Темпы и объем приращения знаний в социуме позволяют сегодня говорить о сфере продуцирования знаний как об особом виде индустрии, функционирование которой подчиняется своим закономерностям, имеющим как общие, так и специфические особенности по сравнению с индустрией товаров и услуг. С индустрией знаний неразрывно связаны особенности формирования и воспроизводства интеллектуального капитала. Интеллектуальный капитал играет особенно важную роль в экономически развитых странах. Именно его развитие и приращение позволили этим странам занять ведущие мировые экономические позиции [1]. В условиях цифровой экономики интеллектуальный капитал становится одним из ключевых факторов устойчивого развития компаний и страны в целом.

В современной мировой экономике в качестве одного из важнейших драйверов ее экономического развития является использование университетов. Именно университеты являются фундаментом для использования и наращивания интеллектуального потенциала страны. Для его эффективного наращивания и воспроизводства необходима система, основанная на интеллектуальном капитале страны.

В условиях развития экономики знаний и ее цифровой трансформации интеллектуальный капитал становится одним из ключевых факторов обеспечения и роста эффективности хозяйственной деятельности организаций, особенно таких наукоемких и интеллектуально насыщенных видов бизнеса, как консалтинговые и аудиторские фирмы, производители ИТ-продуктов, научно-исследовательские структуры, учреждения образования

и здравоохранения [2]. Для обеспечения устойчивого роста экономики необходимо целенаправленное формирование и развитие интеллектуального капитала как на национальном, так и на локальном уровне.

В настоящее время достижение целевых показателей образовательными организациями и их развитие в условиях постоянно возрастающей конкуренции в наибольшей степени зависят от наличия и качества их интеллектуального капитала. Слабая конкурентоспособность многих отечественных университетов в первую очередь объясняется их недостаточным вниманием к своему интеллектуальному капиталу. Именно создание и развитие интеллектуального капитала, его эффективное управление позволят повысить конкурентоспособность отечественных высших школ на международном рынке научно-образовательных услуг [3; 4].

Интеллектуальный капитал превращается в основной источник прибыли для современных учреждений высшего образования, его роль в повышении их социально-экономической эффективности постоянно возрастает. При разработке программ стратегического развития современные университеты должны ориентировать на эффективное использование своего интеллектуального капитала как источника уникальных конкурентных преимуществ.

В условиях глобализации рынка и развития экономики знаний значительно возросли требования со стороны потребителей услуг и работодателей к качеству подготовки выпускников и эффективности проводимых научных исследований. Для успешной конкуренции и повышения своей привлекательности со стороны внешних стейкхолдеров вопросы информационной открытости имеют актуальный характер. Практическая польза отчетов, предназначенных для нужд внешних стейкхолдеров, имеет большую экономическую и социальную значимость.

В условиях возрастающей конкуренции на рынке образовательных услуг проблема представления исчерпывающей и достоверной информации об интеллектуальном капитале университета приобретает особую актуальность. Предоставление университетом такой информации в публичной отчетности позволит обеспечить его устойчивое развитие и повышение конкурентоспособности как на отечественном, так и на международном рынке научно-образовательных услуг.

Как отмечалось нами ранее, существующие системы бухгалтерского учета не дают возможности для полноценного отражения всех компонентов интеллектуального капитала в финансовой отчетности [5; 6]. В настоящее время в финансовой отчетности лишь частично находят отражение такие объекты, как нематериальные активы. Для внешних пользователей недостаточно информации, содержащейся в традиционных формах финансовой отчетности. Для внешних стейкхолдеров возникает необходимость в получении информации, раскрывающей способность компании создавать стоимость, и о тех факторах, которые влияют на эту способность. В связи с этим возрастает роль и значение подготовки нефинансовых отчетов [7]. Такие возможности открывает введение в практику учета и отчетности международных стандартов интегрированной отчетности (далее — Стандарты), которые представляет собой комплексное представление финансовой и нефинансовой информации.

В соответствии со Стандартами нами был предложен макет отчета об интеллектуальном капитале университета, в котором было выделено пять разделов. Структура интегрированного отчета университета предполагает раскрытие информации в разрезе следующих разделов:

- 1) общие сведения об организации;
- 2) стратегия и система управления результативностью организации;
- 3) бизнес-модель организации;
- 4) капиталы образовательной организации;
- 5) общие сведения об отчете.

В четвертом разделе раскрывается информация о составе и структуре капиталов университета, предлагаемых к раскрытию. Структурно интеллектуальный капитал университета нами предлагается разделить на три группы: клиентский капитал, человеческий капитал, организационный капитал, где интеллектуальная собственность как актив будет входить в состав организационного капитала.

Под человеческим капиталом университета мы понимаем ту часть интеллектуального капитала, которая представляет собой запас знаний, образования и практических навыков профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников, вспомо-

гательного персонала и администрацию университета. Система индикаторов, характеризующих человеческий капитал университета, с последующей их детализацией была нами представлена следующим блоком:

- академическая и профессиональная квалификация персонала;
- учебно-образовательные способности;
- мобильность научно-педагогических работников;
- научная продуктивность;
- младшие научные сотрудники.

В свою очередь каждая укрупненная группа будет характеризоваться группой уточняющих индикаторов. Например, показатель научная продуктивность будет характеризоваться следующими индикаторами: количество защищенных диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук; количество защищенных диссертаций на соискание ученой степени доктора наук; присвоено ученое звание доцента; присвоено ученое звание профессора; публикация статей в журналах Web of Science (на 100 НПР); публикация статей в журналах Scopus (на 100 НПР); публикация статей в журналах, рецензируемых ВАК (на 100 НПР); публикация статей в материалах конференций (на 100 НПР); публикация статей в сборниках научных трудов (на 100 НПР); публикация монографий (на 100 НПР); публикация монографий (на 100 НПР); цитируемость работ, опубликованных за последние 5 лет, включая отчетный год, в наукометрической системе Web of Science; цитируемость работ, опубликованных за последние 5 лет, включая отчетный год, в наукометрической системе Scopus; цитируемость работ, опубликованных за последние 5 лет, включая отчетный год, в наукометрической системе РИНЦ; средний индекс цитируемости работ НПР в наукометрической системе Web of Science; средний индекс цитируемости работ НПР в наукометрической системе Scopus; средний индекс цитируемости работ НПР в наукометрической системе РИНЦ.

Помимо человеческого капитала немаловажную роль в повышении конкурентоспособности играют организационный и клиентский капиталы университета.

Под организационным капиталом университета мы будем понимать ту часть интеллектуального капитала, которая включает в себя объекты интеллектуальной собственности, деятельность

в сфере науки и инноваций, информационные технологии, организационно-управленческий и учебный процессы. Данный капитал обеспечивает эффективное взаимодействие всех внутренних процессов учреждения высшего образования.

Для характеристики организационного капитала нами предлагается следующая группа индикаторов:

- объекты интеллектуальной собственности;
- организационно-методическое и аналитическое обеспечение процесса обучения;
- нормативно-правовая база по организации деятельности университета;
- организационно-управленческие процессы;
- корпоративная культура;
- внутрифирменная система обучения и стимулирования.

При характеристике объектов интеллектуальной собственности указываются документы, подтверждающие их официальное признание и способы приобретения прав.

При характеристике организационно-методического обеспечения процесса обучения указываются информационные ресурсы, электронные базы данных и программы, внутрифирменные коммуникационные сети, опции внешней ИТ-интеграции, показатели, характеризующие степень использования ИТ-технологий для организационно-методического и аналитического обеспечения процесса обучения.

В блоке «нормативно-правовая база по организации деятельности университета» приводятся нормативные документы, регулирующие деятельность университета как на государственном, так и на локальном уровне.

Основным элементом организационного капитала является система управления. Сюда относятся органы управления, система менеджмента качества, штатное расписание, показатели структуры основного и обслуживающего персонала, текучести кадров, омоложения кадров.

При характеристике корпоративной культуры указывается стиль управления, тип совместной деятельности, система коммуникаций, принципы университета, деловой этикет, трудовая этика, традиции университета.

Для оценки эффективности внутрифирменной системы обучения и стимулирования выступают показатели количества сотрудников, соответствующих заданному уровню квалификации, доли лиц, повышающих свою квалификацию. Особое внимание уделяется повышению квалификации в реальном секторе экономики и международных научно-образовательных центрах.

Под клиентским капиталом университета мы будем понимать ту часть интеллектуального капитала, которая включает в себя репутацию университета (имидж), а также совокупность связей с его внешними партнерами.

Для характеристик клиентского капитала нами предлагается следующая группа индикаторов:

- бренд и деловая репутация учреждения высшего образования;
- портфель заказов;
- отношения с бизнес-партнерами;
- отношения с отечественными и зарубежными учреждениями высшего образования, научными и профессиональными организациями.

При оценке бренда и деловой репутации уделяется внимание положению университета в мировых и отечественных рейтингах университетов, показателям, характеризующим количество и перечень рекламных акций, индексы популярности знака обслуживания учреждения высшего образования, популярности в интернет-среде, репутации университета с точки зрения качества научных исследований и качества преподавания в среде работодателей, количество видов образовательной деятельности и образовательных программ, на которые получена лицензия, срок государственной аккредитации, число международных аккредитованных программ и программ на иностранных языках, а также количество международных экспертиз и аккредитаций учебных программ, наличие лицензии и аккредитации, система привлечения абитуриентов, характеризующаяся показателями количества партнеров, а также проводимых мероприятий (олимпиад и конкурсов для набора бакалавров, магистров) в данной сфере.

К показателям, характеризующим формирование портфеля заказов, относится объем бюджетного финансирования, внебюджетная емкость основных образовательных программ, количество и общая сумма договоров на целевую подготовку и повышение

квалификации специалистов, количество программ дополнительного профессионального обучения, количество и общая сумма договоров на выполнение хозяйственных научно-исследовательских работ, количество и общая сумма грантов на выполнение научных работ.

Отношения с бизнес-партнерами характеризуются такими показателями, как количество заключенных договоров о совместной деятельности, количество баз практик студентов, количество совместных образовательных программ, содержащих условие о предоставлении баз практик, количество деловых партнеров, принимающих на работу выпускников университета.

Отношения с отечественными и зарубежными учреждениями высшего образования, научными и профессиональными организациями характеризуются такими показателями, как количество заключенных договоров о совместной образовательной и научной деятельности, количество профессиональных объединений, членом которых является университет, количество сотрудников университета, участвующих в деятельности международных и национальных профессиональных комитетов, количество действующих совместных образовательных программ с зарубежными и отечественными университетами и коммерческими организациями, количество базовых кафедр, количество и объем разработанных совместно с зарубежными и отечественными университетами учебно-методических материалов, доля публикаций преподавателей университета с иностранными соавторами, количество совместных исследований, тренингов, конференций, мастер-классов.

Помимо отражения компонентов интеллектуального капитала необходимо включать в отчет комплекс показателей эффективности развития интеллектуального капитала, отвечающий требованиям руководства отчетности в области устойчивого развития, Министерства образования и уникальных систем результативности учреждений высшего образования в соответствии с их стратегическими целями. В последнее время в развитых странах получило развитие научно-практическое направление — управление стоимостью компании (Value Based Management, VBM). Основной стратегической целью финансового менеджмента становится увеличение стоимости компании. Наиболее эффективное функционирование компании будет достигаться благодаря грамотному

управлению ее ростом на основе стоимостного подхода. Сегодня самым известным и распространенным из всех существующих показателей, предназначенных для оценки процесса создания стоимости, является показатель экономической добавленной стоимости EVA (Economic Value Added). Данный показатель позволяет учитывать интересы как внутренних, так и внешних стейкхолдеров. Необходимо в интегрированный отчет помимо такого финансового показателя, как прибыль, ввести показатель «экономическая добавленная стоимость, созданная интеллектуальным капиталом».

Для реализации основного принципа Стандартов (стратегический фокус и ориентация на будущее) необходимо в интегрированном отчете отражать и прогнозные оценки этих показателей. Особенно это касается прогнозируемой оценки экономической добавленной стоимости, создаваемой интеллектуальным капиталом. Так как интеллектуальный капитал и его составляющие уже сами по себе имеют неопределенность, неосвязаемость, то использование положений классической теории вероятности математической статистики будет некорректным. В настоящее время одним из самых перспективных направлений в области прогнозирования является применение искусственных нейронных сетей. Они моделируют поведенческие явления изучаемых объектов процессами изменения состояний искусственных нейронных сетей, которые представляют собой связанное между собой множество искусственных нейронов. Данный подход позволяет также реализовать один из важнейших принципов Стандартов постоянство и сопоставимость, что при обычных подходах сделать на практике в силу уникальности компаний весьма затруднительно.

В данном отчете показатели отражаются за три последних отчетных периода, что позволяет проанализировать имеющиеся тенденции. Кроме того, в последней графе приводятся прогнозные значения показателей на следующий отчетный период. Цель данного отчета заключается в способствовании эффективному управлению интеллектуальным капиталом университета и принятию обоснованных управленческих решений как внутренними, так и внешними пользователями.

Разработанная форма отчета об интеллектуальном капитале университета позволяет систематизировать большой объем раз-

розненной информации о состоянии и использовании его элементов. Также он будет представлять интерес для всех пользователей в части оценки успешности реализуемой политики университета в области развития человеческого капитала, высшего образования и науки в целом, а также роли интеллектуального капитала в достижении стратегических целей развития университета и экономики в целом. Это способствует повышению прозрачности и информативности деятельности университетов и, соответственно, благоприятных социально-экономических условий для их развития.

## **1.2 Учет и оценка цифровых финансовых активов в Республике Беларусь**

Появление новых объектов учета требует развития методик их учета и отражения в бухгалтерской и финансовой отчетности. В условиях цифровой трансформации экономики расширяется предметное поле и развивается методология учета. Вместе с тем бухгалтерский учет как функция управления, фактор создания стоимости, информационная технология по-прежнему должен соответствовать его информационным потребностям.

В Республике Беларусь активно развиваются криптобиржи (FREE2EX.com, BYNEX.by и Currency.com), функционирует инвестиционная онлайн-площадка Finstore. В то же время остро стоит задача определения статуса всех видов криптоактивов с целью не упустить рынок с огромным оборотом и предоставить бизнесу реальную возможность оперировать цифровыми активами.

Актуальность изучения цифровых финансовых активов объясняется прежде всего тем, что они имеют в себе огромный потенциал для ведения бизнеса, взаимодействия государства, бизнес-сообщества, экономического роста, развития криптоэкономики. Кроме того, в рамках Евразийского экономического союза на сегодня не выработано согласованного видения к пониманию сущности и регулированию криптовалют и технологии блокчейн.

Проблемы бухгалтерского учета цифровых активов и отражения их в отчетности, определение их правового статуса, вопросы классификации, идентификации в отчетности, оценки и учета находятся в центре внимания профессиональных, национальных

бухгалтерских организаций, отечественных и зарубежных ученых и специалистов. Отдельные проблемные аспекты бухгалтерского учета цифровых финансовых активов представлены в публикациях Т. Рыбак, П. Я. Папковской, А. М. Лугового, И. А. Маньковского, Е. Б. Малей, Н. Минько, А. Филонова, А. Ю. Пекарской [8—15].

Цель настоящего исследования — выявление и обзор актуальных проблем учета и оценки цифровых финансовых активов в Республике Беларусь, перспективных направлений их развития.

Для достижения цели исследования решены следующие задачи:

- определены основные виды современных криптоактивов, их классификация, влияющая на методику их учета и оценки;

- установлены основные проблемные вопросы, связанные с отражением в бухгалтерском учете и отчетности цифровых финансовых активов;

- систематизированы в сравнительном аспекте подходы в международной практике в соответствии с рекомендациями Международных стандартов финансовой отчетности (далее — МСФО) и Республики Беларусь к признанию цифровых финансовых активов в финансовой отчетности;

- выявлены направления развития подходов к оценке цифровых финансовых активов в Республике Беларусь.

Объект исследования — цифровые финансовые активы как объект бухгалтерского учета.

Предмет исследования — методики учета цифровых финансовых активов в Республике Беларусь.

Теоретико-методологическое значение темы заключается в том, что полученные результаты исследования могут быть использованы в качестве теоретической базы для дальнейших исследований учета и оценки цифровых финансовых активов.

Исследование проведено с применением общенаучных и специальных приемов и методов науки (частнонаучные методы), в том числе таких, как сравнительный анализ, методы теоретического исследования, методы двойной записи и др. В ходе работы использованы методы систематизации информации. Материалом исследования служили национальные документы, раскрывающие сущность цифровых финансовых активов, влияющую на развитие их бухгалтерского учета, взгляды специалистов и ученых на подходы к их признанию и оценке.

Процессы цифровой трансформации экономики Республики Беларусь требуют актуализации действующих и разработки новых нормативных правовых актов, соответствующих целям и задачам по формированию и развитию нового технологического уклада в Республике Беларусь и криптоэкономики.

Указом Президента Республики Беларусь от 14.02.2022 № 48 «О реестре адресов (идентификаторов) виртуальных кошельков и особенностях оборота криптовалюты» (вступил в силу с 15 мая 2022 г.) для минимизации рисков вовлечения виртуальных кошельков, использовавшихся (используемых) для осуществления противоправной деятельности, в гражданский оборот, а также *установления особенностей оборота криптовалюты* в уголовном процессе и исполнительном производстве утверждено Положение о порядке ведения и применения реестра адресов (идентификаторов) виртуальных кошельков, использовавшихся (используемых) для осуществления противоправной деятельности [16].

Законом Республики Беларусь от 19 апреля 2022 г. № 164-3 «О платежных системах и платежных услугах» закреплены новые понятия: «электронные деньги», являющиеся относительно новым платежным инструментом, и «электронный кошелек». Так, в ст. 48 данного закона «Электронные деньги» дано *определение: «Электронные деньги — хранящиеся в электронном виде единицы стоимости, выпущенные в обращение в обмен на наличные или безналичные денежные средства и принимаемые в качестве средства платежа при проведении платежей в пользу как лица, выпустившего в обращение данные единицы стоимости, — эмитента электронных денег, так и иных субъектов платежных правоотношений, а также выражающие сумму обязательств эмитента электронных денег по возврату денежных средств любому субъекту платежных правоотношений при предъявлении таких единиц стоимости»* [17].

Законом Республики Беларусь от 11.10.2022 № 210-3 «Об изменении законов по вопросам бухгалтерского учета и отчетности» внесены изменения в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З. Согласно новой редакции ст. 1 данного закона, «активы — имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных

операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод, *иные объекты, признаваемые активами в соответствии с законодательными актами*» [18]. Таким образом, расширяется перечень объектов, относимых к активам, что дает основание для развития методов, методик и методологии учета появляющихся новых объектов криптоэкономики.

Проектом постановления Министерства финансов Республики Беларусь «Об изменении постановлений Министерства финансов Республики Беларусь» вносятся изменения в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 25.05.2018 № 38 «О некоторых вопросах регулирования деятельности на рынке ценных бумаг и в сфере инвестиционных фондов», направленные на расширение номенклатуры финансовых инструментов, в которые могут инвестироваться средства инвестиционных фондов, за счет *отнесения к указанным финансовым инструментам цифровых знаков (токенов)* [19].

Обзор нормативных правовых актов подтверждает, что в Республике Беларусь продолжает формироваться и развиваться институциональная среда и правовое поле регулирования деятельности, связанной с цифровыми активами, разрешено свободное обращение цифровых валют.

Специалисты выделяют следующие проблемные вопросы, связанные с оборотом цифровых активов в Республике Беларусь, требующие решения.

Прежде всего отсутствует защита потребителей и инвесторов, рыночная оценка, методика аудита и экспертизы активов [9, с. 7].

Существуют сложности в ведении бухгалтерского учета фактов создания (майнинга) криптовалюты и ее экономического оборота.

В научных публикациях поднимается вопрос о необходимости включения фактов создания и оборота криптовалюты в систему объектов налогообложения [12, с. 20].

Исследуются возможности отражения в бухгалтерском учете обесценения криптовалют (токенов), признаваемых в качестве готовой продукции или товаров [13, с. 20].

Дискуссионным является вопрос отнесения цифровых знаков (токенов) к самостоятельному объекту гражданских прав, который в соответствии со ст. 128 Гражданского кодекса Республики Беларусь «Виды объектов гражданских прав» относится к иному

имуществу [10]. В Декрете Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 определен перечень операций, которые могут быть совершены с токенами: владение, отчуждение, хранение, приобретение, которые подлежат отражению в системе бухгалтерского учета и отчетности. Декрет определяет владельца цифрового знака (токена) как субъекта гражданского права, которому цифровой знак (токен) принадлежит на праве собственности или на ином вещном праве [10; 20].

Кроме того, введение в гражданский оборот в качестве средства платежа и накопления финансовых активов предполагает необходимость включения криптовалюты в состав денежной системы Республики Беларусь [11, с. 30]. Отдельные специалисты предлагают ввести криптовалюту в денежно-кредитную и банковскую системы, определив Национальный банк в качестве государственного органа, уполномоченного регулировать рынок финансовых активов [11, с. 32], при этом указывают на целесообразность установления обязанности периодической отчетности субъектов перед Национальным банком Республики Беларусь (уполномоченными банками) о количестве созданных цифровых кодов, что позволит контролировать «денежную массу» на государственной территории [12, с. 21].

Таким образом, требуется постоянный мониторинг ситуации и при необходимости дополнения и уточнения нормативных правовых актов, регулирующих оборот цифровых финансовых активов.

Специалисты отмечают, что существует большой риск использования токенов, в том числе криптовалют, поскольку их правовой статус не определен, и они имеют децентрализованный характер [7, с. 44]. Криптовалюта рассматривается (по мнению FATF) как децентрализованная виртуальная валюта.

Одним из проблемных вопросов, поднимаемых экономистами-практиками, является наличие различий между криптовалютами и токенами [21—23].

В настоящее время отсутствует международная практика по классификации деятельности, связанной с цифровыми знаками (токенами). В Республике Беларусь деятельность операторов криптоплатформ, операторов обмена криптовалют, применение блокчейн-технологий классифицируется для целей статистики как прочая финансовая деятельность [24, с. 153].

Установлено, что на сегодня в мировой практике не существует единого подхода к идентификации, признанию цифровых финансовых активов, их учету и оценке.

Обозначим наиболее актуальные, на наш взгляд, проблемные вопросы, связанные с цифровыми финансовыми активами и их отражением в системе учета и отчетности;

- признание в финансовой отчетности (идентификация, классификация);

- оценка;

- отражение в системе счетов бухгалтерского учета;

- возможность унификации учетной политики в отношении цифровых финансовых активов, обладающих разными характеристиками.

Все обозначенные нами аспекты являются взаимосвязанными и взаимообусловленными.

Для целей бухгалтерского учета токены признаются активами (как приобретенные, так и добытые в процессе майнинга).

Для целей налогообложения отчуждение токенов, в том числе путем обмена на иные токены, рассматривается как реализация имущественных прав [14, с. 45].

Для целей составления отчетности в формате МСФО криптовалюта рассматривается как нематериальный актив для целей инвестирования, имеющий активный рынок.

Совет по МСФО выпустил официальное руководство, которое было направлено на решение проблем бухгалтерского учета криптовалют и отражение их в финансовой отчетности. Так, при признании криптовалюты нематериальным активом, согласно МСФО 38, рекомендовано применять метод их учета после признания по переоцененной стоимости.

В то же время добытая и предназначенная для продажи криптовалюта рассматривается на основе МСФО 2 в качестве запасов, к которым применима оценка по чистой стоимости реализации.

Подходы к идентификации (классификации) цифровых финансовых активов, влияющие на их признание в качестве актива в финансовой отчетности, систематизированы нами и представлены в таблице 1.1.

Т а б л и ц а 1.1 — Признание цифровых финансовых активов в финансовой отчетности

Вид криптоактива	Признание в финансовой отчетности
<i>Международная практика</i>	
Криптовалюта (цифровые деньги, работающие на основе технологии блокчейн и выпускающиеся частными компаниями или физическими лицами)	В качестве денежных средств, запасов, финансовых вложений и нематериальных активов; зависит от целей использования
Стейблкоин (вид токена, стоимость которого связана с определенной государственной валютой, аналог государственных валют в криптосфере; имеют соответствующее обязательство)	В качестве денежных эквивалентов
Токены, обеспеченные сырьем (вид токенов, стоимость которого жестко привязана не к государственным валютам, а каким-либо сырьевым активам, например, драгоценным металлам, нефти, газу и др.)	В качестве запасов
Токены приложений (предоставляют владельцам какие-либо преференции при использовании продукта, который связан с данными токенами)	В качестве нематериального актива
Токены-активы (токены, связанные либо с активами, обращающимися на обычных финансовых рынках, либо являющиеся аналогами акций компаний, выпустивших эти токены)	В качестве финансовых вложений
NFT (невзаимозаменяемые токены, т. е. каждый токен уникален и подтверждает право собственности владельца на объект, который связан с данным токеном: объект искусства, например, картина, видео или музыкальный трек. Может подтверждать право собственности на физический объект, например, драгоценный камень, характеристики которого закреплены в этом токене)	В качестве нематериального актива
CBDC (цифровые валюты центральных банков, фактически государственные цифровые валюты, работающие на основе технологии блокчейн)	В качестве денежных средств
<i>Рекомендации МСФО</i>	
Криптовалюта для целей инвестирования	В качестве нематериального актива

*Окончание таблицы 1.1*

Вид криптоактива	Признание в финансовой отчетности
Добытая криптовалюта и предназначенная для продажи	В качестве запасов
<i>Опыт Республики Беларусь</i>	
Токены, приобретенные для осуществления удостоверяемых токенами прав	В качестве финансовых вложений (долгосрочных и краткосрочных)
Токены, приобретенные для последующей реализации	В качестве запасов (товары)
Токены, полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги	В качестве финансовых вложений (долгосрочных и краткосрочных), запасов
Токены, возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу	В качестве запасов (готовая продукция)

*Примечание.* Источник: собственная разработка на основе [21; 22; 25].

Для сравнения в системе национальных счетов выделяют следующие виды криптоактивов:

– криптоактивы, выполняющие функцию общего платежного средства;

– платежные токены;

– криптоактивы, выполняющие функцию ценных бумаг (долговые ценные бумаги, акционерный капитал и акции и паи инвестиционных фондов, производные финансовые инструменты и опционы на приобретение акций работниками);

– криптоактивы, выполняющие функцию средства накопления [26].

Криптоактивы в системе национальных счетов рассматриваются финансовыми или нефинансовыми инструментами; как правило, считаются финансовыми, когда имеется соответствующее требование к другой институциональной единице и когда он дает его держателю право на получение согласованной суммы в согласованную дату.

Существуют и другие классификации цифровых финансовых активов: криптовалюта, которая используется как средство платежа, выделяют также токены приложений для оплаты и исполь-

зования внутренних сервисов приложений; кредитные токены как инструмент заимствования; токены-акции, дающие их владельцам возможность получать доход и/или голосовать за принятие решений в рамках системы, в которой используются данные токены [14, с. 43].

Тот факт, что в большинстве стран для налогообложения используется налог на доходы с физических лиц, а не НДС, свидетельствует о том, что криптоактивы рассматриваются преимущественно как финансовый актив, а не имущество, и дает основание рассматривать их как отдельный вид актива [22; 23].

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)», утвержденным постановлением Министерством финансов Республики Беларусь от 06.03.2018 № 16 (далее — НСБУ № 16), полученные организацией токены принимаются к бухгалтерскому учету в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения [21].

Что касается оценки токенов, то они принимаются к бухгалтерскому учету организации по первоначальной стоимости (таблица 1.2).

Т а б л и ц а 1.2 — Оценка токенов согласно рекомендациям НСБУ № 16

Вид токенов по источнику поступления в организацию	Оценка, принимаемая за первоначальную стоимость токенов
Приобретенные токены	Стоимость их приобретения (стоимость обмененных на них токенов другого вида), увеличенная на сумму операционных затрат
Безвозмездно полученные токены	Стоимость, определенная с использованием установленных в положении об учетной политике организации методов, обеспечивающих надежную учетную оценку токенов, увеличенная на сумму операционных затрат
Токены, возникшие (добытые) или полученные в результате деятельности по майнингу	Фактическая себестоимость, включающая связанные с осуществлением деятельности по майнингу прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты за отчетный период

*Примечание.* Источник: собственная разработка на основе [21].

Большинство вопросов бухгалтерского учета, изложенных в НСБУ № 16, не предполагают вариантности. Однако есть и такие, которые предусматривают осуществление выбора в учетной политике. Сложившаяся практика учета активов в Республике Беларусь систематизирована нами в таблице 1.3.

Кроме порядка ведения аналитического учета цифровых знаков (токенов), в учетной политике необходимо закрепить:

- порядок определения первоначальной стоимости безвозмездно полученных токенов. Первоначальная стоимость безвозмездно полученных токенов, учитываемых на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 41 «Товары», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», принимается равной стоимости, определенной с использованием установленных в положении об учетной политике организации методов, обеспечивающих надежную учетную оценку токенов, увеличенной на сумму операционных затрат (часть третья п. 7 НСБУ № 16);

- порядок оценки токенов, учитываемых на забалансовых счетах 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию» (п. 8 НСБУ № 16);

- порядок определения чистой стоимости реализации токенов (п. 10 НСБУ № 16) (см. таблицу 1.3).

Т а б л и ц а 1.3 — Методологические основы бухгалтерского учета токенов, закрепляемые в учетной политике

Метод учета	Варианты, которые могут быть закреплены в учетной политике
Аналитический учет токенов, возникших (добытых) или полученных в результате деятельности по майнингу	Ведется по фактической себестоимости, учетным ценам. В качестве учетных цен применяются: плановая себестоимость, отпускные цены, иной вариант
Метод оценки токенов, учитываемых на забалансовых счетах 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию»	В учетной политике закрепляется метод оценки
Метод определения порядка чистой стоимости реализации токенов	В учетной политике закрепляется метод оценки

*Примечание.* Источник: собственная разработка на основе — п. 8—10 НСБУ № 16 [21].

