

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования «Ростовский государственный
университет путей сообщения»

На правах рукописи



Мищенко Оксана Анатольевна

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТНО-ОТЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ОПЕРАЦИЙ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика
(Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Графова Т.О.

Ростов-на-Дону, 2023

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОСТАНОВКИ УЧЕТНО-ОТЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ.....	13
1.1. Комплексная модель организации учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям.....	13
1.2. Структурированный план счетов как основа постановки бухгалтерского учета операций по концессионным соглашениям.....	30
1.3. Порядок формирования информации, применяемой в системе учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера.....	44
2 ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ КОНЦЕССИОНЕРА НА ОСНОВЕ ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА.....	61
2.1. Учет затрат в компании-концессионера по бизнес-процессам.....	61
2.2. Идентификация комплексной системы выбора методов учета затрат в компании-концессионера.....	78
2.3. Трансформация бизнес-процессов компании-концессионера на основе процессно-ориентированного подхода с возможностью внедрения инструментов цифровизации.....	95
3 УЧЕТНО-ОТЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ.....	107
3.1. Разработка алгоритма формирования системы управленческой отчетности в компании-концессионера.....	107
3.2. Концепция ведения учета и формирования управленческой отчетности концессионера на основе информационных и цифровых процессов.....	120
3.3. Бухгалтерский учет формирования источников финансирования концессионной деятельности на основе применения цифровых финансовых инструментов.....	133
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	150
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	156
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	180

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Потребность руководства любой компании, относящейся как к малому бизнесу, так и к крупному предпринимательству, в получении своевременной, полной и достоверной информации для принятия эффективных управленческих решений делает современный бухгалтерский учет более востребованным и пластичным, способным отвечать любым запрашиваемым требованиям. Развитие информационных технологий и постоянные вносимые в законодательство изменения подталкивают российский бизнес к необходимости гибкой и своевременной трансформации своей финансово-управленческой структуры под влиянием внешних и внутренних факторов. Взаимоотношение государства и частного сектора – одна из актуальных форм взаимодействия в современном бизнесе. Несмотря на то, что такие отношения регулируются отличительным видом договора, внутренняя политика компании также нуждается в особой структурированности и учете.

Государственно-частное партнерство в России отождествляется с заключением концессионного соглашения, в котором одной стороной выступает орган государственной власти, другой – частная компания. Привлечение государством частных инвесторов для повышения уровня инфраструктуры страны, вливание иностранных инвестиций приводит к необходимости вести такой бухгалтерский учет, итоговые данные которого будут понятны всем заинтересованным лицам.

Важным является то, что круг заинтересованных получателей релевантной информации немного шире привычного, следовательно, и необходимость в совершенствовании учетных данных в целях обеспечения пользователей корректной информацией для принятия качественных и рациональных управленческих решений повышается.

Несмотря на то, что сегодня концессионные соглашения являются актуальным и востребованным видом договора, их регулирование на законодательном уровне остается недостаточно проработанным и раскрытым.

Отсутствие типовых рекомендаций по ведению бухгалтерского учета и формированию управленческой отчетности также останавливает многих руководителей на пути к составлению внутрифирменных учетных показателей, что приводит к некорректному управлению. Поэтому разработка и внедрение различных приемов и методов в сфере учетно-отчетного обеспечения позволит компании-концессионеру выбирать те показатели, оценка которых поможет избегать конфликтов между участниками сделки, следовать выбранной стратегии развития и управления бизнесом, максимизировать показатели прибыли.

Таким образом, представляется актуальным и своевременным исследование вопросов постановки формирования системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям.

Степень научной изученности проблемы. Ключевыми трудами в международной практике в рамках бухгалтерского учета являются исследования А. Апчерча, Э.А. Аткинсона, Р. Гаррисона, К. Друри, Д. Сигела, К. Уорда и др.

Вопросам бухгалтерского учета и отчетности посвящены работы российских ученых, таких как И.Н. Богатая, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, Т.О. Графова, Е.М. Евстафьева, О.Д. Каверина, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, И.А. Маслова, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет и др.

Исследования учета операций по концессионным соглашениям отражены в работах наших современников: Т.О. Графова, И.В. Палеес, И.А. Тищенко.

Анализ научных работ позволило убедиться в значимости, вложенной исследователями в развитие и становление бухгалтерского учета и отчетности. Данные научные труды закладывают основу для развития настоящего диссертационного исследования. Однако, имеющаяся база знаний в области бухгалтерского учета и отчетности не имеет единого доступного механизма, подходящего для любого вида деятельности. Поскольку каждый вид деятельности в силу своей особенности опирается на различные методы, следовательно, необходимо акцентировать внимание на возможности формирования конкретного порядка и приемов в учете операций по концессионным соглашениям.

Проведенный анализ научных исследований в экономической среде позволил выявить, что научные труды ведущих ученых в сфере учета операций по концессионным соглашениям в недостаточной мере отражают проблему формирования системы учетно-отчетного обеспечения. Научная направленность имеющихся работ связана с учетом операций по концессионным соглашениям в рамках финансового учета. Это позволяет предположить, что степень проработанности проблемы недостаточна, в связи с этим актуальным является выработка предложений по изменению и корректировке учетной и аналитической системы компании-концессионера.

Цель диссертационного исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке научно-методического инструментария учетно-отчетного обеспечения в компаниях, осуществляющих концессионный вид деятельности.

Достижение поставленной цели предполагает последовательное решение следующих **задач**:

– разработать комплексную модель организации учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям и адаптировать структурированный план счетов компании-концессионера как основу постановки бухгалтерского учета операций по концессионным соглашениям;

– предложить методические подходы к идентификации бизнес-процессов в рамках выделяемых стадий исполнения концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения и выбору методов учета затрат в компании-концессионере;

– обосновать необходимость трансформации бизнес-процессов компании-концессионера на основе процессно-ориентированного подхода с возможностью внедрения инструментов цифровизации;

– разработать концепцию алгоритма формирования системы управленческой отчетности компании-концессионера с возможностью ее трансформации на основе информационных и цифровых технологий;

– предложить методический подход к формированию бухгалтерского учета источников финансирования концессионной деятельности на основе применения цифровых финансовых инструментов.

Объектом исследования выступает концессионная деятельность коммерческих организаций различных форм собственности, подлежащая отражению в бухгалтерском учете и отчетности.

Предмет исследования представлен практическими и методологическими аспектами постановки и ведения учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям.

Область диссертационного исследования соответствует пп. 11.3. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности», пп. 11.9 «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле» паспорта научной специальности ВАК РФ 5.2.3 – Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика).

Теоретико-методологический базис представленного диссертационного исследования формируют научно-практические исследования современных российских и зарубежных ученых-практиков по проблемам реализации методик, технологий и инструментов формирования учетно-отчетного обеспечения операций в компаниях, оценке эффективности управленческо-хозяйственных аспектов предприятий с различными видами деятельности, в том числе представленных на международных, всероссийских и межрегиональных конференциях.

Методологическая основа исследования состоит в обобщении научных знаний в области теории и практики формирования системы учетно-отчетного обеспечения с целью обоснования возможности ее развития и применения в компаниях с концессионным видом деятельности, а также необходимости трансформации имеющихся подходов под особенности исследуемой проблемы.

В процессе исследования, направленного на формирование и развитие системы учетно-отчетного обеспечения в компаниях с концессионным видом деятельности, были использованы общенаучные и частные методы познания: анализ и синтез, дедукция и индукция, детализация, обобщение и систематизация, моделирование, системный и процессно-ориентированный подходы и др., а также законодательные и нормативные документы по вопросам регулирования бухгалтерского учета и отчетности экономических субъектов, международные стандарты финансовой отчетности, практики использования информационных и цифровых технологий во внутренних системах учета зарубежных и российских компаний.

Информационная база исследования представлена законодательными и нормативно-правовыми актами Российской Федерации, международными стандартами финансовой отчетности. В ходе исследования были использованы материалы научно-практических конференций и круглых столов по рассматриваемой проблеме, информационные ресурсы сети «Интернет», отраслевая отчетность компаний с видами деятельности государственно-частной направленности, что позволяет обеспечить обоснованность и достоверность результатов собственных научно-теоретических и эмпирических исследований автора.

Научная новизна диссертационного исследования определяется разработкой теоретико-методических подходов и практических рекомендаций к разработке приемов учетно-отчетного обеспечения в отношении как выделяемых объектов учета концессионной деятельности, так и возможности применения различных методов и инструментов бухгалтерского учета, которые будут способствовать эффективным и своевременным решениям, применяемых руководством компании-концессионера.

Сформулированная научная новизна диссертационного исследования позволила сформулировать следующие **научные результаты**:

– разработана комплексная модель организации учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, ориентированная на

рассмотрение следующих объектов учета по концессионному соглашению: концессионный актив, расходы, доходы, обязательства, источники финансирования, включающая в себя семь блоков: участники, учетная категория, понятийный аппарат, виды форм концессионных соглашений, нормативно-правовое регулирование, инструментарий бухгалтерского учета в рамках учетного обеспечения, варианты организации бухгалтерского учета, формирующая экономическую и организационную базу постановки и ведения учета в компаниях с концессионным видом деятельности, позволяющая адаптировать структурированный план счетов компании-концессионера для осуществления учетно-отчетных операций;

– предложены методические подходы к идентификации бизнес-процессов в рамках выделяемых стадий исполнения концессионного соглашения для целей организации учета и выбора методов учета затрат в компании-концессионера, ориентированные на шесть основных видов бизнес-процессов: основные, вспомогательные, поддерживающие, управляющие, стратегические, инвестиционные, позволяющие компании-концессионеру получить объективные данные на всех этапах, начиная от заключения договора и до начала производственного процесса о себестоимости и рентабельности конечного продукта при его выходе на рынок и эффективно организовать учет затрат по бизнес-процессам;

– научно обоснована необходимость трансформации бизнес-процессов компании-концессионера на основе процессно-ориентированного подхода с возможностью внедрения инструментов цифровизации, проводимой по следующим направлениям: цифровизация бизнес-процессов, управление данными, клиентоцентричность, цифровое пространство, применение инноваций, управление ценностями, позволяющей организовать ведение учета и формирование управленческой отчетности концессионера на основе информационных и цифровых процессов, а также формирование дополнительных источников финансирования на основе применения цифровых финансовых инструментов;

– разработаны концепция и алгоритм формирования системы управленческой отчетности компании-концессионера с возможностью ее трансформации на основе информационных и цифровых технологий, состоящий из четырех этапов: планово-подготовительный, методический, учетный и аналитический, позволяющие разработать внутреннюю управленческую отчетность концессионера и оценивать эффективность выбранной стратегии развития, своевременно вносить коррективы в имеющиеся данные, прогнозировать будущее;

– предложен методический подход к формированию бухгалтерского учета источников финансирования концессионной деятельности на основе применения цифровых финансовых инструментов, включающий в себя три основных направления: определение способа и вида привлекаемых заемных средств и порядка их отражения на счетах бухгалтерского учета, учет затрат при создании цифровых финансовых активов, учетно-отчетное обеспечение цифровых финансовых активов, позволяющий концессионеру организовать качественный документооборот, повысить учетное и аналитическое обеспечение финансово-хозяйственных операций.

Теоретическая значимость представленного исследования обусловлена направленностью на развитие концепции учетно-отчетного обеспечения операций у концессионера, расширение теоретико-методических подходов к исследованию специфики концессионной деятельности и отражению ее в учете, что позволит повысить качество взаимодействия концессионера и концедента, привлекать инвесторов в создание и развитие объектов концессионного соглашения.

Практическая значимость представленного исследования определена научной обоснованностью возможности внедрения в практическую деятельность компаний-концессионеров разработанных научно-методических подходов по формированию системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, которые позволят концессионеру формировать качественную и своевременную информацию, отвечающую требованиям и задачам управленческого и стратегического характера, повысить эффективность и

результативность развития концессионной деятельности, создавать качественные условия для взаимодействия сторон соглашения.

Достоверность результатов исследования, выносимых на защиту, обусловлена комплексом корректных научных методов и подходов, использованием адекватного категориально-понятийного аппарата, обеспечена информационной базой, сформированной на основе концепций и теорий российских и зарубежных ученых-исследователей, с учетом требований действующих нормативных документов и лучшей практики формирования учетно-отчетного обеспечения в компаниях с концессионным видом деятельности, подтверждена апробацией на международных и всероссийских научно-практических конференциях, публикацией основных результатов исследования в открытой печати и внедрением в деятельность крупных компаний. Выводы и предложения, сформулированные в рамках исследования, не противоречат теории бухгалтерского учета, концептуальным положениям в части формирования системы учета и отчетности, представленным в трудах российских и зарубежных ученых, а также соответствуют мировым тенденциям развития бухгалтерского учета.

Апробация и внедрение научно-практических результатов диссертационной работы велась по следующим направлениям:

1. Основные результаты диссертационного исследования представлены на международных и всероссийских научно-практических конференциях:

– International Conference on Economics, Management and Technologies (г. Ялта, Донской государственный технический университет, Севастопольский государственный университет и ООО «ИНЛИНК», 17-19 мая 2021 г.);

– International Conference on Finance, Entrepreneurship and Technologies in Digital Economy (г. Прага, г. Санкт-Петербург, Центр деловых коммуникаций и Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики, 18-19 июня 2020 г.);

– Международная научно-практическая конференция «Транспорт: наука, образование, производство» (г. Ростов-на-Дону, Ростовский государственный университет путей сообщения, 20-22 апреля 2020 г.);

– First International Volga Region Conference on Economics, Humanities and Sports (г. Казань, Университет управления «ТИСБИ», 24-25 сентября 2019 г.);

– II Proceedings of the Volgograd State University International Scientific Conference “Competitive, Sustainable and Safe Development of the Regional Economy” (г. Волгоград, Волгоградский государственный университет, 15-17 мая 2019 г.);

– VII Всероссийская научно-практическая конференция «Особенности государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в современных условиях» (г. Ростов-на-Дону, Ростовский филиал Российской таможенной академии, 16–20 ноября 2020 г.);

– V Всероссийская научно-практическая конференция «Особенности государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в современных условиях», (г. Ростов-на-Дону, Ростовский филиал Российской таможенной академии, 15–16 ноября 2018 г.).

2. Результаты исследования использованы:

– в практической деятельности ООО «Система», ООО «Агромакс», ООО «Данта», что подтверждено соответствующим актом внедрения результатов исследования;

– в научной деятельности Ростовского филиала Российской таможенной академии при подготовке отчета о научно-исследовательской работе по теме «Цифровизация внешнеторговых операций: содержание, основные направления и формы», что подтверждено соответствующим актом внедрения результатов исследования;

– в учебном процессе кафедры «Экономика, учет и анализ» Ростовского государственного университета путей сообщения при подготовке и проведении практических занятий по дисциплинам «Бухгалтерский учет» и «Экономический анализ», что подтверждено соответствующим актом внедрения результатов исследования.

Публикации. Сформулированные предложения и рекомендации, представленные в диссертационной работе, получили отражение в авторских публикациях в рецензируемых научных изданиях, а также представлялись в рамках научно-практических конференций различного уровня. Автором подготовлено 25 публикации, авторский объем которых представлен 12,43 п.л., из них 6 статей, индексируемых в международной базе данных Scopus, 9 статей в рецензируемых научных изданиях перечня ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Объем и структура диссертационной работы. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы из 195 наименований, а также 7 приложений. Общий объем представленной диссертации составляет 190 страниц, иллюстративный материал представлен в виде 30 рисунков, 12 таблиц.

ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОСТАНОВКИ УЧЕТНО-ОТЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ

1.1 Комплексная модель организации учетно-отчётного обеспечения операций по концессионным соглашениям

В настоящее время инвестиции в развитие бизнеса, находящегося в собственности у государства, рассматриваются как выгодные вложения капитала, приносящие наибольшую доходность и способствующие росту национальной экономики, поддержанию инфраструктуры страны и социально значимых объектов.

Рыночная экономика и рыночные методы хозяйствования позволяют решать существующие экономические проблемы путем вложений в такие активы, которые способны поднять на более качественный уровень всю экономическую систему страны¹.

Государственно-частное партнерство – юридически оформленное на определенный срок и основанное на объединении ресурсов, распределении рисков сотрудничество публичного партнера, с одной стороны, и частного партнера, с другой стороны, осуществляемое на основании соглашения о государственно-частном партнерстве, в целях привлечения в экономику частных инвестиций, обеспечения доступности и повышения качества товаров, работ, услуг, обеспечение которыми потребителей обусловлено полномочиями органов государственной власти и органов местного самоуправления².

Концессионное соглашение является разновидностью отношений государственно-частного партнерства³.

¹ Бездудная, А.Г. Применение концессионных соглашений в Российской Федерации: тенденции, проблемы и перспективы / А.Г. Бездудная, М.Г. Трейман, О.С. Чечина // Вестник факультета управления СПбГЭУ. – 2020. – № 7. – С. 4.

² Министерство экономического развития Российской Федерации – URL: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/privgovpartnerdev/>

³ Графова, Т.О. Концессионное соглашение как один из актуальных инструментов управления государственным имуществом / Т.О. Графова, О.А. Мищенко // Транспорт: наука, образование, производство : сборник научных

Согласно п. 1 ст. 3 ФЗ № 115-ФЗ от 21.07.2005 «О концессионных соглашениях», «по концессионному соглашению одна сторона (концессионер) обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать определенное этим соглашением имущество (недвижимое имущество или недвижимое имущество и движимое имущество, технологически связанные между собой и предназначенные для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением) (далее – объект концессионного соглашения), право собственности на которое принадлежит или будет принадлежать другой стороне (концеденту), осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а концедент обязуется предоставить концессионеру на срок, установленный этим соглашением, права владения и пользования объектом концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности»⁴.

На основании п. 16 ст. 3 ФЗ № 115-ФЗ от 21.07.2005 «О концессионных соглашениях» «Объект концессионного соглашения и иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество отражаются на балансе концессионера, обособляются от его имущества. В отношении таких объектов и имущества концессионером ведется самостоятельный учет, осуществляемый им в связи с исполнением обязательств по концессионному соглашению, и производится начисление амортизации таких объекта и имущества»⁵.

Согласно гл. 54 ГК РФ (ст. 1027 п.1) по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, знак обслуживания, а также права на другие предусмотренные

трудов Международной научно-практической конференции, Ростов-на-Дону, 20–22 апреля 2020 года. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный университет путей сообщения, 2020. – С. 77.

⁴ О концессионных соглашениях : Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 01.05.2022). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/6174818558da6d719f95cbeb7c308b2733e6b5f9/

⁵ Там же.

договором объекты исключительных прав, в частности на коммерческое обозначение, секрет производства (ноу-хау)⁶.

Для формирования учета, ориентированного на информационные потребности внутренних пользователей, необходимо понимание сущности природы концессионных соглашений, во многом зависящей от их вида. В связи с этим необходимо исследовать основные виды концессионных соглашений⁷.

В существующем российском законодательстве выделения видов концессионных соглашений или взаимодействия государства и частного сектора нет. В зарубежной практике выделяют различные виды концессионного соглашения (приложение А). На основании этого на рисунке 1.1 представлены возможные варианты учета объектов концессионного соглашения на счетах финансового учета в зависимости от типа самого соглашения и его содержания.

Исходя из п. 1 ст. 3 ФЗ № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» концессионный объект, построенный частным сектором, передается государством концессионеру на условиях управления, эксплуатации с сохранением прав собственности на период действия концессионного соглашения, после истечения которого объект должен быть возвращен концеденту⁸.

Такая трактовка больше всего приближена к типу концессионного соглашения ВТО «Строительство, эксплуатация и передача» (Build, Operate, and Transfer), характеризующегося тем, что концессионер строит и эксплуатирует объект, принимая на себя все риски, по истечении срока действия соглашения передает объект государству. В течение срока действия соглашения концессионер может иметь право собственности на объект.

⁶ Гражданский кодекс Российской Федерации: федеральный закон: части первая, вторая, третья, четвертая (ред. от 12.05.2020) [принят Гос. Думой ч. 1 – 21.10.1994, ч. 2 – 22.12.1995, ч. 3 – 01.11.2001, ч. 4 – 24.11.2006]. – URL: <http://base.garant.ru/10164072>

⁷ Мищенко, О.А. Объекты учета, выделяемые в рамках осуществления операций по концессионным соглашениям / О. А. Мищенко // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. – 2021. – № 4(45). – С. 56.