Оценка является одной из центральных проблем в теории и практике бухгалтерского учета и отчетности, составляя предмет серьезных дискуссий.

Отражение токенов в учете некоторые ученые предлагают осуществлять по справедливой стоимости [15, с. 358]. При этом для переоценки токенов следует использовать модели, которые существуют для аналогичных статей актива (ценных бумаг, задолженностей), что найдет свое отражение по дебету счета, на котором учитываются токены, и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Отдельные специалисты предлагают рассматривать криптовалюты как финансовые инструменты и, учитывая их высокую волатильность, оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток [8, с. 9], обосновывают применение в отношении криптовалют (токенов), идентифицированных и отраженных в бухгалтерском учете в качестве финансовых вложений, модели учета по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе прибыли или убытка отчетного периода [13]. Первоначальную оценку криптовалют (токенов), признаваемых в качестве финансовых вложений, в научной литературе предлагается осуществлять только по стоимости приобретения, а возникающие дополнительные операционные затраты относить на прочие расходы от текущей деятельности (дебет счета 90/10). В последующем учете рекомендуется не создавать резервы под обесценение, а осуществлять переоценку таких криптовалют до чистой стоимости реализации с отражением разницы в составе прочих доходов (кредит 90/7) или расходов от текущей деятельности (по дебету счета 90/10) [13].

Национальными стандартами бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» и «Консолидированная бухгалтерская отчетность» установлены требования к раскрытию организациями информации о токенах и обязательствах, возникающих при размещении собственных токенов, в примечаниях к отчетности. Так, в примечаниях к бухгалтерской отчетности, составляемой организацией, осуществляющей хозяйственные операции с использованием цифровых знаков (токенов), подлежит раскрытию соответствующая информация (состав токенов; первоначальная стоимость токенов, показанных в бух-

галтерской отчетности по чистой стоимости реализации; суммы резервов под снижение стоимости токенов; суммы обязательств, возникших при размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов) [27].

Наличие различных видов криптоактивов, обладающих разными характеристиками и направлениями использования, показывает, что они могут быть признаны в качестве активов по различным статьям финансовой отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств), что оказывает существенное влияние на порядок их учета и требования к раскрытиям информации о них в бухгалтерской и финансовой отчетности.

Как отмечено в докладе «Криптовалюты и блокчейн как атрибуты новой экономики» Евразийской экономической комиссии, необходима дальнейшая конкретизация положений декрета «О развитии цифровой экономики», их имплементация в существующее законодательство Республики Беларусь, распределение полномочий между государственными регуляторами (Национальным банком, Министерством финансов, Министерством связи и информации) [28].

Учитывая все вышесказанное и приняв во внимание практический опыт Республики Беларусь, резюмируем результаты проведенного нами исследования методик бухгалтерского учета цифровых активов (токенов).

В связи с появлением новых объектов учета, в частности, токенов, возникают вопросы, прежде всего касающиеся их правовой природы. В Республике Беларусь токен является самостоятельным объектом гражданских прав, но в то же время рассматривается в Республике Беларусь как форма фиксации статуса и принадлежности объектов гражданских прав.

Получаемые организацией токены принимаются к бухгалтерскому учету в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения. В частности, токены, приобретаемые организацией в целях последующей реализации, учитываются в составе товаров, приобретаемые для осуществления удостоверяемых токенами прав — в составе финансовых вложений, а добытые в результате майнинга — в составе готовой продукции.

Собственные токены, созданные организацией для размещения, к бухгалтерскому учету не принимаются.

Национальным стандартом установлены случаи, при которых токены принимаются к учету на забалансовые счета. Обязательства, возникающие в результате размещения собственных токенов, учитываются на счетах учета расчетов по кредитам и займам.

Первоначальная и последующая оценки токенов зависят от того, как они классифицированы.

Перспективным направлением современного учета, в том числе цифровых финансовых активов, является оценка по справедливой стоимости, основанная на рыночных данных. Необходимы дальнейшие исследования по разработке информационной базы и методик применения оценки по справедливой стоимости данных активов.

### **1.3 Формирование учетно-аналитической системы управления затратами организаций хлебопекарной промышленности**

В последние годы в экономике происходят значительные изменения. Она становится все более интегрированной и зависящей от цифровых технологий, и, как следствие, субъектам хозяйствования приходится сталкиваться с постоянным увеличением объема информации. Чтобы не отставать от происходящих процессов, субъектам хозяйствования необходимо комплексно решать множество проблем: повышать эффективность хозяйствования, увеличивать производительность труда, обеспечивать конкурентоспособность выпускаемой продукции. Для этого требуется актуальная, качественная и достоверная информация, важным инструментом получения которой является учетно-аналитическая система, представляющая информацию для оперативного, тактического и стратегического уровней управления субъекта хозяйствования.

Тенденции деятельности организаций хлебопекарной промышленности свидетельствуют о том, что на современном этапе перед хлебопекарной промышленностью, являющейся одной из наиболее значимых социальных отраслей, задачей первостепенной важности является обеспечение стабильности деятельности и устойчивости их развития. Подпрограмма 1 «Развитие растениеводства, переработки и реализация продукции растениеводства»

Государственной программы «Аграрный бизнес» на 2021—2025 годы предусматривает развитие подкомплекса производства хлебопродуктов, предусмотрено финансирование мероприятий по модернизации организаций хлебопродуктов. Индикатором развития подкомплекса по производству хлебопродуктов на 2021—2025 годы является стабилизация объемов производства хлебобулочных изделий на уровне 2020 года под полную потребность рынка [29].

Безусловно, основу инновационного развития составляют современные технологии и оборудование, но, на наш взгляд, повышение эффективности хлебопекарной отрасли невозможно без грамотного управления и использования современных инновационных подходов к управлению затратами. Социальная значимость продукции и государственное регулирование ее цен ограничивают свободу хлебопекарных организаций в формировании отпускных цен, поскольку хлеб и изделия булочные из муки пшеничной включены в перечень регулируемых потребительских товаров, по которым установлена предельная максимальная оптовая, торговая надбавка (хлеб ржаной, ржано-пшеничный, хлеб, изделия булочные из муки пшеничной, изделия булочные сдобные из муки пшеничной высшего сорта — 15 %; сухари, сушки, баранки — 30 %) [30]. Отпускные цены (тарифы) регулируемых потребительских товаров, устанавливаемые производителями, должны подтверждаться экономическими расчетами (плановой калькуляцией с расшифровкой статей затрат: материальных, трудовых, накладных). Следовательно, если производимые организацией виды хлебобулочной продукции указаны в перечнях товаров (работ, услуг), цены (тарифы) на которые регулируются государством, то составлять экономические расчеты, подтверждающие уровень отпускных цен (тарифов), обязательно [31].

В этой связи разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по внедрению прогрессивных управленческих технологий, инструментария учета, анализа и контроля (аудита) затрат организаций хлебопекарной промышленности представляется актуальной на современном этапе развития хлебопекарной отрасли. Для руководства организаций хлебопекарной промышленности грамотно организованная учетно-аналитическая система управления затратами на производство продукции является основой при определении конечных финан-

совых результатов хозяйственной деятельности и принятии эффективных управленческих решений.

В отечественной и зарубежной науке и практике вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости, соотношения методов учета затрат и методов калькулирования являются достаточно дискуссионными. От результатов, достигнутых в ходе управления затратами, напрямую зависит эффективность деятельности организации, степень успешности выполнения поставленных ею целей. В современных экономических условиях актуальной задачей является определение управленческих практик, способных найти применение непосредственно в хлебопекарной отрасли.

Значительный вклад на современном этапе развития экономики Республики Беларусь в решение актуальных проблем совершенствования бухгалтерского учета затрат, развитие теории, методологии и организации управленческого учета внесли такие белорусские ученые, как А. П. Михалкевич, Д. А. Панков, П. Я. Папковская, Н. И. Ладутько, А. О. Левкович, Г. В. Савицкая, В. И. Стражев, Л. Л. Ермалович, Л. В. Пашковская и др.

Теоретические аспекты управленческого учета, методы учета затрат и калькулирования себестоимости, их классификация, вопросы совершенствования учетно-аналитической системы как в целом, так и на примере отдельных отраслей национальной экономики рассмотрены авторами А. Москалев, А. П. Смольский, В. Степанович, Д. В. Курочкин, Д. Ю. Бусыгин, И. Кац, Н. А. Антипенко, М. Е. Голубь, Ю. Н. Селюков, К. Ю. Котова и др.

Проблемам учета и анализа затрат, калькулирования себестоимости применительно к хлебопекарному производству посвятили свои работы российские ученые: Ж. М. Корзоватых, Т. А. Иншакова, Е. И. Седова, К. Ю. Гамазина, И. О. Баранцевич, Л. И. Ермакова, Т. С. Долгих и др.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых, следует отметить, что в настоящее время в Республике Беларусь практически не проработанными остаются вопросы методики и организации учетно-аналитической системы затрат в организациях хлебопекарной промышленности. Отдельными авторами публикаций рассматриваются общие тенденции развития хлебопекарной промышленности, особенности хлебопекарного производства. Системы учета и управления затратами в основном рассмат-

риваются обособленно, практически не исследованными являются вопросы интеграции и взаимодополнения учета, анализа, контроля (аудита), формирования учетно-аналитической системы управления затратами в отдельных отраслях национальной экономики в целях разработки более эффективных инструментов обоснования и принятия управленческих решений.

До настоящего времени недостаточно полно раскрыто влияние специфики отрасли на организацию управленческого учета затрат и калькулирование себестоимости хлебобулочной продукции, многие теоретические и методологические вопросы постановки управленческого учета в деятельности хлебопекарных организаций остаются малоизученными. Большинство исследований по организации и совершенствованию управленческого учета затрат и управления затратами организации представлены в широком аспекте, без акцента на современных проблемах системы управления затратами конкретной отрасли. Это дает основание утверждать о необходимости проведения исследования, направленного на разработку методических подходов по организации учетно-аналитической системы затрат в организациях хлебопекарной промышленности, о необходимости систематизации зарубежного и отечественного опыта по вопросам формирования учетно-аналитической системы управления затратами организаций хлебопекарной промышленности.

Затраты на производство отражаются в системе бухгалтерского учета, и для правильной организации данного процесса организации хлебопекарной промышленности должны обоснованно выбрать из типового плана счетов бухгалтерского учета необходимые для учета затрат счета. На основе типового плана счетов руководителем организации утверждается план счетов бухгалтерского учета организации, содержащий полный перечень счетов, включая субсчета, и аналитических счетов, забалансовых счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета (рабочий план счетов). Для бухгалтерского учета хозяйственных операций организация по согласованию с Министерством финансов может при необходимости вводить в рабочий план счетов дополнительные счета, используя свободные номера счетов, а также уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, вводить дополнительные субсчета [32].

В методических рекомендациях, экономической литературе и практике часто понятие «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако они имеют принципиальные отличия и в основном не могут использоваться как синонимы. С точки зрения бухгалтерского учета понятия «затраты», «расходы» определены законодательством Республики Беларусь [33; 34].

Затраты — стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах [34].

В свою очередь, активы — имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод [33].

Под экономическими выгодами подразумевается получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов [34].

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации [33].

В экономической литературе рассматривается множество инструментов управления затратами субъектов хозяйствования в рамках процедур учета и анализа затрат: различные способы учета затрат и калькуляции себестоимости выпускаемой продукции организаций, анализа состава, структуры и динамики затрат, коэффициентов, характеризующих эффективность управления затратами [35, с. 335].

Среди современных наиболее эффективных и инновационных систем и методов управления затратами различные авторы выделяют следующие: «стандарт-кост» (Standard Costs), дифференцированную систему калькулирования (Activity Based Costing, ABC), систему Just-in-time («точно в срок»), таргет-костинг

(Target-Costing), систему сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking), абсорпшн-костинг (Absorption-Costing), кайзен-костинг (KaizenCosting), анализ жизненного цикла (Life Cycle Cost, LCC), функционально-стоимостной анализ (ФСА) и др. [36, с. 16; 37—39, с. 26—27].

В условиях жесткой конкурентной борьбы повышение эффективности функционирования организации хлебопекарной промышленности невозможно без применения действенных механизмов управления. Принятие эффективных управленческих решений требует адаптации инструментов учетно-аналитического обеспечения деятельности организаций хлебопекарной промышленности к производственно-технологическим и отраслевым особенностям. Существующие производственно-технологические особенности и социальная значимость продукции хлебопекарной отрасли накладывают существенный отпечаток не только на учетное сопровождение бизнес-процессов, но и на механизм принятия управленческих решений, что вызывает необходимость совершенствования системы учета и поиска оптимальных методик калькулирования себестоимости продукции как важнейшей категории, отражающей эффективность использования всех видов ресурсов и являющейся основой ценообразования.

В последние годы в международной бизнес-среде наблюдается очевидное повышение интереса и внимания к качеству информационно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов и поиску путей его совершенствования [40, с. 4]. Для руководства хозяйствующим субъектом грамотно организованная учетно-аналитическая система затрат на производство продукции является основой объективности и рациональности аналитических процедур, позволяет определить факторы, оказывающие влияние на конечный финансовый результат деятельности и принимать эффективные управленческие решения. Наличие управленческой учетно-аналитической системы в организациях необязательно, поэтому она формируется самостоятельно в тех аспектах, которые необходимы для руководства, и представляет собой систему измерения, накопления, анализа, подготовки и представления информации, на основании которой субъектами управления принимаются оптимальные управленческие решения [41, с. 13].

Ввиду того, что учетно-аналитическая система не является регламентированной, важная задача состоит в том, чтобы при ее формировании правильно «соединить» все элементы (структурные составляющие) учетно-аналитической системы в упорядоченные информационные потоки внутри организации. С позиции управления затратами необходимо отталкиваться от особенностей производственного процесса и стратегических целей руководства, основываясь на ключевых принципах достоверности, своевременности и качества информации [42, с. 222].

В связи с отсутствием единых методологических разработок в области функционирования учетно-аналитической системы для целей управления организацией, систематизации целей, предмета, объектов, метода, функций и других характеристик учетно-аналитической системы вопросы формирования учетно-аналитической информации с позиции управленческого аспекта являются актуальными для организаций хлебопекарной промышленности.

О. Г. Иванкова, И. В. Кальницкая, О. В. Максимочкина, Н. В. Васина, освещая вопросы функционирования учетно-аналитической системы для целей управления организацией с позиции управленческого аспекта, определяют ее теоретические параметры, включающие цель, предмет, объекты, метод, функции, принципы. В интересах управления авторы предлагают стратегию организации трансформировать в оценочные индикаторы реализации целевой направленности модели управления, которые следует рассматривать как максимально возможный количественный и качественный результат процесса управления по достижению цели модели управления [43]. Нельзя не согласиться с утверждением авторов, что целевая направленность учетно-аналитической системы определяется целевой направленностью модели управления организацией, поскольку несмотря на существование большого разнообразия подходов к учету затрат и калькуляции себестоимости, методы учета затрат и приемы калькуляции должны соответствовать выбранным стратегическим направлениям развития хлебопекарной организации и непосредственно способствовать достижению долгосрочных целей.

Т. А. Иншакова, Ж. М. Корзоватых, рассматривая современные проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции хлебопекарных организаций, указывают на ряд особенностей технологии и организации производственного про-

цесса в хлебопекарной отрасли, определяющих специфику организации учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции, и выделяют следующие проблемные вопросы:

- проблема рационального и эффективного использования сырья и материалов в хлебопекарных организациях, так как затраты на сырье и материалы в хлебопекарной промышленности занимают наибольший удельный вес;

- проблема контроля за затратами производства. Недостаточная организация учета затрат по местам их возникновения, центрам финансовой ответственности и видам продукции;

- отсутствие в учетной политике разграничения финансового и производственного (управленческого) учета;

- необходимость постоянного пересчета плановых показателей в связи с изменениями рецептуры, технологии производства продукции, ассортимента;

- общепромышленные методические документы не учитывают в полной мере все многообразие и вариативность хозяйственных ситуаций, возникающих в деятельности экономических субъектов различной отраслевой направленности. Поэтому современные хлебопекарные организации испытывают определенные затруднения при разработке методического обеспечения учета хозяйственной деятельности для различных целей [44, с. 146—147].

Важным инструментом получения информации является система управленческого учета, которая играет ведущую роль в учете, анализе, контроле и управлении затратами организации, калькулировании себестоимости продукции [36, с. 60]. В настоящее время практически не проработанными остаются вопросы методики и организации управленческого учета в хлебопекарном производстве. До настоящего времени недостаточно полно раскрыто влияние специфики деятельности хлебопекарного производства на организацию учета затрат. При этом, рассматривая проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в системе управленческого учета, необходимо четко представлять специфику исследуемой отрасли производства. Внедрение системы управленческого учета должно быть адаптировано к особенностям конкретной отрасли.

В этой связи исследование организационно-методических проблем в разрезе конкретной отрасли является весьма актуальным. Порядок калькулирования себестоимости продукции в организациях хлебопекарной промышленности приведен в Методи-

ческих рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предприятий хлебопекарной и макаронной промышленности, утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 28 апреля 2003 г. № 33 [45]. Ряд принципиальных изменений в экономике и хозяйственном механизме, в том числе в учете и калькулировании, которые произошли в течение последних лет, не обобщены должным образом, как и передовой практический опыт. Исследование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции хлебопекарной отрасли нуждается в дальнейшей разработке, требует совершенствования и уточнения.

В связи с особенностями деятельности организаций хлебопекарной отрасли из состава затрат «Основное и дополнительное сырье» выделяются: мука; накладки и скидки на влажность муки; основное и дополнительное сырье (кроме муки); черствый хлеб и бракованные готовые изделия; транспортно-заготовительные расходы; расходы по мягкой таре на муку и прочие основные материалы; возвратные отходы, перерабатываемые и реализуемые (вычитаются). Основным сырьем, которое используют организации хлебопекарной промышленности, является пшеничная и ржаная мука, вода, дрожжи, соль. К дополнительному сырью относятся все остальные продукты, используемые в хлебопечении (сахар, масло растительное и сливочное, маргарин, молоко, молочные продукты и др.). В настоящее время в хлебопекарном производстве достаточно широко используются новые виды дополнительного сырья (ферментные препараты, молочная сыворотка, сывороточные концентраты).

Таким образом, определяющее воздействие на формирование учетно-аналитической системы затрат оказывает отраслевая принадлежность. Учетно-аналитическая система в каждой конкретной отрасли является уникальной, поскольку для нее характерны специфические особенности, которые влияют на методологию учета затрат, методику калькулирования, построение системы внутренней управленческой отчетности и другие управленческие аспекты. Изучив отраслевые особенности хлебопекарного производства, следует отметить, что имеется многочисленное количество факторов, влияющих как в целом на формирование учетно-аналитической системы организации, так и непосредственно на организацию учетно-аналитической системы затрат (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 — Особенности технологии производства и хозяйственной деятельности организаций хлебопекарной промышленности

*Примечание.* Источник: собственная разработка.

Перечисленные особенности функционирования организаций хлебопекарной промышленности накладывают свой отпечаток на построение их учетно-аналитической системы затрат, которая служит инструментом принятия управленческих решений. Несмотря на то, что категории «затраты», «расходы», «себестоимость» всегда были одним из важнейших объектов исследований, проблеме снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции, наиболее полного использования приемов и методов управленческого учета в организациях аграрного сектора республики в целях управления затратами в настоящее время уделяется мало внимания, а системные исследования в этом направлении практически не проводятся. Вместе с тем совершенствование управления затратами выступает одним из важнейших направлений трансформации системы управления хозяйствующего субъекта в целом. В этой связи необходимо решение ряда задач, важнейшей среди которых является формирование механизма учета, анализа и контроля, обеспечивающего применение адекватных современному состоянию экономики и перспективам ее развития методов и приемов на основе систематизации инструментария управления затратами, а также уточнения и совершенствования его методологических принципов. Это требует глубокого изучения теоретических аспектов управления затратами в целях выработки рекомендаций по его практическому применению в конкретных условиях хозяйствования [46, с. 3].

В современной экономической литературе состоянию и проблемам развития учетно-аналитических систем уделено достаточно большое количество научных трудов, вопросы формирования учетно-аналитических систем и обеспечения затрагиваются во многих диссертационных работах. Существует множество подходов к определению понятия «учетно-аналитическая система», в научных трудах учетно-аналитическая система определяется по-разному: как комплекс, система, подсистема, организация бухгалтерского учета, упорядоченная совокупность, сбор, обработка и оценка информации, но большинство исследователей трактуют учетно-аналитическую систему как систему, включающую в себя взаимосвязанные элементы (подсистемы). Основываясь на исследовании литературных источников, учетно-аналитическую систему можно определить как систему получения,

формирования и сбора информации, которая включает в себя учетную, аналитическую и контрольно-аудиторскую подсистемы для целей принятия эффективных управленческих решений, способствующих развитию организации применительно к конкретному пространству и времени.

Несмотря на высокую разработанность тематики, до сих пор остаются актуальными вопросы эффективного построения учетно-аналитической системы затрат с учетом изменений в нормативном правовом регулировании как деятельности организаций, так и системы бухгалтерского учета, изменений в конъюнктуре мировой экономики, возрастания рисков и неопределенностей. Определяющим принципом, дающим возможность учетно-аналитической системе достигать поставленных целей, является непрерывность взаимосвязанного функционирования всех ее составных элементов — учетной, аналитической и контрольной (аудиторской) подсистем.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что при формировании учетно-аналитической системы в хлебопекарных организациях особое внимание следует уделять отраслевым особенностям деятельности данных организаций, а также существующим проблемным вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости. В современных условиях хозяйствования для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях хлебопекарной промышленности актуален вопрос оценки сырья, материалов на складе и в производстве в связи с непосредственным влиянием их оценочной стоимости на сумму затрат, формирование себестоимости готовой продукции и пенообразование.

Использование современных информационных систем и соответствующих технологий обработки информации предъявляет особые требования к обеспечению системы управления организаций хлебопекарной промышленности необходимой информацией. В этой связи разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по внедрению прогрессивных управленческих технологий, инструментария учета, анализа и контроля (аудита) затрат организаций представляется актуальной и своевременной на современном этапе развития отраслевой экономики.

Опираясь на труды зарубежных и отечественных ученых, рассмотренные аспекты формирования управленческой учетно-аналитической системы затрат в организациях хлебопекарной промышленности, учитывающие коммуникационное взаимодействие учетной системы организации с процессом управления затратами имеют перспективы применения в управленческой учетно-аналитической системе в силу проявления особенностей управления и специфики производственных процессов организаций хлебопекарной промышленности. Исследования в области управленческой информационной системы затрат приводят к выводу, что управленческая направляющая учетно-аналитического пространства не исчерпала себя как направление, необходимое для поддержания процесса стратегического управления. Вместе с тем для создания эффективной информационной базы, регистрации, обобщения и представления данных назрела необходимость в проведении исследований по дальнейшему развитию теории и методологии учетно-аналитической системы управления затратами организаций хлебопекарной промышленности и разработке комплексных методик ее организации.

В силу особенностей развития экономики Республики Беларусь, ее внешней среды, специфики деятельности организаций хлебопекарной промышленности, на наш взгляд, важной составляющей их учетно-аналитической деятельности является учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Себестоимость продукции является одним из основных показателей, характеризующих эффективность хлебопекарного производства, ее правильное исчисление способствует более эффективному управлению процессами ее формирования, изысканию и мобилизации внутрихозяйственных резервов дальнейшего снижения уровня затрат, улучшению качественных показателей работы организации, устранению причин высокой себестоимости продукции.

## Г Л А В А 2

### АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЦИФРОВОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ УЧЕТА И АУДИТА

#### 2.1 Управленческий учет в цифровой экономике

В настоящее время вектор развития экономики направлен на ее цифровизацию. Цифровая экономика представляет собой экономическую деятельность, основанную на цифровых технологиях, связанных с электронным бизнесом, электронной коммерцией и производимыми и сбываемыми ими цифровыми товарами и услугами. Расчеты за товары и услуги цифровой экономики могут осуществляться цифровой валютой (электронными деньгами). Распространение различных цифровых технологий определяет приоритетные направления развития общества, экономики. Одновременно с развитием цифровых технологий наблюдается и глобальная революция в информационно-коммуникационном пространстве. Быстрое развитие цифровизации затронуло все сферы жизнедеятельности человека [47].

На каждом этапе своего развития экономика представляла собой определенное цифровое пространство. Показатели деятельности любого бизнеса выражаются в цифрах. Однако цифровой этап связан с формированием инновационного, информационного общества, основанного на использовании новых цифровых валют, на виртуальности хозяйственных связей, сокращении издержек бизнеса, исчезновении традиционных рынков и т. п. В экономике наблюдается диджитал-этап развития, который представляет собой систему экономических, культурных, социальных отношений, основу которых составляют цифровые и вычислительные технологии и связанные с ними продукты.

Электронные технологии используются организациями в управлении, при анализе и контроле результатов деятельности. Многие продукты, такие как банковские платежи, представление расчетов в налоговые органы, в фонд социальной защиты населения, в страховые организации и др., становятся доступными через сеть Интернет или через мобильную связь. Активную разработку получили сетевые информационные системы.

Развитие сети Интернет способствовало преобразованию традиционных видов экономической деятельности, дальнейшему активному развитию новых, таких как электронная, мобильная, телевизионная коммерция, электронный маркетинг, электронная реклама, электронные платежи. Началось внедрение новых моделей бизнеса, технологий реализации различных инвестиционных проектов. Лидером цифровизации остается финансовая индустрия. В последние годы широкое развитие получают онлайн-банкинг, облачное хранение информации, криптовалюты, блокчейн, электронные платежи, краудфандинг как способ коллективного финансирования проектов; скоринговые модели оценки кредитных рисков, основанные на численных статистических методах [48].

В целом цифровая экономика положительно сказывается на развитии общества. Упрощается процесс получения услуг физическими и юридическими лицами; многие товары, услуги можно найти в Интернете, онлайн оплатить, что экономит и время, и средства, исключаются посредники; организации, перешедшие в электронный формат, снижают расходы на транспорт, логистику, сбыт; рождаются новые идеи, активизируется инвестирование в различные проекты; расширяется география ведения бизнеса, повышается конкурентоспособность организаций.

В то же время в глобальной цифровизации экономики имеются и некоторые отрицательные моменты. Основной проблемой является утечка информации; существуют некоторые правовые ограничения в отдельных отраслях законодательства; повышается уровень мошенничества, что требует определенной защиты информации; на фоне появления новых профессий некоторые виды деятельности уходят в прошлое, что ведет к росту безработицы. Все цифровые новшества можно внедрить при наличии соответствующих технологий, что требует финансовых ресурсов [49]. Существует определенный разрыв в использовании цифровых технологий, включающий в себя постоянный доступ к сети Интернет, а на сегодня не у всех есть такие возможности. Отрицательным является и то, что человек, используя Интернет, в некоторой степени ограничивает свою свободу, так как вносятся личные данные, действия и передвижения пользователя можно отследить. Однако имеющиеся отрицательные стороны не смогут оказать влияние на дальнейшее развитие цифровых технологий.

Широкое распространение цифровые технологии получили в структурных подразделениях организаций. Бухгалтер в своей работе активно использует цифровые технологии. Это электронные контакты с банками, налоговыми органами, органами государственного и социального страхования. Нет необходимости распечатывать расчеты, сведения, отчеты и разносить их по инстанциям, «высиживая» в очереди. Большую помощь в работе бухгалтера оказывают и электронные базы нормативных правовых актов, где можно ознакомиться с последней редакцией документа. Подписка на электронные версии специальных журналов позволяет ознакомиться с аналитическими материалами, подборкой материалов по теме, получить своевременную консультацию по интересующему вопросу.

Определенное место в цифровой экономике занимает и управленческий учет, который выделился из состава бухгалтерского учета. Несмотря на спорный характер объекта его исследования, целевых установок, этот раздел учета стал самостоятельным направлением в менеджменте.

Следует отметить, что ныне действующая во многих отечественных организациях система сводок, справок, отчетов, как правило, фрагментарна и не отвечает требованиям, которые предъявляются к полноте информации, ее сопоставимости, оперативности, точности, целесообразности, краткости и в целом информационному обеспечению управления производством. При этом отсутствуют конкретные формы аналитических отчетов, их иерархия для разных уровней управления, регламент периодичности составления различных аналитических отчетов для пользователей.

Активному внедрению управленческого учета в республике мешает и отношение к нему в среде руководства организаций. Управленческий учет воспринимается как часть бухгалтерской информации, необходимой для проведения финансового анализа. Иногда бухгалтерский учет вместо того, чтобы рассматриваться как источник информации, служащий управлению, воспринимается как какая-то обуза, которую терпят из-за необходимости. Эффективность работы белорусских организаций во многом зависит от управления хозяйственной деятельностью, которое должно опираться на современную информационную систему, обеспечивающую руководителей всех уровней оперативной информацией. Такой системой и должен стать управленческий учет.

В зарубежной теории и практике управленческий учет находит широкое применение. Успешно работающие компании уделяют ему значительное внимание. Белорусские организации только начали внедрять данный вид учета. Многие его элементы в теоретическом аспекте уже проработаны. Наибольшее развитие управленческий учет получил в организациях с иностранными инвесторами, имеющими дочерние, зависимые компании. И это сказалось на их эффективном функционировании.

Среди экономистов нет единого мнения в толковании понятия «управленческий учет». Некоторые экономисты предписывают ему широкие функции — планирование, учет, анализ, контроль, бюджетирование, а другие рассматривают его как производственный учет. Однако большинство авторов едины во мнении, что управленческий учет является связующим звеном между учетом и управлением. Многие авторы обоснованно считают, что управленческий учет является интегрированной системой учета затрат, планирования, анализа, контроля, систематизирующей информацию для управления хозяйственной деятельностью организации и координации действий в целях ее будущего развития.

Каким должен быть управленческий учет, решает сама организация. В отличие от финансового он не регулируется республиканскими правовыми нормативными актами. Система управленческого учета создается в организации, служит интересам эффективного управления. Основная цель управленческого учета — обеспечение информацией менеджеров всех уровней, необходимой для управления организацией. В значительной мере управленческий учет связан с текущими событиями, фактами хозяйственной жизни, по которым принимаются оперативные управленческие решения для осуществления хозяйственной деятельности. Как правило, информация, полученная управленческим учетом, является коммерческой тайной, носит конфиденциальный характер. По итогам управленческого учета решения должны приниматься оперативно, внимание должно быть направлено на то, что можно сделать, чтобы повлиять на ход событий в целях повышения их эффективности.

Постановку управленческого учета в организации осуществляет, как правило, главный бухгалтер или финансовый директор. В начале определяется, какие информационные потоки будут

создаваться, их содержание, система обмена информацией между подразделениями организации, уровень автоматизации, используемая программа. Каждой организации необходимо определить задачи, решаемые в системе управленческого учета. Их может быть множество. Но в любом случае выбор будет индивидуальным и зависеть от целей и задач самой организации, какой стратегии и тактики придерживается руководство, какая ситуация сложилась в бизнес-среде, насколько автоматизированы учетно-аналитические процедуры.

Заключительной стадией постановки управленческого учета является его автоматизация, которая также является элементом цифровизации. При этом важно выбрать программу для управленческого учета. Программы для управленческого учета ориентированы на представление заинтересованным пользователям организации информации, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. Заранее определяется и круг пользователей управленческой отчетности, их информационные потребности.

Автоматизация управленческой деятельности в организации должна поддерживаться соответствующим программным обеспечением, которое соответствует поставленным в организации задачам. В настоящее время организации по мере роста могут пройти путь от простых Excel-таблиц к сложным ERP-системам. Приоритетным направлением развития учетных систем является интеграция с ERP-системами. ERP-система — это компьютерная корпоративная система для идентификации и планирования всех ресурсов предприятия, которые необходимы для производства, закупки, отгрузки и учета в процессе осуществления производственно-хозяйственной деятельности. Преимущества ERP-систем перед классическими: графический интерфейс пользователя, реляционные базы данных и языки четвертого поколения, применение компьютеризированных средств разработки, клиент-серверная технология, открытость. ERP-системы объединяют все основные бизнес-функции организации в единое информационное пространство: планирование, производство, снабжение, сбыт, управление финансами, бухгалтерия. Выбор ERP-системы зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности, размера

компании, финансовых возможностей, поставленных задач. Рынок ERP-систем достаточно разнообразен. На нем присутствуют как западные продукты (SAP R/3, Oracle ERP, Microsoft Business Solution-Ахapta, Microsoft Business Solution-Attain, SyteLine ERP J.D. Edwards One Word, BAAN, Epicor и др.), так белорусские и российские («БЭСТ», «Галактика», «Парус», «1С:Предприятие» и др.). Для выбора организацией наиболее оптимального программного продукта необходимо сопоставить возможности системы и потребности управленческого учета.

Для управления в малом и среднем бизнесе при небольших объемных данных, простой схеме бизнес-процессов учета и без существенных затрат универсальной программой может стать Excel, в которой с помощью статистических, математических, финансовых формул можно сформировать соответствующие формы, информация которых будет использоваться в управлении. При анализе данных с помощью дополнительных функций Excel, финансовых и статистических функций обработки данных можно открыть новые возможности. Эти аналитические функции позволят повысить качество анализа, а также своевременность реакции на изменение основных тенденций.

Можно подобрать решение для управленческого учета на предприятии разного объема и сложности на базе «1С:Предприятие 8». С помощью данного программного продукта можно осуществить постановку оперативного учета, управленческой отчетности и контроля в организациях любого масштаба. Подбирать систему нужно с учетом целей, задач организации, существующих бизнес-процессов. В любом случае автоматизированные системы повышают эффективность управленческого учета, дают возможность более оперативно получать информацию и на их основе принимать соответствующие управленческие решения.

Различные технологические изменения, с одной стороны, становятся более сложной задачей, с другой — возможностью для управленческих бухгалтеров. Специалисты в области управленческого учета будут в значительной степени освобождены от повторяющихся рутинных задач, составления различных сведений, форм управленческой отчетности. А это, в свою очередь, освободит время, позволит сосредоточиться на возможностях принятия

решений, имея доступ к большему количеству информации, чем ранее. Больше времени можно тратить на изучение полученной информации, тенденций различных изменений.

Специалисты управленческого учета оперативно наблюдают, анализируют, отмечают тенденции, исследуют использование ресурсов. Профессионалу будущего необходимо будет превратить полученные данные в стратегическую проницательность, сыграть ведущую роль в формировании будущих действий. Однако при этом необходимо будет изучать новые компетенции, чтобы успешно извлекать, анализировать полученный объем информации. Сочетание знаний о технологиях и стратегических, лидерских навыков позволит профессионалам в области управленческого учета расшифровать полученные данные, выработать стратегические направления деятельности организации.

Для организации управленческого учета прежде всего необходимо разработать экономически обоснованную классификацию затрат с учетом технологических особенностей и целевых установок. Такой подход позволит определить места возникновения затрат, центры ответственности. Затем надо выбрать вариант, по которому будет организован управленческий учет. Опыт зарубежных стран показывает, что их может быть несколько:

- управленческий учет может быть полностью отделен от финансового со своим набором счетов и регистров;

- управленческий учет как самостоятельный вид учета не ведется, а учет затрат для исчисления себестоимости продукции, работ, услуг осуществляется вне системы бухгалтерского учета оперативным путем. При этом синтетический учет затрат ведется по укрупненным статьям в единой финансовой и управленческой бухгалтерии;

- управленческий учет может быть основан на интеграции системы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости в общий бухгалтерский учет. Этот вариант возник на стадии становления управленческого учета, он достаточно громоздкий и малоэффективный. Однако этот вариант организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции действует и в настоящее время на многих предприятиях республики, хотя и в более усовершенствованном виде.

Несмотря на имеющиеся проблемы, управленческий учет как система накопленных подходов и решений постоянно изменяется, адаптируется под нынешние требования бизнеса.

Тенденции развития управленческого учета в нынешних условиях тесно связаны с развитием информационных технологий, Интернета, с цифровизацией экономики. Организации стремятся отказаться от бумажного документооборота, используют цифровую подпись, осуществляют регистрацию хозяйственных операций в информационной системе; имеется доступ к информации практически со всех цифровых устройств с дисплеем; информация может накапливаться за весь период существования организации; есть возможность создания информации для менеджеров различных уровней, а также возможность подготовки выводов и предложений на основе значительного объема учетной информации.

Будущее управленческого учета должно быть связано с общими закономерностями в получении, обработке и использовании информации, в расширении информационного поля. В настоящее время управленческий учет в основном концентрируется на состоянии организации, а этого уже недостаточно с точки зрения системного подхода к управлению. Организация не существует сама по себе, уже необходима информация об окружении, т. е. управленческий учет должен связывать внешнюю конкурентную среду и экономическую информацию об организации, о бизнесе или отдельной отрасли. При этом данные о хозяйственной деятельности должны быть получены в режиме реального времени. Завтра такая информация уже может быть не нужна. Ритм осуществления хозяйственной деятельности постоянно ускоряется, однако сбор любой информации требует временных затрат. Скорое получение информации возможно только с максимальной заменой ручного труда, с автоматизацией различных рутинных операций, что позволит повысить аналитичность, оперативность учета.

В дальнейшем акцент в управленческом учете будет смещаться и в сторону анализа, и в сторону планирования. Такая ситуация потребует изменений в технологических вопросах организации управленческого учета. Возникнут вопросы стандартизации и унификации. Возможно и появление какого-то стандарта

управленческого учета. Вначале он может потребоваться холдинговым компаниям, так как для них задача сопоставимости информации наиболее актуальна. При этом потребуются и оптимизация затрат на ведение учета. Возникнут и вопросы использования облачных технологий, конфиденциальности информации, возможен частичный переход и к аутсорсингу, т. е. привлечению сторонних организаций к выполнению каких-либо функций. В свою очередь, это позволит экономить ресурсы, сосредоточиться на инновационном росте, развитии бизнеса, решении более масштабных задач.

Одним из факторов развития управленческого учета является возможность пройти обучение, повысить квалификацию в области управленческого учета, так как только наличие грамотных специалистов, владеющих современными технологиями, позволит совершенствовать управленческий учет, что будет сказываться на принятых управленческих решениях и, в конечном итоге, на конкурентоспособности организации.

Таким образом, для принятия руководством соответствующих решений необходим управленческий учет, который требует постоянного совершенствования. Цифровая экономика будет способствовать созданию огромных объемов информации и ее значительного многообразия, эффективно обрабатываемой соответствующими программными инструментами, получит свое развитие бизнес-аналитика. Информационные технологии для оперативного обслуживания бизнеса уже существуют, постоянно совершенствуются. Такие технологии могут в режиме реального времени обрабатывать информацию, осуществлять расчеты, анализировать информацию, автоматически формировать и представлять руководству соответствующие отчеты. Дальнейшее совершенствование компьютерных технологий позволит создать информационную среду, в которой данные смогут превращаться в качественную информацию в режиме реального времени. Управленческий учет организации станет его нематериальным активом, ноу-хау, конкурентным преимуществом, и заниматься им будут менеджеры организаций, освоившие соответствующие информационные системы.

## 2.2 Трансформация управленческого учета на основе принципов теории ограничения

В связи с постоянно меняющейся рыночной конъюнктурой к системе управленческого учета предъявляются все более жесткие требования, которые должны давать возможность руководителю получать информацию, способствующую принятию правильных и своевременных управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности предприятия, его конкурентоспособность. Предприятия должны реализовывать свои планы в условиях ограниченности ресурсов и при наличии других ограничений, препятствующих достижению намеченных целей. Ограничения необходимо учитывать при принятии управленческих решений. Поэтому одной из задач управленческого учета является обеспечение лиц, принимающих решения, достоверной информацией об ограничениях, влияющих на способность компании достигать поставленные цели. Теория ограничения систем — один из таких системных подходов к повышению эффективности производства.

Активный интерес к управленческой деятельности возник в начале XIX в., в настоящее время продолжают поиски факторов, влияющих на успех организаций. Существует множество теорий управления, которые являются основой для принятия эффективных решений. Согласно теории ограничения систем, эффективность любого вида деятельности зависит от умения находить и преодолевать ограничения — «узкие места» системы, ее слабые места. Ограничение, как изначально негативный фактор, способствует преодолению разрыва между текущим и желаемым состояниями звена, что является ключевым моментом для управления.

Теория ограничений систем, разработанная в 1980-е гг. Элияху Моше Голдраттом, представляет собой эффективный управленческий подход, охватывающий все аспекты управления бизнесом и позволяющий значительно повысить эффективность работы компании практически без дополнительных инвестиций и расширения штата. В основу теории ограничений положен принцип непрерывного улучшения (рисунок 2.1) [50].

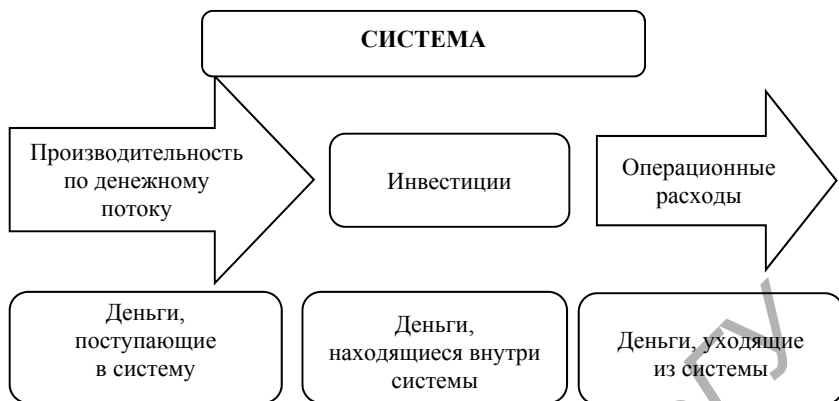


Рисунок 2.1 — Определения производительности, инвестиций и операционных расходов по Э. Голдратту

Главной особенностью данной методики является принцип, согласно которому при воздействии на конкретный компонент системы результат в несколько раз превосходит эффект от одновременных усилий на большинство проблемных участков системы. Можно провести аналогию между теорией ограничения и цепью. Если в цепи есть слабое звено, для укрепления цепи нужно только усилить или заменить слабое звено, а не пытаться укрепить все звенья в цепи, что было бы пустой тратой ресурсов и времени.

Теория ограничений исходит из того, что результат функционирования системы определяется ее ограничением — элементом или фактором, присущим именно этой системе, который, в свою очередь, определяет предел активности системы при определенных условиях.

Можно выделить основные принципы теории ограничений:

- представление любого процесса организации в виде цепей. Когда процессы или организационные структуры представлены в виде цепей или потоков, достаточно легко найти «узкое место» (слабое звено) и усилить его;

- разграничение оптимальной составляющей системы и оптимальной части системы в целом. Показатель оптимальной работы всей системы нельзя определить простым сложением показателей оптимального функционирования компонентов такой системы;

– изучение причин и следствий. Все системы работают в среде, где одно событие влечет за собой другое. Такие причинно-следственные связи могут быть очень сложными, особенно в сложных системах. Понимание сущности причин и следствий в системе и выявление показателей, характеризующих эти взаимосвязи, является ключом к оптимизации функционирования системы;

– разделение физических и политических ограничений. Большинство ограничений, с которыми мы сталкиваемся, не физические, а политические. Физические ограничения, такие как размер производственной мощности, могут быть четко и объективно определены. В то же время политические ограничения трудно объективно идентифицировать, хотя они могут быть гораздо более важными для предприятия, чем физические ограничения;

– определение влияния на систему в целом. Все организации являются системами, каждая со своим уровнем и типом нестабильности. Для оптимизации работы системы руководство должно оценивать влияние решения или события на систему в целом, а не только на один из ее компонентов.

Один из основных принципов теории ограничения систем гласит, что каждая система имеет одно или несколько ограничений, которые не позволяют ей достичь своей цели. Следовательно, необходимо сосредоточиться на полном использовании этого ограничения — увеличить его выход, воздействуя одновременно и на ограничение, и на другие операции, которые с ним взаимодействуют. Пять основных шагов теории ограничения систем обеспечивают простой, но эффективный подход к непрерывному совершенствованию в тех случаях, когда ограничение возможно четко идентифицировать. Однако когда ограничение вызвано политикой или поведением людей или в других, более сложных и запутанных ситуациях, ограничение может быть сложнее найти и сложнее решить, что нужно сделать для исправления ситуации.

Существует три основных типа ограничений:

1) ограничение мощности или недоиспользование ресурса, необходимого системе для производства одного дополнительного продукта в единицу времени;

2) ограничение объема рынка или недостаточное использование экономических рыночных ожиданий;

3) временные ограничения, которые дают системе достаточно времени для реагирования на потребности рынка, что ставит под угрозу способность системы выполнять свои обязательства перед клиентами.

Теория ограничений систем меняет наше понимание организации и управления. Она предлагает смотреть на организацию системно, воспринимая ее как единый организм, органы которого должны работать сообща для достижения общей цели. Традиционные модели управления уже устарели, а информация, формируемая ими в управленческом учете, не отвечает современным потребностям управления, не обеспечивает руководителей информацией, необходимой для принятия решений, связанных с целью всей системы.

Многие ученые сходятся во мнении, что своевременное и полное учетно-информационное обеспечение управления является базой обоснованных управленческих решений по развитию внутреннего потенциала и реализации стратегических целей организации. Они утверждают, что управленческий учет не может игнорировать современные управленческие концепции, он должен развиваться и адаптироваться к новым условиям и требованиям [51].

Западный опыт показывает, что результатом правильного применения теории ограничения систем становится повышение своевременности выполнения заказов, сокращение производственного цикла, снижение объема запасов и рост продаж. Закономерным следствием выступает совокупное улучшение финансовых результатов бизнеса в целом. Таким образом, теория ограничений выступает реально действующим инструментом экономии затрат и повышения продуктивности [52].

При внедрении теории ограничений в управленческую практику возникают две различные задачи: выявление и устранение «слабого звена» и выстраивание системы управленческого учета и планирования, использующей принципы теории ограничений [52].

Система управления, основанная на принципах теории ограничений, включает следующие элементы:

– планирование. Методологии составления расписаний (drum-buffer-rope), управление буфером, логический анализ структуры V-A-T, пятиэтапный процесс и методы управления цепочкой поставок используются для настройки и контроля потока материалов;

– оценка производительности. В рамках теории ограничений разработаны показатели оценки эффективности, непосредственно связывающие финансовые результаты с нефинансовыми характеристиками деятельности предприятия;

– решение проблем. Процесс включает в себя создание причинно-следственной диаграммы, аудит причинно-следственных связей и разрешение конфликтов методом «исчезающей тучи»;

– управление проектом. Стандартными концепциями управления проектами являются метод критического пути и метод PERT. Концепция критической цепи, основанная на положениях теории ограничений, акцентирует внимание на проблеме ограничения мощностей и ресурсов, используемых для проекта;

– сегментация рынка. Положения теории ограничений применяются в процессе принятия решений по ценообразованию и ассортименту продукции.

В отличие от других подходов управленческий учет, основанный на принципах теории ограничений, должен обеспечивать возможность расчета трех показателей, необходимых для принятия управленческих решений: производительность по денежному потоку, инвестиции и операционные расходы.

Показатель производительности по денежному потоку определяет скорость, с которой предприятие генерирует деньги в результате продаж.

Показатель инвестиции определяется как средства, затраченные системой на приобретение того, что она намеревается продать в конечном итоге (затраты на материально-производственные запасы, сырье, незавершенное производство, готовую продукцию, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, стоимость оборудования, зданий, нематериальных активов и др.). Стоимость запасов и незавершенной продукции равна связанным с ними переменным затратам, и добавленная стоимость при этом не учитывается, что отличает управленческий учет от многих других.

Операционные расходы определяются как все деньги, которые предприятие тратит на преобразование инвестиций в денежные потоки. В состав операционных расходов включаются накладные расходы и фиксированные затраты (затраты на оплату труда, арендные платежи, оплата коммунальных услуг и амортизация).

Управленческий учет, исходя из положений теории ограничений, предполагает расчет себестоимости продукции по методу переменных затрат (variable costing) с отделением затрат, действительно являющихся переменными, от смешанных затрат и условно-переменных затрат.

Поэтому система управленческого учета, основанного на положениях теории ограничений, должна предусматривать возможность классификации затрат по отношению к объему производства, а также предполагать возможность отдельного учета переменных затрат (variable cost) и операционных расходов (operating expenses).

Зарубежная практика применения теории ограничения систем доказывает ее эффективность в улучшении таких показателей, как прибыль, качество, сроки производства и поставки, уровень запасов на складе. Отличительной чертой является то, что предприятия смогли достичь результата при различных экономических условиях, включая кризис. Каждый специалист, стремящийся достичь желаемого финансового состояния предприятия, должен рассмотреть теорию ограничений систем как оптимальный инструмент для достижения целей [53].

Таким образом, под влиянием современных тенденций управления система управленческого учета и отчетности нуждается в трансформации. Управленческий учет, основанный на принципах теории ограничений, существенно отличается от традиционного учета. В ее основу должна быть положена методология системного анализа, позволяющая познакомить руководителей со структурой и причинно-следственными связями построения бизнес-процессов. Это позволяет понять, как унифицировать, объединить, скоординировать процесс сбора информации об отдельных объектах управленческого учета, создать ключевые показатели эффективности и применить необходимые инструменты для реализации комплексной стратегии управленческого учета развития бизнеса. Одной из основных задач управленческого учета является обеспечение лиц, принимающих решения, достоверной и актуальной информацией об ограничениях, влияющих на способность компании достигать поставленных целей.

Управленческий учет, основанный на принципах теории ограничений, полностью опровергает общепринятую концепцию распределения постоянных затрат на единицу продукции (работ,

услуг), в то время как общие показатели остаются в основном одинаковыми, отсутствие выделенных постоянных затрат способствует формированию совершенно другого качества управленческих решений, способных повлиять на ценовую и маркетинговую стратегию и обеспечить хозяйствующему субъекту конкурентное преимущество.

Современные теории управленческого учета являются закономерным этапом в его развитии как социально-экономического явления. Их появление и развитие явилось ответом на необходимость систематизации различных исторических событий и существующих управленческих структур в целях создания научной основы, способной не только объяснить, но и предсказать развитие практики.

Теория ограничений позволяет представить любое предприятие как систему взаимосвязанных элементов, основанную на признании важной роли ограничения в производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Устранение таких ограничений и достижение сбалансированной работы всего предприятия согласно поставленной цели могут привести к увеличению прибыли, снижению запасов и непроизводительных затрат. В свою очередь, разработка эффективной системы управленческого учета на основе принципов теории ограничений с элементами управления стоимостью генерирования денежных средств способствует непрерывному совершенствованию производственной и финансовой деятельности современного предприятия и тем самым неизменно приводит к улучшению его конкурентоспособности.

Управленческий учет, основанный на принципах теории ограничений, это философия, позволяющая принимать более качественные управленческие решения в отличие от существующей практики учета затрат.

### **2.3 Цифровизация бухгалтерского учета и аудита: проблемы и направления их решения**

Сегодня цифровизация повлияла на всю систему информационного обеспечения социально-экономического процесса и является одним из основных факторов глобального экономического роста. Важной областью деятельности, затронутой цифровым развитием

и изменениями, является бухгалтерский учет. Благодаря данным бухгалтерского учета, были собраны наиболее важные экономические и статистические данные. Такая важность бухгалтерского учета автоматически повышает роль его развития в экономике.

В процессе цифровой трансформации в этой области возникают проблемы, связанные с отсутствием всеобъемлющего цифрового плана, нехваткой компетентных кадров, низким уровнем автоматизации и знаний в области информационных технологий. В дополнение к вышеупомянутым причинам сосредоточения внимания на условиях модификации также были выявлены риски информационной безопасности и сокращение количества рабочих мест [54].

В свою очередь, перечисленные изменения и появление новых особенностей ведения бухгалтерского учета привели к возникновению необходимости внесения корректировок в методику осуществления аудиторской деятельности. Стоит отметить, что цифровая трансформация в экономике позволяет улучшить качество и эффективность проведения аудита.

В настоящее время практика бухгалтерского учета намного опережает его методологическую основу. В дополнение к законодательству необходимо также обеспечить цифровизацию на местном уровне в организации.

1. Разработка учетной политики в организациях разного типа. На сегодня в науке и практике существует три типа предприятий:

- традиционные организации, которые функционируют в обычном режиме, но в то же время используют современные технологии для решения определенных бизнес-задач;
- организации, которые работают и взаимодействуют с клиентами только через Интернет и различные виртуальные каналы;
- интернет-организации, которые не привязаны к физическому активу [55].

Однако независимо от того, к какому типу организация относится, цифровизация задала темп всей экономике. Компании, которые быстрее всего адаптируются к изменениям, имеют больше возможностей для роста и развития. Использование цифровых платформ значительно упрощает бухгалтерский учет и повышает цифровой уровень компании.

2. Использование цифрового актива в качестве инновационных объектов учета.

Цифровые активы — один из видов нематериальных активов, которые связаны с учетом информации об объектах, не имеющих материальной формы. Такие активы, как франшиза, торговые марки, лояльность клиентов являются нематериальными активами. Кроме того, их можно рассматривать как цифровые активы, но они обычно не являются объектами бухгалтерского учета. Существует также проблема оценки их стоимости.

3. Технологии «блокчейн». Она представляет собой непрерывную последовательность (список) блоков, построенных в соответствии с необходимыми правилами. Такой блокчейн записей позволяет пользователям хранить информацию распределенным образом. В свою очередь, каждый последующий блок в системе четко связан с предыдущим блоком, который фиксирует цифровую подпись и исключает любую возможность изменения данных. Важной особенностью технологии «блокчейн» является неизменность входных данных, что, в свою очередь, исключает возможность подделки учетных данных [56].

Основные вопросы внедрения технологии «блокчейн» в организационный учет:

- проблемы с обучением — некоторые направления подготовки в области финансов и бухгалтерского учета не соответствуют требованиям современного информационного общества;

- кадровые проблемы — низкая доля экспертов-финансистов и бухгалтеров, владеющих цифровыми технологиями, языками программирования и API;

- вопросы поддержки инвестиций — инвесторы сталкиваются с рисками при разработке и управлении системами менеджмента и бухгалтерского учета;

- проблемы с восприятием — отдельные специалисты выступают против цифрового учета в бизнесе и бухгалтерском учете.

4. Появление новых цифровых валют. Некоторые компании используют криптовалюту в качестве инвестиций, платежного средства. Существует проблема с отражением этих операций в бухгалтерском учете.

5. Рост компетентности бухгалтеров. Профессии бухгалтера в цифровой экономике будут необходимы новые компетенции.

Например, бухгалтеру придется выполнять определенные задачи по организации бизнеса, решать проблемы оценки рисков и обладать знаниями в области экономики. Для этого потребуются непрерывный профессиональный бухгалтерский учет. Профессия не может исчезнуть по объективным причинам, но она должна соответствовать новой реальности бизнеса в цифровой экономике [57].

Автоматизация бухгалтерского учета и его переход на технологическую платформу требуют от бухгалтеров определенных навыков. Другими словами, они вынуждены либо быстро адаптироваться и осваивать новые условия бухгалтерского учета, либо терять работу. В то же время ситуация осложняется тем, что на всем рынке недостаточно выдающихся специалистов, обладающих достаточными ИТ-навыками в области бухгалтерского учета. Конечно, эта проблема решается: курсов много, учебные планы учреждений высшего образования меняются, но образование не всегда поспевает за изменениями спроса на рынке труда.

В условиях цифровизации экономики во всех сферах возникла проблема обеспечения надежности хранения данных, и бухгалтерский учет не является исключением. Однако эта проблема считалась решенной во многих областях. На сегодня перспективной областью ИТ-технологий являются облачные технологии и современные сервисы для создания, хранения и использования предоставляемых ими данных. Используя эти сервисы, пользователи выполняют все операции на виртуальном сервере через удаленный доступ, что позволяет защитить данные, к которым имеют доступ только пользователи [58].

Как показывает практика, активное развитие цифровой экономики и трансформация ИТ-технологий привели к обострению определенных проблем и в сфере аудиторской деятельности.

Во-первых, участились факты мошенничества, чему способствовали недоработки в законодательстве и цифровой среде. В основе мошеннических схем заложено желание незаконного обогащения за счет честных участников рынка аудиторских услуг, тенденция сокрытия справедливой информации о деятельности аудиторских фирм и аудиторов.

В результате возникших в цифровой аудиторской среде недоверия к стандартам раскрытия аудиторской информации, а также достоверности представления корпоративной отчетности.

Следующая проблема — значимое искажение актуальности полученной учетной и отчетной информации, коррелируемое с любой другой информацией, получаемой в ходе реализации аудиторских процедур. У аудиторского сообщества возникает необходимость работы с современными системами и технологиями, обеспечивающими своевременный сбор, анализ, обработку и последующую консолидацию результатов, в том числе с применением больших объемов информации [59].

Подытоживая рассмотренные проблемы, можно выделить основные аспекты осуществления аудиторской деятельности, требующие немедленного решения:

- возможное нарушение конфиденциальности вследствие использования больших данных;
- угрозы хакерских атак на интеллектуальные системы и базы данных в целях продажи или перепродажи третьим лицам либо доступа к конфиденциальной информации;
- угрозы безопасности для бизнеса вследствие стирания границ персональной аудиторской ответственности, в случае доступа к ним недостаточно компетентных сотрудников аудиторских фирм;
- сложность в определении открытой (публичной) и закрытой для заинтересованных сторон информации.

Развитие цифровой экономики бесспорно будет способствовать развитию аудита, обеспечивая ему ряд перспектив в будущем и давая возможность решить существующие проблемы.

Можно выделить несколько основных перспективных направлений развития аудиторской деятельности в условиях цифровой трансформации экономики:

- увеличится роль интегрированной отчетности, учитывающей интеллектуальный капитал хозяйствующего субъекта.
- усиление фактора информатизации, который в большей степени автоматизирует аудиторскую проверку, т. е. обеспечит высокую автоматизацию процессов сбора информации, обработки и получения на ее основе надлежащих и достоверных

аудиторских доказательств, а также будет способствовать формированию выводов и выражению надлежащего аудиторского мнения в отношении достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

- расширение информационного обеспечения аудита, которое позволит увеличить масштаб аудиторских доказательств и усилить роль аналитических процедур, что, в свою очередь, обеспечит наиболее четкое выделение основных зон риска в деятельности аудируемого лица и обосновать реализуемость (реальность) предлагаемой стратегии и инновационных планов;

- увеличение роли эксперта в аудите, под которым в аудиторской проверке понимается специалист в области, отличной от аудита, но необходимый в рамках аудиторского процесса для решения технических вопросов, т. е., вследствие возможности оперировать новыми компьютерными программами и техническими средствами в аудиторский процесс все больше будут вовлекаться аудиторы с техническим образованием;

- создание и использование электронного хранилища аудиторских данных, которое позволит на базе достоверного и актуального контента обмениваться информацией для повышения эффективности взаимодействия между аудиторскими фирмами (аудиторами) и в режиме «аудитор—клиент» с использованием компьютерных систем, управляющих взаимоотношениями организаций с их клиентами;

- внедрение технологии искусственного интеллекта позволит вывести процесс автоматизации аудита на новый уровень [60].

Суммируя вышесказанное, можно констатировать, что систематическое развитие ИТ-систем и цифровая трансформация аудиторской отрасли изменяют не только сам аудит, но и применяемые методы, модели и факторы. Безусловно, долгосрочная концепция развития аудиторской отрасли потерпит весомые преобразования.