⁸ О концессионных соглашениях : Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 01.05.2022). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/6174818558da6d719f95cbeb7c308b2733e6b5f9/

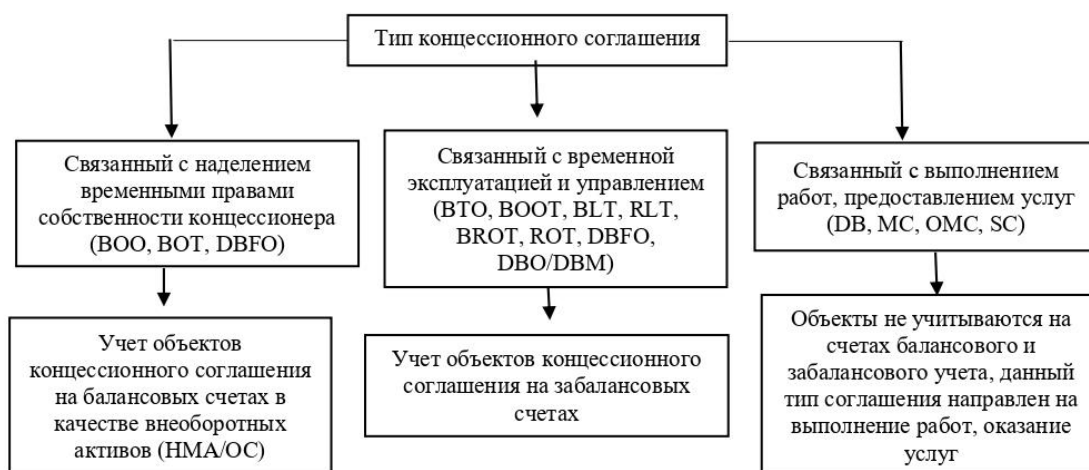


Рисунок 1.1 – Варианты учета объектов концессионного соглашения на счетах финансового учета в зависимости от типа концессионного соглашения⁹

Как и любая компания, концессионер осуществляет обязательное ведение финансового учета, а также по решению руководства может осуществлять ведение других видов учета. Поэтому в рамках исследования была разработана комплексная модель учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям (таблица 1.1).

В основе построенной комплексной модели лежит система блоков и подблоков, которые характеризуют методику организации учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, направленных на совершенствование информации, генерируемой по всей системе учета¹⁰.

Комплексная модель основывается на таких качественных характеристиках, как:

– комплексность – возможность применения различных подходов, методов и инструментов в учетной системе финансово-хозяйственной деятельности компании-концессионера как единого механизма, направленного на повышение достижения поставленных задач руководством;

⁹ Составлено автором по материалам: Писаренко, К.В. Концессионные облигации, как инструмент развития региональной инфраструктуры / К.В. Писаренко// StudNet. – 2020. – Т. 3. – № 7. – С. 530; Лишута, А.О. Законодательство о концессионных соглашениях и соглашениях о государственно-частном партнерстве в России и зарубежных странах / А. О. Лишута // Colloquium-journal. – 2019. – № 16-7(40). – С. 120.

¹⁰ Ткач, В.И. Стратегический управленческий учет: монография / В.И. Ткач, М.В. Шумейко, Т.О. Графова. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2008. – С.15.

- адаптивность – способность адаптировать выбранные методы учета под изменение внешних и внутренних факторов, влияющих на деятельность компании;
- развитие – возможность трансформации учетных процессов в условиях цифровизации;
- прогнозность – как базовый принцип построения и формирования системы бухгалтерского учета у компании-концессионера;
- понятность – формирование учетных данных на основе опыта зарубежных и отечественных компаний, ведущих управленческий и стратегический учет.

Рассматриваемая комплексная модель состоит из семи блоков:

1. Участники.
2. Учетная категория.
3. Понятийный аппарат.
4. Виды форм концессионных соглашений.
5. Нормативно-правовое регулирование.
6. Инструментарий бухгалтерского учета.
7. Элементы формирования системы учетно-отчетного обеспечения.

На основании Федерального закона № 115-ФЗ от 21.07.2005 г¹¹., а также ст. 5 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹² полагаем, что в качестве основных объектов учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям можно выделить следующие факты хозяйственной жизни, которые преобразуются (рисунок 1.2):

- в концессионные активы;
- расходы, понесенные концессионером в рамках концессионного соглашения;
- доходы, полученные в процессе осуществления концессионной деятельности, а также прочие доходы;

¹¹ О концессионных соглашениях : Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 01.05.2022). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/6174818558da6d719f95cbeb7c308b2733e6b5f9/

¹² О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [принят Гос. Думой 22.11.2011]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

Таблица 1.1 – Комплексная модель организации учетно-отчётного обеспечения операций по концессионным соглашениям¹³

Объекты учета по концессионному соглашению	Блоки																										
	1. Участники	2. Учетная категория	3. Понятийный аппарат	4. Виды форм концессионных соглашений	5. Нормативно-правовое регулирование		6. Инструментарий бухгалтерского учета		7. Элементы формирования системы учетно-отчетного обеспечения																		
					Основные нормативные акты	Дополнительные нормативные акты	Интеграция данных	Ключевые показатели		Концепция применения технологий	Компетенция субъекта учета																
Концессионный актив	Факты хозяйственной жизни Государство (концедент) и Частный сектор (концессионер) Признание в качестве основных объектов учетно-отчетного обеспечения в рамках операций по концессионным соглашениям	Объект, полученный в рамках концессионного соглашения в длительное пользование и владение, необходимый для осуществления финансово-хозяйственной деятельности и приносящий прибыль концессионеру	Ресурсы, используемые концессионером для строительства объекта с целью производства товаров или выполнения работ, услуг, выраженные в денежной форме.	Основные и прочие доходы, полученные в результате осуществления концессионной деятельности в виде выручки, процентов и иных доходов концессионера	Обязательства, возникающие в процессе исполнения концессионного соглашения в виде основных расходов на налоги, страховые взносы, взаимоотношения с поставщиками и подрядчиками, а также в виде выплат за использование объекта концессионного соглашения концеденту	Средства, направляемые концессионером на развитие концессионной деятельности за счет собственных средств (собственного капитала) или заемных средств (кредиты, выпуск концессионных облигаций, помощь инвесторов и пр.)	ВТО, BOOT, BOT, BLT, ROT, RLT, BROG, DB, DBO, DBM, DBFO	ФЗ РФ от 21 июля 2005 г. N 115-ФЗ "О концессионных соглашениях", ФЗ РФ от 06 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, приказ Минфина № 34н от 29.07.98 г., учетная политика компании-концессионера	гл. 54 ГК РФ, письма Минфина, ФСБУ 6/2020 «Учет основных средств» ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	ПБУ 10/99 «Расходы организации», письма Минфина	ПБУ 9/99 «Доходы организации», Письма Минфина	гл. 54 ГК РФ, письма Минфина	Гл. 42 ГК РФ, письма Минфина	Учетная политика концессионера для целей бухгалтерского учета	Построение модели структурированного рабочего плана счетов	Методология применения инструментария бухгалтерского учета, инструментов бухгалтерского инжиниринга, цифровых инструментов	Разработка управленческих форм отчетности. Интегрированная информационная система, основанная на построении производных балансовых отчетов в специальных программах и применении цифровых технологий	Способность концессионера эффективно распоряжаться полученным им правом пользования объектом концессионного соглашения для развития инфраструктуры и стратегических услуг, конкуренции на внутреннем рынке, Использование опыта частного сектора в содействии достижения эффективности в инновациях.	Учетная политика для целей бухгалтерского учета	Система управленческой отчетности	Система учета затрат	Технология бизнес-процессов	Система бюджетирования и нормативов деятельности концессионера	Система показателей эффективности и результативности деятельности концессионера			
Расходы																									Доходы	Обязательства	Источники финансирования

¹³ Составлено автором.

- обязательства, включая плату концессионером концеденту за пользование концессионным объектом;
- источники финансирования.

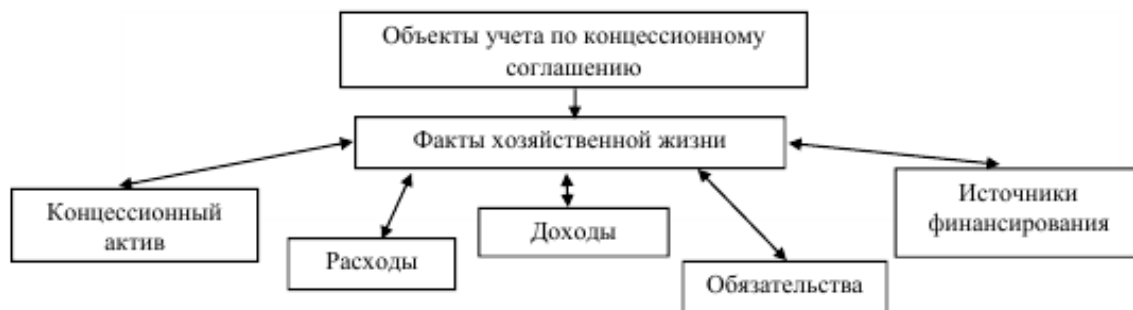


Рисунок 1.2 – Основные объекты учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению¹⁴

В рамках диссертационного исследования, учетно-отчетное обеспечение операций собой систему непрерывного, взаимосвязанного отражения хозяйственных операций на основе первичной документации и данных бухгалтерского учета, находящаяся на пересечении различных информационных потоков, поступающих из бизнес-процессов, центров ответственности, являющаяся источником формирования информации о реальном состоянии внутренних экономических отношений и позволяющая формировать управленческую отчетность с целью удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей, предоставления им необходимых данные для принятия важных управленческих и стратегических решений.

Первый блок модели характеризуется определением участников концессионного соглашения. На основании ст. 5 Федерального закона № 115-ФЗ от 21.07.2005 г. сторонами концессионного соглашения признаются концессионер и концедент¹⁵.

Концессионер – индивидуальный предприниматель, российское или иностранное юридическое лицо либо действующие без образования юридического

¹⁴ Составлено автором по материалам: О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [принят Гос. Думой 22.11.2011]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

¹⁵ Составлено автором по материалам: О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [принят Гос. Думой 22.11.2011]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

лица по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) два и более указанных юридических лица.

Концедент – Российская Федерация, от имени которой выступает Правительство Российской Федерации или уполномоченный им федеральный орган исполнительной власти, либо субъект Российской Федерации, от имени которого выступает орган государственной власти субъекта Российской Федерации, либо муниципальное образование, от имени которого выступает орган местного самоуправления.

Далее необходимо определить порядок признания выделенных объектов в качестве объектов учета в рамках осуществления концессионной деятельности. Второй и третий блок модели позволяет нам дать характеристику каждому объекту и обосновать факты признания их в качестве основных объектов учета:

1. Концессионный актив. В российском законодательстве не закреплено понятие «актив», приводятся лишь несколько критериев признания актива в федеральном стандарте по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ФСБУ 6/2020)¹⁶ и в положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)¹⁷:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг;
- объект предназначен для использования в течение срока, превышающего 12 месяцев;
- не предполагается перепродажа;
- способность приносить доход в будущем.

Пэллот (Pallot) говорил о важности таких активов, как общественные, относя к ним объекты автомобильных и железных дорог, парки, мосты, дамбы, водохранилища, сигнальные сети и пр. Под общественными активами он понимал

¹⁶ Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: [утв. Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

¹⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): [утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016)]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/

внеоборотные, долгосрочные активы, приобретенные для общества в целом и контролируемые субъектами общественного сектора в рамках исполнения таковых функций. Часто они крупны, не могут быть немедленно разделены на части, и срок их экономической жизни не определен¹⁸.

Актуальным, по нашему мнению, в рамках данного исследования является определение объекта учета по концессионному соглашению в качестве актива, который характеризуется как концессионный актив и представляет собой имущество, полученное в рамках государственно-частного партнерства на длительный срок с целью осуществления финансово-хозяйственной деятельности и извлечения в будущем экономических выгод от его использования частным сектором с непосредственным контролем со стороны государства¹⁹.

Для того чтобы определить, является ли объект концессионного соглашения активом, необходимо принять во внимание следующие факторы:

- срок использования таких активов (носят долгосрочный характер, в среднем 20–30 лет);
- форма и размер вложений (в виде инвестиционных средств частных предпринимателей);
- условия признания данных активов (приносить экономические выгоды субъектам хозяйствования в будущем);
- концессионный объект предназначен для использования в производственных целях, для управленческих нужд и эксплуатируется концессионером временно и за плату концеденту (ст. 4 ФЗ № 115 «О концессионных соглашениях»);
- развитие концессионного актива как основного объекта, приносящего прибыль компании.

¹⁸ Мэтьюс, М.Р., Перера, М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера: перевод. с англ / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой – М.: Аудит: Юнити, 1999. – С. 279.

¹⁹ Мищенко, О.А. Объекты учета, выделяемые в рамках осуществления операций по концессионным соглашениям / О.А. Мищенко // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. – 2021. – № 4(45). – С. 57.

М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера говорили, что уникальность природы общественных активов вызывает сложности в определении достаточности контроля над ресурсом, чтобы считать его активом²⁰. Концессионные активы, безусловно, направлены на получение в будущем выгод теми, кто несет за них ответственность по соглашению и являются основной их ресурсной частью, информация о которых значима для всех заинтересованных пользователей, оценивающих эффективность функционирования, результаты деятельности и текущее положение данного субъекта пользования активом²¹.

Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) активы характеризуются как ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем²². Актив по правилам МСФО признается таковым, если соответствует следующим характеристикам:

- получение вероятных экономических выгод в будущем;
- возможность компании контролировать использование актива;
- правом на актив являются сделки, которые уже произошли.

Одним из первых, кто дал определение активу как возможности получения экономических выгод в будущем, стал профессор Дж. Каннинг, считавший, что «актив – это любая будущая услуга, выраженная в деньгах или конвертируемая в деньги, право, которое законно и справедливо гарантирует доход некоему лицу или группе лиц»²³.

По правилам МСФО получить экономические выгоды от активов возможно, если актив:

²⁰ Мэтьюс, М.Р., Перера, М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера: перевод. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой – М.: Аудит: Юнити, 1999. – С. 280.

²¹ Графова, Т.О. Трансакционный управленческий учет операций по концессионным соглашениям / Т.О. Графова, И.А. Тищенко // Сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономики, менеджмента и финансов в современных условиях». – 2015. – С. 169.

²² Тетерлева, А.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. / А.С. Тетерлева. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. – С. 14.

²³ Canning, J.V. The Economics of Accountancy / J.V. Canning. New York : Ronald Press, 1929. – P. 115.

- применять отдельно или совместно с другими активами при производстве товаров или услуг, реализуемых организацией;
- обменять на другой актив;
- применять для погашения обязательств компании;
- распределить между собственниками компании.

Инвесторы, вкладывая средства в объекты государственной собственности, ожидают получить в будущем выгоду и экономическую отдачу (строительство магистралей, аэропортов, поликлиник, водопровод и пр.). Поэтому, как и любой актив, объект концессионного соглашения подлежит контролю со стороны компании, инвесторов и государства. С юридической точки зрения здесь важным моментом является получение выгоды от контролируемых объектов и ограничения прав третьих лиц на использование этой выгоды.

Все существующие разъяснения, описываемые в письмах Минфина, в ФЗ № 115-ФЗ от 21.07.2005 «О концессионных соглашениях», в Гражданском кодексе РФ по поводу отражения концессионного объекта в учете концессионера и прав обладания им сводятся к тому, что ведение учета должно быть обособленным, а сам объект должен относиться к результатам интеллектуальной собственности, следовательно, он является нематериальным активом.

Само понятие экономического владения активом шире юридического контроля, указанного в договорах. С экономической точки зрения контролировать можно как принадлежащий актив на праве собственности, так и на праве владения и пользования. Зарубежные экономисты-практики выделяют такое понятие, как субстанциональная собственность, то есть собственность, которая получена во временное финансовое пользование на праве владения²⁴. К такому роду собственности относится и концессионный объект, который согласно Федеральному закону № 115-ФЗ от 21.07.2005 г. передается концессионеру в

²⁴ Ярошевич, Н.Ю. Практика использования концессий в инфраструктурных отраслях (на примере аэропортов) / Н.Ю. Ярошевич // Новая наука: Современное состояние и пути развития. – 2016. – № 11-1. – С. 259.

распоряжение на правах владения и пользования, а право собственности остается за концедентом (государством).

Что касается порядка отражения в учете объекта концессионного соглашения у концедента и концессионера, то Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету (далее – ФСБУ) для организаций государственного сектора «Концессионные соглашения», утвержденным Приказом Минфина России от 29 июня 2018 г. N 146н начиная с 2020 год регулируется порядок ведения бухгалтерского финансового учета объектов концессионного соглашения у концедента. Если рассматривать финансовый учет у компании-концессионера, то здесь отсутствует нормативно-правовая база в виде стандартов и положений по бухгалтерскому учету.

Как и любой актив, концессионный объект должен обладать тремя отличительными с экономической точки зрения характеристиками:

- обладать доходностью;
- использоваться по назначению;
- находиться в распоряжении руководства.

ФСБУ 25/2018 Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» регулирует формирование в бухгалтерском учете организаций информацию об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества²⁵. В п. II данного стандарта «Учет у арендатора» говорится, что арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, таким образом отражая арендованные объекты у себя на балансе и признавая у себя в учете обязательства по аренде. Данная ситуация очень сходна с объектами, получаемыми в рамках концессионного соглашения, так как:

²⁵ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» : [утв. Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/

– концессионное соглашение – это долгосрочный проект (срок, на который концессионер получает объекты концессионного соглашения для использования свыше 12 месяцев);

– концессионер получает экономические выгоды от использования объекта концессионного соглашения в течение срока его действия (в большинстве случаев данные объекты являются единственным источником извлечения прибыли);

– устанавливается размер платы в пользу концедента в виде процентов от получаемых в будущем доходов концессионера (образуются обязательства).

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод, что объект, полученный в рамках концессионного соглашения в длительное пользование и владение, необходимый для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, приносящий основную прибыль компании и находящийся под экономическим контролем концессионера, может быть признан концессионным активом, и, по нашему мнению, в зависимости от типов концессионного соглашения может отражаться в учете компании-концессионера в следующих вариантах:

– находиться на балансе концессионера и входить в состав внеоборотных активов по статье «Основные средства» с выделением субсчетов и аналитики;

– быть признанным в качестве нематериального актива и также входить в состав внеоборотных активов компании;

– отражаться на забалансовом учете.

2. Расходы концессионера – это уменьшенные в ходе эксплуатации объектов концессионного соглашения экономические выгоды в результате выбытия активов концессионера и возникновения новых обязательств, приводящих к уменьшению капитала концессионера. В большинстве случаев успех в реализации концессионного соглашения зависит от регулирования тарифов и цен государством на производимые в рамках такого соглашения товары или оказываемые услуги (например, система ЖКХ). Выполнение работ по строительству объектов концессионного соглашения, безусловно, сопровождается расходами (включая инвестиции), которые практически в полной мере лежат на концессионере. Покрытие таких расходов в будущем и получение валовой выручки

концессионером напрямую зависят от того, какую в рамках концессионного соглашения политику будет вести государство в отношении:

- налоговой нагрузки;
- применения тарифов, установленных на уровне, покрывающем расходы с выходом на чистую прибыль в будущем;
- содействия в минимизации рисков.

3. Обязательствами признаются возникающая на отчетную дату задолженность, вытекающая из договорного, трудового или иного вида правовых взаимоотношений между концессионером и его контрагентами, работниками и иными лицами, являющаяся следствием осуществляемых фактов финансово-хозяйственной жизни компании, расчеты по которой приведут к уменьшению стоимости активов концессионера.

Помимо основных обязательств компании (налоговые, страховые, зарплата, расчеты с поставщиками и подрядчиками и пр.) одним из отличительных видов является плата концессионером концеденту за пользование объектом концессионного соглашения. Согласно п. 7 закона № 115-ФЗ от 21.07.2005 г. обязательством концессионера является плата концеденту в период эксплуатации объекта концессионного соглашения в размере и порядке, установленном самим концессионным соглашением²⁶. Такого рода обязательства концессионера необходимо выделять как отдельный вид, поскольку плата является обязательным условием соглашения: в виде твердой суммы платежей, доли продукции или доходов, либо в виде имущества концессионера.

4. Доходы. Любая деятельность компаний требует расчета ее результатов. От того, какой получится результат (в виде прибыли или убытка), будет зависеть дальнейший сценарий ее развития²⁷. Поэтому получение доходов концессионером является важной составляющей концессионной деятельности, регулируемой

²⁶ О концессионных соглашениях: Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 01.05.2022). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/6174818558da6d719f95cbeb7c308b2733e6b5f9/

²⁷ Друкер, П.Ф. Измерение результативности компании / П. Ф. Друкер [и др.] / пер. с англ. [Е. Пестеровой; ред.: Е. Харитоновна]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. 218 с.

концессионным соглашением. Доходы концессионера – это полученные в ходе эксплуатации объектов концессионного соглашения результаты в виде выручки от продажи товаров или выполненных работ, услуг, а также иных показателей доходов, не связанных с основной деятельностью концессионера (проценты по вкладам, сдача имущества в аренду и пр.). В случае с концессионным соглашением получение прибыли не стоит ждать мгновенно, окупаемость объекта концессионного соглашения достигается через несколько лет, поскольку затраты, вложенные в его строительство или реконструкцию, очень велики. Законом также предусмотрены гарантии концессионера: если он по обоснованным экономическим причинам получает доход ниже просчитанного на момент заключения концессионного соглашения, концедент вправе предпринять меры, направленные на увеличение его валовой выручки (п. 1, ст. 20 7 закона № 115-ФЗ от 21.07.2005 г.).

5. Источники финансирования – это средства компании, направляемые на развитие концессионной деятельности в виде собственных и заемных источников покрытия. В рамках концессионной деятельности, помимо основных источников финансирования, таких как собственный капитал, кредитные и заемные средства, отдельно можно выделить концессионные облигации, выпускаемые концессионером для получения денежных средств на развитие объектов. Данный инструмент интересен тем, что выпускаемые облигации носят государственный характер, так как относятся к государственным активам, что, в свою очередь, позволяет данным ценным бумагам быть более востребованными за счет государственных гарантий²⁸.