Таким образом, современные тенденции требуют использования цифровых технологий во всех сферах экономического развития, включая бухгалтерский учет. Область бухгалтерского учета является одной из самых консервативных областей во все времена и требует специальных методов и разработок. Однако существуют новые технологии, способы обработки и передачи информации, а также новое программное обеспе-

чение, которое способствует прогрессу. В настоящее время технология «блокчейн» является одним из основных направлений цифрового развития бухгалтерского учета, которое может решить многие проблемы в области учета финансово-экономических транзакций.

Следует отметить, что существующая цифровая трансформация аудиторской отрасли, с одной стороны, позитивным образом влияет на развитие аудиторской деятельности и оптимизации ресурсов на проведение аудиторских проверок, с другой — вызывает существенные опасения в возникновении новых аудиторских рисков, связанных с угрозами системных сбоев и ошибок в ходе использования интеллектуальных систем, и «обезличенность» аудиторской профессии в ходе применения ИТ-систем.

#### **2.4 Современные тенденции развития профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов**

При рассмотрении тенденций развития профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов авторы стремились учесть последние изменения нормативной правовой базы по исследуемому направлению, влияние цифровой трансформации экономики на профессиональную деятельность бухгалтеров и аудиторов, обозначить некоторые теоретические проблемы и тенденции развития профессиональной этики специалистов в области бухгалтерского учета. Специфика этики содержится в особых методах исследования. К ним относятся изучение философских первоисточников в целях вычленения в них этического аспекта, историческая реконструкция нравов не только по документам, но и на основании памятников и произведений литературы и др. [61]. Нам представляется целесообразным также использовать эти методы исследования при изучении становления и развития профессиональной этики, бухгалтеров и аудиторов.

Давая определение профессиональной этики, следует указать, что это совокупность моральных правил, которые определяют отношение человека к своему профессиональному долгу.

Профессиональная этика имеет два аспекта — философский и социальный, неразрывно связана с моральным пове-

дением человека в социуме, но при этом охватывает более узкий круг вопросов, рассматривая этические характеристики каждой профессии [62].

Немного найдется профессий, представители которых имеют дело с большим количеством людей. Назовем среди них врачей, нотариусов, государственных служащих, менеджеров и, конечно же, бухгалтеров. Одни из них дают клятву Гиппократа, другие обязуются соблюдать установленные этические нормы [62].

До недавнего времени не было необходимости разрабатывать этические нормы бухгалтеров: в советское время они считались представителями государства на предприятии, т. е. контролерами. Однако в рыночных условиях разработка этических норм поведения бухгалтеров стала объективной необходимостью [63 с. 263].

Исследуя становление бухгалтерского учета как науки, ученые знакомятся с архивными документами, сохранившимися до наших дней в архивах Италии, где было положено начало становления бухгалтерского учета как науки. Представляют интерес некоторые аспекты этого исследования с точки зрения зарождения профессиональных качеств бухгалтеров, а точнее, профессиональной этики.

Так, в опубликованном учебном пособии «Теория бухгалтерского учета» под редакцией профессора М. И. Кутера приводится такая информация: «На обложке книги (она же первая страница) (имеется в виду книга как регистр бухгалтерского учета — *Ж. Г., П. В.*), кроме типичного для того времени обращения к Богу, Богородице и своим святым покровителям, содержится клятва бухгалтера, в которой, кроме честности и благородства, он обязуется вести книгу аккуратно и только латинскими цифрами» [64, с. 24].

Как отмечают авторы этого издания, это было за 100 лет до первого печатного описания двойной бухгалтерии.

Как видим, уже в XIV в. бухгалтеры в своей клятве обозначили такие этические нормы, как честность и благородство. В произведении «Трактат о счетах и записях», изданном Л. Пачоли в 1494 г. в Венеции, выдвинуты такие качества бухгалтера, как честность, бесстрашие к богатству, истинная вера [65].

В обучении студентов экономических специальностей, в том числе бухгалтеров, вопросам профессиональной этики в Совет-

ском Союзе в учебных дисциплинах экономического профиля вообще не уделялось никакого внимания. Эти вопросы не были обозначены никаким образом. Этика изучалась лишь в рамках дисциплины «Философия». Однако необходимость в этом существовала. Подтверждением этому может служить тот факт, что в произведениях художественной литературы авторы писали об этом. Так, в литературном наследии белорусского писателя Яна Скрыгана имеется рассказ «Документальная ревизия». В основе рассказа такой прозаический факт, как ревизия на производственном предприятии. Автор рисует характер ревизора — добросовестного, искреннего, квалифицированного, но в чем-то и ограниченного специалиста. Он, во всяком случае, привык смотреть на все через графы положений и инструкций. Но жизнь всегда шире и сложнее самых мудреных схем и параграфов, поэтому человеческие взаимоотношения требуют не только рационалистического осмысления, но и чувственного сопереживания. В указанном рассказе автор так характеризует взаимоотношения между ревизорами и теми специалистами, которых они проверяют, т. е. руководителями, бухгалтерами и др. Прочитируем этот яркий момент: «Нам, ревизорам, свойственны свои профессиональные слабости. Первая слабость, это когда мы едем куда-нибудь на ревизию, то уже заранее считаем себя выше того, кого будем проверять. Явление приторное, и, признаться, не очень приятное... Вторая слабость имеет еще более деликатное свойство. Дело в том, что многие из нас считают, что почти каждый бухгалтер, которого мы едем проверять, хоть в какой-то степени, а — мошенник или проходимец. По-обыкательски мы часто опускаемся до рассуждений, что если человек близко стоит к ценностям, когда через его руки проходит масса денег, когда в этих руках собраны все финансовые сплетения, то не может быть, чтобы к ним что-нибудь да не прилипло» (перевод Ж. Г., П. В.) [66, с. 241—242]. Автор смог так ярко изложить взаимоотношения между ревизорами и специалистами, которых они проверяют, благодаря тому, что он в свое время, до профессии писателя, работал ревизором, а затем и бухгалтером, поэтому это не только художественный прием, но и его собственное мнение, передаваемое через судьбу героев рассказа, которая является одним целым с судьбой автора, так как именно

им он передал то, что его беспокоило и волновало. Его герои как бы продолжали, дополняли, реализовывали духовную и гражданскую позицию писателя [66, с. 6—7].

Мы привели этот фрагмент рассказа «Документальная ревизия», написанного Яном Скрыганом в 1956 г., для того, чтобы показать, что несмотря на то, что профессиональная этика бухгалтерам и ревизорам в то время не преподавалась, но потребность в этом существовала.

В настоящее время, руководствуясь фундаментальными принципами кодекса этики Международной федерации бухгалтеров, эту потребность можно отнести к такому принципу, как профессиональное поведение.

Рассуждая о перспективах развития бухгалтерского учета, ученые и практики констатируют, что процессы глобализации мировой хозяйственной жизни затрагивают экономические интересы больших групп людей (иностранных инвесторов и региональных производителей, владельцев предприятий, наемных работников и менеджеров), отраслевые и межотраслевые структуры; региональные интересы отдельных стран и различного рода межгосударственных союзов; финансовые, промышленные торговые круги и т. д.

В той или иной степени весь этот сложный комплекс взаимоотношений и возникающих противоречий сказывается на бухгалтерском учете, который по своим функциям и принципам призван максимально объективно отражать фактическое положение дел субъектов хозяйствования. Являясь особой информационной системой, бухгалтерский учет и отчетность призваны показывать реальную картину наращивания капиталов, источников формирования доходов и добавленной стоимости, направлений распределения выручки и прибылей, размеров присвоения, потребления и накопления.

Будучи в известной степени заложником интересов, учет вынужден обслуживать запросы как владельцев организаций, так и налоговых служб, работников, управляющих, кредиторов, органов социальной защиты, профсоюзов. При этом ученые и практики сомневаются, можно ли считать, что в настоящее время такая задача решается в рамках сложившейся системы учета. Не секрет, что существуют «двойные» бухгалтерии, искаженные

балансовые данные, «спрятанные» затраты и заниженные налоговые платежи, «черный нал», заработная плата в конвертах и др. Даже считавшиеся до сих пор наиболее современными аудиторские и учетные нормы и учетные принципы США (GAAP) не стали препятствием для фальсификации отчетности и последующего банкротства таких гигантов, как «Экрон», и других крупнейших корпораций.

Учетные технологии по-прежнему настроены на отстаивание в первую очередь интересов собственников организаций в ущерб остальным заинтересованным сторонам [64, с. 585].

В соответствии с вышеизложенным весьма актуальным является соблюдение специалистами в области бухгалтерского учета (бухгалтерами, аудиторами, бухгалтерами-экспертами, налоговыми консультантами и др.) профессиональных этических норм.

Представляет интерес опыт России в области нормативного регулирования вопросов профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов.

Так, в настоящее время в Российской Федерации приняты кодексы профессиональной этики, охватывающие все основные направления трудовой деятельности специалистов в области бухгалтерского учета: Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов Института профессиональных бухгалтеров России; Кодекс профессиональной этики аудиторов; Кодекс этики внутренних аудиторов России; Этический кодекс ИНТОСАИ для аудиторов в государственном секторе; Кодекс этики СРО Ассоциации аудиторов «Содружество».

В Республике Беларусь хотя и значительно позже Российской Федерации также идут по этому пути. В настоящее время в Беларуси приняты следующие кодексы профессиональной этики специалистов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудита: Кодекс этики лиц, оказывающих аудиторские услуги; Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, принятый Международной федерацией бухгалтеров; Кодекс этики бухгалтеров-экспертов [67; 68—70].

В Республике Беларусь действуют национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», согласно последним изменениям которых от 31.12.2021 № 78 предусмотрен, например, такой

принцип профессиональной этики, как «профессиональная компетентность и должная тщательность» [67]. Правилами определен концептуальный подход аудитора к соблюдению профессиональных принципов, который заключается в выявлении угрозы нарушения принципов, оценке выявленных угроз нарушения принципов, обеспечении мер предосторожности для устранения угроз нарушения принципов или доведения их до приемлемого уровня (п. 12) [67].

Таким образом, при создании кодексов профессиональной этики, охватывающих все основные направления трудовой деятельности специалистов в области бухгалтерского учета, компетентные специалисты должны самостоятельно выявлять и устранять возникающие угрозы, приводящие к несоблюдению основополагающих принципов.

1 июля 2020 г. на территории Республики Беларусь введены в действие в качестве технических нормативных правовых актов Международные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров [70]. В ст. 23 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» указано, что Кодекс этики является обязательным для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями, аудиторами [69].

Кодекс этики устанавливает этические требования, предъявляемые к профессиональным бухгалтерам, а введение на территории Беларуси Международных стандартов аудиторской деятельности и Кодекса этики, как ожидается, будет способствовать повышению уровня аудиторских услуг в республике и интегрированию белорусского аудита в международное профессиональное сообщество.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, разработанный Международной федерацией бухгалтеров, устанавливает этические стандарты, которые должны применяться практикующими бухгалтерами по всему миру. Вместе с тем Международная федерация бухгалтеров признает, что в некоторых юрисдикциях могут быть особые требования, которые отличаются от кодекса. В этом случае профессиональные бухгалтеры должны соблюдать более строгие правила.

Дело в том, что Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров основан на принципах, а не на правилах. Кодекс, основанный на принципах, не содержит набора многочисленных правил, направленных на устранение всех возможных ситуаций.

К фундаментальным принципам кодекса этики Международной федерации бухгалтеров относятся честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность и профессиональное поведение [71].

Повышение значимости профессиональной этики бухгалтеров и требований к ее соблюдению в Республике Беларусь подтверждает тот факт, что Положение о порядке проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудиторами предусматривает следующее:

– билет для компьютерного тестирования, содержащий не менее 100 вопросов, включает 15 % вопросов из раздела «Международные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров»;

– билет для устного экзамена содержит три вопроса по следующим разделам программы: «Аудиторская деятельность», «Международные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров» [72].

В учреждениях высшего образования Республики Беларусь профессиональная этика изучалась обучающимися длительное время только лишь в рамках учебной дисциплины «Бухгалтерское дело».

В дальнейшем развитии бухгалтерского образования в учреждениях высшего образования важной тенденцией, подтверждающей актуальность рассматриваемой проблематики, является процесс актуализации образовательного стандарта по специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит», разработка примерного учебного плана по специальности 6-05-0411-01 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», утвержденного Первым заместителем Министра образования Республики Беларусь 02.12.2022, регистрационный № 6-05-04-005/пр., в котором предусмотрено изучение отдельной учебной дисциплины «Профессиональная этика бухгалтера и аудитора», направленной на формирование компетенции

применять принципы и положения кодексов этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов, понимать модели их поведения при осуществлении профессиональной деятельности.

В процессе приобретения будущим специалистом профессионального статуса он должен осознать необходимость и смысл профессиональных этических норм и принципов, специфику своей профессии и предписаний, действующих в ее сфере, обратить внимание на роль человеческих отношений в профессиональной деятельности, выработать у себя систему личностных норм-ориентиров в профессиональной деятельности.

Представляют интерес исследования с точки зрения социального аспекта профессиональной этики, так как это приводит к появлению сравнительно новых или актуализации прежних видов профессиональной этики, которые связаны с возрастанием роли человеческого фактора и усилением его влияния в обществе. Так, например, особое место занимает этика делового общения, поскольку она выступает как в роли самостоятельной профессиональной этики у менеджеров, маркетологов, предпринимателей и др., так и в качестве элемента этики других профессий, таких как педагог, юрист, бухгалтер.

Бухгалтер вступает в деловое общение со многими людьми как внутри организации, так и за ее пределами. В этой связи представляет интерес современный подход к определению понятия профессиональной этики, приведенный Н. Н. Хахоновой: «Профессиональная этика — это нравственные нормы, регулирующие взаимодействие людей в рабочем процессе, определяющие их отношение к обязанностям и формирующие представление о профессиональном долге» [73, с. 5].

Новые аспекты в направлении развития профессиональной этики бухгалтера и аудитора вносят процессы цифровой трансформации учета и аудита. В условиях цифровизации фундаментальные принципы профессиональной этики бухгалтера и аудитора реализуются по-новому. Так, например, применение электронной цифровой подписи повышает конфиденциальность; внедрение технологии «блокчейн» и Big Data положительно влияет на практическую реализацию такого принципа, как объективность; через интеграцию программного обеспечения, поддержки-

вающего процесс принятия решений, в программы автоматизации бухгалтерского учета реализуется профессиональная компетентность и должная тщательность как принципы профессиональной этики бухгалтера и аудитора.

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы.

В Республике Беларусь наметились и реализуются на практике определенные тенденции развития профессиональной этики специалистов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудита. Развитие профессиональной этики бухгалтера и аудитора связано с историческими аспектами развития профессии бухгалтера и аудитора.

Особым источником информации для исследования особенностей становления института профессиональной этики бухгалтера и аудитора в Республике Беларусь являются произведения литературы. Продолжает формироваться нормативная правовая база, регламентирующая профессиональную этику бухгалтеров и аудиторов, в основе которой лежат международные принципы.

Перспективы дальнейшего развития профессиональной этики связаны с цифровизацией и ее влиянием на учет и аудит.

# Г Л А В А 3

## КОНТРОЛЬ И АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

### 3.1 Концепция аудита учетной политики в целях финансовой устойчивости коммерческой компании

Развитие теоретических основ учетной политики, её роль и влияние на финансовую устойчивость компании, проведение комплексного анализа учетной политики, а также разработка мероприятий по совершенствованию учётной политики и других аспектов, связанных с деятельностью компании и влияющих на устойчивое развитие, является одной из существенных проблем бизнеса. Своевременное реагирование и принятие адекватных мер возможны при осуществлении систематического аудита формирования эффективной учетной политики бизнес-субъектов в целях финансового и управленческого учета.

Основным внутренним документом, регулирующим все ключевые компоненты организации и ведение бухгалтерского учета, в том числе в целях финансового и управленческого учета, является учетная политика. Выбор и реализация оптимальной, экономически обоснованной учетной политики позволяет оказывать влияние на эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, ускорить оборачиваемость элементов капитала, получить дополнительные внутренние источники финансирования капитальных вложений и оборотных активов, улучшить финансовые позиции компании на внешних рынках. Главной задачей учетной политики является практическая реализация методических аспектов при учете финансово-хозяйственных операций, объектов и оценки имущества. Структура учетной политики предприятия, ее содержание во многом зависят от масштабов и специфики его деятельности. В настоящее время более детально раскрываются способы учета, принимается отдельная учетная политика для целей налогообложения. Учетная политика в части учета затрат нередко содержит в себе элементы политики управленческого учета. Учетная политика организации должна быть сформирована по каждому направлению учета. Учетная политика является

фундаментом формирования показателей в финансовом учете и отчетности конкретной организации, ее изучение является обязательным этапом аудиторской проверки, в ходе которого оценивается ее качество.

Формирование надежной системы финансового и управленческого учета компании, учитывающей актуальность и практическую значимость в современных экономических условиях, является важной задачей субъектов хозяйствования. Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики [74, с. 47].

Субъекты хозяйствования часто подвергаются проверкам вышестоящих организаций, налоговых органов, аудиторских фирм. При этом можно сказать, что одним из основных документов, подлежащих первоочередной проверке, является принятая учетная политика компании.

Учетная политика организации как совокупность правил реализации метода бухгалтерского учета должна обеспечивать максимальный эффект от ведения учета, т. е. благодаря ей должно достигаться своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность, объективность, доступность и полезность для управленческих решений и широкого круга пользователей. В свою очередь, эффективность решения управленческих проблем предприятия зависит от решения указанной функции бухгалтерского учета.

Информация, формируемая в учетно-аналитической системе организации и представляемая в виде бухгалтерской (финансовой) отчетности, является основой для принятия экономических решений как внутренними, так и внешними пользователями. Задача аудитора — оценить определенную совокупность свойств учетной политики на основе множества различных качественных параметров, при этом суждение его должно быть обоснованным.

От правильного понимания, оформления, формирования, а также раскрытия информации во многом зависит экономическая

эффективность деятельности организации. В современных условиях важной и необходимой частью бухгалтерского информационного пространства является стратегический характер учетной информации, предполагающий учет не только ресурсного потенциала организации, но и факторов внешней среды. В результате учета факторов макросреды определяются конкурентные возможности и угрозы предприятия (благоприятные и неблагоприятные перспективы получения прибыли, факторы привлекательности и непривлекательности, специфические проблемы отрасли).

Проблемы, связанные с процессами построения и обоснования учетной политики, наиболее остро проявляются из-за недостаточной разработанности теоретических подходов к учетной политике. В настоящее время неполно раскрыта сущность учетной политики, ее цели и задачи, а также порядок выбора способов и методов их решения в рамках учетной политики в процессе сближения бухгалтерского учета и финансовой отчетности с международными стандартами в современных условиях деятельности. Нуждаются в разработке теоретические и практические аспекты оценки качества учетной политики в условиях неопределенности.

Учетная политика — один из важных вопросов организации бухгалтерского учета, правильное оформление которого способствует достоверному определению финансового результата и требует правильного оформления, полного раскрытия в финансовой отчетности. Разрабатывая методы и принципы учетной политики, предприятия должны учитывать ее влияние на суммы признанных расходов или доходов, финансовые результаты. Как правило, учетная политика, сформированная предприятием, уточняет моменты признания расходов и способствует представлению достоверной финансовой информации.

Последствия принятия учетной политики очень важны для внутренних целей деятельности организации, следовательно, учетная политика является объектом пристального контроля со стороны различных заинтересованных органов и лиц. Учетная политика предоставляет возможность законного способа корректировки финансового результата и налогооблагаемой прибыли [75, с. 8].

В процессе формирования учетной политики субъекта хозяйствования по определенному вектору ведения и организации бухгалтерского учета производится избрание одного способа из нескольких, которые допускаются действующим законодательством и нормативными правовыми актами в области бухгалтерского учета. В случае, если по определенному вопросу в нормативном документе не устанавливаются способы по ведению бухгалтерского учета, то в процессе формирования учетной политики производится разработка субъектом хозяйствования конкретного способа на основе настоящего и других положений в области бухгалтерского учета.

Цели учетной политики определяются экономическими и социальными потребностями государства, собственников, аппарата управления организации, участников финансовых рынков (кредиторов, инвесторов) или других пользователей финансовой отчетности.

В целом учетная политика должна содействовать цели функционирования организации, например, получение прибыли — главный индикатор и одно из необходимых условий деятельности коммерческого субъекта хозяйствования. Нормативную правовую базу при формировании учетной политики составляет законодательство о бухгалтерском учете и отчетности, налоговое законодательство, отдельные нормативные акты Министерства финансов, отраслевые рекомендации и указания по организации учета отдельных активов и собственного капитала и обязательств (пассивов).

Статьей 3 «Принципы бухгалтерского учета и отчетности» Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 (с изменениями и дополнениями от 11 октября 2022 г. № 210-3) «О бухгалтерском учете и отчетности» определено: «Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности». Данные принципы относятся к управлению процессами формирования бухгалтерской и финансовой информации. Следует обратить внимание, что данные принципы также относятся к управлению информацией, получаемой в результате применения учетной политики [76].

Важнейшим нормативным документом, регламентирующим порядок формирования и аудита учетной политики, также является постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности “Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки” и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета», которое предоставляет право организациям самостоятельно разрабатывать и утверждать положение по бухгалтерскому учету, устанавливать метод оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции; определять порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции и т. д. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности определяет правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов при изменениях учетной политики, изменениях в учетных оценках, исправлении ошибок и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности организаций (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций).

Учетная политика по МСФО и ее формирование основываются на принципах, предусмотренных международными стандартами. Но они же диктуют необходимость подбора предприятием своих способов ведения бухгалтерского учета применительно к специфике своей деятельности и тому или иному хозяйственному статусу. Выбирая способы ведения учета, компания определяет и порядок их применения.

Разработка и внедрение учетной политики по международным стандартам подразумевает свободу выбора и подготовки предприятием своих правил учетной политики. При этом обязательно должны быть учтены не только текущие потребности компании в создании и реализации эффективной учетной политики, но и возможные последствия использования ее составляющих.

Учетная политика, согласно требованиям МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», определяет глобальный подход к оценке, выбор из возможных методов учета, ее формирование основывается на принципах, предусмотренных международными стандартами.

В связи с интенсивным развитием системного подхода к изучению финансовой информации, представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, значимость которой для пользователей, особенно внешних, сложно переоценить, актуализируется проблема оценки качества представляемых в ней показателей, на которые влияет учетная политика.

В настоящее время в группе Международных стандартов аудита (МСА) содержатся ссылки на учетную политику как на один из основополагающих документов, регламентирующих деятельность проверяемой организации.

В частности, МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (МСА 315) устанавливает, что «аудитор должен получить понимание выбора и применения организацией учетной политики, включая обоснование вносимых изменений». Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли. Кроме того, «последовательность и технология обработки учетной информации должны быть корректно закреплены в учетной политике организации и представлены аудитору» [77].

Таким образом, аудитор должен оценить определенную совокупность свойств учетной политики, концептуально характеризующих ее качество. Аудитор оценивает учетную политику организации путем ее сопоставления с учетной политикой наиболее успешных организаций отрасли, основываясь на соблюдении профессиональных этических норм.

Решить эту проблему позволяет п. 9 МСА 315, в котором сказано, что «в тех случаях, когда аудитор планирует использовать информацию, полученную из предыдущего опыта его работы с организацией и аудиторских процедур, выполненных в ходе предыдущих аудиторских заданий, он должен установить,

произошли ли какие-либо изменения со времени проведения предыдущего задания, которые могут повлиять на применимость такой информации для текущего аудита».

Определить качество учетной информации возможно на основе количественных значений, причем показатели качества учетной информации могут характеризоваться абсолютными и относительными значениями, а также весовыми коэффициентами.

В то же время качественно подготовленная учетная политика выступает одним из инструментов надлежащей организации унифицированного учета, обеспечивает сохранность информации и возможность ее передачи в случае смены бухгалтера в организации, позволяет сотрудникам бухгалтерии обращаться к учетной политике как к методическому пособию. Учетная политика по своей сути является формализованной позицией компании. Такой подход позволяет рассматривать учетную политику как защиту предприятия при проведении на нем различных проверок [78, с. 101].

В практике учетная политика является инструментом, при правильном использовании которого компания может в судебном порядке доказать свою правоту налоговым органам и избежать штрафных санкций. Одновременно учетная политика позволяет оптимизировать учетный процесс с точки зрения снижения его трудоемкости, повышения качества представления и группировки учетной информации. В связи с этим возникает проблема в установлении оптимальной совокупности правил, соблюдение которых обеспечило бы наибольший эффект от ведения финансового учета. Кроме того, разрабатывая учетную политику как для целей финансового учета, управленческого учета, так и для целей налогообложения, компания должна ориентироваться на формирование максимально эффективной учетной политики при сравнительно небольших затратах на нее. Таким образом, ключевым индикатором при формировании учетной политики как симбиоза розничных систем выступает рациональность и полезность информации, которая должна быть сопоставима с затратами на ее получение.

На основе установленных государством правил и норм бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику, которая является важнейшим внутренним

документом, ведение и использование которой оказывает влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации.

Цель аудита соблюдения учетной политики коммерческой компании — установление ее соответствия действующим нормативным и законодательным актам, а также характера и масштаба деятельности субъекта хозяйствования. При этом объектом изучения являются правоустанавливающие, учетно-финансовые документы компании, которые определяют вопросы организации и ведения бухгалтерского (в том числе финансового, управленческого, налогового) учета на предприятии.

В учетной политике в целях управленческого учёта должен быть реализован не только системный, но и ситуационный подход, предполагающий конкретный набор обстоятельств, которые существенно влияют на организацию в данное время. Конкретная специфика условий, в которой работает компания, накладывает отпечаток на выбор тех альтернатив, которые наилучшим образом позволяют достичь ей своих целей в сложившейся ситуации.

Важнейшим фактором формирования учетной политики при создании системы управленческого учёта стоит признать ее экономическую эффективность. Моделирование бизнес-процессов позволяет документировать и связать бизнес-процессы организации. Она обеспечивает общий, единый язык и методологию для взаимодействия процессов, информацию о процессах, сводит к минимуму потери знаний бизнес-процессов (например, в результате потери персонала). Моделирование бизнес-процессов делает это возможным, так как обеспечивает формализацию существующих процессов, которые не могут быть хорошо документированы, устраняет догадки и гарантирует, что эти документированные процессы следуют рекомендациям компании и правовым нормам. Имитационное моделирование обеспечивает понимание процесса потоков и помогает менеджерам определить, есть ли место для дальнейшей оптимизации, улучшения временного цикла, что позволяет более эффективно использовать ресурсы, а также моделировать процесс прежде его реализации, таким образом минимизируя издержки. Все преимущества, которые упоминались выше, приводят к значительному конкурентному

преимуществу для организации, которая инвестировала время и усилия, чтобы документировать, моделировать, постоянно совершенствовать свои бизнес-процессы.

Внедрение финансового моделирования как метода анализа и прогнозирования учетных показателей значительно отразится на финансовых показателях, так как прогнозные показатели можно ежемесячно сравнивать с фактическими, принимать решения по перенаправлению средств на ту или иную статью затрат, которая является более значимой для извлечения финансовой выгоды.

Кроме того, в условиях цифровизации экономики Республики Беларусь возникает острая необходимость использования современных интернет-технологий и методологических подходов построения интегрированной системы финансового и управленческого учета для каждой компании при формировании учетной политики и ее аудита. Цифровизация стала неотъемлемой частью современного и быстро развивающегося мира. Для упрощения ведения бухгалтерского учета, финансовой деятельности создаются и внедряются все новые инструменты, основанные на использовании цифровых ресурсов в работе субъектов хозяйствования. Цифровая трансформация становится движущей силой радикальных изменений в системе бухгалтерского учета. Внедрение новых технологий продемонстрировало весь потенциал, который расширяет возможности учетных систем. Интеллектуальные технологии формируют будущее бухгалтерского учета. Поскольку цифровые инструменты, различные ИТ-решения выполняют большую часть рутинной работы, бухгалтеры-аналитики будут самым важным связующим звеном между данными и клиентами. Цифровизация финансового и управленческого учета необходима для оптимизации бизнеса с помощью программного обеспечения и ИТ-решений, которые помогут сделать его проще, экономичнее и эффективнее с точки зрения предоставления услуг клиентам и удовлетворения их потребностей. Современные технологии и бизнес-процессы позволяют координировать деятельность внутреннего управления и с помощью цифровых сетей объединять информацию о клиенте с данными финансового специалиста. Стоит обратить внимание на еще один важный момент: стандарты, связанные с этими технологиями, еще полностью не сформированы. Кроме того, необходимо, чтобы такие вопросы

регулирулись с правовой точки зрения. Использование облачных вычислений как одного из самых популярных направлений в сфере информационных технологий получило широкое распространение в сфере бухгалтерского учета.

Успешно развивающиеся компании активно внедряют цифровые инструменты, различные ИТ-решения и услуги, такие как системы ATS, системы облачных технологий ERP, которые должны быть закреплены в учетной политике компании.

Еще одной важной особенностью является учет таких новых методов анализа данных, как машинное обучение и аналитика больших данных (Big Data). Они позволяют анализировать большие объемы данных о компании и ее окружении, выявлять скрытые закономерности и прогнозировать будущие тенденции. Кроме того, необходимо учитывать рост значимости финтех-компаний, которые благодаря цифровым технологиям предоставляют более удобные и быстрые финансовые услуги, чем традиционные финансовые институты. Поэтому в методологию необходимо включить анализ операций с использованием финтех-сервисов. В условиях цифровой экономики диагностика финансового состояния компании становится сложнее из-за новых факторов, влияющих на это состояние. В связи с этим разработка методологии диагностики финансового состояния компании требует определенной адаптации к новым условиям и, соответственно, предложена в качестве методических инструментов и подходов в учетной политике компании.

В настоящее время учетная политика организации представляет собой основополагающий компонент аудиторской проверки финансовой отчетности и условие для обеспечения эффективного управления коммерческой компанией. В этой связи организация и методология аудита учетной политики нуждаются в пристальном внимании и требуют разработки соответствующих подходов и инструментов. Механизмом эффективного проведения аудиторской проверки учетной политики выступает адекватно избранное (в рамках правового поля) отображение всех информационных потоков, сформированных в системе бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета организации. Основная цель аудита учетной политики в организации сводится к установлению соответствия применяемой

в данный момент методики бухгалтерского (финансового) учета действующим нормативным документам в целях формирования объективного мнения о достоверности отчетности во всех существенных аспектах.

Повышение качества учетной политики заключается в улучшении ее характеристик по таким качественным критериям, как экономическая целесообразность, обоснованность и рациональность методов учета. Кроме того, цифровизация систем учета также позволяет оптимизировать расходы на сбор, хранение, обработку и использование фактических данных, что, в свою очередь, дает возможность принимать рациональные и обоснованные решения и обеспечить субъекту хозяйствования успешную конкуренцию на целевом рынке.

Используемые хозяйствующими субъектами меры и факторы по обеспечению своей платежеспособности только тогда будут действенными, когда они применяются системно, комплексно, в тесной взаимосвязи и с учетом непрерывно меняющейся рыночной конъюнктуры. Конкурентоспособными и платежеспособными будут те предприятия, которые производят и реализуют больше пользующейся рыночным спросом продукции и услуг лучшего качества с наименьшими затратами, хорошо изучают рынок и свою деятельность организуют и совершенствуют с учетом меняющихся запросов покупателей. Важно учитывать специфику компании, ее особенности и направленность, а также принимать во внимание новые виды активов и потенциальных источников доходов, связанных с цифровыми технологиями.

### **3.2 Развитие системы государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации в аспекте современных тенденций экономики**

Аудит, возникнув в Великобритании как объективная необходимость независимого подтверждения достоверности данных бухгалтерской финансовой отчетности, не перестает развиваться, приобретая модные черты в соответствии с развитием социально-экономического уклада.

Современный мир ученые характеризуют как эпоху нестабильности, катастроф, непостоянства, связывают с ускорением всех процессов, в том числе принятия управленческих решений на основе оперативно полученных данных. Качество принимаемых решений и последствия этих решений зависят в первую очередь от достоверности и релевантности (пригодности) данных. Очевидно, что при росте оперативности данных страдает качество и достоверность, что уже с XX в. изучалось специалистами, в том числе в сфере управления и управленческого учета. Такой шаг по использованию не совсем точной информации для принятия оперативного решения при текущем управлении, тактической корректировке управленческой политики, осуществлении текущего контроля уже признан приемлемым [79]. Но в современном мире подходы к данной ситуации несколько меняются. Мы уже не можем осознанно применять некачественные или низкодостоверные данные для расходования ресурсов в рамках принимаемых управленческих решений. На всех уровнях повышаются требования к достоверности и безопасности обработки данных. Поэтому контроль за достоверностью, а в его обеспечении особо важную роль играет именно аудит как вид контроля, выходит на новый уровень [80].

В рамках встреч представителей научного сообщества, представителей государственных институциональных регуляторов, бизнес-сообщества в последнее время все чаще обсуждаются данные вопросы и тенденции.

Следует отметить, что при рассмотрении направлений изменений в современных подходах к управлению и регулированию акцент делается не только на повышении требований к информации, особенностям ее преобразования и использования для конечного потребления, но и на изменение подходов к регулированию со стороны государства этих процессов, а также безусловному соответствию принимаемых решений концепции зеленой экономики [81].

В ракурсе нашей темы нам хотелось бы осветить как раз вопросы изменения в государственном регулировании аудиторской деятельности.

Можно сказать, что инициативу первенства стимулирования по взаимному развитию друг друга поочередно перенимают

то рынок аудита, то законодательство в сфере аудита. Сейчас наступило новое время, брошены новые вызовы для развития экономики, развития аудита. Антироссийские санкции, пандемия, геополитические трансформации — все это затронуло рынок аудита. Интересно оценить как тенденции и перспективы развития самого рынка аудита и регулирования аудиторской деятельности, так и взаимное их влияние на развитие друг друга, и, возможно, наметить прогнозные тенденции их генезиса.

Для рассмотрения намеченных нами вопросов необходим ретроспективный анализ развития регулирования аудита в России, оценка и сопоставление тенденций развития рынка аудита и регулирования в сфере аудиторской деятельности на основе применения метода сравнения, анализа, индуктивного и дедуктивного подходов, а также критического анализа и прогнозирования на основе результатов и выводов о динамике и векторах развития аудита и его регулирования.

Цель аудита — выражение независимого мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, что закреплено в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 в Российской Федерации [22]. В международной практике идентичное понимание. Для чего эта деятельность необходима? Она необходима, чтобы любой заинтересованный пользователь финансовой отчетности смог принять обоснованное управленческое решение по данным этой отчетности.

Интересно, что развитие регулирования аудиторской деятельности в России шло вслед за развитием рынка аудита. Первая аудиторская фирма «Инаудит» была создана в 1987 г., а первые регламентирующие документы появились в 1993 г. в форме Указа Президента Российской Федерации «Временные правила аудиторской деятельности Российской Федерации», просуществовавшего вплоть до 7 августа 2001 г., когда вышел первый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ. Аудиторская деятельность тогда регулировалась государством в лице министерства финансов, правительства, подлежала обязательному лицензированию. Существовали аккредитованные профессиональные объединения, задачей которых было развитие прежде всего методических аспектов аудита и профессии. Был разработан на основе международного кодекса профессиональной

этики аудиторов свой национальный. По образцу международных стандартов аудита разработаны и утверждены федеральные правила, стандарты аудиторской деятельности. Число аудиторов и аудиторских организаций росло, как и количество субъектов экономики, являющихся клиентами аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов.

Новый виток в развитии аудита был связан с отменой лицензирования и принятием нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» 307-ФЗ от 30.12.2008. В данном законе было введено понятие саморегулируемых организаций, которые создаются как некоммерческие на основе членства в них определенного количества аудиторов и аудиторских организаций в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

В итоге были созданы и начали работать пять саморегулируемых организаций, рынок развивался. Сейчас осталась лишь одна — Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество».

В настоящее время законодательное обеспечение аудиторской деятельности в Российской Федерации (рисунок 3.1) и распределение функций по регулированию в сфере российского аудита (таблица 3.2), выглядит следующим образом.



Рисунок 3.1 — Законодательное обеспечение аудиторской деятельности в Российской Федерации на современном этапе, поддерживающее качество услуг и высокий статус профессии

Т а б л и ц а 3.2 — Распределение функций по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации

Орган регулирования	Основные полномочия	Функции
Министерство финансов Российской Федерации	Выработка государственной политики в сфере аудита и принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность	
Центральный банк Российской Федерации	Установление стандартов и требований для аудиторов, работающих с финансовым сектором	Установление дополнительных требований к аудиторским организациям, обслуживающим общественно значимые организации на финансовом рынке, надзор за деятельностью таких аудиторских организаций
Саморегулируемые организации аудиторов	Обеспечение условий осуществления аудиторской деятельности	Допуск в профессию, организация системы непрерывного повышения квалификации аудиторов, установление норм профессиональной этики и правил независимости в отрасли, а также контроль качества работы членов саморегулируемой организации

*Примечание.* Источник: собственная разработка по материалам исследования.

Функции регулирования сосредоточены в руках государства, а деятельность саморегулируемой организации направлена на обеспечение условий функционирования и развития аудиторской деятельности и, по сути, сводится к контролю качества аудита и аудиторских услуг, проведению аттестации и повышения квалификации аудиторов, а также разработки методических подходов, которые в дальнейшем утверждаются государством.

Усиление государственного участия в регулировании аудита также очевидно из нового состава реестров и наделения функциями по их ведению государственных органов. Первый реестр ведет

Центральный банк, в него будут входить работающие на финансовом рынке компании, которые смогут оказывать услуги «общественно значимым» организациям (банкам, страховым организациям и обществам взаимного страхования, профучастникам рынка ценных бумаг, негосударственным пенсионным фондом, паевым инвестиционным фондом, бюро кредитных историй, публичным акционерным обществом и организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам). Требования к членству: у компании до 1 января 2023 года должно работать не менее 7 аудиторов, а после — не менее 12 [82].

Второй реестр ведет Федеральное казначейство, включенные в него компании смогут оказывать услуги госкорпорациям, госкомпаниям, публично-правовым компаниям, организациям с долей госучастия от 25 % и пр. Требования к членству: компании, которые работали на рынке не менее 3 лет и в их штате до 1 января 2023 года было не менее 3 аудиторов, а после этой даты — не менее 5 [82].

В целом введение поправок в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, привело к следующим изменениям [82]:

1) введено понятие «общественно значимая организация» для целей аудита, определен состав таких организаций: публичное акционерное общество, кредитные и страховые организации, клиринговые организации, негосударственные пенсионные фонды, государственные корпорации и компании и др.;

2) установлено, какие аудиторские организации вправе обслуживать общественно значимые организации;

3) введены дополнительные требования к аудиторским заключениям об отчетности общественно значимых организаций;

4) уточнены требования минимальной численности аудиторов;

5) обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводят только аудиторские организации;

6) введены повышенные требования при назначении на должность руководителя аудита общественно значимых организаций на финансовом рынке;

7) расширен предмет аудита и дополнен перечень случаев проведения обязательного аудита;

8) уточнен порядок проведения конкурсов по закупке аудиторских услуг;

9) уточнены права и обязанности аудируемых лиц;

10) уточнена сфера деятельности аудиторских организаций, т. е. каких конкретно аудируемых лиц вправе обслуживать аудиторские организации. Также введен ряд новых обязанностей для аудиторских организаций: ведение официального сайта на постоянной основе, раскрытие официальных данных о деятельности аудиторской фирмы, предоставление данных клиенту о том, что фирма входит в реестр аудиторских организаций, передача данных в Федеральное казначейство в электронном формате, предоставление документов по факту аудита и других сопутствующих услуг в Центральный банк Российской Федерации в электронном виде, активное взаимодействие с Центральным банком Российской Федерации.

Оценим тенденции и перспективы рынка аудита в связи с этими изменениями законодательства (рисунок 3.2).

Судя по данным рисунка 3.2, очевидна тенденция спада прихода на рынок новых фирм.

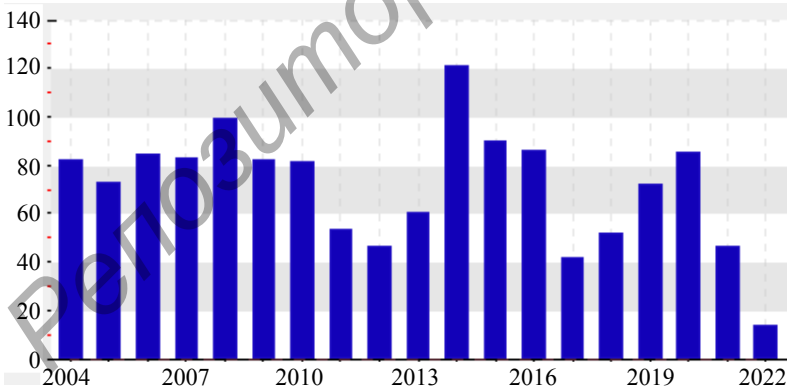


Рисунок 3.2 — Показатели рынка аудита (количество вновь зарегистрированных аудиторских фирм) Российской Федерации на 19.11.2022

*Примечание.* Источник: [83].

Такая же тенденция видна по количеству сдавших экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора в 2021 г. — всего 810 аттестатов. Причинами таких низких показателей по успешно сдавшим экзамен являются как сложность экзаменационных заданий практических модулей, требующих хорошего практического уровня профессиональной подготовки, так и нежелание молодых специалистов самостоятельно готовиться к сдаче экзамена. Высокая стоимость экзамена (порядка 180 тыс. руб.) компенсируется фирмами за своих сотрудников, поскольку есть их прямая заинтересованность в приобретении аттестованного аудитора в свой штат в качестве постоянного сотрудника. Кроме того, многие начинающие аудиторы ввиду невысоких зарплат и высоких требований к профессии переходят на работу в финансовый и реальный сектор. В итоге в профессии наблюдается старение кадров, в целом намечена тенденция усиления кадрового голода.

Сохраняются структурные пропорции распределения аудиторов по регионам страны (рисунок 3.3).



Рисунок 3.3 — Структурное размещение аудиторских фирм по регионам (округам) Российской Федерации, %

Примечание. Источник: [83].

По возрастному составу фирм поддерживаются тенденции прежних трех лет (рисунок 3.4).

Тенденции рынка аудита в России представлены на рисунке 3.5.

Эксперты охарактеризовали происходящее сейчас на рынке аудита как «идеальный шторм», рассказывая о наиболее важных событиях, произошедших с мая 2021-го по май 2022 г. Застой и неопределенность, которые были весной 2021 г., сменились сначала принятием поправок в Федеральный закон № 307 ФЗ «Об аудиторской деятельности», новации которого описаны в нашей статье, а затем санкциями и уходом с рынка иностранных игроков [83]. В подобных условиях эксперты крайне осторожно дают долгосрочные прогнозы развития отрасли, поскольку предугадать, как будет развиваться наш «шторм», практически невозможно. Но уже, на конец 2022 г. мы наблюдали, изменения в регулировании аудиторской деятельности, приводящие к тому, что аудиторские фирмы активно реформируются, обучают сотрудников на проведение аудита общественно значимых организаций, осуществляют активный поиск сотрудничества с другими аудиторскими организациями для проведения аудита по новым требованиям к числу аттестованных аудиторов.

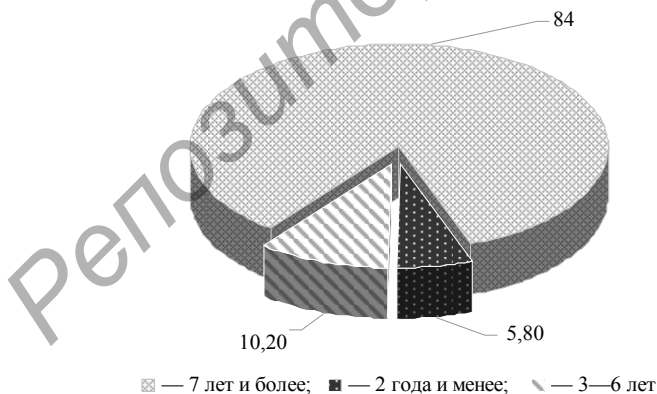


Рисунок 3.4 — Структура аудиторских фирм по их времени функционирования в Российской Федерации, %

*Примечание.* Источник: [83].

### Востребованность аудита и профессии аудитора



- высокая востребованность в услугах по аудиту, особенно при необходимости подтверждения достоверности отчетности для получения госфинансирования, открытия кредитных линий и т. д.;
- востребованы как специалисты аттестованные, так и внутренние аудиторы для компаний (что особенно остро проявилось при кризисных явлениях в экономике)

### Новации в госрегулировании аудита



- усиление контроля и регулирования аудита со стороны государства;
- передача Центральному банку Российской Федерации части функций по регулированию аудиторской деятельности;
- изменение требований по раскрытию информации о клиенте по запросу;
- допуск к проведению аудита стран — участниц ЕАЭС (Беларусь, Армения, Казахстан, Киргизия, Россия) на основе соглашения от 19 апреля 2022 г.

### Рынок аудита



- сокращение числа субъектов, подлежащих аудиту, в том числе после ухода иностранного бизнеса;
- сокращение численности аудиторов и аудиторских фирм, снижение притока кадров;
- влияние антиросийских санкций на возможность работы иностранных аудиторских фирм, проверяющих отчетность в соответствии с МСФО

### Аттестация аудиторов



- сложность порядка сдачи экзамена на получение квалификационного аттестата, высокая стоимость аттестации, невысокий процент успешно сдавших все модули, усиление кадрового голода в профессии

Рисунок 3.5 — Основные актуальные тенденции рынка аудиторской деятельности в Российской Федерации [84]

Ожидаем, что утвержденные обязанности и регламенты могут быть детализированы, но стоимость услуг аудита все же может измениться, причем направление этих изменений может быть любым из-за ухода мелких фирм, демпинговавших стоимость аудита, ребрендинга зарубежных крупных фирм, приводящего к не включению стоимости бренда в стоимость услуг, ужесточения конкуренции на рынке из-за сокращения числа фирм и их укрупнения.

### **3.3 Система контроля как ключевой фактор развития эффективной траектории управления организацией**

Современные условия диктуют организациям необходимость использования в своей управленческой деятельности контроля, который не является обязательным, но при этом большинство предприятий, имеющих различные организационно-правовые формы собственности, разрабатывают и внедряют системы контроля. Это связано с тем, что при помощи контроля можно достичь минимизации затрат и, соответственно, увеличения прибыли. Стоит отметить, что система контроля практически не регламентируется законодательством. Вышесказанное позволяет сделать вывод, что успешное функционирование организации невозможно без эффективной системы контроля. В ходе исследования возникла необходимость конкретизации сущности понятий контроля и системы контроля, определения принципов, видов и процедур контроля, существующих в современных организациях.

При общем понимании важности обозначенной проблемы сложились различные направления эмпирических исследований, теоретико-методологические подходы. Исследование проблем контроля, в том числе внутреннего, представлено в работах отечественных ученых: И. А. Белобжецкого, Н. Т. Белухи, Б. И. Валуева, Ю. А. Данилевского, В. Т. Калупова, А. Д. Шеремета, С. О. Шохина, Г. Н. Соловьева, Л. В. Сотниковой, Е. А. Кочерина, Л. М. Крамаровского, В. П. Суйца, Н. Г. Гаджиева, Ю. М. Иткина, С. В. Панковой, Е. М. Дусаевой и др. Значительный вклад в развитие вопросов методики контроля, включая изучение отраслевых особенностей, применительно к условиям российской экономики начала XX в. внесли отечественные исследователи А. В. Вейсброд, В. В. Цубербиллер и др.

Цель — проанализировать систему контроля как ключевой фактор развития эффективной траектории управления организации. На основе поставленной цели предусматривается решение следующего перечня задач: конкретизировать сущность понятий контроля и системы контроля в организации, определить особенности формирования эффективной системы контроля в управлении организацией. Объект исследования — система контроля в организации (на примере организаций города Тамбова и Тамбовской области). Предмет данного исследования — управленческие решения, принимаемые при формировании эффективной системы контроля в управлении организацией. В работе использованы методы анализа, синтеза, наблюдения, сравнения.

Система контроля трактуется как ряд действий, которые способствуют достижению целей организации и ее системы управления путем сравнения фактических показателей работ с запланированными, исходя из этого формируется комплекс эффективных методов и инструментов управления.

Системный подход рассматривает контроль как канал обратной связи, а информационные потоки в нем направлены от объекта к субъекту управления. Направлениями контроля в системе управления являются: персонал, процессы, ресурсы и средства. Контроль персонала подразумевает такую систему показателей, как степень выполнения функций и задач, приверженность к организации, высокая мотивация к выполнению работы, нацеленность на результат и др. Контроль процесса состоит из четко регламентированной системы показателей результативности, а эффективность определяется степенью отклонений от этих показателей. К средствам и ресурсам относят и время, финансы, материально-технические активы и т. д. Контроль каждого из представленных ресурсов имеет собственную траекторию, например, время может исчисляться согласно показателям, которые работник затрачивает на изготовление детали. Система управления не может быть завершена без обратной связи, а систему контроля формируют следующие организационные элементы (рисунок 3.6).

Теоретически схему системы контроля можно представить состоящей из блоков, которые измеряются по пяти параметрам: количество, качество, время, затраты и направление действия (рисунок 3.7).



Рисунок 3.6 — Организационные элементы системы контроля

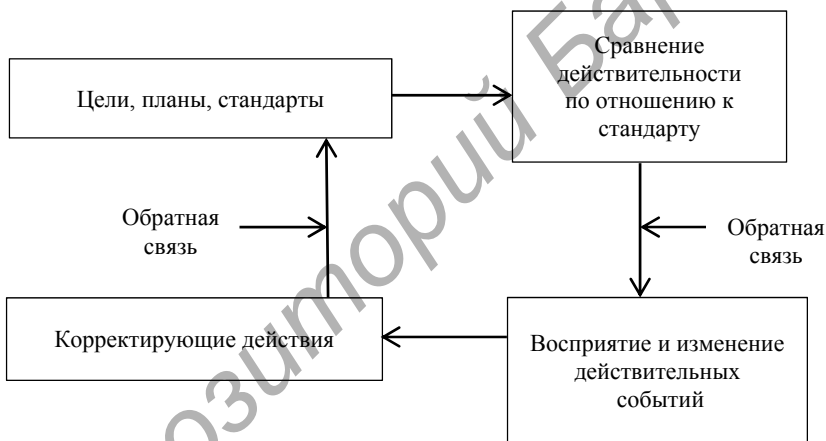


Рисунок 3.7 — Теоретическая схема системы контроля

Основная цель системы контроля заключается в создании условий, которые сделают объект управления прозрачным, что позволит принимать эффективные управленческие решения. Это условие обеспечения управления необходимо, так как без этого невозможно поддерживать управленческую связь с объектом.

Контроль принято делить на предварительный, текущий и заключительный. У предварительного контроля существует своя

стратегия, правила и процедуры, а объектами становятся материальные, финансовые, человеческие и другие ресурсы. Проведение текущего контроля осуществляется непосредственным начальником над своими подчиненными. Для текущего контроля характерно его постоянное проведение в течение всей деятельности независимо от результатов. Осуществление заключительного контроля происходит по окончании работы над произведенной продукцией либо по истечении определенного заданного времени. До начала рабочего процесса проводят предварительный контроль. Основная цель этого контроля — создание необходимых условий для бесперебойного существования организации. Текущий контроль проводят непосредственно в ходе хозяйственной деятельности организации. Этот контроль заключается в проверке деятельности подчиненного непосредственным начальником, что способствует в дальнейшем исключению отклонения от намеченных планов. Текущий контроль основывается на обратных связях. После окончания работ проводится заключительный контроль, позволяющий подвести итоги и проанализировать результаты работы, внести коррективы в планы организации.

Таким образом, контроль — важнейший инструмент управления, представляющий полноценную систему, целью которой является создание условий, способных сделать объект управления прозрачным, что позволит принимать эффективные управленческие решения. Успешная деятельность организации невозможна без отлаженной системы контроля, так как организация ведет свою деятельность в условиях риска и неопределенности. Создание эффективной системы контроля невозможно без изучения видов и форм контроля.

Проблеме создания эффективной системы контроля в организации посвящено множество научных и учебных трудов в российской литературе, но особую актуальность данной проблеме придавал Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (редакция от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.01.2023). В соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете»: «а) внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях; б) в осу-

ществлении внутреннего контроля должен участвовать весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и функциями» [85].

В современных условиях без эффективной системы контроля невозможно достижение поставленных целей. Некоторые ученые настаивают на том, что система контроля охватывает весь спектр процедур, методов и средств управления, установленных советом директоров или руководством организации в целях обеспечения надлежащего функционирования бизнес-операций. Организации, находясь в условиях постоянно изменяющейся внешней среды, вынуждены для своего выживания уделять повышенное внимание построению эффективной системы внутреннего контроля.

Основное предназначение системы контроля в организации — создание стабилизирующего состояния в ее деятельности. Особенностью функции контроля является перестановка акцента с прошлого на будущее. Известный польский ученый С. Ковалевский отмечает, что «не подлежит сомнению, что лучше с 75 % уверенности знать об ошибке, которая будет, чем со 100 % уверенности обнаружить уже совершенную ошибку. На будущее можно воздействовать. Прошлое изменить нельзя» [86, с. 137]. И в этой связи представляется важным высказывание Г. Кунца и С. О’Доннелла по поводу контроля: «Разработанная должным образом система контроля должна обнаруживать возможные отклонения до их появления» [87, с. 56].

Необходимость внедрения системы контроля в управление организацией связана с тем, что контроль способствует достижению экономической безопасности. Система контроля помогает стабилизировать экономическое состояние организации за счет мероприятий, необходимость которых выявляется в процессе проведения различных видов контроля (рисунок 3.8).

Особенностью системы контроля можно назвать его разностороннюю помощь в управлении организацией. С одной стороны, система контроля позволяет своевременно выявлять проблемы и трудности, возникающие в деятельности организации; с другой — помогает руководству найти решение, если необходимо вносить радикальные перемены в деятельность компании. Свойствами эффективного контроля являются свойства, представленные на рисунке 3.9.

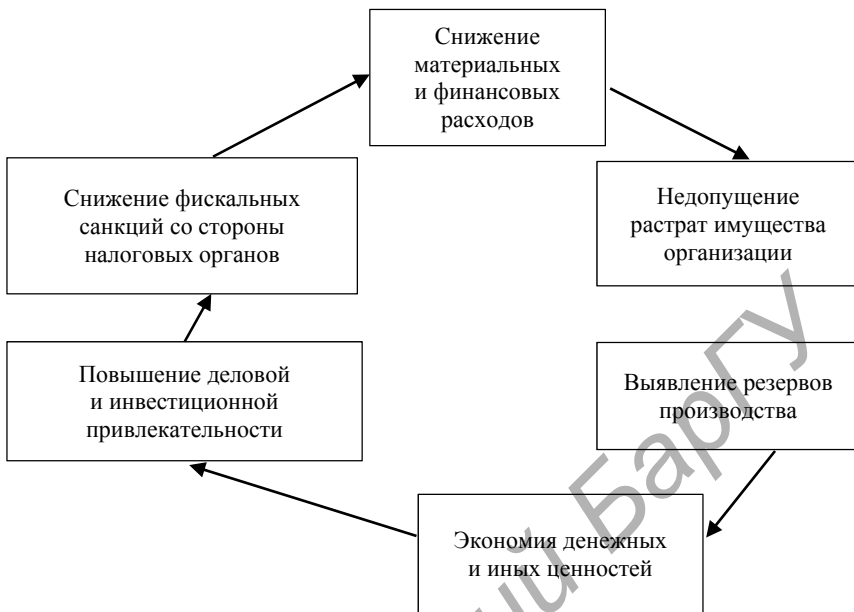


Рисунок 3.8 — Мероприятия, проводимые по результатам проведения контроля

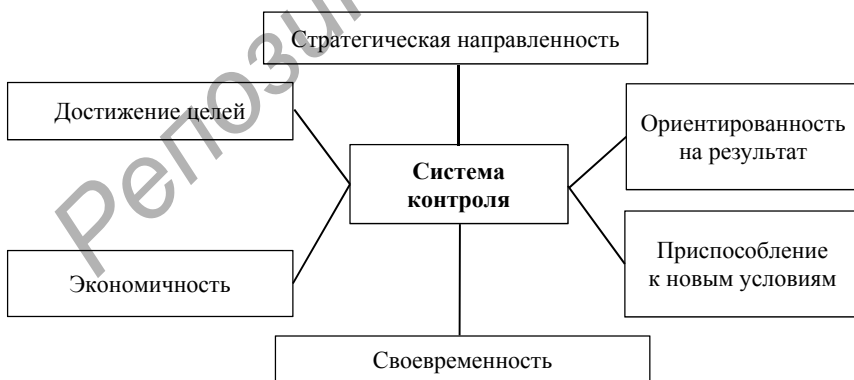


Рисунок 3.9 — Свойства эффективной системы контроля в организации

Система контроля — динамично развивающаяся система, которая изменяется согласно ее использованиям на различных уровнях управленческой иерархии. В настоящее время контроль является не инструментом карательного воздействия руководителя на подчиненных, а вспомогательной функцией, которая призвана осуществлять направляющее стимулирование, ориентированное на эффективный результат деятельности. В настоящем исследовании, проанализировав 11 предприятий города Тамбова и Тамбовской области разных сфер деятельности и форм собственности, мы пришли к выводу, что контроль в организации — осознанная необходимость мониторинга деятельности. Нами была разработана анкета, состоящая из 20 последовательных вопросов, которые отражают прикладной характер системы контроля как основной траектории управления предприятием. После обработки и анализа анкет нами были подведены следующие итоги.

Результативность контроля достигается за счет правильно выбранных стандартов, которые отражают контролируемый объект. Очень важным принципом системы контроля является его адаптированность, означающая способность изменяться в режиме реального времени. Нельзя не уточнить про оптимальность контроля, который является тонкой гранью между достаточным контролем и избыточным, где чрезмерный порождает недоверие сотрудников, а недостаточный может привести к упущенной выгоде. В каждой из исследуемых организаций существует система показателей контроля: это законность, обоснованность, учет, сохранность, периодизация, своевременность, точность.

По мнению большинства руководителей исследуемых организаций, самыми важными принципами внутреннего контроля являются сбалансированность, своевременность, соответствие, интеграция в систему управления организацией и непрерывность оптимизации системы контроля. Служб контроля в организационной структуре организаций не предусмотрено, а данная функция возложена на линейных руководителей подразделений. Каждое структурное подразделение разрабатывает программу контроля, исходя из специфики его деятельности. Информация о результатах контроля предоставляется по запросу руководителю предприятия и внешних контролирующих органов. Руководители поделились опытом, какими методами они пользуются при внедрении системы

контроля на предприятие. К наиболее распространенным методам относят: введение KPI; фиксация задач и успехов, что, в свою очередь, является мощным мотивационным инструментом; отчетность в CRM-системе. Три руководителя из одиннадцати используют в системе контроля модель COSO, которая состоит из пяти ключевых компонентов: контрольной среды, оценки рисков, контролируемых мероприятий, внутренних коммуникаций и мониторинга. В малых организациях руководители заметили рациональность в персонифицированном контроле, где применяли разработку инструкции для каждого сотрудника и регламент проведения контроля. Самым основным предназначением контроля в системе управления организацией все руководители выделили стратегическую направленность и ориентированность на результат, четкое взаимодействие внутреннего и внешнего контроля.

Современные исследователи, анализируя роль, сущность и значение контроля в системе управления, предлагают комплекс мероприятий по его совершенствованию и повышению эффективности: установление значимых стандартов, принимаемых персоналом; двусторонние коммуникации; недопустимость чрезмерного контроля; установление жестких, но достижимых стандартов; установление вознаграждений за соответствие стандартам.