Четвертый блок комплексной модели «Виды форм концессионных соглашений», которая рассмотрена на рисунке 1.1 и в приложении А, представлен различными типами:

– строительство (BOO, BOT, BTO, BOOT, BLT);

²⁸ Зеленская, Т.В. Выпуск облигаций в рамках концессионного соглашения / Т.В. Зеленская, В.В. Прохоров // European Social Science Journal. – 2017. – № 12-2. – С. 83.

- реконструкция (RLT, BROT, ROT);
- проектирование (DBFO);
- планирование (DBO/DBM);
- управление и эксплуатация (MC, OMC, SC).

Пятый блок комплексной модели «Нормативно-правовое регулирование» представлен основными нормативными актами, среди которых можно выделить:

- ФЗ РФ от 21 июля 2005 г. N 115-ФЗ «О концессионных соглашениях»;
- ФЗ РФ от 06 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, приказ Минфина № 34н от 29.07.98 г.

Минфина № 34н от 29.07.98 г.

Дополнительные нормативные акты:

- ФСБУ 6/2020 «Основные средства»;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации»;
- ПБУ 10/99 «Расходы «организации»»;
- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;
- Ст. 42, ст. 54 ГК РФ;
- Письма Минфина РФ;
- учетная политика компании-концессионера;
- внутренние стандарты и распоряжения, разработанные в рамках ведения учетно-отчетного обеспечения в компании.

Развитие учетно-отчетного обеспечения у компании-концессионера определяется порядком и методологией учетных и аналитических процедур, отражаемых в шестом блоке «Инструментарий бухгалтерского учета в рамках учетно-отчетного обеспечения»²⁹:

- составление структурированного рабочего плана счетов компании-концессионера;

²⁹ Графова, Т.О. Организация транзакционного стратегического учета операций по концессионным соглашениям / Т.О. Графова, И.А. Тищенко // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2016. – № 2 (69). – С. 92.

- гипотетические записи в зависимости от назначения корректирующего балансового отчета;
- агрегированные записи в зависимости от выбранного начального оператора;
- учетно-контрольные точки;
- итерация последовательных операций.
- системообразующие стратегические показатели и индикаторы³⁰;
- формирование внутрифирменных стандартов учетно-отчетного обеспечения операций у концессионера;
- разработка форм управленческой отчетности;
- расчет чистых активов и чистых пассивов;
- применение методики построения производных балансовых счетов (стратегический, мониторинговый, иммунизационный и пр.).

В результате формируется механизм (блок семь) вариантов организации учета операций по концессионным соглашениям на базе функционирования инструментария бухгалтерского учета, информационных и цифровых технологий, который охватывает все процессы объектов учета, формируемых в рамках осуществления операций по концессионному соглашению, и направлен на:

1. Составление учетной политики концессионера для целей бухгалтерского учета.
2. Разработку внутрифирменного стандарта.
3. Формирование форм управленческой отчетности
4. Создание учетных регистров бухгалтерского учета.
5. Выбор метода учета затрат.
6. Применение технологий бизнес-процессов.
7. Введение системы бюджетирования.

³⁰ Аракельянц, Э.С. Формирование системы учетно-контрольного и аналитического обеспечения стратегии развития коммерческих организаций: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Э.С. Аракельянц. Орел, 2015. – С. 18.

8. Принятие стратегических решений на основе оценки объектов учёта и системы показателей эффективности и результативности деятельности концессионера с целью определения ее финансового результата.

Концессионные соглашения играют ключевую роль, являясь важным рыночным инструментом для достижения устойчивого уровня в экономике при обеспечении наиболее эффективного использования государственного имущества. Заключение и исполнение концессионных соглашений обеспечивают развитие инфраструктуры и стратегических услуг для развития конкуренции на внутреннем рынке, что позволяет использовать опыт частного сектора для достижения эффективности в инновациях.

Таким образом, применение учетно-отчетного инструментария и концепции инструментов информационных и цифровых технологий в рамках формирования системы учетно-отчетного обеспечения позволит компании-концессионеру структурировать как финансово-хозяйственные операции, так и процесс разработки и реализации стратегии развития бизнеса на базе интеграции элементов учета и анализа в единую информационно-аналитическую систему с многовариантностью решений и альтернативными способами учета.

1.2 Структурированный план счетов как основа постановки бухгалтерского учета операций по концессионным соглашениям

Сегодня, в век высоких технологий, развития цифровых процессов, когда учет в компаниях максимально автоматизирован, в формировании и создании необходимых отчетов не возникает проблем³¹. Актуальным направлением во всех сферах экономики страны является развитие цифровизации, основная цель которой – использование различных цифровых ресурсов в компании, что приводит к необходимости повышения качества управления всеми ее бизнес-процессами³².

³¹ Блинова, У.Ю. Субъект бухгалтерского учета при цифровизации экономики / У. Ю. Блинова // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 2-2. – С. 162.

³² Ивашечкина, Л.Г. Современный взгляд на некоторые аспекты управленческого учёта в условиях цифровой экономики / Л. Г. Ивашечкина, Т. В. Савицкая // Управленческий учет. – 2021. – № 8-1. – С. 165.

Одной из основ формирования и функционирования эффективной системы учетно-отчетного обеспечения, ее контроля, оценки и анализа является применение инжиниринговых систем учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений, инструментов, технологий и построения на его основе архитектуры структурированных планов счетов. Структурированные планы счетов являются фундаментом формирования системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, поскольку представляют собой интеграционный инструментарий системы управленческо-стратегической направленности.

С появлением системы управления и ростом потребности в управленческой информации, развитием цифровых процессов в компаниях стал разрабатываться и внедряться новый вид плана счетов, отличающийся от стандартного рабочего плана счетов компании своей емкостью и аналитичностью. Структурированный план счетов является основой для постановки и организации ведения бухгалтерского учета и управленческой отчетности, являясь информационным полем, нацеленным на принятие управленческих решений и управление экономическими процессами³³.

Исследованием и разработкой структурированных планов счетов различной направленности с возможностью их применения в информационном обеспечении управленческих процессов и постановкой различных видов учета в компаниях занимались такие ученые, как Шерр И.Ф., Шмаленбах Э., Дейли Дж., Ткач В.И., Графова Т.О., Шумейко М.В., Крохичева Г.Е., Кузнецова Е.В., Тищенко И.А., Симонович М.Я., Максименко А.Н., Зимакова Л.А. и др.

Внедрение других видов учета в компании-концессионере должно проводиться поэтапно в отличие от финансового учета, который ведется сразу же со дня основания организации. Как правило, это происходит в компаниях, которые достигли определённого уровня развития и успеха в бизнесе, имеют свою

³³ Мищенко, О.А. Структурированный план счетов как основа постановки управленческого учета / О.А. Мищенко // Финансовая экономика. – 2018. – № 7. – С. 1599.

организационную структуру, налаженные бизнес-процессы, внутренние и внешние связи. Информация, применяемая для целей бухгалтерского внутреннего учета в компании-концессионере, может иметь структуру, как показано на рисунке 1.3.

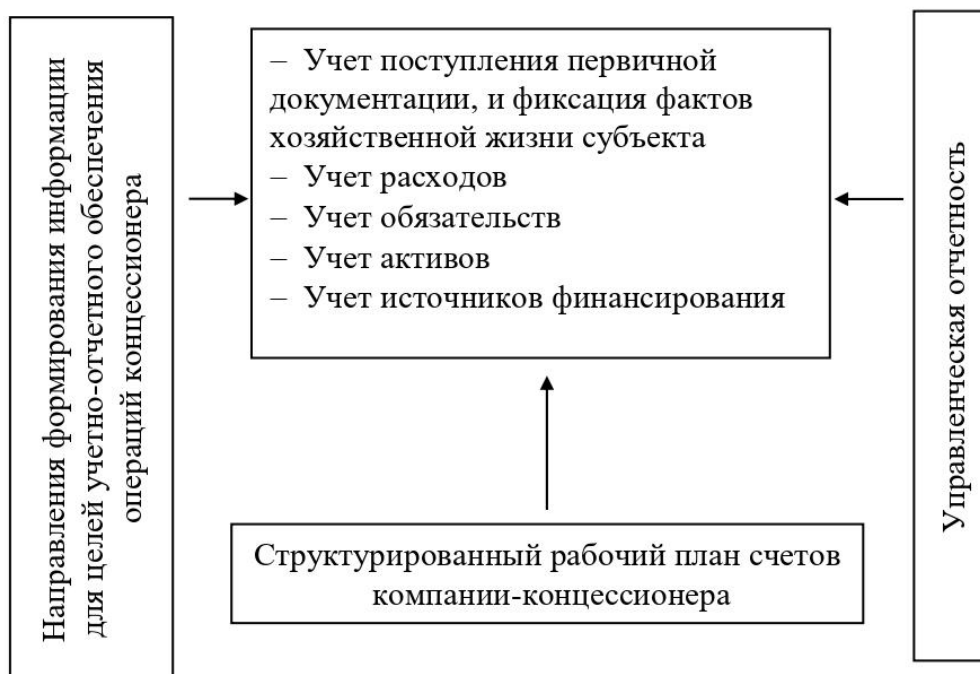


Рисунок 1.3 – Основные направления формирования информации в системе учетно-отчётного обеспечения операций компании-концессионера³⁴

В отличие от финансового учета, где план счетов финансово-хозяйственной деятельности организации является обязательным и регламентируется Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, структурированный рабочий план счетов не закреплен на законодательном уровне, является основой ведения учетно-отчетного обеспечения и формируется по решению руководства.

Основным отличием структурированного плана счетов от рабочего плана счетов компании является его нацеленность на формирование информации в целях принятия управленческих решений (рисунок 1.4).

³⁴ Составлено автором.

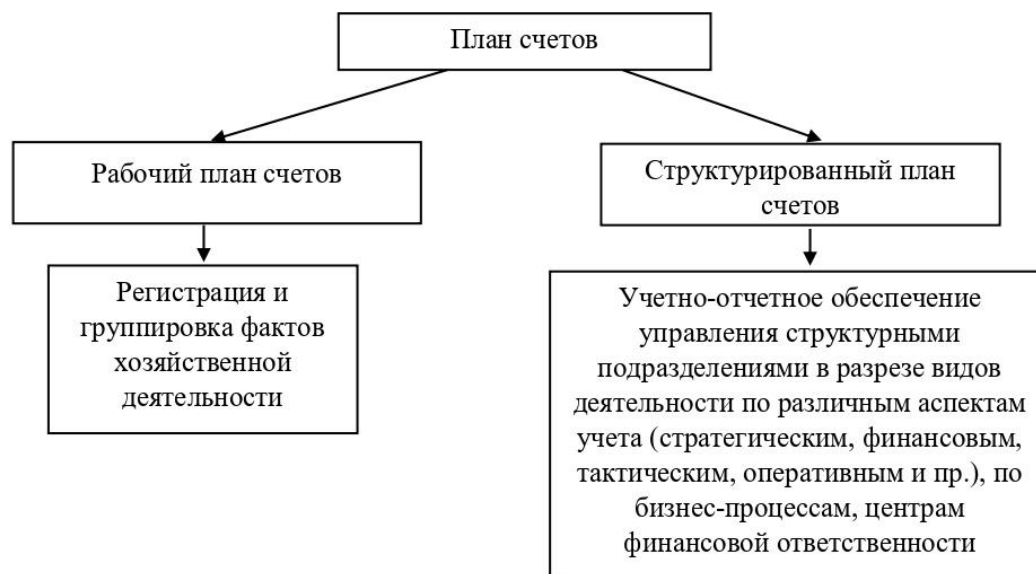


Рисунок 1.4 – Основное отличие структурированного плана счетов от традиционного рабочего плана счетов³⁵

Рассмотрим основные возможности структурированного плана счетов. Во-первых, структурированный план счетов со своей аналитичностью и возможностью трансформироваться под изменяющуюся структуру компании позволяет обрабатывать большой объем информации, предоставляя ее внутренним пользователям (менеджерам, руководителям, инвесторам) для управления бизнес-процессами, расчета себестоимости, анализа и оценки платежеспособности компании и резервных систем, выявления убыточных видов деятельности, а также сбоев в деятельности, направленной на максимизацию стоимости бизнеса, увеличение финансового результата и снижения рисков³⁶.

Во-вторых, структурированный план счетов обеспечивает взаимодействие бухгалтерских и управленческих инструментов, таких как: инжиниринг, структурное подчинение, сегментация, функциональная структура компании, определение рисков, контроль.

³⁵ Составлено автором.

³⁶ Ткач, В.И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета. Квалиметрический учебник / В.И. Ткач, М.В. Шумейко. – Ростов н/Д, 2013. – С. 156.

В-третьих, структурированный план счетов нацелен на ведение бухгалтерского учета по видам деятельности, сегментам рынка, направленного на оптимизацию расходов, с целью выявления неэффективных видов и сегментов.

В-четвертых, структурированный план счетов обеспечивает ведение учета по бизнес-процессам с выделением центров финансовой ответственности, центров учета затрат.

Структурированный план счетов является инструментом фиксации информации, необходимой для анализа, оценки, контроля в системе управления. Основным моментом в разработке структурированного рабочего плана счетов является трансформация рабочего плана счетов финансового учета в удобную форму, доступную для понимания всеми сотрудниками компании, с целью обеспечения аналитичности, емкости информации, ориентации на потребности менеджмента³⁷.

Информация, отражаемая с использованием структурированного рабочего плана счетов, более структурирована и детализирована, чем сформированная на базе плана счетов финансового учета. В связи с этим в большинстве случаев стандартные счета дополняются множеством субсчетов и аналитикой, вводятся новые, неиспользуемые в финансовом учете счета с целью детализации информации для принятия управленческих решений.

Структурированный рабочий план счетов – это больше чем просто рабочий план счетов, применяемый для отражения фактов хозяйственной жизни субъекта на счетах бухгалтерского учета. Это механизм взаимодействия различных инструментов, методов и подходов, позволяющий формировать информацию для принятия решений о необходимости трансформации бизнеса и внесения изменений под влиянием внешних и внутренних факторов, рисков, конкуренции, рынка и спроса.

³⁷ Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – Москва : Рид Групп, 2011.

Ключевым моментом структурированного плана счетов является технология его формирования, включающая в себя различные механизмы и инструменты бухгалтерского учета³⁸, позволяющие эффективно управлять компанией. Среди них можно выделить:

- инструменты бухгалтерского инжиниринга;
- цифровые инструменты (блокчейн, технологии больших данных);
- бюджетирование;
- калькулирование себестоимости;
- различные методы учета и управления затратами (ABC, директ-костинг, стандарт-костинг, свр – анализ и пр.).

С помощью таких инструментов можно не только эффективно управлять компанией, но и прогнозировать ее будущее и результаты деятельности. Безусловно, основной поток информации, формируемой в системе финансового учета, является базисом, связующим звеном для ведения управленческого учета, но не вся информация, переходящая из финансового учета пригодна, для целей управления³⁹.

Построение системы учетно-отчетного обеспечения основывается на бизнес-процессах, происходящих в компании. Цель учетно-отчетного обеспечения – предоставлять необходимую плановую и фактическую информацию для анализа и оценки в разрезе видов деятельности, затрат, аналитических данных, отражения специфики деятельности компании⁴⁰.

Структурированный рабочий план счетов – это система хранения и сбора данных, формируемых для получения информации, управляемая различными инструментами с целью получения максимально точных данных о конечном

³⁸ Безценная, Е.Ф. Развитие инструментария управленческого учета в многопрофильных коммерческих структурах / Е.Ф. Безценная // Все для бухгалтера. – 2014. – № 4. – С. 29.

³⁹ Мищенко, О.А. Теоретико-методологические и практические аспекты управленческого учета на предприятии / Т.О. Графова, И. А. Тищенко, О. А. Мищенко // Бизнес. Образование. Право. – 2018. – № 3(44). – С. 45.

⁴⁰ Бобрышев, А.Н. Анализ возможностей и функциональных ограничений развития управленческого учета в России / А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 6. – С. 322.

финансовом результате деятельности компании и выявления наиболее слабых и сильных ее сторон.

С учетом вышесказанного нами разработана укрупненная схема обработки информации на основе структурированного рабочего плана счетов в системе учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям (рисунок 1.5).

Основополагающим фактором построения такой схемы являлось взаимодействие всех блоков данной системы – от получения информации и отражения ее на счетах до расчета конечного финансового результата.

Залогом рационального составления структурированного рабочего плана счетов в учетном обеспечении является корректное ведение финансового учета и отнесение на его счета объектов учета компании-концессионера. Проставляемые коды счетов и субсчетов должны отражать в себе сущность деятельности компании, учитывать ее финансовую и бюджетную структуру, таким образом, обеспечивая включение плановых и прогнозных величин для сопоставления фактических данных с целью анализа и корректировки внутренних бюджетов⁴¹.

Следовательно, корректное отражение данных в управленческой отчетности с их расшифровкой зависит от группировки и аналитики выделенных счетов в структурированном рабочем плане счетов.

Несмотря на то что основным поставщиком информации для формирования управленческих данных является финансовый учет, целесообразно структурированный рабочий план счетов настроить таким образом, чтобы информация, которая является конфиденциальной и внешним пользователем не предоставляется, могла быть скрытой.

⁴¹ Мищенко, О.А. Структурированный план счетов как основа постановки управленческого учета / О.А. Мищенко // Финансовая экономика. – 2018. – № 7. – С. 1601.



Рисунок 1.5 – Укрупненная схема обработки информации на основе структурированного рабочего плана счетов в системе учетно-отчетного обеспечения операций компании-концессионера⁴²

⁴² Составлено автором.

Важной составляющей счета, структурированного рабочего плана счетов является его субсчет и аналитика. Каждый данный счет оснащен такой аналитикой, которая позволяет проводить анализ данных в определенных срезах, ориентированных на нужды менеджмента.

Именно необходимость в качественном анализе данных компании обуславливается количеством и видами субсчетов. Как правило, компании, стараются более подробно детализировать внутреннюю отчетность, добавляя и создавая к каждому счету множество субсчетов. С одной стороны, это плюс, поскольку такой развернутый анализ максимально отображает ситуацию, происходящую в настоящий момент в компании. Но, с другой стороны, чтобы получить такую детальную информацию в отчетах, потребуется внесение плановых и фактических показателей с такой же подробной детализацией. Это очень трудоемко, может вызвать неточности от большого количества вносимой информации и привести к неверному расчёту конечного результата. Современные информационные технологии позволяют решать данный вопрос за счет упрощения процедур формирования входящих и исходящих информационных потоков на основе децентрализованной системы журналов (базы данных) – блокчейн.

В общем понимании блокчейн – это технология децентрализованной системы распределения данных, позволяющая обеспечить их защиту и целостность путем последовательности в сохранении информации в виде блоков (цепочки блоков), закодированных специальным хэш-кодом⁴³.

Система блокчейн во внутреннем учете компании-концессионера может быть использована для ведения бухгалтерских записей путем безопасной регистрации любых транзакций (бухгалтерских операций) внутри каждого последовательного блока через систему кодировки (хэш-кода), повышая таким образом качество оперативного учета и прозрачности формируемой информации.

⁴³ Гильяно, А.А. Особенности применения технологий блокчейн при оформлении международных торговых сделок / А.А. Гильяно, О.А. Мищенко // Век качества. – 2021. – № 3. – С. 76–93.

Состав и количество субсчетов и аналитик представляются таким образом, чтобы формирование управленческой отчетности происходило с высокой степенью детализации и расшифровки данных. Для того чтобы упрощение системы составления субсчетов не привело к снижению качества информации, а вся система бухгалтерского учета не потеряла бы всякий смысл, не возникали сбои в настройках, а пользователи могли бы максимально эффективно использовать данные, компании-концессионеру было бы целесообразно внедрять технологии, направленные на качественное сохранение данных на основании последовательной цепочки учета операций. Используя технологию блокчейн, концессионер сможет повысить безопасность и сохранность своих бухгалтерских записей, использование которых будет доступно всем заинтересованным пользователям (концеденту, инвесторам, менеджерам, руководителям и т.д.).

Основное преимущество формирования записей на бухгалтерских счетах по системе блокчейн – это сохранность и невозможность внесения изменений бухгалтерских данных внутри блока после его выполнения, а также создание следующей цепочки операций без закрытия записей предыдущего блока, то есть все бизнес-процессы компании будут записаны и полностью отслеживаемы на основе созданной локальной сети, но без возможности внесения в них изменений после выполненных операций (рисунок 1.6)⁴⁴.

Таким образом, вводя дополнительные субсчета и расширяя аналитику, необходимо руководствоваться следующим:

– определять состав информации, по которой необходимы дополнительные разрезы;

– обосновать аналитическую взаимосвязь с объектами управления (привязка к сотруднику, структурному подразделению, конкретным расходам, видам продукции, фактам хозяйственной жизни, хозяйственной операции и пр.);

– выработать методический подход к ведению аналитики по центрам финансовой ответственности;

⁴⁴ Емельянов, Н.В. Влияние цифровизации экономики на развитие бухгалтерского учёта / Н.В. Емельянов, Ю.А. Ермилова // Экономические исследования и разработки. – 2019. – №1. – С. 10.



Рисунок 1.6 – Итерации бухгалтерских операций на основе применения системы блокчейн⁴⁵

– формировать аналитику затрат в разрезе статей бюджета компании-концессионера и элементов затрат.

Объекты учета в рамках концессионного соглашения лучше отражать детальней в разрезе субсчетов и аналитики (таблица 1.2).

Как видно из таблицы 1.2, вариантность создания субсчетов и аналитик разнообразна и зависит от целей и характера деятельности компаний.

В зависимости от назначения направленность субсчетов и аналитик может меняться местами (например, в 90 счете «Продажи» сегмент деятельности является аналитической расшифровкой счета, когда в случае с 60 счетом «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сегмент деятельности является более важной позицией и выступает в качестве субсчета).

Так как структурированный рабочий план счетов является техническим инструментом для формирования аналитики хозяйственной деятельности компании, каждая организация вправе применять и использовать те счета бухгалтерского плана, которые считает необходимыми для учета управленческих операций.

⁴⁵ Составлено автором по материалам: Егорова, С.Е. Цифровизация бухгалтерского учета: перспективы и возможности / С. Е. Егорова, И. С. Богданович // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. – 2019. – № 9. – С. 4; Богатая, И.Н. Бухгалтерский учет. Цифровизация бухгалтерского учета: ожидания и реальность / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Аудит. – 2019. – № 11. – С. 23.

Таблица 1.2 – Примеры вариантов отражения хозяйственных операций в рамках формирования структурированного рабочего плана счетов

Объекты	Название счета	Субсчет 1	Субсчет 2	Счета аналитического учета 1 уровня	Счета аналитического учета 2 уровня
Активы	01 «Основные средства»	Вид объекта – используется объект как основное средство	Вид деятельности	Бизнес-процесс	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)
	04 «Амортизация НМА»	Вид объекта – используется как объект НМА	Вид деятельности	Бизнес-процесс	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)
Доходы	90 «Продажи», 91 «Прочие доходы»	Вид деятельности	Наименован ие продукции, работ, услуг	Сегмент деятельности (по географическим признакам)	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)
Расходы	20 «Основное производство»	Вид деятельности	Вид продукции, работ, услуг	Статья затрат	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)
	27 «Концессионные расходы»	Концессионный объект	Статья затрат	Бизнес-процесс	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)
Обязательства	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Контрагенты	Вид деятельности	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)	Рублевые расчеты/валютные расчеты
	68 «Расчеты по налогам и сборам»	Вид деятельности	Вид налога	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)	Сегмент деятельности (по географическим признакам для учета НДС/НДФЛ)
Источники	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	Вид деятельности	Контрагенты	Центр финансовой ответственности (подразделение, сотрудник, отдел и пр.)	Вид заемных средств: концессионные облигации, банковские кредиты, займы

Многими учеными в бухгалтерском учете рассматривается система применения 30-х счетов, выделенных в плане счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина № 94н от 31.10.2000 г., позиции которых оставлены пустыми и направлены на учет расходов по элементам затрат. На сегодняшний день можно выделить несколько подходов по использованию 30-х счетов в учете компаний:

- система отражающих счетов (В.Ф. Палий)⁴⁶;
- система учета затрат по элементам (материальные расходы, амортизация, расходы на оплату труда, расходы на социальные нужды, прочие расходы и т.д., основатель В.И. Ткач)⁴⁷;
- применение в виде счетов финансового учета (зарубежная практика).

Для компании-концессионера, по нашему мнению, особенно с производственным уклоном, с целью получения достоверной и точной информации из формируемых данных целесообразно основываться на опыте зарубежных компаний, где финансовый учет ведется в более сжатом виде, отражается на счетах в виде укрупненных данных, а все производственные операции в развернутом виде отражаются в учете. Безусловно, чтобы такой учет был корректным и отлаженным, необходимо внести изменения и в структуру системы финансового учета.

В связи с этим мы предлагаем отражать информацию на счетах структурированного рабочего плана счетов в следующей последовательности, представленной на рисунке 1.7.

⁴⁶ Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 150.

⁴⁷ Ткач, В.И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета. Квалиметрический учебник / В.И. Ткач, М.В. Шумейко. – Ростов н/Д, 2013. – 460 с.

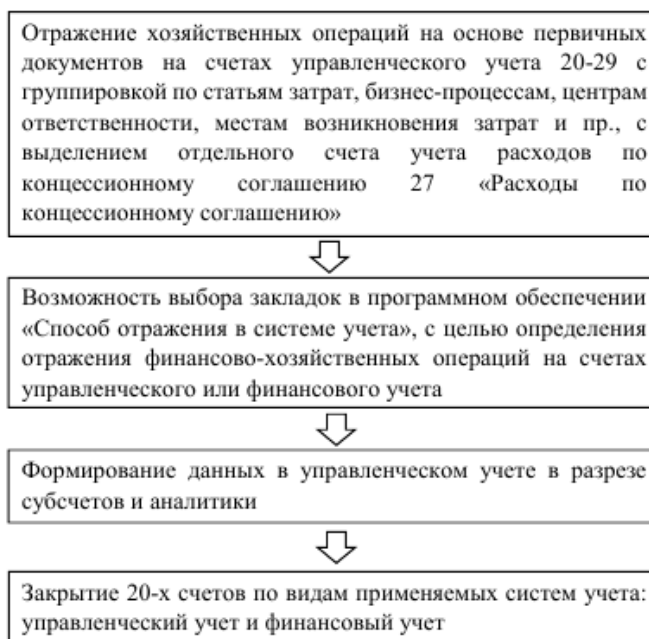


Рисунок 1.7 – Последовательность отражения хозяйственных операций на счетах структурированного рабочего плана счетов концессионера

Нами предложено отражать информацию по затратам концессионера на счетах бухгалтерского учета (20-29) с выделением различных субсчетов и более расширенной аналитикой. В данном случае именно такой порядок позволит корректно отражать получаемую информацию на основе первичной документации, так как для финансового учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности достаточно обобщённых показателей, в свою очередь, структурированный рабочий план счетов позволит концессионеру отражать расширенного формата данные с целью формирования своевременной и достоверной информации в управленческой отчетности.

Документы первичного учета, как правило, поступают в бухгалтерию с большим опозданием, а для эффективного управления компанией руководству необходимы актуальные и оперативные данные. Для решения такого рода проблем мы предлагаем отражать хозяйственные операции в бухгалтерском учете компании-концессионера на основании бухгалтерских справок, завизированных руководителем финансовой службы.

Таким образом, можно сказать, что формирование структурированного рабочего плана счетов компании-концессионера направлено:

- на полноту отражения объектов учета концессионного соглашения на счетах;
- возможность разложения и детализации входящей и исходящей информации;
- формирование достоверного и точного финансового результата по видам деятельности;
- обеспечение целесообразности и необходимости выделения субсчетов и аналитических по объектам учета;
- соответствие нормативно-правового регулирования в отношении юридического оформления имущественных средств.

Представленный вариант укрупненной схемы обработки информации на основе структурированного рабочего плана счетов позволит компании-концессионеру формировать систему учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям гибкой, информативной, своевременной и оперативной.

1.3 Порядок формирования информации, применяемой в системе учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера

Отличительной особенностью концессионной деятельности от других видов деятельности является ее долгосрочность. Обычно концессионные соглашения заключаются на 20 и более лет, что однозначно приводит к необходимости создания такой системы учетно-отчетного обеспечения, которая будет ориентирована на повышение уровня эффективности и результативности деятельности концессионера в долгосрочной перспективе. Создание информационной системы в учетно-отчетном обеспечении концессионера поможет

руководству и внутренним пользователям получать релевантную информацию, необходимую для управления и контроля⁴⁸.

Источниками такой информационной системы являются различные системные процессы, которые позволяют построить и применять агрегированную модель развития компании-концессионера с учетом всех нюансов, характерных для концессионного вида деятельности, с использованием инструментов и методов бухгалтерского учета⁴⁹. Для построения такой системы и выбора инструментов учетно-отчетного обеспечения для компании-концессионера на данном этапе необходимо учитывать следующие моменты:

- особенности развития концессионной деятельности в России;
- варианты использования возможных перспективных направлений или видов товаров, работ, услуг в рамках концессионной деятельности;
- возможность использования потенциальных видов ресурсов (производственных и непроизводственных) при создании новых видов продукции, работ, услуг⁵⁰;
- внедрение в производственный процесс новейших технологий.

Существенным отличием информационной системы учетно-отчетного обеспечения на базе взаимодействия с различными системными процессами является наличие данных не только о производственных затратах, но и о среднем уровне затрат по концессионной отрасли, показателях издержек конкурентов, стратегии развития.

Так как концессионная деятельность является относительно новым направлением развития экономики в России, то и уровень получаемой информации в рамках учетно-отчетного обеспечения характеризуется неопределенностью и

⁴⁸ Мищенко, О.А. Инструменты учета, применяемые в управлении объектами концессионного соглашения / О.А. Мищенко // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2019. – № 8. – С. 54.

⁴⁹ Пучкова, Н.В. Совершенствование системы управленческого учета расходов с помощью построения системы информационных потоков управленческого учета и анализа / Н.В. Пучкова // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2013. – № 34. – С. 205.

⁵⁰ Кулакова, Н.Г. Управленческий учет инновационного потенциала предприятия / Н.Г. Кулакова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2010. – № 2(96). – С. 120.

неточностью, недостаточной полнотой информации и ее ориентированности для принятия управленческих решений руководством. Все это приводит к необходимости поиска, выбора и исследований методов и инструментов, а также анализа, сбора и обработки значимой информации, которая является стратегически важной для компании-концессионера.

При разработке и исследовании показателей и инструментов учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению применимо учитывать, как отечественный опыт, так и зарубежные исследования, посвящённые и практическим аспектам совершенствования бухгалтерского учета. На сегодняшний день существуют различные инструменты, используемые в бухгалтерском учете для оценки и анализа эффективности деятельности компании. В их состав входят:

- методы бухгалтерского учета, являющиеся одной из важных составляющих учетно-отчетного обеспечения операций компании-концессионера, так как определяют его сущность и принципы действия;

- инструментарий финансового анализа и методы прогнозирования, направленные на определение намеченных целей, анализ различных переменных величин в будущем, определение вероятности свершения будущих событий и пр.;

- инструментарий финансового менеджмента и маркетинга, направленный на рациональное управление экономическими процессами, организацию и совершенствование системы управления, поиск финансовых рынков, рынков сбыта, выработку ценовой политики компании и продвижение продукции с помощью рекламы;

- моделирование, направленное на исследование объектов учета путем формализации абстрактного описания переменных систем и объектов, выбор наилучшей модели для получения показателей результатов деятельности компании;

- инструментарий контроля, направленный на соблюдение установленного порядка учета в компании и исполнения поставленных стратегических задач для достижения высоких результатов деятельности компании-концессионера.

Применение тех или иных инструментов в компании с точки зрения получения релевантной информации напрямую зависит в основном от области применения таких инструментов, а также целевого запроса как внешних, так и внутренних пользователей, обусловленного спецификой деятельности компании⁵¹.

В конечном счете, судить о правильности выбранных инструментов бухгалтерского учета возможно только после определенного времени (отчетного периода), рассмотрев результаты от их внедрения и применения, оценив их влияние на эффективную работу и успех деятельности экономического субъекта.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, применяется специалистами компании в различных областях управления, таких как выбор направления стратегии конкурентоспособности, прогнозирование уровня продаж и прибыльности от них в долгосрочной перспективе, оценка величины затрат, оценка текущей деятельности путем сравнения уровня затрат компании с затратами компании конкурентов, поиск решений для выхода на наиболее результативные показатели⁵².

Основным преимуществом построения информационной системы на базе инструментов бухгалтерского учета является то, что законодательные и иные ограничения при их выборе полностью отсутствуют, поэтому компании-концессионеры обладают полной свободой действия.

Данный инструментарий должен быть систематизирован по всей информационной базе компании-концессионера, так как унификация позволит легче оценивать достигнутые результаты и объективно принимать стратегические управленческие решения.

На формирование информации в учетно-отчетном обеспечении концессионера оказывают влияние различные системные процессы, возникающие в результате осуществления концессионной деятельности. В связи с этим нами разработан порядок формирования информационной системы в учетно-отчетном

⁵¹ Башкатова Т.А. Формирование системы управленческого учета на перерабатывающих предприятиях / Т.А. Башкатова, С.Н. Черевко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 36. – С. 12.

⁵² Бобрышев, А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 3 (393). – С. 52.

обеспечении операций по концессионным соглашениям, предполагающий взаимосвязь объектов учета с различными элементами процессов в рамках концессионной деятельности (таблица 1.3).

Порядок формирования информационной системы в учетно-отчетном обеспечении компании-концессионера, представленный в таблице 1.3, основывается на системе блоков и подблоков и включает в себя:

- объекты учета;
- информационную базу;
- элементы системного взаимодействия;
- факторы, влияющие на формирование информации;
- инструменты бухгалтерского учета;
- организацию контроля.

Первый и второй блок относятся к объектам учета и их информационной базе данных. В основу применения данного порядка у компании-концессионера положены выделенные нами объекты учета в рамках концессионного соглашения, которые рассматриваются в системном взаимодействии взаимосвязанных элементов в процессе формирования информации в учетно-отчетном обеспечении. Среди основных взаимосвязанных элементов можно выделить взаимодействие:

- с управленческим менеджментом;
- маркетингом;
- процессами принятия решений;
- финансовым учетом и отчетностью.

Ведение бухгалтерского учета предполагает формирование информации (рисунок 1.8), поступающей из различных источников (внутренней и внешней среды, элементов системы, внутренней подсистемы и пр.).

Таблица 1.3 – Порядок формирования информационной системы учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера⁵³

Объекты учета	Информационная база	Элементы системного взаимодействия				Критерии применяемой информации в система УУ	Факторы, влияющие на формирование информации		Инструменты бухгалтерского учета	Организация контроля		
		Менеджмент	Маркетинг	Процессы принятия решений	Финансовый учет и отчетность		внешние факторы	внутренние факторы				
Концессионные активы	Факты хозяйственной жизни			✓	✓	Релевантность, полезность, воспринимаемость	Экономические, социальные, политические	Корпоративные, информационно-технологические, трудовые, производственные	Структурированный рабочий план счетов	Инструменты бухгалтерского инжиниринга	Расчет чистых активов	Система стратегического контроля, направленная на обеспечение руководства информацией о деятельности концессионера и необходимости внесения своевременных корректировок в нее
Обязательства				✓	✓						Расчет чистых пассивов	
Расходы		✓	✓	✓	✓						Инструменты моделирования бизнес-процессов	
Доходы		✓		✓	✓						Производный концессионный балансовой отчет	
Источники финансирования				✓	✓						Цифровые финансовые активы, smart-контракт	
											Учетно-аналитическое обеспечение	5 элементов системы внутреннего контроля согласно модели COSO

⁵³ Составлено автором.



Рисунок 1.8 – Взаимодействие бухгалтерского учета с различными элементами процессов в рамках формирования информационной системы компании-концессионера⁵⁴

Совокупность элементов, входящих в общую систему взаимодействия бухгалтерского учета, отражаемых во втором блоке, формирует цели, которые должны быть достигнуты, и задачи, которые должны быть поставлены и выполнены.

Каждый выделенный нами объект учета в рамках концессионного соглашения прямо или косвенно взаимодействует с различными элементами процессов, протекающих в рамках осуществления концессионной деятельности, функционирование которых взаимосвязано и взаимообусловлено:

1. Менеджмент. Информационное обеспечение, необходимое для успешной деятельности компании-концессионера, обусловлено появлением новых задач, встающих перед современными системами управления бизнесом. Повышение качества менеджмента позволит своевременно получать и направлять информационные потоки на принятие рациональных решений на различных уровнях системы управления компании-концессионера.

Взаимосвязь элементов менеджмента и бухгалтерского учета, несомненно, важна в общей системе учета компании-концессионера. На практике достичь оптимального режима их взаимодействия бывает трудно. Получение наибольшего успеха в достижении поставленных целей зависит как от того, кто готовит информацию, так и от того, кто ее использует в дальнейших процессах. Безусловно,

⁵⁴ Составлено автором.

необходимо достигать взаимосвязи обеих сторон как неделимых компонентов структуры любой компании.

Нельзя не согласиться с мнением профессора М.А. Вахрушиной, о том, что «управленческий учет не подменяет собой управление предприятием, а переводит его на качественно новый уровень»⁵⁵. Следовательно, необходимо грамотно использовать информацию для управленческого учета, формируемую менеджерами, и направлять ее на развитие компании с целью совершенствования бизнеса. Если в компании будут четко определяться поставленные задачи для отдельных системных процессов (например, как менеджмент), то такое видение позволит ей разрешить множество противоречий между ее внутренними подразделениями, снизить уровень конфликтных ситуаций и направить все силы на достижение высокого финансового результата.

Принятие эффективных управленческих решений, формируемых в запросах и процессах менеджмента, где основной целью является повышение качества управления и совершенствование использования получаемой информации, направлены на достижение высоких финансовых результатов. Основное взаимодействие с объектами направлено на формирование информации о доходах и расходах концессионера.

2. Маркетинг. Формирование информационной системы учетно-отчетного обеспечения у компании-концессионера должно происходить поэтапно, для того чтобы учитываемые данные на каждом этапе могли бы быть интерпретированы. Так как концессионная деятельность направлена на рынок потребляемых услуг, взаимосвязь процессов управленческого учета и маркетинговой системы также является немаловажным взаимодействием в учете компании-концессионера. Как и для любой компании, для концессионера является важным оперативность получаемой информации о совершенных расходах и их результативности в рамках системы управления. Получить такую информацию можно из управленческой

⁵⁵ Вахрушина, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25. – С. 39.

отчетности. Так как управленческая отчетность является внутренним документом, то ее составление может происходить ежедневно или по мере проведения первичных документов по расходам с целью стабильной работы маркетингового отдела.

Существующая система бухгалтерского учета не может в полной мере предоставлять внутренним пользователям комплексную информацию с целью управления маркетинговыми расходами, так как⁵⁶:

- не дает однозначного понимания маркетинговых расходов и их состава;
- не позволяет получать комплексную информацию об объеме и функциональных направлениях этих расходов, ввиду того что собираются они на разных счетах учета затрат.

Целесообразно получение такой комплексной информации о маркетинговых расходах организовать в системе учетно-отчетного обеспечения. Данный подход позволит компании-концессионеру не только своевременно получать информацию о расходах такого вида, но и проводить оперативное управление, анализ, планирование в маркетинговой деятельности.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что взаимодействие бухгалтерского учета и маркетинга определяется через объект расходы.

3. Процессы принятия решений. Компания, представляя собой единый имущественный комплекс в системе управления и финансов, постоянно принимает решения, которые в некотором смысле связаны между собой, так как часто за принятием одного важного решения стоит сотня менее значительных. Поэтому способность руководства компании предвидеть и анализировать систему построения принимаемых решений в общей системе управления приобретает немаловажное значение, по мере того как происходит движение на верхние уровни управления⁵⁷.

⁵⁶ Исаева, Е.В. Управленческий учет в маркетинге: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Е.В. Исаева. Новосибирск, 2005. – С. 15–16.

⁵⁷ Витальева, В.А. Факторы эффективности принятия стратегических решений / В.А. Витальева, А.Т. Зуб // Экономические науки. – 2015. – № 133. – С. 15.

Теория бухгалтерского учета, применяемая в компании-концессионере, должна включать в себя принципы построения организации учета, которые будут обеспечивать принятие рациональных и своевременных решений и обеспечивать эффективные действия менеджеров компании. По мнению группы ученых⁵⁸, принятие управленческого решения является интегрирующим, центрообразующим, связующим, системообразующим элементом организации.

Процесс принятия решений у компании-концессионера рассматривается как часть организационных решений, а также решений, которые она принимает, функционал и осознание этой системы как определенной ценности. Интерес к ней представляет именно ее системность, взаимосвязанность тех элементов, которые входят в нее. Элементами процесса принятия решений являются:

- определение задач, решение которых необходимо достичь;
- постановка цели достижения результата;
- выработка альтернативных возможностей решения выявленных задач;
- исполнение решений;
- оценка результатов.

Данный подход позволяет выделить систему принятия решений в организации и те элементы, структуры и явления, на которые она влияет. Процесс принятия решений в компании, занимающейся концессионным видом деятельности, является универсальным, базовым компонентом, без которого сложно достичь необходимого эффекта и хорошего конечного результата.

4. Финансовый учет и отчетность. Безусловно, ядром учетной системы любой компании является финансовый учет. Управленческий учет является продолжением финансового учета, образует с ним достоверную взаимосвязь, но в то же время существуют и определенные различия, начиная от постановки учета и заканчивая достижением полученных результатов.

⁵⁸ Г. Саймон, Ф. Харрисон, О. Виханский, А. Наумов, М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, В. Цыгичко.

Взаимосвязь управленческого учета с финансовым учетом основывается на следующих моментах⁵⁹:

- преемственность использования первичной документации;
- информативная дополняемость одного вида учета другим;
- единообразии в проведении документов в учете;
- взаимопроникновение элементов одного вида учета в другой.