Таким образом, создание эффективной системы контроля торговой организации — сложный процесс, включающий в себя множество мероприятий, направленных на удовлетворение потребностей всех подсистем управления.

### **3.4 Проверка бизнеса (due diligence) — всесторонний взгляд на объект инвестирования**

Due diligence (далее — DD), KYC и AML в последние годы активно входят в практику деятельности белорусских субъектов хозяйствования. Вместе с тем новизна данных понятий вызывает определенные трудности при их применении на практике. В этой связи рассмотрим сущность указанных терминов, а также их отражение в законодательстве Республики Беларусь.

На русском языке обычно используется калька «дью дилиженс», или «дьюдил».

Законодательство Республики Беларусь не содержит легального определения DD (англ. «должная осмотрительность»), а также норм, направленных на его регулирование. Кратко DD можно определить как всестороннюю и комплексную проверку компании с целью выявления рисков, связанных с ее приобретением, инвестированием в данную компанию, сотрудничеством с ней. DD также может толковаться как «принцип должной осмотрительности», которым следует руководствоваться при работе с контрагентами и партнерами. Указанный принцип упоминается в некоторых актах законодательства.

Чаще всего DD проводится при продаже компании (долей, акций) или привлечении инвестиций. В большинстве случаев инициатором DD выступает покупатель, который по понятным причинам хочет понимать, какой актив он приобретает, в каком состоянии он находится, стоит ли его покупать. Бывают ситуации, когда по результатам DD выявляются существенные или неустраняемые риски, вынуждающие покупателя отказаться от сделки. Например, может быть выявлено нарушение продавцом порядка формирования уставного капитала коммерческой организации. В данной ситуации возникает обязанность принять решение о ликвидации такой коммерческой организации или нести постоянный риск ее принудительной ликвидации в любой момент по решению экономического суда. Или же в результате DD может выясниться, что коммерческая организация имеет признаки экономической несостоятельности и уже давно должна была подать заявление об этом в экономический суд. В любом случае покупателю достается актив с историей, в процессе работы компании могли быть допущены ошибки и нарушения, которые в случае несвоевременного обнаружения могут доставить серьезные неудобства новому собственнику. Продавец тоже рискует, раскрывая в процессе DD потенциальному покупателю всю информацию о своем бизнесе, поэтому без подписания соглашения о конфиденциальности тут не обойтись. DD может проводить и сам продавец, готовясь к продаже актива, в целях выявления и устранения рисков, которые могут повлиять на цену или иным существенным образом повлиять на сделку.

Зачастую в рамках DD достаточно провести проверку хозяйственной деятельности, финансового состояния и юридическую проверку. Однако в зависимости от сферы деятельности прове-

ряемой компании акценты при проведении DD могут смещаться. Например, для ИТ-компаний одним из самых существенных будет вопрос оценки прав на объекты интеллектуальной собственности. При этом в рамках DD есть вопросы, которые должны быть исследованы в любой компании вне зависимости от рода ее деятельности. Например, история корпоративных изменений компании (порядок создания компании, формирования ее уставного фонда (капитала), переход прав на доли/акции, реорганизации и т. п.), наличие оснований для подачи заявления в экономический суд об экономической несостоятельности (банкротстве), права на объекты интеллектуальной собственности, права собственности на имущество (главным образом недвижимое), ключевые коммерческие контракты, обязательства компании перед третьими лицами (кредиты, займы, поручительства), судебные споры и т. п. В DD для выявленных нарушений может применяться критерий существенности. Например, принимаются во внимание судебные споры стоимостью 1 000 и более евро.

DD также может рассматриваться иностранными контрагентами как обязательный элемент для сотрудничества с белорусской компанией (по аналогии с ежегодным аудитом годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности). В связи с этим компания может «автоматизировать» данный процесс и проводить его с определенной периодичностью. Если вопрос касается только сотрудничества и не связан с приобретением белорусской компании, иностранного партнера/контрагента могут интересовать только некоторые риски, которые может выявить DD. Например, подтверждение, полученное по результатам независимого DD, что белорусская компания осуществляет свою деятельность в соответствии с законодательством Республики Беларусь, не осуществляет запрещенные виды деятельности и т. п.

Также компания может осуществлять своего рода самоконтроль, проводя с определенной периодичностью DD в интересующей части. Например, при реализации инвестиционного договора, когда компания принимает на себя определенные обязательства, за неисполнение или ненадлежащее исполнение которых могут последовать серьезные санкции. Или компания — резидент Парка высоких технологий (далее — ПВТ) ежегодно проверяет, соблюдает ли она все заявленные в бизнес-проекте результаты

финансово-экономической деятельности. Практика показала, что несоблюдение бизнес-проекта даже на несколько процентов может стоить резидентам статуса.

Цель процедуры KYC (англ. *know your customer* знай своего клиента) — установление достаточного объема сведений о реальном или потенциальном контрагенте для того, чтобы принять решение о возможности взаимодействия с ним. Иногда данную процедуру называют «дью дилидженс клиента», т. е. должная осмотрительность во взаимодействии с контрагентами.

На протяжении длительного времени рассматриваемая процедура была характерна в основном для банковской деятельности. В этих целях банками осуществляется идентификация клиентов, а также верификация сведений о них. Одним из базовых актов в данной сфере сегодня является Инструкция о внутреннем контроле при осуществлении банковских операций № 818 [88].

В соответствии с инструкцией банк до приема на обслуживание идентифицирует клиента (п. 43). Банк фиксирует данные, установленные в ходе проведения идентификации клиентов, в электронной базе данных, при этом внесение данных в эту базу осуществляется посредством заполнения анкеты клиента. Для каждой группы клиентов (физические лица, индивидуальные предприниматели, организации (за исключением банков-респондентов), банки-респонденты) банком разрабатывается анкета клиента, которая является внутренним документом банка. Банк при верификации сверяет полученные из различных источников информации идентификационные данные и при необходимости уточняет и дополняет эти данные (п. 46—48, 59) [89].

Кроме того, процедуры идентификации и верификации клиентов являются неотъемлемой частью деятельности резидентов ПВТ, которые осуществляют деятельность, связанную с криптовалютами, токенами. Основываясь на рискориентированном подходе, такие субъекты оценивают клиентов (по ряду критериев) для того, чтобы определить возможность вступления с ними в договорные отношения.

В целом правила внутреннего контроля целого ряда субъектов предусматривают идентификацию и верификацию сведений о клиентах. В первую очередь проверяются аспекты, связанные с предотвращением легализации доходов, полученных преступным

путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения; информация о наличии судимости; анализ того, насколько планируемая сделка является подозрительной. В целом для бизнеса процедура KYC может охватывать и иные значимые аспекты, в частности, если клиент (физическое или юридическое лицо) был или является участником определенного скандала, судебного или иного разбирательства, связанного с коррупцией или иными преступлениями в финансовой сфере.

Таким образом, сегодня процедуру KYC осуществляют совершенно различные организации, что обусловлено не только вопросами противодействия отмыванию денег, полученных преступным путем, но и иными соображениями, так как вступление в договорные отношения с определенными субъектами может оказать существенное негативное воздействие на репутацию и, соответственно, доходы компании. Кроме того, проверка контрагентов позволяет избежать излишнего внимания контролирующих или проверяющих органов, которые, в том числе в рамках проверочных мероприятий, могут проявить интерес к субъектам, взаимодействовавшим с вовлеченным в противоправную деятельность субъектом.

В русскоязычном обороте AML (англ. *anti money laundering* — борьба с отмыванием денег); обычно называют противодействием отмыванию денег (ПОД).

В рамках борьбы с международной преступностью особое значение имеют механизмы предотвращения легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения, обычно сокращенно называемые AML/CFT, а на русском — ПОД/ФТ (аббревиатуры от словосочетаний «противодействие отмыванию денег» и «финансирование терроризма»). Ведущую роль в разработке соответствующих мер сегодня играет Организация экономического сотрудничества и развития, а также группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), являющаяся межправительственным органом, который вырабатывает и распространяет международные стандарты по борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма, учрежден в 1989 г.

В деятельности конкретных субъектов процедуры AML обычно регламентируются правилами внутреннего контроля. Их составной частью является уже рассмотренная выше процедура KYC (поэтому достаточно часто можно также увидеть процедуру, называемую AML/KYC). Однако в обычной деятельности субъектов хозяйствования вопросы KYC могут и не быть связаны с мерами ПОД/ФТ. Вопросы AML являются более специализированными, зачастую строго ориентированными на принятые на международном уровне подходы, что обусловлено их основной целью — ПОД.

Так, если говорить о резидентах ПВТ, осуществляющих деятельность, связанную с токенами, то их система AML самым общим образом изначально включала:

- идентификацию и верификацию в отношении всех клиентов, осуществляющих финансовые операции, а в некоторых случаях — также клиентов, осуществляющих сделки (операции) с токенами, не являющиеся финансовыми операциями;

- хранение сведений, содержащих идентификационные данные клиентов (в том числе полученных по итогам верификации, обновления (актуализации) этих данных);

- определение характера обычной деятельности клиента;

- мониторинг всех финансовых операций клиентов на стадиях текущего и (или) последующего контроля в зависимости от итоговой степени риска работы с клиентами в целях выявления финансовых операций, подлежащих особому контролю, документальное фиксирование таких операций и передачу соответствующих сведений в орган финансового мониторинга;

- принятие обоснованных (разумных) и доступных в сложившихся обстоятельствах мер по определению источников происхождения токенов и средств клиентов;

- хранение сведений и документов (их копий) в течение установленных сроков (п. 7 Положения о требованиях к правилам внутреннего контроля резидентов Парка высоких технологий) [89].

Следует отметить, что в ноябре 2019 г. Наблюдательным советом ПВТ утверждены изменения в Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля резидентов Парка высоких технологий, которые были направлены на развитие правоотношений с использованием цифровых знаков (токенов) и учитывают требования рекомендаций ФАТФ. В частности, Положение о тре-

бованиях к правилам внутреннего контроля резидентов Парка высоких технологий было дополнено п. 18-2 следующего содержания: «Использование резидентами ПВТ систем идентификации, не соответствующих рекомендациям Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, не допускается» [89].

Резиденты ПВТ, руководствуясь данными рекомендациями, принимают меры, направленные на исключение такого использования.

Таким образом, собственникам бизнеса, акционерам и участникам компаний рекомендуем проведение DD, если происходит:

- реорганизация юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование);
- приобретение или продажа актива (компания, объекта недвижимости);
- смена управленческой структуры компании;
- кредитование и привлечение долгосрочных займов;
- участие долевого собственника в делах компании;
- деятельность компании становится неэффективной;
- выход на рынок конкурентов с лучшими позициями;
- получение компанией спонсорской помощи;
- конфликты и споры с привлечением трудовой инспекции;
- судебное рассмотрение дел;
- нарушения, штрафы в результате проверок, налоговые доначисления и др.

Проведение DD до совершения сделки позволит получить достоверную финансовую и правовую информацию о целесообразности капиталовложений в приобретаемые объекты и возможных правовых рисках. Полученные сведения позволят участникам инвестиционного рынка принимать эффективные стратегические решения и снижать риски.

Таким образом, процедуры DD, KYC и AML на данный момент получают все более широкое распространение. Все они в целом направлены на схожую цель: обеспечение законной деятельности субъекта хозяйствования и уверенности в том, что его контрагенты также являются законопослушными субъектами.

## Г Л А В А 4

### ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННО-ИНВЕСТИЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ В ЭКОНОМИКЕ

#### **4.1 Инструменты мониторинга эффективности международной деятельности: на примере учреждения образования «Барановичский государственный университет»**

Развитие материально-технической, научно-исследовательской, инновационной инфраструктуры, научно-технического, инновационного потенциала преподавателей, молодых ученых, студенческой молодежи учреждений высшего образования путем обучающих мероприятий, конкурсных программ, презентационных площадок способствует генерации инновационных идей и их внедрению. Важным направлением в развитии научно-технического, инновационного потенциала университета выступает международное сотрудничество, основанное на принципах взаимовыгодного, стратегического партнерства.

Эффективная международная коммуникация с партнерами позволяет реализовать совместные образовательные, научные, культурно-творческие проекты.

В качестве одного из инструментов мониторинга и оценки эффективности развития партнерской сети учреждением образования «Барановичский государственный университет» используется матрица международной активности. В данной матрице отражены партнерские организации и выделены основные виды активности, которая с ними реализуется. Представим, для примера, некоторые из возможных активностей:

- организация совместных научно-практических мероприятий;
- разработка (реализация) совместных научных проектов;
- разработка (реализация) совместных образовательных программ (проектов);
- стажировки, приглашение ведущих зарубежных специалистов;
- совместные научно-исследовательские (лаборатории), образовательные, культурно-образовательные структуры (центры, кабинеты);

- реализация образовательных модулей;
- академический обмен.

С учетом приоритетов деятельности организации определяется количественная оценка (вес, в баллах) по каждому виду активности и формам взаимодействия в рамках каждого вида активности.

По каждому виду активностей вносятся сведения за анализируемый период (количество проведенных конференций, круглых столов, организованных конкурсов, подготовленных совместных проектных заявок и т. д.) в отношении каждого партнера. На основе внесенной информации определяется суммарный балл по каждой организации-партнеру.

Рассчитываются суммарные баллы в разрезе каждого вида активностей, что позволяет определить векторы и тенденции международного взаимодействия университета и выявить формы взаимодействия, направленные на дальнейшее развитие.

Для примера на основе условных организаций представим матрицы международной активности организации с партнерскими организациями (таблица 4.1).

Данная матрица может применяться как инструмент мониторинга и оценки эффективности международного взаимодействия организации с партнерами. В качестве инструмента визуализации могут применяться диаграммы в целях анализа направлений международного сотрудничества с каждой из выбранных организаций-партнеров. Матрица может использоваться как один из инструментов для определения приоритетных направлений дальнейшего развития международного взаимодействия и подготовки комплекса соответствующих мероприятий.

Также важным инструментом мониторинга комплексной информации о реализуемых формах международной активности выступают информационные ресурсы. В учреждении образования «Барановичский государственный университет» был создан информационный ресурс «Дорожные карты международного сотрудничества» (рисунок 4.1).

Т а б л и ц а 4.1 — Матрица международной активности организации с партнерскими организациями (для примера внесена условная информация)

Научно-образовательные партнеры	Виды активности и формы взаимодействия								Сумма баллов (с учетом веса каждой активности)
	Организация совместных научно-практических мероприятий	Работка (реализация) совместных научных проектов	Работка (реализация) совместных образовательных программ (проектов)	Стажировки, приглашение ведущих специалистов	Совместные структуры	Реализация образовательных модулей	Академический обмен	Сумма баллов (с учетом веса каждой активности)	
Партнер 1	2 конференции, 1 конкурс, 1 круглый стол	1 проект (реализация) совместных научных проектов	2 образовательные программы (реализация) совместных образовательных программ (проектов)	1 стажировка, 1 зарубежный визит	—	—	—	—	—
Партнер 2	1 конкурс	2 проекта	2 образовательные программы (реализация) совместных образовательных программ (проектов)	1 стажировка, 1 зарубежный визит	Совместный центр	—	—	—	—
Партнер 3	2 конференции, 1 конкурс	2 проекта	1 образовательная программа (реализация) совместных образовательных программ (проектов)	1 стажировка	—	1 образовательный модуль	—	—	—
Партнер 4	2 конференции	1 проект	—	—	—	—	—	—	—
Партнер 5	2 конференции	3 проекта	2 образовательные программы (реализация) совместных образовательных программ (проектов)	1 стажировка	—	—	—	—	—
Партнер 6	1 круглый стол	1 проект	—	1 стажировка	—	—	—	—	1 программа академического обмена
Партнер 7	2 семинара	—	1 образовательная программа	2 стажировки	—	—	—	—	—

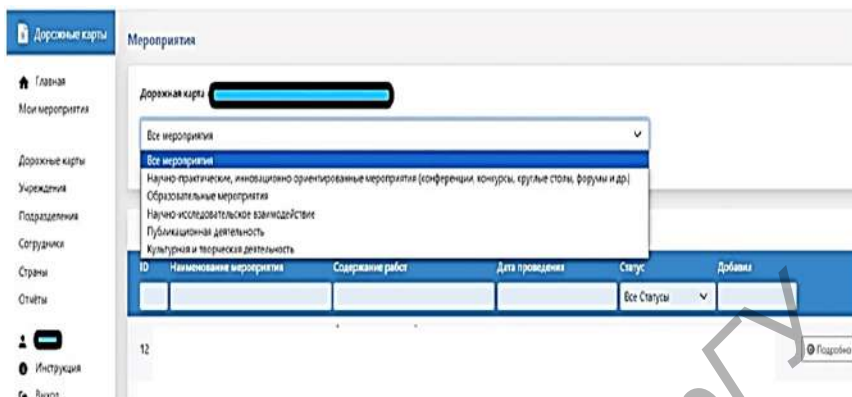


Рисунок 1 — Скриншот интерфейса информационного ресурса «Дорожные карты международного сотрудничества»

В данном ресурсе представлены мероприятия, запланированные к реализации в разрезе отдельных категорий данных мероприятий и университетов-партнеров. Мероприятия дифференцированы по категориям:

- научно-практические, инновационно ориентированные (конференции, конкурсы, круглые столы, форумы и др.);
- образовательные;
- научно-исследовательское взаимодействие (проектная деятельность);
- публикационная деятельность;
- культурно-творческая деятельность.

Ответственным за реализацию мероприятий осуществляется контроль за каждым из них, внесение информации о результатах проведенного мероприятия. В информационном ресурсе имеется функция экспорта отчета о реализации мероприятий в рамках реализуемых «дорожных карт международного сотрудничества».

Таким образом, применение данного информационного ресурса нацелено на обеспечение оперативного мониторинга комплекса международных мероприятий с вузами-партнерами в рамках согласованных «дорожных карт» в целях дальнейшего развития приоритетных направлений международной деятельности университета.

## **4.2 Мировой опыт государственного регулирования жилищно-коммунального хозяйства и его трансплантация в белорусскую институциональную систему**

Совершенствование и развитие жилищно-коммунального хозяйства должно коррелировать с передовым мировым опытом государственного регулирования данной сферы и опираться на существующие интересы стейкхолдеров. Соответственно, конечной целью нашего исследования является предложение действенных инструментов повышения эффективности функционирования жилищно-коммунального хозяйства на основе трансплантации положительного мирового опыта. Объектом исследования выбран передовой мировой опыт государственного регулирования жилищно-коммунального хозяйства. Предмет исследования — возможности внедрения передового мирового опыта государственного регулирования жилищно-коммунального хозяйства в Республике Беларусь с учетом действующих институтов.

Для достижения цели исследования выделены основные подходы к государственному регулированию жилищно-коммунального хозяйства на основе рыночных институтов и институтов собственности, определены направления повышения экономической и социальной эффективности сферы с учетом иждивенческих настроений населения, сделаны предложения по трансплантации инструментов государственного регулирования с учетом белорусской институциональной системы.

В процессе совершенствования и развития жилищно-коммунального хозяйства в Республике Беларусь имеется определенное количество проблем как в осуществлении государственного регулирования, отношений собственности, формирования тарифной политики, так и перехода на полное возмещение населением стоимости жилищно-коммунальных услуг. Исследование организации и управления жилищно-коммунальной сферой в других странах даст возможность предложить действенные инструменты государственного регулирования, которые будут восприняты отечественной институциональной системой.

В мировой практике, как и в Республике Беларусь, можно выделить следующие основные виды деятельности в рамках жилищно-коммунального хозяйства:

– жилищное хозяйство, к которому относятся осуществление капитальных и текущих ремонтов зданий и сооружений, внутренних общедомовых инженерных коммуникаций и систем, содержание придомовой территории;

– снабжение ресурсами, которое предполагает тепло-, электро-, газо- и водоснабжение, водоотведение, прокладку и ремонт водопроводных труб, водозабор, очистку и доставку воды;

– благоустройство населенных пунктов — обустройство придомовой территории, озеленение, санитарная очистка и утилизация отходов, уборка мест общественного пользования, канализация и отведение сточных вод.

Услуги коммунального обслуживания населенного пункта характеризуются тем, что их потребление населением и организациями города происходит обезличенно. Их можно отнести к общественным благам, т. е. такими услугами пользуются одновременно все, независимо от того, являются они жителями данного города или временно пребывают в нем [90, с. 6]. Данный вид деятельности, как правило, финансируется из бюджетных источников административно-территориальных единиц, формируемых на основе налоговых отчислений.

Услуги по обслуживанию жилищного фонда и зданий — это услуги, потребление которых имеет коллективный характер, а в случае частных домовладений — индивидуальный. Данные жилищные услуги специфичны по отношению к жилому комплексу (дому или к его отдельному элементу) и оказываются для удовлетворения потребности каждого жильца. Уборка и содержание в порядке территории, прилегающей к дому, вывоз мусора, мытье лестничных клеток, обслуживание лифта, работы по уходу за общими элементами здания, ремонты — все это создает нормальные условия для проживания людей в доме, являющемся их общим жилищем. Но, в отличие от объектов общегородского назначения, жилищные услуги локализованы на определенной территории, имеют конкретный адрес и оплачиваются собственниками имущества исходя из их доли в общей собственности, а в случае аренды жилья суммы по счетам включаются в арендную плату [90, с. 6].

Снабжение ресурсами — это услуги, потребление которых имеет индивидуальный характер. Таковыми являются услуги систем

инженерного оборудования, или инженерные услуги, — холодное и горячее водоснабжение, водоотведение, тепловая энергия, электрическая энергия, природный газ, подаваемые непосредственно в жилые помещения и являющиеся элементами благоустройства современных домов и жилых квартир. При этом наличие материального носителя позволяет делить услуги на порции, измерять их количество, предъявлять оплату конкретному потребителю. Вследствие этого появляется возможность поставить оплату услуг конкретным потребителем в зависимость от их потребленного количества, исключить их потребление теми, кто уклоняется от оплаты [90, с. 6]. Финансирование таких услуг осуществляется самими потребителями.

В мировой практике чаще всего встречается субсидирование оплаты за ресурсоснабжение, которое реализуется в виде льготных тарифов для малообеспеченных категорий населения. Особенно остро стоит проблема доступа к данным услугам в странах Европейского союза, где появился термин «энергетическая бедность». Под данным понятием подразумевается невозможность обеспечить в полной мере свои энергетические потребности, или невозможность оплатить счета за энергию. В отдельных европейских странах предоставляется помощь не только на оплату отдельных коммунальных услуг, но и в виде прямых субсидий на установку ресурсосберегающего оборудования либо устройств для получения энергии из альтернативных источников. Ко всему этому энергетическими компаниями может проводиться бесплатный энергетический аудит помещения и затем предоставляться рекомендации по снижению потерь энергии [91, с. 97].

В Республике Беларусь, в отличие от мировой практики, организации жилищно-коммунального хозяйства местного уровня могут осуществлять прочие виды деятельности (ритуальные услуги, гостиничное, банно-прачечное хозяйство) [92, с. 134]. Данное обстоятельство позволяет местным органам власти к организациям жилищно-коммунального хозяйства присоединять не совсем профильные виды деятельности и делает их планомерно убыточными [93, с. 13]. В отдельных странах непрофильные виды деятельности также приравниваются к жилищно-коммунальным услугам. В частности, общественный транспорт, что позволяет оказывать государственную

поддержку производству общественно значимых услуг, в Республике Беларусь предприятия общественного транспорта также субсидируются местными органами власти, но не относятся к сфере регулирования Министерства жилищно-коммунального хозяйства.

Необходимо отметить специфику отдельных социально ориентированных государств (Нидерланды, Швеция), которая заключается в том, что к жилищно-коммунальному хозяйству относится строительство и предоставление населению арендного и социального жилья. Для Республики Беларусь также характерна такая практика — отделы жилищно-коммунального хозяйства на уровне административно-территориальных единиц занимаются подобными вопросами.

Особенностью стран с развитой жилищно-коммунальной сферой является существование специальных служб, наделенных особой компетенцией контроля за соблюдением стейкхолдерами жилищно-коммунальных правил: соблюдение тишины в жилых помещениях, парковки автомобилей и велосипедов, обеспечение раздельного сбора мусора, содержания и выгула домашних животных, оплаты жилищно-коммунальных услуг и пр. При создании данных институтов в зарубежных странах исключается конфликт интересов, т. е. службы контроля за соблюдением жилищно-коммунальных правил независимы ни от местных органов власти, ни от жилищно-коммунальных предприятий, товариществ собственников, ни от потребителей жилищно-коммунальных услуг. В Республике Беларусь также обеспечивается контроль за соблюдением жилищных правил (соблюдение тишины в многоквартирных жилых домах, содержание домашних животных), но его осуществление возложено на жилищно-эксплуатационные организации, товарищества собственников или жилищные кооперативы, что, по нашему мнению, может приводить к конфликту интересов стейкхолдеров.

В целом общие белорусские особенности государственного регулирования жилищно-коммунального хозяйства схожи с общемировыми тенденциями (рисунок 4.7).

Одной из особенностей белорусской жилищно-хозяйственной сферы является структура прочих услуг, к которым на местном уровне иногда относят предприятия гостиничного хозяйства, ритуальных услуг, бытового характера.

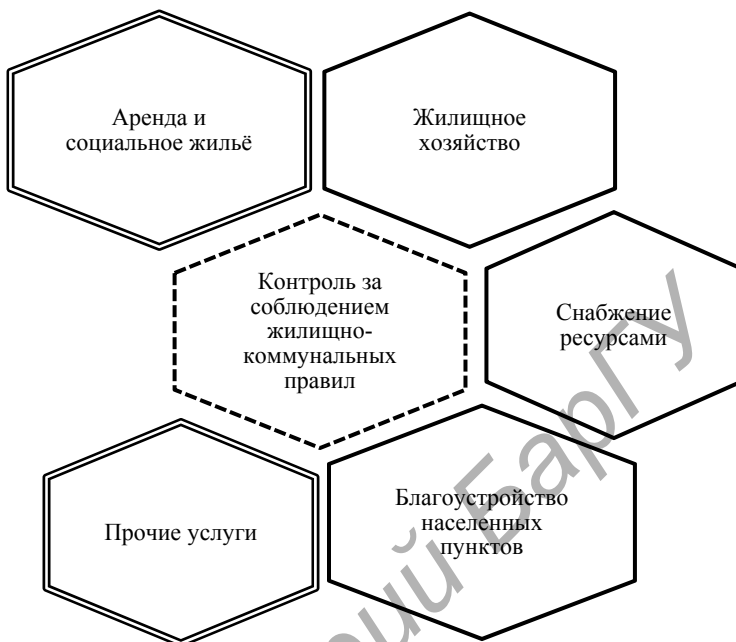


Рисунок 4.7 — Блок-схема передовой мировой структуры жилищно-коммунальных услуг

Однако Концепция совершенствования и развития жилищно-коммунального хозяйства до 2025 года предусматривает «исключение выполнения организациями жилищно-коммунального хозяйства несвойственных функций, содержания непрофильных объектов» [94]. В то же время в отдельных странах жилищно-коммунальное хозяйство включает общественный транспорт. Также особенностью отдельных стран является централизованное регулирование рынка строительства и аренды государственного, а также предоставление нуждающимся гражданам социального жилья со стороны местных органов власти. Практика обеспечения граждан жильем характерна с некоторыми административными особенностями и для белорусской институциональной системы.

Основным отличием жилищно-коммунальной сферы отдельных стран является наличие служб, которые совершают независимый контроль за соблюдением стейкхолдерами правил оказания и поль-

зования такими услугами. В отечественной практике данные функции выполняют различные органы, возможно проявление конфликта интересов.

Основные отличия государственного регулирования заключаются в реализации институтов собственности и рынка жилищно-коммунальных услуг. Например, О. Б. Скрипник выделяет два научно-методических подхода системной трансформации жилищного хозяйства, которые применяются различными странами. К таковым она относит франко-скандинавский (голландский) подход, который «предполагает формирование конкурентных начал в жилищном хозяйстве и расширение круга участников хозяйственного процесса, где основу хозяйственных взаимоотношений составляют договорные обязательства на конкурентных началах» [95, с. 88], а также англо-американский — «быстрый переход к передаче инициатив по обслуживанию жилищного фонда частным компаниям с целью привлечения финансовых потоков исключительно при доминировании рыночных стимулов» [95, с. 91].

По нашему мнению, представленные подходы отличаются формированием различных институциональных структур взаимодействия государства и частного капитала, а основным различием названных вариантов трансформации является скорость рыночных преобразований в жилищной сфере. Данная классификация показывает способы повышения рыночной эффективности функционирования жилищного хозяйства по аналогии с градуалистическими преобразованиями и вариантом «шоковой» терапии. Для белорусской институциональной системы более свойственен франко-скандинавский (голландский) подход, который основывается на институте патернализма.

Если названные подходы предполагают различия в скорости институциональных преобразований, то, по нашему мнению, можно предложить варианты построения институциональной структуры жилищно-коммунального хозяйства относительно степени государственного регулирования и отношений собственности. Исходя из передового мирового опыта государственного регулирования жилищно-коммунальной сферы, можно выделить централизованные и децентрализованные системы.