Каждый вид учета уникален по-своему, но, несмотря на это, они имеют общие моменты в принципах построения системы учета, некоторых применяемых методах. Финансовый учет является отправной точкой, так сказать, первичной информацией, необходимой для ведения бухгалтерского учета и принятия управленческих решений.

Взаимодействие двух систем учета также заключается в том, что на основе данных, формируемых в финансовом учете, инвесторы имеют возможность оценивать потенциал и перспективы компании-концессионера, анализировать, насколько целесообразным является инвестирование данных проектов, а показатели бухгалтерского учета применяются в менеджменте компании для принятия различного рода управленческих решений. Таким образом, можно сделать вывод, что обе системы учета находятся в одном информационном поле, а их взаимодействие может быть разным:

- ведение финансового учета и управленческого независимо друг от друга;
- частично формируемые данные совпадают в учете, но в целом это две разные системы учета (чаще всего применяемые в российском учете);
- вариант учета, часто применяемый в международной практике, когда управленческий учет является комплексной системой, куда входит и финансовый учет.

Таким образом, система взаимодействия управленческого учета и финансового учета ориентирована на все объекты учета компании-концессионера.

⁵⁹ Богатая, И.Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – М.: КноРус, 2014. – С. 155–157.

Как уже было сказано выше, основным поставщиком данных в бухгалтерского учета является информация. Любые изменения, происходящие в компании, являются источником каких-либо сведений, отражающих количественную и качественную характеристику того или иного события или процесса. Такого рода данные, поступающие в любом виде, форме и содержании представляют собой информацию⁶⁰.

У компании-концессионера управление как воздействие на управленческий объект осуществляется путем поступления и передачи информации, которая должна быть (блок четыре):

- релевантной, то есть быть способной своевременно отвечать запросам пользователей;
- полезной, то есть предоставлять ту информацию и данные, которые необходимы заинтересованным пользователям, быть точной и актуальной;
- воспринимаемой, то есть четко отображать информацию, быть принятой и понятой всеми заинтересованными пользователями.

Стабильность и эффективность деятельности компании-концессионера напрямую связаны с постоянными действиями по усовершенствованию и развитию всей системы учета компании. Основным моментом в процессе совершенствования должна быть адаптация к факторам, влияющим на эффективность действий системы учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера. В пятом блоке отражены основные факторы адаптации, такие как (таблица 1.4):

- факторы внешней среды;
- факторы внутренней среды.

Без учета таких факторов сложно строить стратегию развития компании-концессионера, направленную на успешное построение системы учетно-отчетного обеспечения. Соответственно достижение успеха должно быть ориентировано на адаптацию к различным факторам и изменениям.

⁶⁰ Калашникова, О.Г. Информационное обеспечение управленческого учета и система внутренней управленческой отчетности снабженческо-заготовительной деятельности / О.Г. Калашникова, Е.И. Костюкова // Наука и образование. – 2020. – Т. 3. – № 2. – С. 90.

Таблица 1.4 – Основные факторы, влияющие на эффективность формирования информации в системе учетно-отчетного обеспечения концессионера⁶¹

Факторы внешней среды	Экономические	Экономическое состояние страны в целом	Политика конкурентов	Место компании на рынке	Привлечение иностранных и российских инвесторов
	Социальные	Структурные изменения в обществе	Политика государства, направленная на создание рабочих мест	Миграция	Мероприятия правительства по регулированию социальных процессов за счет работодателей
	Политические	Уровень взаимодействия государственно-частного партнерства	Законодательная база по концессионным соглашениям	Возможности, предоставляемые государством концессионеру	Ценовая политика в области объектов государственной собственности
Факторы внутренней среды	Корпоративные	Имидж компании	Структура компании	Общественно значимые события	Деловая репутация компании
	Информационно-технологические	Тенденции в развитии новых технологий	Получение патентов, лицензий	Создание новых продуктов	Скорость обработки информационных потоков
	Трудовые	Техника безопасности на рабочих местах	Сокращение/увеличение штата сотрудников	Психологический климат в коллективе	Благоприятные трудовые условия для сотрудников
	Производственные	Контроль за качественным выполнением обязанностей		Производственные остановки по причине поломок или неответственности сотрудников компании	

Множество инструментов, применяемых в учетно-отчетном обеспечении, заставляет организации задуматься о правильном их выборе и применении к конкретной методике учета. Информация является важнейшим экономическим ресурсом современного бизнеса. Для того чтобы управлять, надо контролировать, для того чтобы контролировать, надо измерять⁶².

Повышение уровня конкурентности, степени рисков привело к толчку в развитии инструментов учета, применяемых в компании с целью ее управления. Помимо применяемых ранее систем калькулирования, появились и новые подходы,

⁶¹ Составлено автором.

⁶² Иванов, С.В. Управленческий учет как необходимый инструмент управления современным предприятием / С.В. Иванов // Консультант ООО «Кронос». – URL: https://gaap.ru/articles/upravlencheskiy_uchet_kak_neobkhodimyy_instrument_upravleniya_sovremennym_predpriyatiem/

делающие акцент на инжиниринге в учете и бизнес-процессах, принятии управленческих решений по видам деятельности, оценке компании как имущественного комплекса в целом.

В рамках нашего исследования в шестом блоке отражены инструменты, рекомендуемые к применению в учете компании-концессионера:

- инструменты моделирования бизнес-процессов;
- инструменты бухгалтерского инжиниринга, применяемые на базе построения производных балансовых отчетов для определения финансовых результатов;
- метод расчета чистых активов;
- метод расчета чистых пассивов;
- система блокчейн, smart-контракт.

Особое внимание компании-концессионеру при выборе инструментов бухгалтерского учета в качестве учета затрат следует уделить выбору системы построения бизнес-процессов. Следует отметить, что в случае несоблюдения мер ведение такого детального учета может не принести компании ожидаемых результатов и оказать отрицательное влияние. Поэтому следует первоначально детально провести анализ и определить цели, которые должны быть достигнуты.

Следующие три вида инструментов, рекомендуемых к применению в бухгалтерском учете компании-концессионера, относятся к методам инжинирингового учета.

Бухгалтерский инжиниринг – это моделирование, обеспечение и построение в компании целей, планов, функциональных задач, программ, направлений и функций, способ оценки подбираемого персонала, анализ и оценка принимаемых решений, создание методик и средств по управлению компанией.

В последние годы именно инжиниринг становится одной из признанных форм, способствующих повышению эффективности бизнеса, основная суть которой заключается в предоставлении услуг исследовательского, проектно-конструкторского, расчетно-аналитического, производственного характера, а

также включает подготовку обоснований инвестиций, выработку рекомендаций в области организации производства и управления, реализации продукции⁶³.

Как известно, основным фактором эффективности деятельности является четкая и слаженная работа компании как единого механизма, достичь которой можно путем точных последовательных преобразований. Достижение таких результатов возможно с применением различных методов и инструментов бухгалтерского инжиниринга. Применение таких инструментов позволит систематизировать всю организационную структуру компании-концессионера, довести до результата намеченные цели, ставить четкие и выполнимые задачи перед сотрудниками. Среди инструментов инжиниринга, рекомендуемых к применению в компании-концессионере, можно выделить:

– построение концессионного производного балансового отчета (объект учета – доходы и расходы), который позволит эффективно управлять денежными потоками и состоянием компании на любую отчетную дату, предоставлять качественную финансовую оценку компании в целом;

– расчет чистых пассивов (объект учета – обязательства) и расчет чистых активов (объект учета – концессионные активы)⁶⁴. Данная концепция, позволяет рассчитать чистые пассивы компании как дезагрегированный показатель собственности, получаемый путем гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств, и чистые активы как агрегированный показатель собственности в виде разницы между активами и обязательствами компании-концессионера⁶⁵.

Если учет в компаниях максимально автоматизирован, то внедрение цифровых процессов – это перспективный и актуальный инструмент

⁶³ Нанасов, П.С. Управление проектно-строительным процессом. Теория, правила, практика / П.С. Нанасов. – М. : Издательство АСВ, 2008. – С. 73.

⁶⁴ Ткач, В.И. Теория, система и модели инжинирингового сетевого учета. Квалиметрический учебник / В.И. Ткач, О.И. Кольвах. – Ростов н/Д, 2014. – С. 135.

⁶⁵ Кузнецова, Е.В. Концептуальные решения управления экономическими процессами на базе показателей чистых активов и чистых пассивов / Е.В. Кузнецова // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 2(167). – С. 43.

совершенствования различных аспектов компании-концессионера, как организационных и управленческих процессов, так и учетных механизмов.

Одним из таких инструментов цифровизации является система блокчейн, встроенные механизмы которой позволяют компаниям повышать безопасность проведения сделок, совершенствовать документооборот и качество осуществления всех внутренних бизнес-процессов, создавать цифровые активы и эффективно ими управлять, повышая через них свою деловую репутацию и финансовую привлекательность⁶⁶.

Организация системы контроля в рамках учетно-отчетного обеспечения является неотъемлемой его частью, поскольку для успешной работы концессионера, стабильности и роста его основных финансовых показателей необходим такой инструмент, как внутренний контроль (блок семь).

Формирование системы внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета, выбор ее основных элементов и направленности зависит от внешней и внутренней среды, с которой компания-концессионер взаимодействует в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Контроль, как неотъемлемый элемент системы учетно-отчетного обеспечения, должен соответствовать ее структуре и эффективно выполнять свои функции на всех уровнях управления. Система внутреннего контроля компании-концессионера должна быть направлена на обеспечение управления бизнес-процессами по всем выделенным функциональным направлениям (подразделения, центры ответственности, центры затрат, сотрудники и пр.)⁶⁷.

Формируемая система внутреннего контроля в учетно-отчетном обеспечении направлена на повышение эффективности деятельности концессионера и возможность своевременного реагирования на изменяющиеся факторы внутренней и внешней среды⁶⁸.

⁶⁶ Гильяно, А.А. Особенности применения технологий блокчейн при оформлении международных торговых сделок / А.А. Гильяно, О.А. Мищенко // Век качества. – 2021. – № 3. – С. 77.

⁶⁷ Кизилов, А.Н. Практические аспекты постановки системы управленческого учета и контроля в коммерческих организациях / А.Н. Кизилов, Д.В. Богатый // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 2. – С. 25.

⁶⁸ Бобрышев, А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 3 (393). – С. 54.

Организация системы внутреннего контроля может включать в себя различные методы и формы контроля, которые компания выберет и утвердит.

По нашему мнению, организация системы внутреннего контроля у концессионера может осуществляться на основе:

- системы стратегического контроля;
- учетно-аналитического обеспечения;
- системы COSO и ее пяти элементов – мониторинг, контрольные процедуры, информация и коммуникации, контрольная среда и оценка рисков.

Подводя итог вышесказанному, можно сделать вывод, что на формирование информационного поля в системе учетно-отчетного обеспечения оказывают влияние различные системные процессы, которые вступают во взаимодействие, при этом образуются новые данные, учет которых позволит достигать эффективных результатов в концессионной деятельности, принимать своевременные и эффективные решения руководством компании. Применение современных и актуальных инструментов учетно-отчетного обеспечения позволит учитывать факты хозяйственной жизни и формировать информацию детализированную и точную, качественно управлять объектами учета и осуществлять контроль над ними в рамках концессионной деятельности.

ГЛАВА 2. ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ КОНЦЕССИОНЕРА НА ОСНОВЕ ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

2.1 Учет затрат в компании-концессионера по бизнес-процессам

Развитие рыночных отношений в России, появление цифровых процессов, их прогрессивный рост, заставляют компанию задумываться о применении и внедрении эффективных методов ее функционирования, ведении разносторонней и действенной системы управления продажами, производством и реализацией конкурентоспособной продукции (работ, услуг), повышении уровня инициативы сотрудников компании и их предприимчивости.

В современных условиях компаниям необходима система производственного учета со стратегической направленностью. Переход от формы анализа затрат на управленческой основе к управлению затратами на стратегической базе является основной перспективной задачей компаний⁶⁹.

Ведение концессионной деятельности, как и любой отрасли в бизнесе, требует построения корпоративной стратегии, финансовые результаты реализации которой отражаются в финансовом учете. Но не стоит забывать, что залогом хорошей стратегии управления компанией является качественная работа менеджеров и выбранная ими тактика управления. Результаты же работы, как финансовые, так и нефинансовые, менеджеров отражаются в бухгалтерском учете.

Порядок формирования информации об объектах учета у концессионера представляет собой циклический процесс, сопровождающийся движением материальных и нематериальных ресурсов по различным стадиям финансово-хозяйственной деятельности (эксплуатация оборудования, использование трудовых затрат, затрат на содержание персонала, машин и оборудования, финансирование деятельности, производство продукции и пр.).

⁶⁹ Воронченко, Т.В. Стратегический управленческий учет в системе менеджмента организации / Т.В. Воронченко // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 4. – С. 27.

Эффективность системы учетно-отчетного обеспечения в большинстве случаев зависит от правильности донесения объема информации, движение которой происходит как по горизонтали, так и по вертикали общих потоков данных.

Ведение бухгалтерского учета нацелено на решение задач стратегического планирования, возможность своевременно реагировать на происходящие внешние и внутренние изменения, оптимизацию обмена информационными данными между структурными и функциональными подразделениями компании-концессионера⁷⁰.

Актуальным направлением в системе управления компаниями является процессно-ориентированный подход, который связан с управлением отдельными процессами или видами деятельности. Непосредственным элементом данного подхода является формирование бизнес-процессов для целей ведения бухгалтерского учета⁷¹.

Такой подход во внутреннем учете позволит компании-концессионеру делать основной акцент на создании механизмов и инструментов взаимодействия как в рамках внешних процессов (контрагенты, партнеры, инвесторы), так и внутренних процессов (структурные и функциональные подразделения).

Применение процессного подхода в компании-концессионере должно быть направлено на повышение качества осуществляемых направлений деятельности, достижение стратегических целей и принятие своевременных управленческих решений.

В основе формирования бизнес-процессов компании-концессионера лежит система их идентификации, управления и взаимосвязи.

По нашему мнению, ведение учетно-отчетного обеспечения по бизнес-процессам в рамках реализации концессионером обязательств по концессионному соглашению является базой для формирования информационной системы с целью

⁷⁰ Булат, Е.Э. Становление стратегического управленческого учета как перспективного направления развития системы традиционного управленческого учета / Е.Э. Булат, Е. В. Полторацкая // NovaUm.Ru. – 2018. – № 15. – С. 110.

⁷¹ Давыдов, С.С. Процессно-ориентированное и нормативно-целевое бюджетирование как инструмент системы управления затратами ОАО «РЖД» / С.С. Давыдов // Научный альманах. – 2015. – № 12-1(14). – С. 126.

принятия управленческих решений, а также составления внутренних форм отчетности, определения более точного финансового результата.

Бизнес-процесс – это набор определенных последовательных действий хозяйствующего субъекта, заданных определенным вектором развития с целью достижения эффективности и результативности в процессе осуществления своей коммерческой деятельности, основанных на выполнении задач и распределении их между участниками⁷².

Целесообразность разделения осуществляемых финансово-хозяйственных операций в учетно-отчетном обеспечении по бизнес-процессам обосновывается характером и направленностью выполняемых действий. С точки зрения функциональной нагрузки и организационной структуры компании бизнес-процессы концессионера можно разделить на шесть основных видов (рисунок 2.1):

1. Основные – это бизнес-процессы, возникновение которых связано с основной направленностью деятельности концессионера в зависимости от выбранного объекта в рамках концессионного соглашения и в зависимости от этапа исполнения (строительство, реконструкция, эксплуатация объекта, производство продукции, оказание услуг, выполнение работ и пр.).

2. Вспомогательные – это бизнес-процессы, протекающие одновременно с основными бизнес-процессами и служащие необходимым дополнением для их качественного исполнения (закупка ресурсов, транспортные расходы, ремонт оборудования, техники и пр.).

3. Поддерживающие – это бизнес-процессы, направленные на поддержание и обеспечение инфраструктуры компании-концессионера на основе функциональных структур (бухгалтерское сопровождение, техническое и информационное сопровождение, консультационная поддержка, кадровая служба и пр.).

⁷² Андерсен, Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / пер. с англ. С.В. Ариничева / науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. – С. 20.

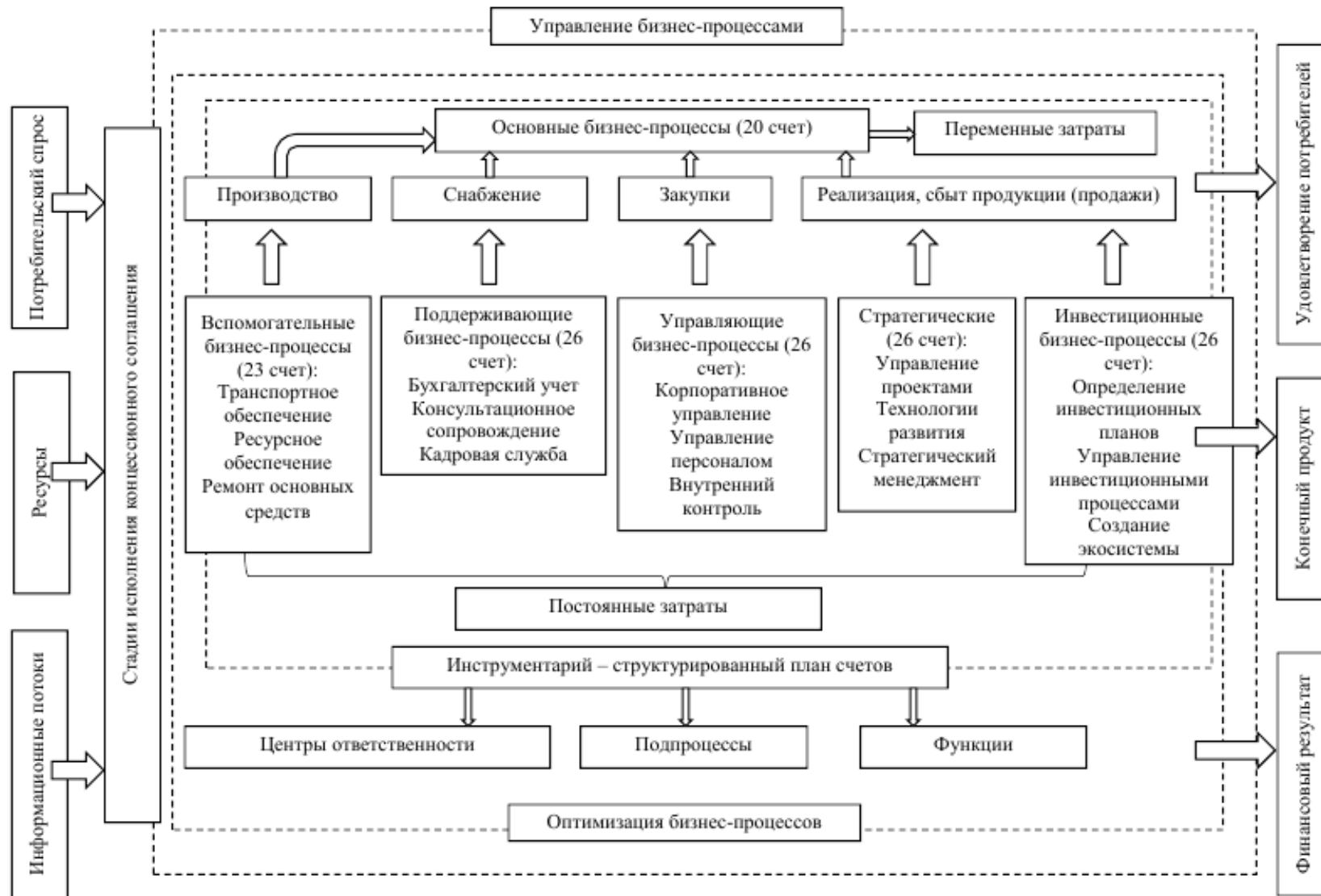


Рисунок 2.1 – Основные бизнес-процессы концессионера⁷³

⁷³ Составлено автором.

4. Управляющие – это бизнес-процессы, создание которых связано с управлением всей функциональной системой компании-концессионера (корпоративное управление, система внутреннего контроля, управление персоналом и пр.).

5. Стратегические – это бизнес-процессы, формирование которых связано с долгосрочной перспективой развития деятельности компании и ее эффективного функционирования на рынке (стратегический и риск-менеджмент, управление проектами, технологии развития, стратегические компетенции и пр.).

6. Инвестиционные – это бизнес-процессы, создание которых направлено на поддержание развития компании как перспективного инвестиционного проекта с целью привлечения дополнительного капитала и повышения его деловой репутации, конкурентоспособности на рынке, увеличения справедливой и рыночной стоимости (определение инвестиционных планов, управление инвестиционными процессами, создание экосистемы и пр.).

Формируемая информационная система по бизнес-процессам в рамках учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению необходима как для выбора оптимизации затрат, выявления слабых и сильных сторон, определения вариантов увеличения прибыли компании, так и с целью определения стратегии развития.

Ведение учетно-отчетного обеспечения в разрезе по бизнес-процессам позволит компании-концессионеру на основе последовательных действий, не ограниченных временными рамками, определять результат своей деятельности⁷⁴.

Основной целью достижения эффективности в учетно-отчетном обеспечении операций компании-концессионера является удовлетворение информационных потребностей заинтересованных пользователей (концедента, инвесторов, управленческих менеджеров). Учетно-отчетное обеспечение по бизнес-процессам

⁷⁴ Туякова, З.С. Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2012. – № 13(149). – С. 370.

позволит концессионеру решать широкий круг задач как управленческого, так и стратегического характера.

Система учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера, формируемая на основе построения бизнес-процессов, может стать действенным инструментом управления организации, которая позволит охватить всю цепочку и жизненный цикл создания объекта концессионного соглашения – от заключения соглашения до реализации на его основе концессионного вида деятельности⁷⁵.

На основе приведенных доводов нами разработан методический подход к идентификации бизнес-процессов по выделяемым стадиям исполнения концессионного соглашения (таблица 2.1).

Предлагаемый методический подход к идентификации бизнес-процессов в учетно-отчетном обеспечении концессионера включает в себя выделение основных бизнес-процессов по стадиям исполнения концессионного соглашения в разрезе подпроцессов, которые формируют дополнительные элементы, раскрывающие сущность бизнес-процессов, такие как:

- виды затрат;
- центры ответственности;
- счета учета затрат;
- методы учета затрат.

Раскрытие внутренней структуры бизнес-процессов компании-концессионера позволяет понять целесообразность выделения дополнительных подпроцессов, поскольку их применение позволит формировать качественную информацию на счетах бухгалтерского учета в разрезе видов затрат по центрам ответственности и на основании выбранных методов их учета.

⁷⁵ Маслова Т.Е. Управление инновационными бизнес-процессами на основе кластеризации фармацевтических промышленных предприятий: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.05 / Маслова Татьяна Евгеньевна; [Место защиты: ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»]. – Нижний-Новгород, 2022. – С. 45.

Таблица 2.1 – Методический подход к идентификации бизнес-процессов в рамках выделяемых стадий исполнения концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения ⁷⁶

Стадии исполнения концессионного соглашения	Бизнес-процессы																						
	Основные		Вспомогательные				Поддерживающие			Управляющие				Стратегические			Инвестиционные						
	Основные подпроцессы																						
	Производство товара/оказание услуг	Строительно-монтажные и пусконаладочные работы	Эксплуатация объекта КС	Эксплуатация и ремонт внеоборотных активов	Модернизация основных производственных фондов	Эксплуатация техники и оборудования	Закупка сырья и материалов	Эксплуатация транспортных средств	Ведение учета	Техническая поддержка	Заключение договоров с контрагентами	Консультационная и информационная поддержка	Руководство процессом заключения КС	Управление финансами	Заключение концессионного соглашения	Общее руководство компанией	Взаимодействие с бизнес-партнерами, концедентом	Управление созданием проекта объекта КС	Управление процессом строительства объекта КС	Стратегическое планирование развития объекта КС в долгосрочной перспективе	Разработка эффективной инфраструктуры деятельности концессионера	Предоставление банковской гарантии	Взаимодействие с инвесторами
Счета отражения затрат в управленческом учете																							
20 счет		23 счет				25, 26 счет			26, 44 счет				26, 44 счет			26, 91 счет							
I. Стадия заключения концессионного соглашения								*	*		*	*		*	*	*	*		*		*		
II. Стадия проектирования будущего объекта концессионного соглашения								*	*	*	*		*		*	*	*		*	*		*	
III. Стадия строительства/модернизации объекта концессионного соглашения		*		*		*	*	*	*	*	*		*		*	*	*	*	*	*		*	*
IV. Стадия эксплуатации и управления объектом концессионного соглашения	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		*		*	*			*	*		*	

⁷⁶ Составлено автором.

Порядок взаимодействия концедента и концессионера происходит в определенных рамках, ограниченных выбором типа концессионного соглашения. Из существующих в мировой практике типов концессионного соглашения в России передача государственных активов в управление и эксплуатацию концессионером осуществляется на основе разновидности ВОТ («Строительство – управление – передача»), при этом фактически используется тип ВТО («Строительство – передача – управление») на основе ФЗ 115 от 21.07.2005 «О концессионных соглашениях».

Эффективность применения бизнес-процессов при определенных видах операций, предполагаемых данными типами концессионного соглашения, позволила в ходе исследования выделить основные производственные стадии его исполнения в целях осуществления операций в учетно-отчетном обеспечении концессионера (рисунок 2.2).

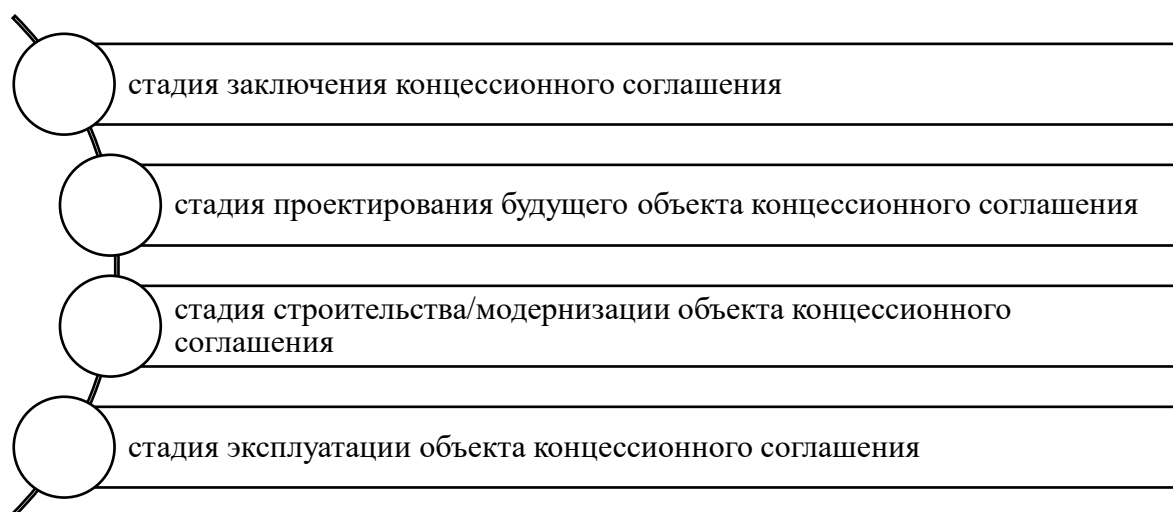


Рисунок 2.2 – Основные стадии исполнения концессионного соглашения в целях формирования бизнес-процессов в учетно-отчетном обеспечении концессионера⁷⁷

⁷⁷ Составлено автором по материалам: Варнавский, В.Г. Государственно-частное партнёрство. В 2 т. Т. 1 / В.Г. Варнавский. – М. : ИМЭМО РАН, 2009. – С. 40; Лишута, А.О. Законодательство о концессионных соглашениях и соглашениях о государственно-частном партнерстве в России и зарубежных странах / А.О. Лишута // Colloquium-journal. – 2019. – № 16-7(40). – С. 120; Преображенская, Е.Е. Особенности содержания концедентом объекта концессионного соглашения до подписания концессионного соглашения / Е.Е. Преображенская // Аллея науки. – 2020. – Т. 1. – № 3(42). – С. 177–184.

Первая стадия – стадия заключения концессионного соглашения.

Объектами концессионного соглашения чаще всего являются объекты социальной важности (поликлиники, больницы, спортивные школы) или по оказанию услуг населению (аэропорты, ж/д вокзалы, энерго-, водо-, тепло ресурсы и пр.), ценовую политику которых может частично регулировать государство (концедент)⁷⁸.

Следовательно, первостепенной задачей концессионера является оптимизация затрат уже на первых стадиях исполнения концессионного соглашения.

Порядок заключения концессионного соглашения отличается от заключения других договоров гражданско-правового характера⁷⁹.

Во-первых, чаще всего это конкурсная основа, то есть компания должна подать заявления на участие в тендере, во-вторых, компания, которая планирует вести концессионную деятельность, должна заранее просчитать не только затраты на будущую выпускаемую продукцию, но и расходы на создание/реконструкцию объекта концессионного соглашения, его проектирование и эксплуатацию. Следовательно, в случае победы в конкурсе будущий концессионер обязан предоставить концеденту документы, подтверждающие обеспечение исполнения обязательств по концессионному соглашению⁸⁰.

Основные требования, используемые концедентом при оценке потенциальных концессионеров:

- определение минимальных плановых показателей деятельности концессионера;
- определение методов тарифного регулирования;
- расчет суммы первоначального инвестиционного капитала и формирование графика будущего инвестиционного планирования;

⁷⁸ Варнавский, В.Г. Государственно-частное партнёрство. В 2 т. Т. 1 / В.Г. Варнавский. – М. : ИМЭМО РАН, 2009. – С. 20.

⁷⁹ Тищенко, И.А. Комплексная модель операций по концессионным соглашениям / И.А. Тищенко // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 3. – С. 384.

⁸⁰ Карпова, Т.П. Направления развития бухгалтерского учёта в цифровой экономике / Т.П. Карпова // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2018. – №3 (111). – С. 53.

- определение предельного размера расходов на строительство или реконструкцию;
- идентификация объектов концессионного соглашения;
- оценка порядка субсидирования расходов;
- выбор концессионной или арендной платы;
- расчет необходимой валовой выручки концессионера.

Исходя из этого, на первой стадии заключения концессионного соглашения можно выделить следующие бизнес-процессы, в рамках которых формируются затраты на его исполнение (таблица 2.2): поддерживающие, управляющие, стратегические, инвестиционные.

Вторая стадия – стадия проектирования будущего объекта концессионного соглашения. Чаще всего первый и второй этап исполнения концессионного соглашения проходят одновременно, поскольку, если тип соглашения предполагает строительство объекта, будущий концессионер обязан предоставить его проект при подаче конкурсной документации. На данном этапе возникают дополнительные затраты концессионера, связанные с созданием проекта будущего объекта концессионного соглашения, что делает целесообразным выделение подпроцессов, в рамках которых детализируются данные затраты (таблица 2.3).

Третья стадия – стадия строительства/модернизации объекта концессионного соглашения. На данном этапе непосредственно происходит строительство или реконструкция уже существующего объекта концессионного соглашения. Стадия строительства включает в себя строительные-монтажные работы, выполняемые подрядным или хозяйственным способом. Выбор способа строительства объекта влияет и на виды возникающих затрат в бухгалтерском учете, и на применяемый метод их учета, и на формирование бизнес-процессов. По нашему мнению, на данном этапе могут образовываться такие виды бизнес-процессов, как: основные, вспомогательные, поддерживающие, управляющие, стратегические и инвестиционные (таблица 2.4).

Таблица 2.2 – Предлагаемая группировка затрат по бизнес-процессам в рамках исполнения стадии заключения концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения⁸¹

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Виды затрат	Центр ответственности	Счета учета
Поддерживающие	1) Ведение финансового, управленческого и налогового учета; 2) Обеспечение технической поддержки при создании проекта объекта КС	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на аудит Расходы на банковские услуги Расходы на приобретение ПО/лицензий Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ	Бухгалтерия ИТ-отдел	26
Управляющие	1) Управление финансами; 2) Общее руководство компанией; 3) Взаимодействие с бизнес-партнерами, концедентом	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на консультационные услуги Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ Командировочные расходы	Финансовая служба Аппарат управления Коммерческий отдел Юридический отдел	26
Стратегические	1) Управление созданием проекта объекта КС; 2) Стратегическое планирование развития объекта КС в долгосрочной перспективе	Расходы на информационные услуги Расходы на консультационные услуги Расходы на повышение квалификации сотрудников Расходы на исследования и разработки Расходы на привлечение дополнительных услуг сторонних компаний	Аппарат управления	26
Инвестиционные	1) Привлечение инвесторов; 2) Разработка инвестиционной экосистемы	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на информационные услуги Расходы на консультационные услуги Расходы на лицензионные сборы	Финансовая служба Аппарат управления	25, 26

⁸¹ Составлено автором.

Таблица 2.3 – Предлагаемая группировка затрат по бизнес-процессам в рамках исполнения стадии проектирования будущего объекта концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения⁸²

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Виды затрат	Центр ответственности	Счета учета затрат
Поддерживающие	1) Ведение финансового, управленческого и налогового учета; 2) Обеспечение технической поддержки в проведении тендера и подачи заявки на участие	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на аудит Расходы на банковские услуги Расходы на приобретение ПО/лицензий Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ	Бухгалтерия ИТ-отдел	25, 26
Управляющие	1) Руководство процессом заключения КС; 2) Участие в тендере; 3) Заключение концессионного соглашения	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на консультационные услуги Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ Командировочные расходы	Юридический отдел Административно-хозяйственный отдел	26
Стратегические	1) Управление проектом по заключению концессионного соглашения; 2) Обеспечение организационной и инвестиционной инфраструктуры	Расходы на информационные услуги Расходы на консультационные услуги Расходы на повышение квалификации сотрудников Расходы на исследование и разработки	Юридический отдел Административно-хозяйственный отдел Финансовая служба	26
Инвестиционные	Предоставление банковской гарантии	Расходы на банковские услуги	Финансовая служба	26, 91

⁸² Составлено автором.

Таблица 2.4 – Предлагаемая группировка затрат по бизнес-процессам в рамках исполнения на стадии строительства/модернизации объекта концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения⁸³

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Виды затрат	Центр ответственности	Счета учета затрат
1	2	3	4	5
Основные	Строительно-монтажные и пусконаладочные работы	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на организацию процесса строительства объекта КС	Административно-хозяйственный отдел	20
Вспомогательные	1) Модернизация основных производственных фондов; 2) Эксплуатация техники и оборудования	Расходы на привлечение дополнительных услуг сторонних компаний Расходы на приобретение ресурсов Расходы на модернизацию основных производственных фондов Расходы на совершенствование технологий	Административно-хозяйственный отдел	23, 25
Поддерживающие	1) Ведение финансового, управленческого и налогового учета; 2) Обеспечение технической поддержки; 3) Подбор персонала; 4) Консультационная и информационная поддержка	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на аудит Расходы на банковские услуги Расходы на приобретение/обновление ПО Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ Расходы на привлечение дополнительных услуг сторонних компаний	Бухгалтерия ИТ-отдел Кадровая служба Административно-хозяйственный отдел	26
Управляющие	1) Управление финансами; 2) Управление персоналом; 3) Управление компанией; 4) Взаимодействие с бизнес-партнерами, концедентом	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на консультационные услуги Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ Командировочные расходы Представительские расходы	Финансовая служба Кадровая служба Аппарат управления Административно-хозяйственный отдел	26

⁸³ Составлено автором.

Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5
Стратегические	1) Управление процессом строительства объекта КС; 2) Стратегическое планирование развития объекта КС в долгосрочной перспективе; 3) Разработка эффективной инфраструктуры деятельности концессионера	Расходы на информационные услуги Расходы на консультационные услуги Расходы на повышение квалификации сотрудников Расходы на исследования и разработки Расходы на привлечение дополнительных услуг сторонних компаний	Аппарат управления Административно-хозяйственный отдел	26
Инвестиционные	1) Взаимодействие с инвесторами; 2) Получение финансирования от концедента	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на информационные услуги Расходы на консультационные услуги Расходы на выплату дивидендов	Финансовая служба Юридический отдел	26

Четвертая стадия – стадия эксплуатации и управления объектом концессионного соглашения.

Основным назначением концессионного соглашения является эксплуатация объектов государственной собственности. Заключение концессионного соглашения способствует повышению уровня инвестиций в России, качества предоставляемых услуг, производимой продукции и выполняемых работ, особенно в социально-значимых объектах. Концессионная деятельность, как и любая другая нуждается в измерении соотношения извлекаемой прибыли с понесенными издержками, тем самым предопределяя немаловажную роль процесса управления затратами на производстве.

Этап эксплуатации концессионного соглашения, по сути, является начальным этапом производственной деятельности, именно поэтому качественный бухгалтерский учет затрат поможет компании-концессионеру определить наиболее подходящую и выгодную комбинацию соотношения между постоянными издержками на единицу выпускаемой продукции, переменными затратами, ценой и объемом продаж.

В рыночных отношениях калькулирование себестоимости продукции отталкивается от фактора установления цены, которую готов заплатить конечный потребитель за тот или иной товар с определенными характеристиками. В процессе создания договора с покупателями компании-концессионеру необходимо проработать все нюансы рыночной специфики. При принятии решений по установке цен концессионер может просчитывать примерную себестоимость продукта с заданными параметрами и с учетом заданной рынком цены и требуемого уровня рентабельности определять насколько определен договор интересен компании. Преимуществом применения данного метода у компании-концессионера является то, что это позволяет определить цену до начала производства продукции, делая ее тем самым более конкурентной с выверенным набором необходимых характеристик для потребителя. Немаловажным фактором также является то, что стадия производства продукции включает в себя до 90 % стоимости продукции, поэтому целесообразность построения учетно-отчетного обеспечения затрат по бизнес-процессам становится более чем очевидной.

В данном случае ведение учета затрат будет наиболее эффективно, так как применяемые бизнес-процессы будут выстраиваться в соответствии с их целями. Такой метод позволит компании-концессионеру получить объективные данные на всех этапах – от заключения договора и до начала производственного процесса, о том, насколько будет прибылен конечный продукт при его выходе на рынок, что необходимо сделать для достижения эффективного управления затратами и определения себестоимости (таблица 2.5)⁸⁴.

Предлагаемый механизм ведения учетно-отчетного обеспечения по бизнес-процессам у концессионера нацелен на развитие стратегии долгосрочного планирования, достижения экономического эффекта и максимизации прибыли.

Основной особенностью концессионных соглашений является их вид, и то, какой вид будет выбран сторонами при заключении соглашения, влияет на саму структуру и состав бизнес-процессов.

⁸⁴ Туякова, З.С. Классификация затрат телекоммуникационных компаний по бизнес-процессам / З.С. Туякова, Т. В. Черемушников // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2013. – № 8(157). – С. 235.

Таблица 2.5 – Предлагаемая группировка затрат по бизнес-процессам в рамках исполнения на стадии эксплуатации и управления объекта концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения⁸⁵

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Виды затрат	Центр ответственности	Счета учета затрат
1	2	3	4	5
Основные	1) Производство товара/оказание услуг/выполнение работ; 2) Эксплуатация объекта КС	Материалы и сырье Сопутствующие услуги Оплата труда сотрудников Страховые взносы Расходы на рекламу	Основное производство Административно-хозяйственный отдел	20
Вспомогательные	1) Закупка сырья и материалов; 2) Эксплуатация транспортных средств; 3) Эксплуатация и ремонт внеоборотных активов	Оплата труда сотрудников Страховые взносы Приобретение ресурсов Привлечение дополнительных услуг сторонних компаний Модернизация основных производственных фондов Совершенствование технологий Амортизация Ремонт и обслуживание транспорта	Административно-хозяйственный отдел	23, 25
Поддерживающие	1) Ведение финансового, управленческого и налогового учета; 2) Обеспечение технической поддержки; 3) Подбор персонала; 4) Консультационная и информационная поддержка; 5) Заключение договоров с контрагентами	Оплата труда сотрудников Страховые взносы Аудит Банковские услуги Приобретение/обновление ПО Оплата услуг связи Приобретение ТМЦ Привлечение дополнительных услуг сторонних компаний Охрана труда и техника безопасности	Бухгалтерия ИТ-отдел Кадровая служба Административно-хозяйственный отдел Юридический отдел	26
Управляющие	1) Управление процессами производства и продаж; 2) Управление финансами; 3) Управление персоналом 4) Управление компанией; 5) Взаимодействие с бизнес-партнерами, концедентом	Оплата труда сотрудников Страховые взносы Консультационные услуги Оплата услуг связи Приобретение ТМЦ Командировочные расходы Представительские расходы Повышение квалификации сотрудников	Финансовая служба Кадровая служба Аппарат управления Административно-хозяйственный отдел	26

⁸⁵ Составлено автором

Продолжение таблицы 2.5

1	2	3	4	5
Стратегические	1) Организация продаж и продвижения товара/услуг/работ на рынке; 2) Управление рисками; 3) Развитие НТП; 4) Стратегическое планирование	Информационные услуги Консультационные услуги Исследования и разработки Привлечение дополнительных услуг сторонних компаний Продвижение товаров/работ/услуг	Аппарат управления Административно-хозяйственный отдел	26
Инвестиционные	1) Взаимодействие с инвесторами; 2) Взаимодействие с концедентом	Оплата труда сотрудников Страховые взносы Информационные услуги Консультационные услуги Дивиденды Выплаты концеденту	Финансовая служба Юридический отдел	26

Выделение бизнес-процессов в рамках учетно-отчетного обеспечения целесообразно производить в разрезе видов затрат по стадиям исполнения концессионного соглашения⁸⁶. В приложении Б приведен расчет затрат по бизнес-процессам в рамках исполнения стадии заключения концессионного соглашения для целей учетно-отчетного обеспечения.