Для централизованной системы характерна государственная или муниципальная собственность на жилищно-коммунальную

инфраструктуру, что обеспечивает соответствующие источники финансирования и приоритеты в функционировании жилищной сферы. Наиболее четко централизованная система проявляется во Франции, Германии, Китае. Например, во Франции объекты жилищно-коммунального хозяйства находятся в муниципальной собственности, но управляются на рыночных принципах рыночными компаниями на условиях договора концессии [95, с. 92]. В Германии объекты инфраструктуры приватизированы и принадлежат акционерным обществам, но контрольные пакеты находятся в собственности муниципалитетов [95, с. 91]. В Китае вопросами жилищно-коммунального хозяйства управляет администрация районов, в собственности которой находится вся жилищно-коммунальная инфраструктура. Ее финансирование осуществляется на основе обязательных отчислений в размере 1 % от выручки всех субъектов хозяйствования, располагающихся на территории административного района, а также части арендной платы, поступающей в бюджеты муниципалитетов от сдачи в аренду помещений [96]. Однако «основные направления реформы жилищно-коммунального хозяйства коммунистическая партия видит в коммерциализации жилья и переходе на рыночные формы управления жилым фондом на принципах местного самоуправления через жилищные товарищества и акционерные общества» [96]. В Республике Беларусь также наблюдается довольно четкая система централизации жилищно-коммунального хозяйства, но без использования институтов концессии и обязательных отчислений субъектов хозяйствования. Для обеспечения конкуренции в отечественной жилищно-коммунальной сфере в Республике Беларусь пошли путем разделения функций заказчика и исполнителя. В то же время отсутствие конкурентных условий и конфликт интересов происходят в случае, когда местный муниципалитет заключает договор на выполнение коммунальных работ с организацией, учредителем и собственником которой он является по причине отсутствия в административно-территориальной единице другого предприятия, соответствующего условиям тендера. Как видно из Концепции совершенствования и развития жилищно-коммунального хозяйства до 2025 года, все же предполагается «развитие конкурентной среды при оказании услуг, не относящихся к сфере естественных монополий» [94]. По нашему мнению, рекомендация по развитию конкурентной среды содержится

в названной концепции и заключается в повышении эффективности структуры управления на основе «четкого разделения функций государственного и отраслевого управления в жилищно-коммунальном хозяйстве» [94], т. е. развитие института конкуренции предполагается не между субъектами хозяйствования, а между государственными и отраслевыми структурами в иерархической системе бюрократии, что отчасти позволит избежать конфликта интересов.

Для децентрализованной системы жилищно-коммунальной сферы, по нашему мнению, характерна частная собственность на объекты жилищной инфраструктуры — коллективная или унитарная. К таким странам относятся США, Финляндия, Швеция, Великобритания. В этом случае государство является лишь «арбитром» и устанавливает «правила игры» для стейкхолдеров. Характерной особенностью данной системы является финансовая поддержка в случае затруднения с оплатой жилищно-коммунальных услуг не жилищно-коммунальных предприятий, а непосредственно потребителей их услуг, социально уязвимых категорий граждан. Примечателен опыт Великобритании в осуществлении централизованного водоснабжения, где неплательщики не отключаются от системы, а суммы, не оплаченные ими за поставку воды, включаются в общий тариф [97, с. 3].

Изучение передового мирового опыта функционирования жилищно-коммунальной сферы позволило установить, что государственные регулирующие органы определяют правила взаимодействия для организаций, защищают права потребителей, гарантируя выполнение установленных стандартов качества. С другой стороны, государство обеспечивает доступность для населения жилищно-коммунальных услуг, балансируя между финансовым результатом жилищно-коммунальных предприятий и доходами населения. Тарифы на жилищно-коммунальные услуги естественных монополий регулируются государственными органами, а на прочих рынках государство стремится обеспечить конкуренцию и дифференциацию договорных отношений жилищных компаний и потребителей. В отдельных социально ориентированных странах (Швеция, Финляндия) в жилищно-коммунальной сфере отдается приоритет развитию именно рыночных отношений, коллективному управлению общим имуществом собственников при достаточно эффективной государственной поддержке нуждающихся слоев населения на основе жилищных субсидий.

На основе передового мирового опыта взаимодействия институтов бизнеса и социальной защиты населения на рынке жилищно-коммунальных услуг можно предложить схему гармонизации экономических интересов производителей и потребителей (рисунок 4.8).

В рыночной экономике для жилищно-коммунальной компании основной стимулирующей целью в бизнесе является финансовый результат (прибыль). В случае наличия убытков предприятие будет стремиться к банкротству, но ввиду государственного регулирования рынка коммерческому субъекту может быть оказана финансовая поддержка или увеличены тарифы на жилищно-коммунальные услуги. Банкротство отдельных жилищно-коммунальных предприятий невозможно допустить, так как возможны перебои в оказании услуг.

Как уже обсуждалось, государственная поддержка может затрагивать само предприятие либо реализовываться в виде адресной социальной помощи населению.

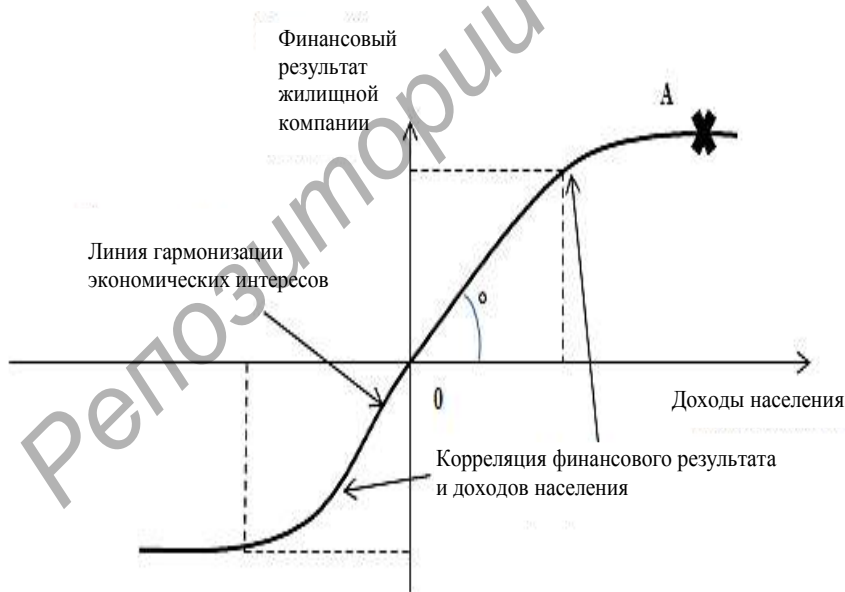


Рисунок 4.8 — Схема гармонизации экономических интересов жилищно-коммунальной компании и потребителей на рынке услуг

С точки зрения институциональной теории и минимизации транзакционных издержек эффективнее оказывать помощь одному субъекту — жилищно-коммунальному предприятию по ряду причин: заключается один договор и проще осуществлять его исполнение, организация ведет бухгалтерский учет и проходит аудит отчетности, четко устанавливаются пределы оказания государственной поддержки. Все это нельзя соблюсти при осуществлении адресной социальной помощи населению, что будет обуславливать увеличение транзакционных издержек и возможный рост социальной напряженности в обществе ввиду излишних бюрократических процедур. По нашему мнению, рост финансового результата жилищно-коммунальных организации должен сочетаться с ростом реальных располагаемых доходов населения. Максимальный финансовый результат компания достигает в условной точке «А», который сопряжен одновременно с ростом реальных располагаемых доходов населения. При этом максимальный финансовый результат может ограничиваться как государственным регулированием, так и приходом в отрасль новых компаний благодаря высокой норме прибыли. В то же время реальные располагаемые доходы населения могут увеличиваться и дальше. Тогда государству целесообразнее оказывать адресную социальную помощь небольшому количеству домохозяйств по критериям нуждаемости. Доля таких домохозяйств будет небольшой как относительный уровень возникающих транзакционных издержек.

По углу наклона линии гармонизации экономических интересов, которая представлена на рисунке 4.8, по отношению к оси «Доходы населения» можно судить об уровне социальной защиты населения при оплате жилищно-коммунальных услуг. Если угол меньше  $45^\circ$ , то приоритет в государственном регулировании направлен в сторону социальной поддержки граждан.

Исследовав передовой мировой опыт государственного регулирования жилищно-коммунальной сферы, можно сделать следующие предложения по его трансплантации в белорусскую институциональную систему:

– присоединение к жилищно-коммунальным организациям прочих предприятий, которые являются планово-убыточными, для сглаживания их отрицательного результата нам видится нецелесообразным; мировая практика показывает, что смежные виды дея-

тельности могут регулироваться также государственными жилищно-коммунальными службами и на них могут распространяться такие же нормы бюджетной поддержки, ярким примером этого является общественный транспорт;

– положительным примером улучшения жилищных условий населения во многих развитых странах является государственный арендный фонд жилья, который также является и источником социального (безвозмездного) жилья; в этом случае решаются многочисленные вопросы существования «льготных» категорий населения, строительства жилых помещений с государственной поддержкой, «льготных» кредитов, переезда в другую местность и объединения семей, построивших жилье с государственной поддержкой, улучшения жилищных условий в результате рождения детей, выселения неплательщиков из арендованных квартир, контроля правил пользования жилыми помещениями;

– создание специальной службы жилищно-коммунального мониторинга, обеспечивающей контроль за качеством жилищно-коммунальных услуг, соблюдением тишины в жилых помещениях, парковкой автомобилей и велосипедов, разделным сбором мусора, содержанием и выгулом домашних животных, оплатой жилищно-коммунальных услуг и пр.; финансирование такого института возможно как на основе бюджетных ассигнований, так и за счет отчислений потребителей жилищно-коммунальных услуг;

– для трансформации жилищно-коммунальных отношений на основе создания рыночных структур рекомендуется франко-скандинавский (голландский) подход, который более свойственен институту патернализма, являющемуся доминирующим в отечественном жилищном хозяйстве;

– для построения рыночных отношений в жилищно-коммунальной сфере целесообразно предложить обоснованную нами централизованную систему, основанную на использовании механизмов концессии и франчайзинга, с сохранением муниципальной собственности на объекты инфраструктуры;

– для исключения практики перекрестного субсидирования субъектами хозяйствования оплаты жилищно-коммунальных услуг в пользу населения рекомендуется рассмотреть опыт Китая — введение для коммерческих организаций обязательных отчислений из выручки в местный жилищно-коммунальный фонд;

– для повышения эффективности жилищно-коммунальной сферы на основе разделения государственного и отраслевого управления предполагается развитие конкурентных отношений между государственными и отраслевыми структурами в иерархической системе бюрократии, что отчасти позволит избежать конфликт интересов;

– обоснованная схема гармонизации экономических интересов производителей и потребителей жилищно-коммунальных услуг позволила предложить вариант оценки относительного уровня замены государственного субсидирования жилищно-коммунальных предприятий на адресную социальную помощь для нуждающихся категорий населения.

### **4.3 Инвестиционная активность фармацевтических организаций Республики Беларусь**

В условиях сложившейся политической обстановки на внутреннем рынке страны продукция отечественного производства (включая фармацевтическую продукцию) должна составлять максимальное значение. Результаты опубликованных исследований до 2022 г. оценивали фармацевтический рынок Беларуси как средней степени экспортоориентированности и импортозависимости [98].

Государственная политика в области лекарственной безопасности должна быть направлена не только на поддержание фармацевтической промышленности, но и соответствующей отрасли науки, товаропроводящей сети, систему подготовки и переподготовки кадров.

Вопросам, относящимся к теме исследования, посвящено значительное количество научных трудов, которые можно систематизировать по направлениям исследований. Например, проблемам развития фармацевтической промышленности посвящены работы зарубежных исследователей: Т. Н. Барта, Е. Ю. Блиновой, З. М. Голанда, А. Гупта, С. К. Давидович, Г. Г. Демидова, Т. Джонса, В. И. Дорофеева, Р. Куксона, А. Г. Натрадзе, П. Б. Эйзагира.

Представители фармацевтической науки в своих работах обсуждали проблемы эффективного управления сферой лекарствен-

ного обращения: А. М. Афанасьев, В. Л. Багирова, М. К. Беккер, А. Вакрух, М. А. Гетьман, М. Н. Денисова, Н. Б. Дремова, А. И. Иванов, А. А. Ишмухаметов.

Несмотря на значительное количество научных работ, тема оценки инвестиционной деятельности фармацевтических организаций страны недостаточно проработана.

Внутренние резервы фармацевтического рынка оцениваются возможностью государства противостоять угрозам глобальных пандемий и биотерроризма.

Фармацевтический рынок охватывает результаты работы организаций трех видов экономической деятельности: производители лекарственных средств; дистрибьютеры, занимающиеся логистикой медицинских препаратов; аптечные сети, осуществляющие розничный и мелкооптовый отпуск продукции потребителю.

Фармацевтическая промышленность занимает особое место в экономике в силу социальной значимости производимой продукции, высокой степени наукоемкости, технологичности производства и инвестиционной привлекательности.

По данным Национального статистического комитета Республики Беларусь за 2021 г., произведено основных фармацевтических продуктов и фармацевтических препаратов на сумму 1 943 млн бел. руб. [99]. Количество лекарственных средств составило 1 670 наименований, из них 95 — оригинальных, 1 533 — генерических, 23 — инновационных [100].

По состоянию на 1 января 2022 г. в Беларуси зарегистрировано 87 организаций по производству медицинских препаратов. Доля инновационно активных организаций в общем количестве зарегистрированных в фармацевтической отрасли в 2021 г. составляла 63,7 % (что на 3 пп меньше 2020 г.) [101].

Экспортная ориентированность фармпродукции входит в общенациональную стратегию Беларуси как условие расширения производства, роста занятости, снижения затрат, и как следствие, увеличения финансовых результатов. В 2020 г. доля экспорта медикаментов от общего объема отгруженной инновационной продукции составила 37,4 % (что на 4,8 п. п. больше показателя 2019 г.) [99]. Географическая структура экспорта демонстрирует значительную роль стран СНГ. Более 70 % экспорта приходится на Россию.

В Государственной программе социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021—2025 годы указано на необходимость разработки отечественной вакцины против COVID-19 и организации ее производства. В текущей пятилетке предполагается увеличить объемы производства отечественных лекарственных препаратов и расширить их номенклатуру, обеспечив в 2025 г. выпуск в стране до 70 % международных непатентованных наименований лекарственных средств, включенных в Республиканский формуляр лекарственных средств, и нарастить экспорт фармацевтической продукции в два раза [102].

*Инвестиционная деятельность фармацевтических организаций* — процесс формирования инвестиционных ресурсов и реализации инвестиционных проектов в целях создания новых фармацевтических производств, увеличения объемов выпуска лекарственных средств и экспорта продукции.

Направления активизации инвестиционной деятельности промышленных фарморганизаций полностью зависят от инвестиционной политики государства, которая представляет взаимодействие приоритетов развития экономики страны, реализации эффективных инвестиционных проектов, поиска источников финансирования и привлечения инвесторов.

Беларусь является участницей ряда многосторонних международных соглашений, включая Международную конвенцию по урегулированию инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств (Вашингтонская конвенция, 1965), Соглашение СНГ о сотрудничестве в области инвестиционной деятельности (1993), Конвенцию о защите прав инвестора (Московская конвенция, 1997); Договор о Евразийском экономическом союзе (2014). Республика Беларусь участвует в более 50 двусторонних соглашениях о защите инвестиций.

*Инвестиционные проекты фармацевтического производства* — комплексный план мероприятий по реализации инвестиций, направленных на решение вопросов предприятий, связанных с инновационным развитием, цифровизацией производства, расширением воспроизводства основных средств, увеличением прибыли.

За период 2020—2025 гг. в Беларуси планируется реализовать девять инвестиционных проектов в сфере производства медицинских препаратов (таблица 4.4).

Т а б л и ц а 4.4 — Инвестиционные проекты фармацевтических организаций Республики Беларусь

Наименование инвестиционного проекта	Срок реализации, годы
Создание современного автоматизированного производства противоопухолевых лекарственных средств в форме лиофильно высушенных порошков, концентратов и растворов для инъекций РУП «Белмедпрепараты», Минск	2020—2025
Строительство корпуса для размещения складских помещений и производства нестерильных лекарственных средств на производственной площадке в г. Лиде	2021—2024
Создание производства лекарственных средств в форме глазных капель по технологии BFS	2022—2025
Реконструкция таблеточного цеха ОАО «БЗМП», Борисов	2021—2025
Реконструкция производственного здания под склад готовой продукции ОАО «БЗМП», Борисов	2021—2023
Создание нового производства твердых лекарственных форм ОАО «БЗМП», Борисов	2021—2025
Модернизация участка по производству инфузионных растворов в мягких полимерных контейнерах путем перехода на полный производственный цикл производства ОАО «Несвижский завод медицинских препаратов», Несвиж	2020—2022
Строительство нового цеха по производству лекарственных средств ОАО «Экзон», Дрогичин	2021—2024
Создание опытно-промышленного производства твердых лекарственных форм с применением инновационных технологий ГП «Академфарм», Минск	2021—2025

*Примечание.* Источник: собственная разработка на основе [103].

В целях государственной поддержки дальнейшего развития фармацевтической промышленности Президентом Республики Беларусь подписан Указ «О развитии фармацевтической промышленности» (№ 327 от 30.08.2021), который включает следующие положения [103]:

1) фармацевтическим организациям в порядке и на условиях, определенных Советом Министров Республики Беларусь, в пределах средств, предусмотренных в республиканском бюджете на прочие вопросы в области промышленности, могут предоставляться *субсидии* на:

– *возмещение* в 2022—2030 гг. части процентов за пользование кредитами, полученными под гарантии Правительства Республики

Беларусь, для реализации инвестиционных проектов, направленных на создание новых производств и расширение номенклатуры лекарственных средств (создание, техническое переоснащение, реконструкцию производственных мощностей);

– *компенсацию* в 2022—2025 гг. *части затрат*, связанных:

а) с проведением доклинических (неклинических) исследований и клинических исследований, а также с выполнением работ по экспертизе и регистрации лекарственных средств, приведением регистрационных досье в соответствие с требованиями Евразийского экономического союза;

б) получением сертификатов соответствия требованиям Правил надлежащей производственной практики Евразийского экономического союза;

в) инспектированием и сертификацией производства лекарственных средств на соответствие международным требованиям надлежащей производственной практики;

2) ***освободить*** в период реализации инвестиционных проектов ***от обложения ввозными таможенными пошлинами и налогом на добавленную стоимость*** технологическое оборудование, комплектующие и запасные части к нему, сырье и материалы;

3) при осуществлении государственных закупок ***заказчик вправе провести процедуру закупки из одного источника*** в случаях приобретения лекарственных препаратов, произведенных по полному производственному циклу в результате выполнения научно-исследовательских и опытно-технологических работ в рамках государственных научно-технических программ и государственных программ научных исследований.

В качестве международного проекта на территории Беларуси выступает Китайско-Белорусский индустриальный парк «Великий камень», целью которого является привлечение инвестиций и создание конкурентоспособных организаций, ориентированных на развитие производств в современных отраслях экономики. В программных документах указано, что одним из основных направлений деятельности парка является развитие производств в сфере фармацевтики (в том числе биофармацевтики) и медицинских изделий.

Для резидентов китайско-белорусского проекта указами Президента Республики Беларусь (от 05.06.2012 № 253 «О создании

Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень» и от 12.05.2017 № 166 «О совершенствовании специального правового режима индустриального парка «Великий камень») установлен льготный режим.

В 2020 г. запущены два инвестиционных проекта на РУП «Белмедпрепараты» и ОАО «Несвижский завод медицинских препаратов». Однако объемы инвестиций в основной капитал фармацевтической отрасли (в общереспубликанском показателе) в сопоставимых ценах снизились в 2020 г. по сравнению с 2019 г. на 29,4 п. п., а в 2021 г. по сравнению с предыдущим годом еще на 5,3 п. п. (таблица 4.5).

По данным Национального статистического комитета Республики Беларусь, структура инвестиционных ресурсов обрабатывающей промышленности в целом отличается от состава источников финансирования фармацевтических организаций. Например, в 2021 г. затраты на научные исследования и разработки в обрабатывающей промышленности покрывались за счет бюджета на 18,1 %, в то время как в фармацевтическом производстве — только на 2,2 %. Из собственных средств инновации обрабатывающая промышленность оплачивала на 63,6 %, а производство медицинских препаратов — на 93,5 % (таблица 4.6).

Т а б л и ц а 4.5 — Инвестиции в основной капитал фармацевтического производства в Республике Беларусь в 2017—2021 гг.

Показатель	2017	2018	2019	2020	2021
Инвестиции в основной капитал фармацевтического производства, млрд. бел. руб.	105,5	78,0	103,3	108,6	109,6
Доля инвестиций в основной капитал фармацевтического производства в общем объеме обрабатывающей промышленности, %	0,5	0,3	0,4	0,4	0,4
Индексы инвестиций в основной капитал фармацевтического производства (в сопоставимых ценах, в % к предыдущему году)	106,7	67,4	125,0	95,6	90,3

*Примечание.* Источник: собственная разработка на основе [99].

Т а б л и ц а 4.6 — Структура инвестиционных ресурсов фармацевтического производства в Республике Беларусь, %

Год	Объем финансирования затрат на инновации	Средства				
		собственные	республиканского бюджета	местного бюджета	кредитов и займов	иностранных инвесторов (включая иностранные кредиты и займы)
2017	100	48,5	23,4	—	28,1	—
2018	100	81,8	2,9	1,9	—	13,4
2019	100	97,9	1,6	0,5	—	—
2020	100	97,9	1,0	1,0	—	0,1
2021	100	93,5	2,2	—	4,2	0,1

*Примечание.* Источник: собственная разработка на основе [101].

В 2021 г. общие затраты на инновации фармацевтической промышленности составили 20 748 тыс. бел. руб., в том числе по видам инновационной деятельности: 42,1 % направлены на исследования и разработки, 32,0 % — приобретение машин, оборудования, прочих основных средств; 21,0 % — подготовку персонала, инжиниринг, включая подготовку технико-экономических обоснований; 2,0 % — разработки и приобретение компьютерных программ и баз данных; 0,7 % — обучение и подготовку персонала; 0,2 % — маркетинг и создание бренда; 0,1 % — приобретение исключительного права, права использования объектов, права промышленной собственности [99].

В Государственной программе развития фармацевтической промышленности Республики Беларусь на 2016—2020 годы индикатором лекарственной безопасности страны выступал показатель удельного веса отечественных лекарственных средств, реализованных на внутреннем рынке страны [104]. Однако будучи обобщающим показателем, он имеет недостаток: не отражает источники инвестиционных ресурсов внутреннего рынка.

В целях проведения функционально-стоимостного анализа выполнения государственных программных заданий авторы предлагают дополнить плановые показатели развития фармацевтической отрасли рядом производных коэффициентов, которые позволят управлять источниками наполняемости рынка страны [106]: коэффициент соотношения фармацевтического экспорта отечественной продукции к объему фармацевтической продукции внутреннего рынка; коэффициент покрытия импорта экспортом (включая фармацевтическую продукцию, страной происхождения которой не является Беларусь); коэффициент покрытия импорта фармацевтическим экспортом отечественного производства; удельный вес фармацевтического экспорта отечественного производства в общем объеме экспорта; коэффициент соотношения импорта фармацевтической продукции, оплата за которые не предусмотрена, включая финансовые скидки, осуществленные в виде кредит-нот к фармацевтическому импорту.

Предлагается не только включить в программы развития фармацевтической промышленности приведенные выше показатели, но и анализировать их значения по направлениям импортозамещения:

*Структурные показатели фармацевтического импорта:*

– коэффициент покрытия импорта (исключая фармацевтическую продукцию, оплата за которую не предусмотрена; финансовые скидки, полученные в виде кредит-нот) экспортом (включая фармацевтическую продукцию, страной происхождения которой не является Беларусь):

$$\frac{ЛС_{Э} + ЛС_{Эрез}}{ЛС_{И} - ЛС_{И'} - ЛС_{И^{кн}}},$$

где  $ЛС_{Э}$  — объем экспорта лекарственных средств, страной происхождения которых является Республика Беларусь, по отдельным кодам товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (далее — ТН ВЭД ТС);

$ЛС_{Эрез}$  — объем экспорта лекарственных средств, страной происхождения которых не является Республика Беларусь, по отдельным кодам ТН ВЭД ТС;

$ЛС_{И}$  — объем импорта лекарственных средств по отдельным кодам ТН ВЭД ТС;

$ЛС_{И'}$  — объем импорта лекарственных средств, оплата за которые не предусмотрена по отдельным кодам ТН ВЭД ТС;

$ЛС_{И^{к-н}}$  — объем финансовых скидок, полученных в виде кредит-нот за импортируемые лекарственные средства, по отдельным кодам ТН ВЭД ТС;

– коэффициент покрытия импорта (исключая фармацевтическую продукцию, оплата за которую не предусмотрена; финансовые скидки, полученные в виде кредит-нот) фармацевтическим экспортом отечественного производства:

$$\frac{ЛС}{ЛС_{И} - ЛС_{И'} - ЛС_{И^{к-н}}};$$

– коэффициент соотношения импорта фармацевтической продукции, оплата за которую не предусмотрена, включая финансовые скидки, осуществленные в виде кредит-нот к фармацевтическому импорту:

$$\frac{ЛС_{И'} + ЛС_{И^{к-н}}}{ЛС_{И}}.$$

*Структурные показатели фармацевтического экспорта:*

– коэффициент соотношения фармацевтического экспорта отечественной продукции к объему фармацевтической продукции внутреннего рынка:

$$\frac{ЛС_{Э}}{\left( ЛС - (ЛС_{Э} + ЛС_{Э^{рез}}) + (ЛС_{И} - ЛС_{И'} - ЛС_{И^{к-н}}) \right)},$$

где  $ЛС$  — объем производства отечественной фармацевтической продукции;

– удельный вес фармацевтического экспорта отечественного производства в общем объеме экспорта (включая фармацевтическую продукцию, страной происхождения которой не является Беларусь):

$$\frac{ЛС_{\text{э}}}{ЛС_{\text{э}} + ЛС_{\text{э,рез}}}$$

Представленная группировка показателей позволит проводить текущий и итоговый контроль выполнения целевых показателей государственных программ по источникам финансирования внешнеэкономических операций. Целесообразно показатели изучать в разрезе кодов ТН ВЭД ТС.

В 2023 г. Республика Беларусь планирует стать членом Шанхайской организации сотрудничества (решение о начале процедуры включения в члены Шанхайской организации сотрудничества принято в сентябре 2022 г.), что позволит существенно расширить рынки сбыта отечественных товаров и одновременно получить источники недостающего сырья для фармацевтического производства. В целях взаимовыгодного развития фармацевтической отрасли в рамках региональной азиатской международной площадки авторы считают необходимым предпринять следующие шаги:

– разработать межгосударственную программу по развитию фармацевтической отрасли, включающую мероприятия по реализации совместных проектов по производству фармацевтических субстанций;

– сформировать со странами единое научно-инновационное пространство и отработать механизм трансфера технологий для создания перспективных фармацевтических субстанций;

– рассмотреть на уровне правительств государств-членов возможность создания специализированных венчурных фондов для реализации механизма венчурного инвестирования в отношении инновационных компаний, планирующих реализовать проекты по созданию уникальных инновационных продуктов;

– совершенствовать механизмы для стимулирования и поддержки предприятий, которые осуществляют сертификацию производства в соответствии с требованиями Надлежащей производственной практики (GMP) и научно-исследовательских центров, осуществляющих разработку лекарств и фармацевтических субстанций по полному циклу в соответствии с требованиями Надлежащей лабораторной практики (GLP).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Монография посвящена актуальным вопросам методологии и практики учета, отчетности и аудита, а также рассмотрению важнейших особенностей и тенденции развития экономики в аспекте институционального стимулирования ее инновационно-инвестиционной активности.

В первой главе уделено внимание отдельным направлениям развития теории, методологии и методик учета. Во второй главе систематизированы актуальные вопросы цифровой трансформации учета и аудита. В третьей главе представлены результаты исследований контроля и аудита как инструментов совершенствования системы управления. Четвертая глава посвящена направлениям институционального стимулирования инновационно-инвестиционной активности в экономике.

Представлен авторский подход к решению проблем и определению перспектив развития отражения интеллектуального капитала в отчетности учреждений высшего образования. Раскрываются особенности управленческого учета в цифровой экономике, учета и оценки цифровых финансовых активов в Республике Беларусь.

В монографии исследованы современное состояние и перспективы развития Кодекса этики и его правовая основа в действующих нормативных правовых актах, определено его влияние на деятельность аудиторов и профессиональных бухгалтеров в Республике Беларусь.

Проанализированы нормативные правовые акты Республики Беларусь, научные публикации и исследования по вопросу развития методологии признания, учета и оценки цифровых финансовых активов. С учетом обзора нормативных правовых актов установлено, что в Республике Беларусь существует необходимость расширения предметного поля и развития методик бухгалтерского учета цифровых финансовых активов. Сделан вывод о возможности оценки цифровых финансовых активов по справедливой стоимости, необходимости развития их нормативного правового регулирования.

Высокая степень достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, точность, правильность и своевременность отражения всех фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета, а также соблюдение нормативных правовых актов достигается благодаря контрольным процедурам в системе учета. Необходимость прозрачности результатов деятельности субъектов хозяйствования, достоверности отчетности актуализирует обязательность построения эффективной системы внутреннего контроля, аудита. В этой связи своевременно и обоснованно в монографии сделан акцент на исследование проблемных вопросов контроля и аудита как инструментов совершенствования системы управления, уделено внимание современной практике аудита в условиях неопределенности, развитию системы государственного регулирования аудиторской деятельности в аспекте

современных тенденций экономики, системе контроля как ключевому фактору развития эффективной траектории управления организацией.

Определены перспективы развития инновационной инфраструктуры и инвестиционной активности организаций Республики Беларусь (на примере фармацевтических организаций). На основании изучения мирового опыта государственного регулирования жилищно-коммунального хозяйства определены возможности и особенности его трансплантации в белорусскую институциональную систему.

Полученные результаты исследований позволяют сформировать комплексную картину о сложившихся тенденциях развития бухгалтерского учета, отчетности и контроля, аудита под влиянием современных условий развития экономики, в том числе цифровой трансформации и институционального стимулирования.