Учитывая все вышесказанное, можно сделать вывод, что предлагаемый нами методический подход к идентификации бизнес –процессов для целей учетно-отчетного обеспечения позволит компании-концессионеру оценивать, контролировать и управлять себестоимостью производимой продукции на различных стадиях исполнения концессионного соглашения и жизненного цикла компании и направлен:

- на получение своевременной, качественной и детальной информации об объектах учета, производимых затратах в рамках выделенного бизнес-процесса;
- определение себестоимости и прибыльности производимых продуктов или оказываемых услуг концессионером;
- оценку результативности деятельности в рамках каждого бизнес-процесса и определение ее эффективности;

⁸⁶ Мелихов, В.А. Аспекты системы учета и контроля затрат по бизнес-процессам перерабатывающего субъекта АПК / В.А. Мелихов, А. В. Харькова // Экономика и социум. – 2021. – № 1-2(80). – С. 876.

– формирование качественной информационной системы для принятия и обоснования управленческих решений руководством, нацеленных на получение прибыли и привлечения новых вложений в развитие бизнеса.

2.2 Идентификация комплексной системы выбора методов учета затрат в компании-концессионере

Одной из основных задач, стоящих перед концессионером, является использование имеющихся в его распоряжении ресурсов с максимальной отдачей и выгодой. Постановка учетно-отчетного обеспечения в компании-концессионере нацелена на эффективность управления ресурсами компании-концессионера в формировании информации о их движении в рамках осуществляемых бизнес-процессов. Поскольку целью учетно-отчетного обеспечения является формирование полной и достоверной информации, оперативный анализ, планирование и контроль, особую важность приобретает ведение учета затрат и выбор методов их учета⁸⁷.

Данные, формируемые в учете компании-концессионера, необходимы, в первую очередь, руководству для принятия решений в рамках краткосрочного и долгосрочного планирования показателей деятельности. К особенностям учетно-отчетного обеспечения следует отнести его индивидуальность и гибкость, возможность формировать учет под конкретные задачи и цели конкретной компании.

Необходимо отметить, что виды деятельности компаний непосредственно влияют на выбор методов учета объектов в рамках постановки и ведения учетно-отчетного обеспечения. Выбор методов учета затрат зависит непосредственно от целей, которые должны быть достигнуты в процессе осуществления концессионером своих обязательств в рамках исполнения концессионного

⁸⁷ Туякова, З.С. Классификация затрат телекоммуникационных компаний по бизнес-процессам / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2013. – № 8(157). – С. 234.

соглашения. Применение конкретного метода учета затрат у концессионера будет определяться как на основе бизнес-процессов, финансовой структуры, так и на основе видов выбранного объекта концессионного соглашения, типа и направленности деятельности.

Метод учета затрат является необходимым инструментом оценки результатов деятельности компании-концессионера с целью эффективного управления прибылью. Выбранные методы учета затрат позволят осуществлять контроль за тем, как используются ресурсы, за рациональностью их применения, соблюдением норм и лимитов материальных расходов.

Эффективный учет затрат возможен только в комплексе с другими составляющими учетно-отчетного обеспечения, которые включают в себя операции, отражающие принятие оптимальных управленческих решений на основе анализа и обеспечения его выполнения, а также аналитической информации.

Выбирая методику учета затрат, компания-концессионер должна, в первую очередь, понимать, что применяемые методы смогут удовлетворять информационные потребности системы бухгалтерского учета и всех заинтересованных пользователей⁸⁸.

Поток формируемой информации должен быть, с одной стороны, полный и достоверный, для того чтобы компания-концессионер могла получать своевременную информацию для принятия любых управленческих решений, в том числе и по оптимизации затрат. С другой стороны, информация, применяемая в учете, должна быть конкретной, с набором основных показателей, максимально понятной и быстрой в обработке.

В учетно-отчетном обеспечении концессионера важную роль играет фактор системности. В этой связи достижение целей концессионера во многом зависит от слаженной работы всей системы учетно-отчетного обеспечения во взаимосвязи с основными функциями и задачами компании.

⁸⁸ Кузина, А.Ф. Учет затрат по центрам ответственности как основа бюджетирования в системе управленческого учета организаций сахарной промышленности / А.Ф. Кузина, Ю.В. Кисляк, А.С. Агафонова // Естественно-гуманитарные исследования. – 2020. – № 29(3). – С. 452.

Применяемая традиционная методика учета затрат, направленная на определение себестоимости пропорционально объему выпускаемой продукции, используется на сегодняшний день в большинстве производственных компаниях. К сожалению, такая методика не позволяет полностью учитывать специфику каждого вида деятельности и соответственно обеспечивать управленческий персонал компании-концессионера необходимой аналитической и структурной информацией.

Этим обуславливается построение и применение интегрированной системы учетно-отчетного обеспечения затрат компании-концессионера, которая поможет менеджерам компании и ее руководителям получать необходимую информацию на каждом этапе жизненного цикла компании-концессионера, на каждом производственном этапе, удовлетворять все потребности в планировании, анализе и принятии решений⁸⁹.

Интегрированная система учетно-отчетного обеспечения затрат – это система учета, позволяющая на разных стадиях хозяйственной жизни компании применять различные методы учета затрат с целью достижения общей эффективности и получения максимального результата. То есть интегрированная система включает в себя в зависимости от стадии исполнения концессионного соглашения выбор подходящего метода учета и распределения затрат по выделяемым бизнес-процессам.

Постановка учетно-отчетного обеспечения затрат на основе интеграции является эффективным инструментом управления объектами концессионного соглашения. Ее применение позволит охватить всю цепочку создания как самого объекта в рамках исполнения концессионного соглашения, так и стоимости производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

В рамках исследования особый интерес в системе учетно-отчетного обеспечения затрат представляют выбранные методы учета и классификация затрат

⁸⁹ Сабириянова, Л.Р. Проблемы формирования интегрированной учетно-аналитической информации для развития стратегической управленческой и интегрированной отчетности / Л.Р. Сабириянова, Р. Р. Сабириянова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4(34). – С. 268.

в разрезе основных стадий исполнения концессионного соглашения. Существующие методы учета затрат позволяют концессионеру выбирать себе подходящие методы в зависимости от поставленных целей и решения управленческих задач в рамках этих целей.

Проанализировав различные методы учета затрат⁹⁰, мы полагаем, что при обоснованности выбора концессионер может ориентироваться на достижение поставленных управленческих задач в разрезе трех целей:

1. Калькулирование себестоимости.
2. Принятие решений и планирование.
3. Контроль и управление.

На основании вышесказанного нами разработан методический подход к выбору методов учета затрат в компании-концессионере по основным стадиям исполнения концессионного соглашения (таблица 2.6.) с учетом структуры бизнес-процессов.

Поскольку каждая стадия исполнения концессионного соглашения включает в себе различные цели, задачи, функции, хозяйственные операции, то и выбор метода учета затрат будет непосредственно зависеть от тех управленческих целей, которые должны быть достигнуты в результате на каждом этапе.

I. Стадия заключения концессионного соглашения и проектирования будущего объекта концессионного соглашения.

С точки зрения постановки учетно-отчетного обеспечения этап проведения конкурса и принятия решения о заключении концессионного соглашения носит больше информационный характер, поскольку важным здесь является сбор документов, обработка конкурсной документации, прохождение тендера, планирование показателей деятельности концессионера, составление задания на проектирование объекта.

⁹⁰ Горелик, О.М. Управленческий учет и анализ: учебное пособие / О.М. Горелик, Л.А. Парамонова Л.А., Э.Ш. Низамова. – М. : КНОРУС, 2016. – С. 159; Мэтьюс, М.Р., Перера, М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера: перевод. с англ / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит: Юнити, 1999. – С. 281.

Таблица 2.6 – Методический подход к выбору методов учета затрат в компании-концессионере⁹¹

Стадии исполнения концессионного соглашения	Бизнес-процессы концессионера						Постановка задач с целью выбора метода учета затрат						
							Калькулирование себестоимости			Принятие решений и планирование		Контроль и управление	
	Основные	Вспомогательные	Поддерживающие	Управляющие	Стратегические	Инвестиционные	Традиционный метод			Метод полной себестоимости	Метод сокращенной себестоимости	Метод учета по фактической себестоимости	Нормативный метод
							Процессный метод	Попередельный метод	Показательный метод				
						ABC-метод			Absorption Costing	Direct Costing	TQM-метод	Standart Costing	
Стадия заключения концессионного соглашения			V	V	V	V	Прямые и косвенные: применение данных затрат связано с их распределением и анализом эффективности по различным объектам (продукт, услуга, клиент, рынок и пр.)			Постоянные и переменные: Данная категория затрат используется в разрезе по различным объемным показателям (стоимостное или натуральное измерение показателей при продаже или производстве)		Управляемые и неуправляемые: Используются в процессе бюджетирования, распределяются по центрам ответственности, состав затрат может изменяться в зависимости от статуса ЦФО (центр доходов, центр затрат, центр инвестиций и пр.)	
Стадия проектирования будущего объекта концессионного соглашения			V	V	V	V							
Стадия строительства/модернизации объекта концессионного соглашения	V	V	V	V	V	V							
Стадия эксплуатации и управления объектом концессионного соглашения	V	V	V	V	V	V							

⁹¹ Составлено автором.

Безусловно, уже на первых этапах исполнения концессионного соглашения у концессионера возникают определенные затраты, учет которых должен быть обоснованным, документально подтвержденным и иметь целевую направленность для принятия качественных управленческих решений. На рисунке 2.3 выделены предполагаемые виды затрат, возникающие на стадии заключения концессионного соглашения и проектирования его объекта.

На данном этапе концессионеру необходимо устанавливать основные цели, способы их достижения и реализации. Поскольку данные стадии не вовлекают в процесс создания самого объекта и продукта от его эксплуатации, основными затратами будут являться коммерческие и управленческие. Контроль и управление процессом подготовки к созданию объекта концессионного соглашения – основная задача концессионера. Поэтому предполагается, что на данных стадиях исполнения концессионного соглашения затраты в бухгалтерском учете могут распределяться на основе метода TQM (Total quality management⁹²).

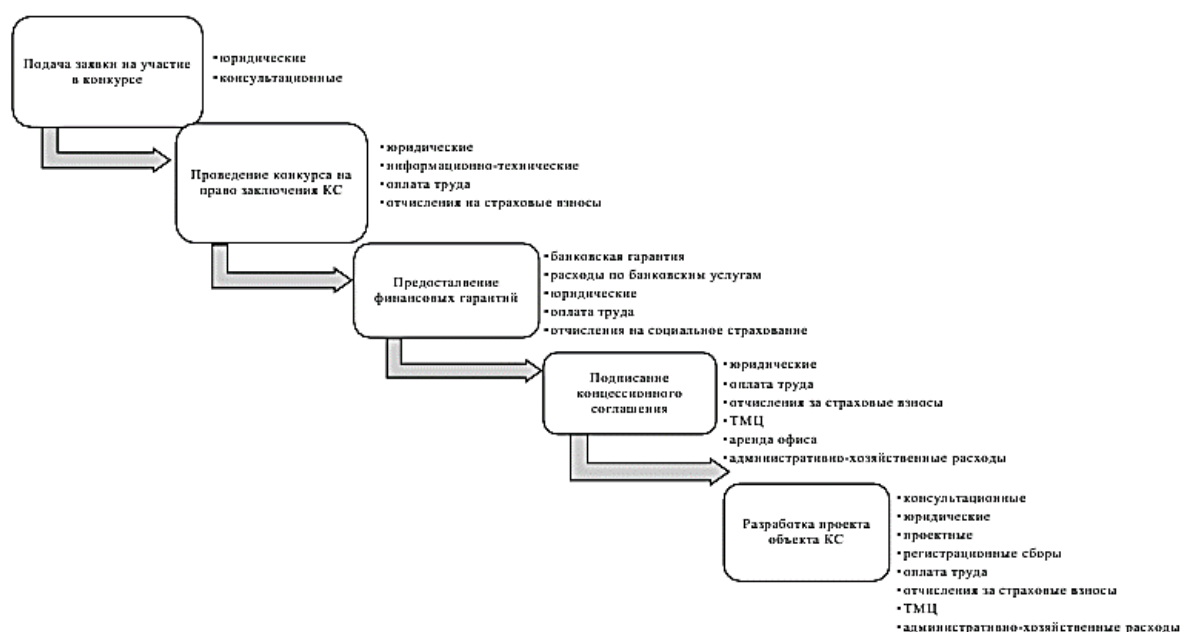


Рисунок 2.3 – Выделение затрат по этапам исполнения стадии заключения концессионного соглашения и проектирования его объекта⁹³

⁹² В переводе с английского «всеобщий менеджмент качества».

⁹³ Составлено автором.

Данная методология больше носит системный характер и трактуется ее создателями как философия управления компанией. Применение такого подхода на первых этапах позволит концессионеру распределять затраты на управляемые и неуправляемые, с тем чтобы в дальнейшем понимать, на какие затраты можно оказывать влияние, контролировать и качественно ими управлять, а возникновение каких затрат не зависит от решений, принимаемых руководством.

Управление затратами концессионер осуществляет исходя из степени и уровня подконтрольности и регулирования. Для целей контроля и управления по степени регулируемости затраты на первых двух стадиях исполнения концессионного соглашения могут быть классифицированы как:

– управляемые затраты – затраты, возникающие по бизнес-процессам и отнесенные на конкретные центры ответственности, изменение величины которых напрямую зависит от регулирования ими со стороны ответственного лица (подразделения);

– неуправляемые затраты – затраты, на изменение величины которых сложно оказать влияние со стороны сотрудников и руководства компании, возникновение которых может быть связано с различными факторами в большей степени внешних рисков и частично внутренних.

При применении метода TQM важным моментом является выделение центров ответственности для формирования затрат и их классификации⁹⁴. Такая система позволит концессионеру своевременно получать информацию об «узких местах», более точно планировать и формировать затраты и повышать финансовый результат (рисунок 2.4).

II. Стадия строительства/модернизации объекта концессионного соглашения.

Чаще всего при строительстве объекта концессионного соглашения концессионер выполняет функции застройщика и инвестора, дополнительно

⁹⁴ Круглов, И.А. Концепция TQM (всеобщее управление на основе качества) - научный подход к процессам сертификации системы менеджмента качества / И.А. Круглов, Ю.В. Круглова, А.Н. Шмелева // Вестник НПО Техномаш. – 2022. – № 1(18). – С. 81.

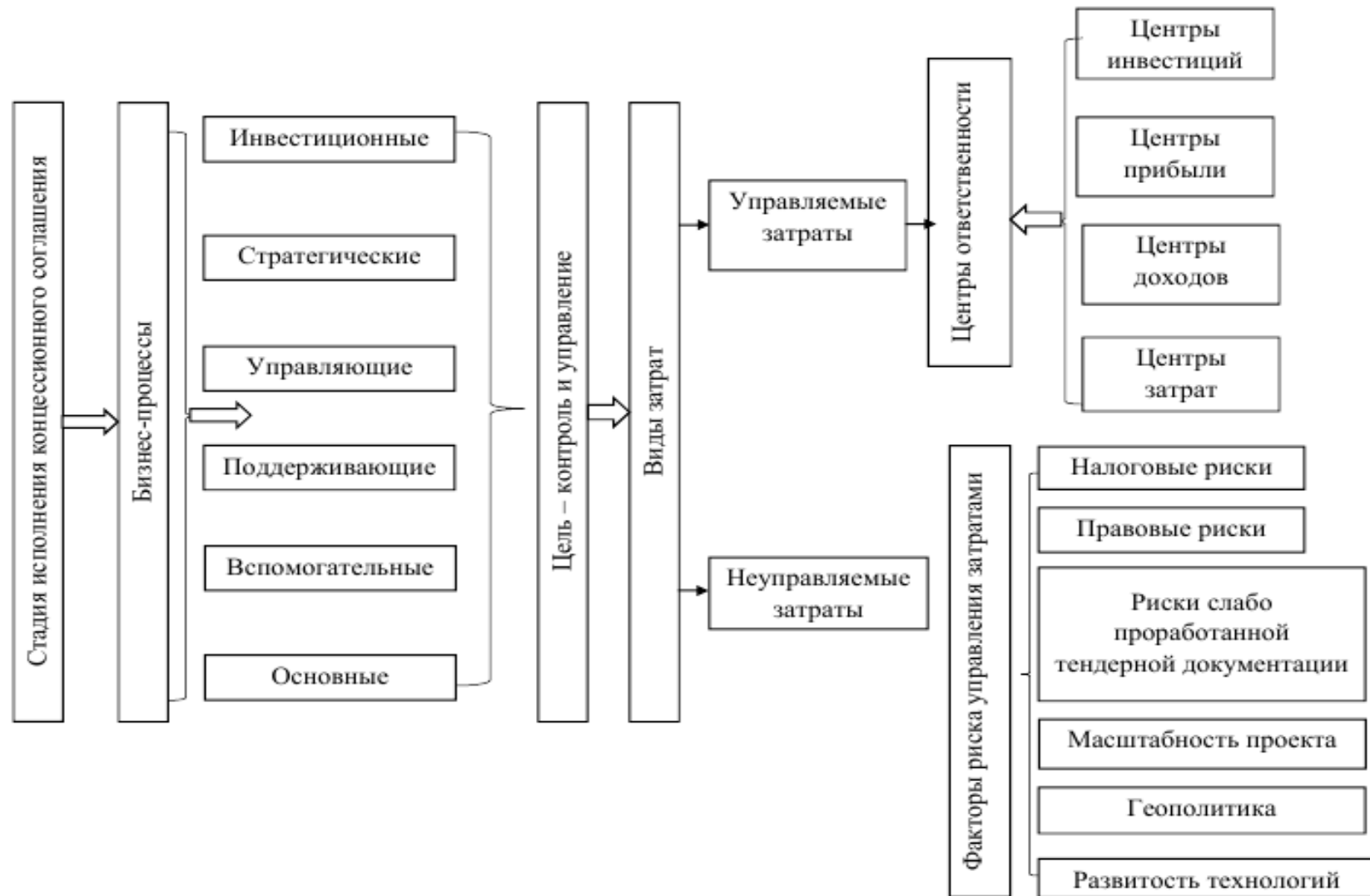


Рисунок 2.4 – Выделение центров ответственности при формировании затрат концессионера⁹⁵

⁹⁵ Составлено автором.

привлекая сторонние подрядные организации и вовлекая в оборот заемный капитал для наращивания производственных мощностей.

Помимо обычных расходов, которыми сопровождается строительство объектов, данная стадия исполнения концессионного соглашения включает в себя следующие специфические затраты (рисунок 2.5)⁹⁶:

- расходы на обслуживание заемного капитала;
- расходы по выплате процентов (дивидендов) за привлечение инвестиционного капитала;
- платежи концеденту за пользование объектом.



Рисунок 2.5 – Процесс возникновения затрат на стадии строительства объекта концессионного соглашения

При формировании первоначальной стоимости строящегося объекта концессионного соглашения в финансовом учете концессионер руководствуется различными положениями, методикой и стандартами, закрепленными на законодательном уровне⁹⁷. Для целей учетно-отчетного обеспечения концессионер может дополнительно воспользоваться внутренними локальными актами по учету и распределению затрат, позволяющими более детально вести аналитику для расчета фактической стоимости концессионного объекта.

⁹⁶ Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук: 08.00.12 / Маняева Вера Александровна; [Место защиты: Самарский государственный экономический университет]. – Самара, 2011. – 380 с.
⁹⁷ Тищенко, И.А. Комплексная модель операций по концессионным соглашениям / И.А. Тищенко // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 3. – С. 384.

В бухгалтерском учете достоверность стоимостной оценки объекта возможна при наличии корректно организованного учета затрат, непосредственно связанного с созданием внеоборотных активов (основные средства и нематериальные активы). Для этого необходимо учитывать все возможные затраты на создание данного вида актива⁹⁸.

Первоначальная стоимость объектов концессионного соглашения в бухгалтерском учете – это совокупность всех затрат, связанных с созданием самого концессионного актива. Безусловно, чтобы избежать разногласий и для коррективного бухгалтерского учета порядок определения первоначальной стоимости объектов концессионного соглашения необходимо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Порядок и метод признания затрат, входящих в первоначальную стоимость внеоборотных активов в бухгалтерском учете концессионера должен основываться⁹⁹:

- на полном учете затрат (транспортировка, консультация, проектирование, заработная плата рабочих, страховые взносы, монтаж, пусконаладочные работы и пр.);
- включении сопутствующих затрат, понесенных при создании объекта концессионного соглашения, которые не увеличивают первоначальную стоимость основного средства, их необходимо включать в стоимость другого внеоборотного актива, выделяемого в рамках бухгалтерского учета (обучение персонала – категория «Квалификация персонала», реклама – «Расходы будущих периодов»);
- определении порядка включения в первоначальную стоимость сверхнормативных расходов объектов концессионного соглашения;
- определении порядка затрат, включаемых в первоначальную стоимость объектов концессионного соглашения, что характеризуется самой возможностью

⁹⁸ Бланк, И.А. Управление активами и капиталом предприятия: учебно-практическое пособие / И.А. Бланк. – СПб.: ООО «Издательство Ника-Центр», 2003. – 715 с.

⁹⁹ Ольховая, Г.В. Управление затратами: проблемы соотношения с управленческим учетом и учетом затрат / Г.В. Ольховая // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2018. – № 4(62). – С. 139.