Репозиторий БарГУ

## СПИСОК ЦИТИРУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. *Брукинг, Э.* Интеллектуальный капитал : пер. с англ. / Э. Брукинг. — СПб. : Питер, 2001. — 288 с.
2. *Антипенко, Н. А.* Информативность стратегического управленческого учета и его значение для устойчивого развития бизнес-субъектов / Н. А. Антипенко // Бухгалт. учет и анализ. — 2019. — № 12. — С. 38—47.
3. *Антипенко, Н. А.* Применение бюджетирования как элемента управленческого учета для достижения устойчивого развития компании / Н. А. Антипенко // Бухгалт. учет и анализ. — 2018. — № 3. — С. 46—51.
4. *Бусыгин, Д. Ю.* Інтэлектуальны капітал як фактар эканомікі ведаў / Д. Ю. Бусыгин // Вышэйш. школа. — 2014. — № 1. — С. 32—36.
5. *Антипенко, Н. А.* Цифровая экономика: опыт Республики Беларусь и роль университетов в ее развитии / Н. А. Антипенко // Современные векторы развития образования: актуальные проблемы и перспективные решения : сб. науч. тр. XI Междунар. науч.-практ. конф. «Шамовские педагогические чтения научной школы управления образовательными системами», Москва, 25 янв. 2019 г. / отв. ред.: С. Г. Воровщиков, О. А. Шклярова : в 2 ч. — М. : 5 за знания ; МПГУ, 2019. — Ч. 2. — С. 201—203.
6. *Бусыгин, Д. Ю.* Представление отчета об интеллектуальном капитале в разрезе формирования интегрированной отчетности университета / Д. Ю. Бусыгин // Бухгалт. учет и анализ. — 2021. — № 9. — С. 49—53.
7. *Антипенко, Н. А.* Концепция финансового планирования компании в условиях достижения устойчивого развития / Н. А. Антипенко, Л. И. Тищенко, И. В. Кузьменчук // Бухгалт. учет и анализ. — 2021. — № 5. — С. 41—45.
8. *Рыбак, Т.* Взаимодействие с ЮНКТАД по вопросам бухгалтерского учета и отчетности: состояние и перспективы / Т. Рыбак // Налоги Беларуси. — 2019. — № 11 (539). — С. 6—9. — Режим доступа: [http://minfin.gov.by/upload/audit/smi/20190322\\_1\\_nb.pdf](http://minfin.gov.by/upload/audit/smi/20190322_1_nb.pdf). — Дата доступа: 16.10.2022.
9. *Папковская, П. Я.* Токены и криптовалюта как объекты бухгалтерского учета / П. Я. Папковская, А. В. Артюх // Бухгалт. учет и анализ. — 2022. — № 3. — С. 3—7.
10. *Луговой, А. М.* Цифровая экономика и цифровые финансовые активы [Электронный ресурс] / А. М. Луговой // Информационно-правовая система Пех. — Дата доступа: 16.10.2022.
11. *Маньковский, И. А.* Криптовалюта как средство расчетов: экономико-правовая основа введения в экономической оборот / И. А. Маньковский // Бухгалт. учет и анализ. — 2021. — № 8. — С. 28—33.
12. *Маньковский, И. А.* Инновационные финансовые активы как средство расчетов и инвестиций: отдельные вопросы экономической безопасности / И. А. Маньковский // Бухгалт. учет и анализ. — 2021. — № 11. — С. 17—22.
13. *Малей, Е. Б.* Совершенствование подходов к отражению криптовалют (токенов) в учете и отчетности организаций Республики Беларусь / Е. Б. Малей, Е. В. Михневич // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Экон. и юрид. науки. Бухгалт. учет. — 2019. — № 6. — С. 81—90.

14. *Минько, Н., Филонов, А.* Правовой статус цифровых знаков (токенов) / Н. Минько, А. Филонов // Юстиция Беларуси. — № 2. — 2018. — С. 42—46.

15. *Пекарская, А. Ю.* Перспективы отражения операций с токенами в финансовом учете хозяйствующих субъектов Республики Беларусь / А. Ю. Пекарская // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы XI Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 17 мая 2018 г. / М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В. Н. Шимов (отв. ред.) [и др.]. — Минск : БГЭУ, 2018. — С. 357—358.

16. О реестре адресов (идентификаторов) виртуальных кошельков и особенностях оборота криптовалюты [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь 14 февр. 2022 г. № 48 // Национальный правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 2022. — 1/20171.

17. О платежных системах и платежных услугах [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь, 19 апр. 2022 г. № 164-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2022. — 2/2884.

18. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 : в ред. Закона Республики Беларусь от 11.10.2022 № 210-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2013. — № 2/2055.

19. Об изменении постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 25 мая 2018 г. № 38 [Электронный ресурс] : Проект постановления М-ва финансов Респ. Беларусь (регулирование деятельности на рынке ценных бумаг и в сфере инвестиционных фондов) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: [https://forumpravo.by/upload/pdf/Proekt\\_postanovlenie\\_Minfin\\_18.05.2022.pdf](https://forumpravo.by/upload/pdf/Proekt_postanovlenie_Minfin_18.05.2022.pdf). — Дата доступа: 25.10.2022.

20. О развитии цифровой экономики [Электронный ресурс] : Декрет Президента Республики Беларусь от 21 дек. 2017 г. № 8 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2017. — 1/17415.

21. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» и внесении дополнений и изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 6 марта 2018 № 16 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2018. — 8/32944.

22. Классификация цифровых финансовых активов и их идентификация в финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://promsfo.by/articles/element/klassifikatsiya-tsifrovyykh-finansovykh-aktivov-i-ikh-identifikatsiya-v-finansovoy-otchetnosti/>. — Дата доступа: 16.10.2022.

23. Криптовалюта как объект МСФО [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://promsfo.by/articles/element/kriptovalyuty-kak-obekt-msfo/>. — Дата доступа: 16.10.2022.

24. *Медведева, И. В.* Цифровизация экономики: вызовы для статистики / И. В. Медведева // Белорус. экон. журн. — 2019. — № 2. — С. 152—155.

25. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный

ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Национального Банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., № 657/20 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2016. — 5/42513.

26. Учет криптоактивов в Системе национальных счетов — промежуточное руководство [Электронный ресурс] // Organisation for Economic Co-operation and Development. — Режим доступа: [https://unece.org/fileadmin/DAM/stats/documents/ece/ces/ge.20/2020/mtg1/3.3\\_Working\\_paper\\_on\\_recording\\_of\\_crypto\\_assets\\_-\\_June\\_2020\\_RU\\_pdf](https://unece.org/fileadmin/DAM/stats/documents/ece/ces/ge.20/2020/mtg1/3.3_Working_paper_on_recording_of_crypto_assets_-_June_2020_RU_pdf). — Дата доступа: 16.10.2022.

27. 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 окт. 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2016 г. № 104 : в ред. М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2018 г. № 74 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2018. — 8/33714.

28. Криптовалюты и блокчейн как атрибуты новой экономики. Разработка регуляторных подходов: международный опыт, практика государств — членов ЕАЭС, перспективы для применения в Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс] / Евразийская экономическая комиссия. — М., 2019. — Режим доступа: [https://eec.eaunion.org/upload/medialibrary/71f/Doklad\\_FINAL.pdf](https://eec.eaunion.org/upload/medialibrary/71f/Doklad_FINAL.pdf). — Дата доступа: 16.10.2022.

29. О Государственной программе «Аграрный бизнес» на 2021—2025 годы [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 1 февр. 2021 г. № 59 // Национальный правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 2021. — 5/48758.

30. О системе регулирования цен [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 19 окт. 2022 г. № 713 : в ред. постановлений Совета Министров Респ. Беларусь от 01.02.2023 № 713(2) // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2023. — № 5/50860.

31. Об утверждении Инструкции о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов) [Электронный ресурс] : постановление М-ва антимонопольного регулирования и торговли Респ. Беларусь от 6 авг. 2021 г. № 55 : в ред. постановления от 08.02.2022 № 13 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2021. — № 8/37075.

32. О типовом плане счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 дек. 2022 г. № 64 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — 8/24548.

33. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 11.10.2022 г. № 210-3 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2013. — 2/2055.

34. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 № 74 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — 8/24697.

35. Бухгалтерское дело : учебник / под ред. проф. Р. Б. Шахбанова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Магистр, ИНФРАМ, 2018. — 592 с.
36. Управленческий учет в контексте устойчивого развития: возможности и перспективы : монография / под ред. М. А. Вахрушиной. — М. : ИНФРА-М, 2023. — 250 с.
37. Шалаева, Л. В. Современные системы управления затратами как важнейший инструмент стратегического управленческого учета / Л. В. Шалаева // *Международ. бухгалт. учет.* — 2012. — № 21. — С. 7—21.
38. Вахрушева, О. Б. Процедуры организации управленческого учета в коммерческой организации / О. Б. Вахрушева // *Гуманизация образования.* — 2014. — № 5. — С. 52—57.
39. Зенина, Е. В. Теоретические и методологические основы стратегического управления затратами : монография / Е. В. Зенина. — Бишкек : КРСУ, 2014. — 54 с.
40. Бухгалтерский учет в XXI веке : монография / под ред.: Ю. Н. Гузова, В. В. Ковалева, О. Л. Маргания. — СПб. : Скифия-принт, 2021. — 250 с.
41. Кальницкая, И. В. Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И. В. Кальницкая // *Международ. бухгалт. учет.* — 2013. — № 45. — С. 11—17.
42. Слепцова, Е. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами хозяйствующих субъектов / Е. В. Слепцова, А. И. Лодыгина // *Экономика и бизнес: теория и практика.* — 2021. — № 12 (2). — С. 221—225.
43. Управленческий аспект учетно-аналитической системы / О. Г. Иванкова [и др.] // *Аудит и финансовый анализ.* — 2013. — № 6. — С. 117—122.
44. Иншакова, Т. А. Современные проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях / Т. А. Иншакова, Ж. М. Корзоватых // *Вестн. университета. Сер. Финанс. менеджмент.* — 2016. — № 3. — С. 145—148.
45. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предприятий хлебопекарной и макаронной промышленности [Электронный ресурс]: приказ М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 28 апр. 2003 г., № 33 // Информационно-правовая система. — Режим доступа: <https://normativka.by/lib/document/54914/sid/cea459b31c614d5bbe49128d7b131dc8>. — Дата доступа: 03.11.2022.
46. Теория и методология управления затратами в сельскохозяйственных организациях Беларуси / Ю. Н. Селюков [и др.]. — Минск : Ин-т системных исследований в АПК НАН Беларуси, 2010. — 92 с.
47. О Государственной программе «Цифровое развитие Беларуси» на 2021—2025 годы [Электронный ресурс]: утв. постановл. Совета Министров Респ. Беларусь от 2 февр. 2021 г. № 66 : в ред. постановл. от 18 марта 2022 г., № 143 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2021. — 5/48755.
48. Сафрончук, М. В. Влияние цифровой трансформации на бизнес и деловую среду / М. В. Сафрончук // *Цифровая экономика.* — 2018. — № 2. — Т. 3. — С. 38—44.
49. Косенков, А. «IT-страна»: обратная сторона цифровизации Беларуси [Электронный ресурс] / А. Косенков. — Режим доступа: <https://eurasia.expert/it-strana-obratnaya-storona-tsifrovizatsii-belarusi/>. — Дата доступа: 14.04.2021.

50. *Голдратт, Э. М.* Цель: процесс непрерывного улучшения. Специальное издание / Э. Голдратт, Д. Кокс ; пер. с англ. — Минск : Попурри, 2020. — 400 с.

51. *Самусенко, С. А.* Современные теории управленческого учета в работах зарубежных авторов [Электронный ресурс] / С. А. Самусенко // Все для бухгалтера. — 2016. — № 1 (285). — Режим доступа: [https:// cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-teorii-upravlencheskogo-ucheta-v-rabotah-zarubezhnyh-avtorov-1](https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-teorii-upravlencheskogo-ucheta-v-rabotah-zarubezhnyh-avtorov-1) . — Дата доступа: 30.11.2022.

52. *Яшин, В.* Теория ограничений: новая управленческая парадигма [Электронный ресурс] / В. Яшин, А. Семенов // Наука и инновации. — 2013. — № 126. — Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/teoriya-ogranicheniy-povaaya-upravlencheskaya-paradigma> . — Дата доступа : 30.11.2022.

53. *Селиванова, Ю. А.* Концепции постоянного улучшения в оптимизации бизнес-процессов организации / Ю. А. Селиванова // Современная экономика : материалы XIV Междунар. науч. конференции : сб. докладов студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава, Кемерово, 5 июня 2017 г. — Издат. дом Плутон, 2017. — С. 58—61.

54. *Ермакова, Н. А.* О некоторых проблемах бухгалтерского учета в цифровой экономике : сб. науч. трудов / Н. А. Ермакова. — Казань : Печать-сервис XXI век, 2018. — С. 7—9.

55. *Малсюгова, З. В.* Бухгалтерский учет и проблемы цифровизации на практике и теории / З. В. Малсюгова // Естественно-гуманитар. исследования. — 2021. — № 34 (2). — С. 303—305.

56. *Гилева, Д. В.* Цифровизация в бухгалтерском учете / Д. В. Гилева // Вестн. университета. Сер. Экономика: проблемы, решения и перспективы. — 2022. — № 2. — С. 108—113.

57. *Емельянов, Н. В.* Влияние цифровизации экономики на развитие бухгалтерского учета / Н. В. Емельянов, Ю. А. Ермилова // Экон. исслед. и разработки. — 2019. — № 1. — С. 8—12.

58. *Воробьев, А. Д.* Цифровая трансформация бухгалтерского учета: российский и зарубежный опыт / А. Д. Воробьев // Хроноэкономика. — 2021. — № 6934. — С. 4—8.

59. Аудит как форма контроля: особенности, различия и значение / М. С. Агафонова // Современные научные исследования в сфере экономики : сб. результатов науч. исследований. — Киров, 2018. — С. 105—109.

60. *Сметрина, Е. Н.* Перспективы развития аудита в условиях цифровой экономики / Е. Н. Сметрина, Е. Н. Волковицкая, М. А. Яровой // Экономика. Бизнес, инновации : сб. ст. VI Междунар. науч.-практ. конф. — Пенза : Наука и Просвещение. — 2019. — С. 94—96.

61. *Зеленкова, Л. Л.* Этика: тексты, комментарии, иллюстрации / Л. Л. Зеленкова. — Минск : Тетра Системс, 2001. — 480 с.

62. *Мишаткина, Т. В.* Этика : учеб. пособие / Т. В. Мишаткина, Я. С. Яскевич. — Минск : Вышэйш. школа, 2017. — 334 с.

63. *Безруких, П. С.* Бухгалтерское дело : учебник / П. С. Безруких, И. П. Комиссарова. — М. : Бухгалтер. учет., 2010. — 368 с.

64. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. профессора М. И. Кутера. — Минск : Новое знание, 2016. — 679 с.

65. *Соколов, Я. В.* Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Я. В. Соколов. — М., Статистика, 1974. — 160 с.

66. *Скрыган, Я.* Кругі: аповесць з дасказамі (для сярэдняга і старэйшага шк. узросту) / Я. Скрыган ; аўтар прадм. Я. Р. Лецка. — Мінск : Юнацтва, 1986. — 366 с.

67. Национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» [Электронный ресурс] : постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь 19 дек. 2007 г. № 189 : в ред. постановления Мин-ва финансов Республики Беларусь от 31 дек. 2021 г. № 78 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2022. — № 8/37686.

68. Об утверждении правил профессиональной этики лиц, осуществляющих судебно-бухгалтерскую деятельность [Электронный ресурс] : постановление Гос. комитета судебных экспертиз Респ. Беларусь, 17 апр. 2014 г., № 3 : в ред. постановления Госкомитета судебных экспертиз Респ. Беларусь от 29.02.2016 № 13 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2014. — № 7/2949.

69. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 56-3 : принят Палатой представителей 19 июня 2013 г. : одобр. Советом Респ. 28 июня 2013 г. ; изм. и доп. от 18 июля 2019 г. № 229-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 27.07.2019. — 2/2668.

70. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 25 мая 2020 г. № 308 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2020. — № 5/48105.

71. Handbook of the International code of Ethics for professional accountants (including International independence standards) / International Federation of Accountant. — N. York, 2022 Edition. — 300 p.

72. Положение о порядке проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудиторами [Электронный ресурс] : утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18 дек. 2013 г. № 1098 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 28 дек. 2019 г. № 936 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2020. — 5/47620.

73. *Хахонова, Н. Н.* Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов : учеб. пособие / Н. Н. Хахонова ; Ростов. гос. экон. ун-т (РИНХ). — Ростов н/Д : Издат.-полиграф. комплекс РГЭУ (РИНХ), 2020. — 326 с.

74. *Антипенко, Н. А.* Особенности устойчивого развития бизнес-субъектов в условиях цифровизации экономики Республики Беларусь / Н. А. Антипенко // Бухгалт. учет и анализ. — 2020. — № 1. — С. 46—50.

75. *Бусыгин, Д. Ю.* Методика анализа финансовой устойчивости организаций с учетом эффективности использования ее средств / Д. Ю. Бусыгин // Интеллектуальный капитал в экономике знаний : сб. тр. к 110-летию Рос. экон. ун-та им. Г. В. Плеханова ; сост. Н. Н. Горбачев. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — С. 6—13.

76. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 ; в ред. от 11.10.2022 г. № 210-3 / Национальный центр правовой информ. Республики Беларусь. — Режим доступа: <http://www.pravo.by>. — Дата доступа: 20.07.2023.

77. Чернушкин, М. С. Формирование учетной политики организации / М. С. Чернушкин [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [https:// cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-uchetnoy-politiki-organizatsii](https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-uchetnoy-politiki-organizatsii) . — Дата доступа: 20.03.2023.

78. Каморджанова, Н. А. Цифровая экономика: изменения в аудите / Н. А. Каморджанова // Стратегия развития предпринимательства в современных условиях : сб. науч. тр. II Междунар. науч.-практ. конф. — СПб. : С.-Петербург. гос.экон. ун-т. — 2018. — С. 101—103.

79. Махонин, Р. В. Адаптационный механизм развития управленческой системы контроля затрат торговой организации под влиянием геополитических факторов / Р. В. Махонин, И. Н. Махонина // Глобальные проблемы модернизации национальной экономики : материалы XI Междунар. науч.-практ. конф., Тамбов, 18 мая 2022 г. — Тамбов, 2022. — С. 783—789.

80. Махонина, И. Н. Совершенствование бухгалтерского учета рилторской фирмы в рамках стратегии развития внутренней контрольно-управленческой среды предприятия [Электронный ресурс] / И. Н. Махонина, И. Ф. Чепурова, И. В. Баранова // Новые вопросы в современной науке : материалы Междунар. (заочной) науч.-практ. конф., София, 30 нояб. 2021 г., София : Издателска Къща «СОРОС» ; Нефтекамск : Мир науки, 2021. — С. 64—67. — Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=47390915> . — Дата доступа: 19.11.2022.

81. Комаров, К. С. Цифровая трансформация в экономике / К. С. Комаров, М. С. Сысоева, И. Н. Махонина // Глобальные проблемы модернизации национальной экономики : материалы XI Междунар. науч.-практ. конф., Тамбов, 18 мая 2022 г. — Тамбов, 2022. — С. 52—58.

82. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Федеральный закон Рос. Федерации от 30.12.2008 № 307-ФЗ : принят Гос. Думой 24 дек. 2008 г. : одобр. Советом Федерации 29 дек.2008 г. : в ред. от 30.12.2021 // КонсультантПлюс. Россия. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> . — Дата доступа: 19.11.2022.

83. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит [Электронный ресурс] // Портал, посвященный бухгалтерскому учету, налогам и аудиторской деятельности в России. — Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/> . — Дата доступа: 19.11.2022.

84. Ошанина, О. Между санкциями и реформой [Электронный ресурс] / О. Ошанина // Коммерсантъ : публикация в разделе «Аудит и консалтинг» от 31.05.2022. — Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/5379839> . — Дата доступа: 19.11.2022.

85. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : Федеральный закон Рос. Федерации от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ : в ред. от 05.12.2022 // КонсультантПлюс. Россия. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> . — Дата доступа : 19.11.2022.

86. Кульба, В. В. Управление и контроль реализации социально-экономических целевых программ / В. В. Кульба, С. С. Ковалевский. — М. : Издат. группа URSS, 2009. — 400 с.

87. Куц, Г. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций / Г. Куц, С. О'Донел : пер. с англ. ; под общ. ред. Д. М. Гвишиани. — М. : Прогресс, 1981. — 250 с.

88. Инструкция о внутреннем контроле при осуществлении банковских операций [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Националь-

ного банка Респ. Беларусь от 24 дек. 2014 г. № 818 : с изм. и доп. от 19.11.2020 № 367 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2015. — 8/29598.

89. Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля резидентов Парка высоких технологий [Электронный ресурс] : решение Наблюдательного совета Парка высоких технологий от 23 окт. 2018 г. (протокол № 08/НС-5пр) : в ред. решения Наблюдательного совета от 19.11.2020. — Режим доступа: <https://park.by/content/docs/Regulations-on-Crypto/AML-rus.pdf>. — Дата доступа: 22.11.2022.

90. Социально-экономические и правовые основы развития экономики : коллективная монография / под ред. А. А. Сукиасян. — Уфа : Omega сайнс, 2017. — 57 с.

91. *Короб, А. Н.* Предпосылки структурных преобразований экономики при оплате населением жилищно-коммунальных услуг / А. Н. Короб // Вестн. Баранович. гос. ун-та. Сер. Истор. науки и археология. Экон. науки. Юрид. науки. — 2019. — № 7. — С. 95—99.

92. *Короб, А. Н.* Индуцирование институциональных изменений в жилищно-коммунальном хозяйстве / А. Н. Короб // Стратегия развития экономики Беларуси: вызовы, инструменты реализации и перспективы : сб. науч. ст. : в 2 т. / ред. кол.: В. Л. Гурский [и др.] ; Нац. акад. наук Беларуси, Ин-т экономики НАН Беларуси. — Минск : Право и экономика, 2021. — Т. 1. — С. 133—138.

93. Оценка доступности оплаты расходов на жилищно-коммунальные услуги для домашних хозяйств Беларуси за 2007—2016 гг. / Белорус. экон. исследоват.-образоват. центр BEROC ; О. Мазоль, Е. Циуля. — Минск : BEROC Policy Paper Series, 2018. — 33 с.

94. О Концепции совершенствования и развития жилищно-коммунального хозяйства до 2025 г. [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 29 дек. 2017 г., № 1037 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=C21701037&p1=1>. — Дата доступа: 22.09.2021.

95. *Скрипник, О. Б.* Реформирование регионального жилищно-коммунального комплекса: методология и практика / О. Б. Скрипник. — М. : Финансы и статистика, 2013. — 288 с.

96. *Алиева, Ж. М.* Зарубежный опыт государственно-частного партнерства в сфере финансового обеспечения объектов жилищно-коммунального хозяйства [Электронный ресурс] / Ж. М. Алиева // Современные проблемы науки и образования. — 2015. — № 1-1. — Режим доступа: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=19231>. — Дата доступа: 09.11.2022.

97. *Skipnik, O.* Management of reforming of housing-and communal services / O. Skipnik // IOP Conference Series: Earth and Environmental Science. — 2017 — 10 s.

98. *Дауки, И. А.* Методологические аспекты анализа внешнеэкономического развития фармацевтического рынка Республики Беларусь / И. А. Дауки // Науч. тр. Респ. ин-та. высш. школы. — 2021. — Вып. 20, ч. 2. — С. 169—178.

99. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2022 : стат. сб. / Нац. статист. комитет Респ. Беларусь. — Минск, 2022. — 374 с.

100. Инвестируйте в Беларусь. Гайдбук: инвестиционные возможности, правовая и экономическая среда [Электронный ресурс] : / Нац. агентство инвестиций и приватизации, Arzinger Law Offices. — Минск, 2021. — 84 с. — Режим доступа: [https://investinbelarus.by/upload/medialibrary/474/guidebook\\_2021\\_rus\\_compressed.pdf?ysclid=lm8ruzb366428677783](https://investinbelarus.by/upload/medialibrary/474/guidebook_2021_rus_compressed.pdf?ysclid=lm8ruzb366428677783) . Дата доступа: 22.09.2021

101. Наука и инновационная деятельность, 2022 : стат. сб. / Нац. статист. комитет Респ. Беларусь. — Минск, 2022. — 94 с.

102. Программа социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021—2025 годы [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 29 июля 2021 г., № 292 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021.

103. О развитии фармацевтической промышленности [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 30 авг. 2021 г., № 327 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021.

104. Об утверждении Государственной программы развития фармацевтической промышленности Республики Беларусь на 2016—2020 годы [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 28 дек. 2015 г., № 1096 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.

## СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

*АНТИПЕНКО Надежда Анатольевна*, доцент кафедры менеджмента, учета и финансов Минского филиала РЭУ им. Г. В. Плеханова, кандидат экономических наук, доцент, Минск, Республика Беларусь, Antipenko\_nadya@mail.ru, naantipenko@geu.by .

*БУСЫГИН Дмитрий Юрьевич*, заведующий кафедрой менеджмента, учета и финансов Минского филиала РЭУ им. Г. В. Плеханова, кандидат экономических наук, доцент, Минск, Республика Беларусь, prepodbus@mail.ru .

*ГЛАДЫШЕВА Алла Викторовна*, доцент кафедры менеджмента, маркетинга и рекламы Института экономики, управления и сервиса ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина», кандидат экономических наук, доцент, Тамбов, Российская Федерация, gladysheva\_al@mail.ru .

*ГУЛЕВИЧ Галина Васильевна*, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», магистр экономических наук, Барановичи, Республика Беларусь, g.v.gulevich@mail.ru .

*ДАУКШ Ирина Анатольевна*, доцент кафедры экономической политики и государственного управления Института управленческих кадров Академии управления при Президенте Республики Беларусь, кандидат экономических наук, доцент, Минск, Республика Беларусь, Dauksh\_I@mail.ru .

*ЖИТКЕВИЧ Галина Яковлевна*, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», кандидат экономических наук, доцент, Барановичи, Республика Беларусь, acnt.barsu@mail.ru .

*КАРПИНСКАЯ-САКОВИЧ Елена Вацлавовна*, проректор Международного университета «МИТСО», кандидат сельскохозяйственных наук, доцент, Минск, Республика Беларусь, karpinskaya@belstu.by .

*КЛИМУК Владимир Владимирович*, первый проректор учреждения образования «Барановичский государственный университет», кандидат экономических наук, доцент, Барановичи, Республика Беларусь, klimuk-vv@yandex.ru .

*КОРОБ Александр Николаевич*, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», докторант, Барановичи, государственное научное учреждение «Институт экономики Национальной академии наук Беларуси», Минск, Республика Беларусь кандидат экономических наук, доцент, Республика Беларусь, nemodakar@mail.ru .

*ЛАБУН Дина Владимировна*, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», Барановичи, Республика Беларусь, ledidi911@mail.ru .

*МАХОНИН Роман Викторович*, доцент кафедры гражданских и гражданско-правовых дисциплин Института экономики, управления и сервиса ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина», кандидат экономических наук, доцент, Тамбов, Российская Федерация, makhonin1977@gmail.com .

*МАХОНИНА Ирина Николаевна*, доцент кафедры стратегического развития экономики Института экономики, управления и сервиса ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина», кандидат экономических наук, доцент, Тамбов, Российская Федерация, INMakhonina@mail.ru .

*НЕДАШКОВСКАЯ Нина Сергеевна*, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», кандидат экономических наук, доцент, Барановичи, Республика Беларусь, nns\_53@mail.ru .

*НЕСЕВРА Элина Андреевна*, обучающаяся магистратуры факультета экономики и права учреждения образования «Барановичский государственный университет», Барановичи, Республика Беларусь, elina.nesevra@mail.ru .

*ПОЗНЯКЕВИЧ Виктория Николаевна*, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», кандидат экономических наук, доцент, Барановичи, Республика Беларусь, victory2310@mail.ru .

*ПРУДНИКОВА Аксана Николаевна*, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», магистр экономических наук, Барановичи, Республика Беларусь, aksanaprudnikova@gmail.com .

*СЕЛЮЖИЦКИЙ Валентин Юрьевич*, обучающийся магистратуры факультета экономики и права учреждения образования «Барановичский государственный университет», Барановичи, Республика Беларусь, s.valentinesc.24@gmail.com .

*СЫСОЕВА Маргарита Сергеевна*, заведующий кафедрой стратегического развития экономики Института экономики, управления и сервиса ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина», кандидат экономических наук, доцент, Тамбов, Российская Федерация, ms\_sysoeva@mail.ru .

*УНСОВИЧ Александр Николаевич*, ректор учреждения образования «Барановичский государственный университет», кандидат педагогических наук, доцент, Барановичи, Республика Беларусь, unsovich1970@mail.ru .

*ХИТРОВА Ирина Анатольевна*, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики учреждения образования «Барановичский государственный университет», магистр экономических наук, Барановичи, Республика Беларусь, hitrina0605@mail.ru .

*ЧЕПУРОВА Ирина Федоровна*, доцент кафедры менеджмента, маркетинга и рекламы Института экономики, управления и сервиса ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина», кандидат экономических наук, доцент, Тамбов, Российская Федерация, irina-cherurova@yandex.ru .

*Научное издание*

**Бусыгин Дмитрий Юрьевич, Познякевич Виктория Николаевна,  
Прудникова Аксана Николаевна и др.**

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-  
АНАЛИТИЧЕСКОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ  
СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ  
В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ

Коллективная монография

*Под общей редакцией В. Н. Познякевич,  
А. Н. Прудниковой*

Ответственный за выпуск А. Ю. Сидоренко  
Техническое редактирование С. М. Глушак  
Компьютерная верстка С. М. Глушак  
Корректор Н. Н. Колодко

Подписано в печать 22.09.2023. Формат 60 × 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага офсетная.  
Отпечатано на копировально-множительной технике.  
Усл. печ. л. 8,15. Уч.-изд. л. 7,40. Тираж 10 экз. Заказ 533.

Издатель: Учреждение образования «Барановичский государственный университет»  
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,  
распространителя печатных изданий № 1/424 от 09.09.2016.  
Ул. Войкова, 21, 225404, г. Барановичи. Тел. 8 (0163) 64 34 77, e-mail: rig@barsu.by .