учета таких затрат в бухгалтерском учете (возможностью наладить их детальный учет);

– корректности в определении затрат, которые будут включаться в первоначальную стоимость создаваемого объекта концессионного соглашения и не будут включаться в его первоначальную стоимость, путем определения критериев, способных установить зависимость между создаваемыми объектами концессии и затратами, необходимыми для их создания.

В зависимости от поставленных задач в учетно-отчетном обеспечении создаваемого объекта концессионного соглашения учет затрат может осуществляться на основе метода формирования фактической себестоимости объекта концессионного соглашения либо на основе нормативного метода, где применение данного метода будет возможно¹⁰⁰.

Во время эксплуатации внеоборотных активов у компании-концессионера возникают соответствующие затраты на их обслуживание (техническое обслуживание, выплата налогов, материалы для ремонта, электроэнергия и пр.). Важным моментом в учетно-отчетном обеспечении является классификация таких затрат, так как выделенная структура позволит верно принимать управленческие решения в отношении тех или иных активов, связанных с ремонтом, продажей или ликвидацией.

Классификация затрат, связанных с последующим использованием внеоборотных активов компании-концессионера является важной информацией, которую также необходимо закреплять в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Структура затрат в зависимости от их целевого назначения при эксплуатации внеоборотных активов компании-концессионера может быть представлена в следующем виде (рисунок 2.6)¹⁰¹

¹⁰⁰Мищенко, О.А. Управленческий учет затрат компании-концессионера / О.А. Мищенко // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2019. – Т. 8. – № 3(28). – С. 258.

¹⁰¹Зенченко, Э.Г. Роль бюджетирования в системе управления производственных затрат (на примере организаций строительного бизнеса) / Э.Г. Зенченко, О.В. Дедова // Управление организациями в современной экономике: теория и технологии: сборник научных трудов Всероссийской научно-практической конференции, Кемерово, 17 мая 2018 года. – Кемерово: Кемеровский государственный университет, 2018. – С. 152.

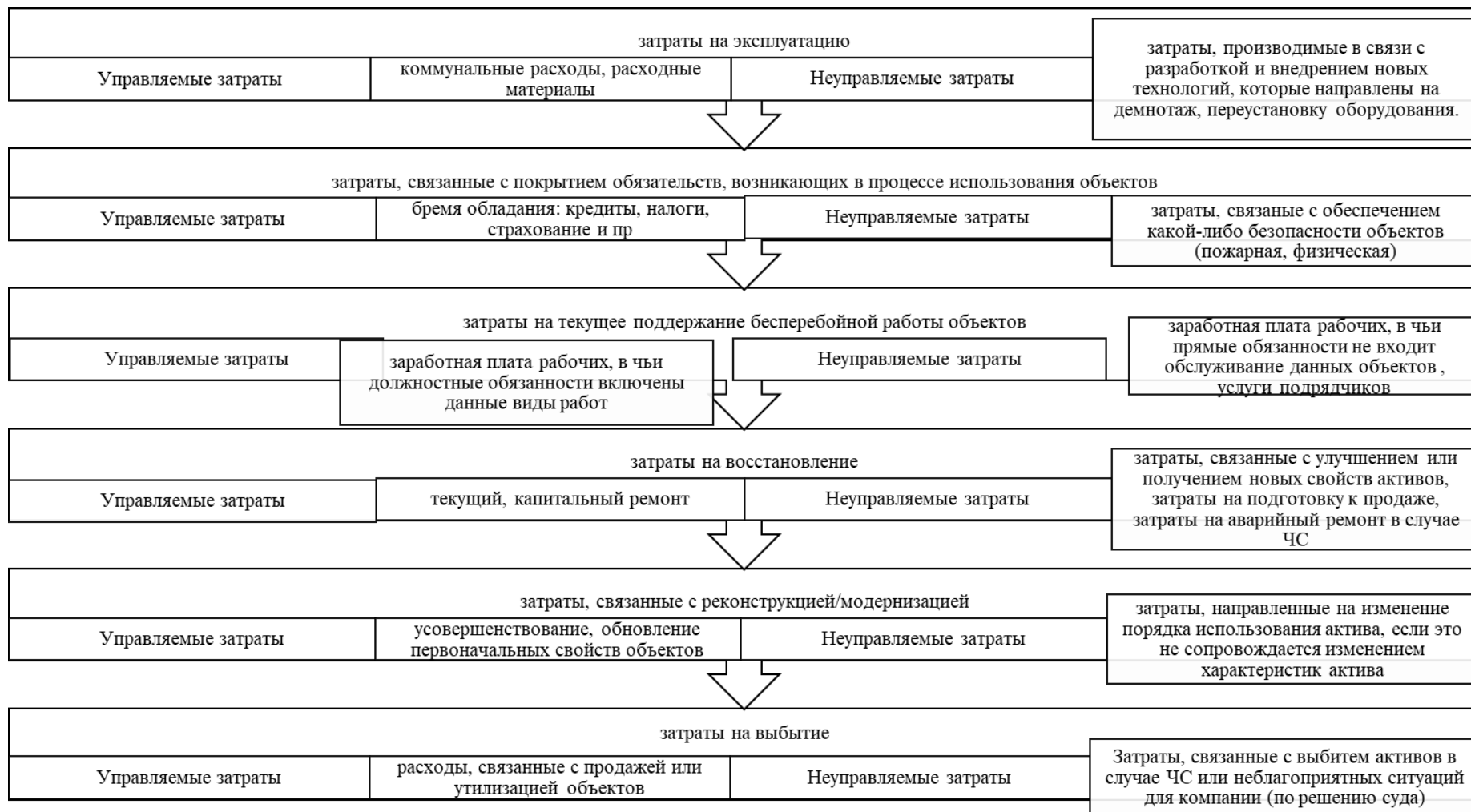


Рисунок 2.6 – Структура затрат в зависимости от их целевого назначения при эксплуатации внеоборотных активов компании-концессионера¹⁰²

о

¹⁰² Составлено автором.

- затраты на эксплуатацию (коммунальные расходы, расходные материалы);
- затраты, связанные с покрытием обязательств, возникающих в процессе использования объектов (бремя обладания: кредиты, налоги, страхование и пр.);
- затраты на текущее поддержание бесперебойной работы объектов (заработная плата рабочих, в чьи обязанности не входит обслуживание данных объектов и пр.);
- затраты на восстановление (текущий, капитальный ремонт);
- затраты, связанные с реконструкцией/модернизацией (усовершенствование, обновление первоначальных свойств объектов);
- затраты на выбытие (расходы, связанные с продажей или утилизацией объектов).

Такая группировка в большей степени необходима именно объектам, относящимся к основным средствам, а также частично и к нематериальным активам.

Во избежание неточностей в учете затрат, связанных с последующей эксплуатацией внеоборотных активов концессионера, необходимо¹⁰³:

- не смешивать затраты, то есть разделять их на различные объекты, отдельные однородные группы активов (например, затраты на страхование, должны быть разделены на связанные с персоналом, основных средств, вкладов, материалов и пр.);
- затраты с разным целевым назначением не должны объединяться в одну статью (например, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией, необходимо разделять на готовность оборудования к работе, текущее поддержание бесперебойности в работе, восстановительные процессы);
- корректность отражения затрат (например, страхование объектов концессионного соглашения, важно определить является ли это инициативой концессионера или это условия инвесторов, кредиторов. В первом случае, это

¹⁰³ Хажгериева, М.В. Организация учета затрат в системе управленческого учета строительной организации / М.В. Хажгериева, Т.А. Силина // Апробация. – 2016. – № 11(50). – С. 196.

будут затраты, связанные напрямую с объектами, а во втором, это обязательное условие предоставления кредита или займа со стороны инвесторов, то есть затраты, которые не будут никак связаны с основными средствами).

III. Стадия эксплуатации и управления объектом концессионного соглашения.

В процессе своей деятельности концессионер в соответствии с намеченным планом стратегических целей реализует конкурентную стратегию, направленную на повышение рыночной стоимости всех своих активов. В результате этого эффективность механизма управления концессионными активами определяется как совокупность инвестиционных, экономических, финансовых и социальных критериев. И чем точнее выполнение и достижение этих показателей соответствует заданным целям на этапе формирования стратегии развития и конкурентоспособности, тем эффективней вся система учетно-отчетного обеспечения операций компании-концессионера¹⁰⁴.

Одним из показателей стабильности экономики страны является производство конкурентоспособной продукции, способность ее продвижения и реализации на рынке, развитие научно-технического и технологического процесса, эффективность использования имеющихся ресурсов (природных, технологических, человеческих и пр.).

Государство, как основной контролирующий орган всей финансово-экономической системы страны, не всегда и не в полной мере может эффективно распоряжаться имеющимися у него ресурсами. Передача во временное пользование и эксплуатацию своих активов частным компаниям поможет не только сохранить имеющиеся ресурсы страны, но и перспективно развивать их, тем самым повышая экономические показатели как самого государства в целом, так и частного бизнеса¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Палеес, И.В. Бухгалтерский учет концессионных соглашений в области инфраструктуры по российским и международным стандартам / И.В. Палеес // Вестник ИНЖЭКОНа. Серия: Экономика. – 2009. – № 7. – С. 238.

¹⁰⁵ Мищенко, О.А. Концессия как одно из перспективных направлений внешнеэкономической деятельности в России / О.А. Мищенко // Особенности государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в современных условиях : Материалы V всероссийской научно-практической конференции, Ростов-на-Дону, 15–16 ноября 2018 года. – Ростов-на-Дону: Российская таможенная академия, Ростовский филиал, 2018. – С. 245.

Передача государством в управление частным компаниям своих активов предусматривает полноценное осуществление концессионером финансово-хозяйственной деятельности. В зависимости от направленности деятельности объекта (ст. 4 Федерального закона от 21.07.2005 N 115-ФЗ «О концессионных соглашениях») концессионного соглашения концессионер может осуществлять следующие виды деятельности: производство товаров, оказание услуг, выполнение работ, что, в свою очередь, и предопределяет основные параметры для постановки учета затрат в бухгалтерском учете.

Основой для исчисления себестоимости товаров, работ или услуг служит калькуляция затрат, осуществление которой происходит на основании закреплённого метода учета затрат в учетной политике концессионера для целей бухгалтерском учете¹⁰⁶.

Поскольку данный этап исполнения концессионного соглашения является основным (так как направлен на получение прибыли) и самым длительным по срокам, то и учет затрат может осуществляться в компании в зависимости от поставленных целей концессионером (калькуляция себестоимости, принятие решений, управление и контроль).

В рамках этих целей можно использовать различные варианты классификации затрат (рисунок 2.7).

Важной отличительной чертой учетно-отчетного обеспечения является его развернутость и аналитичность, поэтому одним из распространенных методов группировки затрат является традиционный метод, включающий в себя такие виды, как: попроцессный, позаказный и попередельный¹⁰⁷. Аналогом в зарубежной практике является ABC-метод. Основной характеристикой такого способа учета затрат является выделение объектов калькуляции себестоимости процессов, заказов, переделов, функций, видов деятельности.

¹⁰⁶ Феськова, М.В. Формирование системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства для целей управленческого учета / М.В. Феськова, В.С. Киктева // Актуальные проблемы и перспективы развития аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа и налогообложения: материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции, Воронеж, 07 ноября 2019 года. – Воронеж: Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2019. – С. 248.

¹⁰⁷ Фатхиева, А.Т. Учет и распределение накладных затрат в системе управленческого учета / А.Т. Фатхиева // Коррекционно-педагогическое образование: электронный журнал. – 2021. – № 6(30). – С. 153.

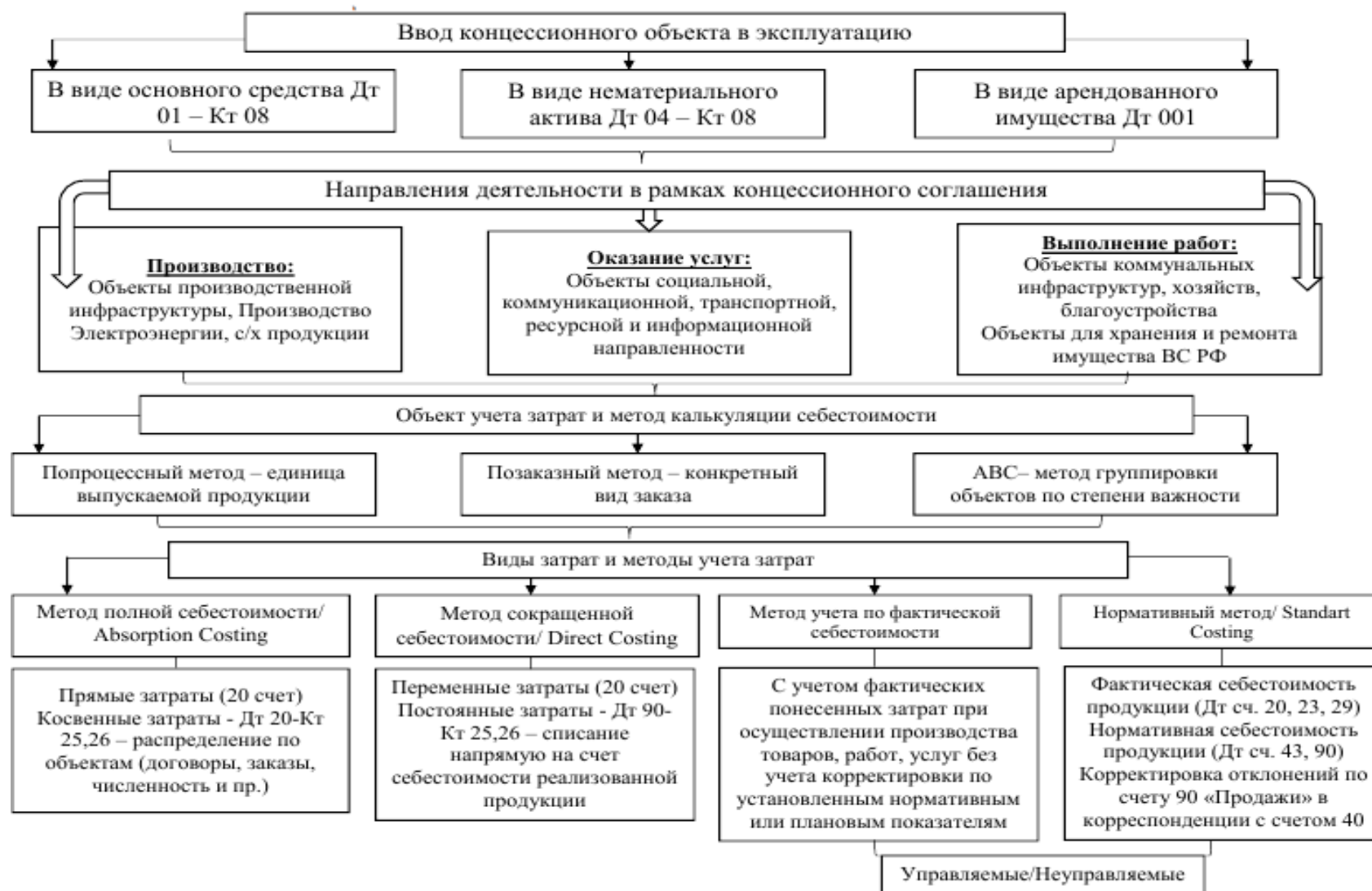


Рисунок 2.7 – Классификация затрат в зависимости от целевой направленности выбора метода учета затрат¹⁰⁸

¹⁰⁸ Составлено автором.

Калькуляция себестоимости затрат на производство товаров, работ услуг и последующую их реализацию предполагает разнесение расходов на основе метода полной себестоимости с разделением затрат на прямые и косвенные и метода сокращенной себестоимости, при котором принято выделять постоянные и переменные затраты¹⁰⁹.

Выбор в пользу метода полной себестоимости или метода сокращенной себестоимости будет зависеть от того, насколько обширна номенклатура производимой продукции, услуг или работ в рамках концессионной деятельности.

Для целей контроля и управления концессионер может применять метод учета затрат по фактической или нормативной стоимости. Поскольку бухгалтерский учет предполагает осуществление контрольной функции в учете, разделение затрат на управляемые и неуправляемые по центрам ответственности в рамках структуры бизнес-процессов концессионера позволит наиболее четко отслеживать процессы учета затрат и возможности их оптимизации.

Таким образом, эффективно организованный учет затрат концессионера позволит:

- организовывать учет затрат с целью определения более точной первоначальной стоимости объектов концессионного соглашения;
- находить оптимальное соотношение между переменными и постоянными затратами (прямыми и косвенными), ценой и объемом реализуемой продукции, выполнением работ, услуг в рамках концессионного соглашения;
- определять более точный финансовый результат в рамках поставленных целей и принимаемых управленческих решений;
- оптимизировать затраты, выявлять «узкие места» на основе системы бизнес-процессов и центров ответственности;
- эффективно использовать имеющиеся в распоряжении концессионера ресурсы;

¹⁰⁹ Феськова, М.В. Методика учета затрат на производство продукции в системе бизнес-процессов и центров ответственности / М.В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 21 (315). – С. 2–9.

– вести оперативный учет расчетов с инвесторами, кредиторами и концедентом.

2.3 Трансформация бизнес-процессов компании-концессионера на основе процессно-ориентированного подхода с возможностью внедрения инструментов цифровизации

Современный подход к развитию системы учетно-отчетного обеспечения основывается на трансформационных процессах, внедрение которых будет направлено на более точную координацию, повышение гибкости и адаптивности компании под изменяющиеся внешние и внутренние условия¹¹⁰.

Поскольку основными целями учетно-отчетного обеспечения являются оперативное принятие решений, контроль, управление и возможность быстро адаптироваться под изменяющиеся внешние и внутренние факторы, то и повышение результативности деятельности компании должно опираться на улучшение функциональных показателей и обеспечение прироста добавленной стоимости, что предусматривает дифференциацию бизнес-процессов в соответствии с типовыми элементами цепочки создания стоимости по всем структурным подразделениям.

Важным моментом в процессе постановки учетно-отчетного обеспечения операций компании-концессионера является оптимизация всех процессов, которые возникают в связи с исполнением концессионного соглашения.

Реализация внутренних учетных процессов в компании-концессионере должна опираться на формирование единой цепочки действий, которая позволит на основе последовательных операций аккумулировать информацию в разрезе бизнес-процессов с выделением центров ответственности с целью дальнейшего

¹¹⁰ Зырянова, Т.В. Интеграция автоматизированных систем управления бизнес-процессами компании как составляющая унифицированного стандарта управленческого учета / Т.В. Зырянова, Ю.С. Тарновская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 35(233). – С. 27–36.

использования данных в процессе анализа и оценки деятельности, составления прогнозов и генерирования доходов.

Традиционная система бюджетирования не в полной мере позволяет создавать добавленную стоимость в рамках всех бизнес-процессов, возникающих в компании, так как основное внимание при таком подходе направлено на управление ресурсами, а не видами деятельности, которые и являются целью для создания стоимости¹¹¹.

Система учетно-отчетного обеспечения, основанная на бюджетировании бизнес-процессов в компании-концессионере, может способствовать удовлетворению информационных потребностей заинтересованных пользователей на каждой стадии исполнения концессионного соглашения в разрезе бизнес-процессов, их функций, подпроцессов и центров ответственности¹¹².

Роль бюджетирования бизнес-процессов в учетно-отчетном обеспечении заключается в возможностях решения задач тактического и оперативного характера, достижения эффективности контроля и управления компанией, повышения результативности показателей¹¹³.

Бюджетирование в системе учетно-отчетного обеспечения концессионера на основе процессно-ориентированного подхода определяется нами как система, направленная на сбор, обработку, анализ и последующее использование информационных потоков, возникающих как во внешней, так и во внутренней среде компании с возможностью применения внутренних методик управленческого анализа объектов учета с целью формирования управленческой отчетности и принятия на ее основе управленческих решений (рисунок 2.8)¹¹⁴.

¹¹¹ Туякова, З.С. Организация бюджетирования по бизнес-процессам в управленческом учете телекоммуникационных компаний / З.С. Туякова, Т. В. Черемушников // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 41(287). – С. 12.

¹¹² Гафурова, Г.Н. Бюджетирование как основной инструмент в системе управления предприятием / Г.Н. Гафурова, Е.А. Свистунова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 6. – С. 20.

¹¹³ Колесник, Н.Ф. Учет и контроль расходов бизнес-процессов в системе бюджетирования / Н. Ф. Колесник, О. В. Шибилева // Бизнес. Образование. Право. – 2019. – № 3(48). – С. 60

¹¹⁴ Артамонов, Н.А. Роль бюджетирование в системе управленческого учета / Н.А. Артамонов // E-Scio. – 2019. – № 6(33). – С. 147–152.

Применение бюджетирования на основе процессного подхода позволит компании-концессионеру более точно выполнять следующие действия:

- на каждой стадии исполнения концессионного соглашения определять стоимость возникающих бизнес-процессов с необходимой аналитикой и детализацией учета;
- выделять подпроцессы и функции по каждому бизнес-процессу с целью корректного ведения учета затрат;
- формировать структуру затрат по бизнес-процессам и их распределение;
- определять методику учета затрат в зависимости от стадий исполнения концессионного соглашения в разрезе бизнес-процессов;
- определять насколько эффективно осуществляется каждый выделяемый бизнес-процесс;
- оптимизировать возникновение лишних затрат;
- создавать структуру центров ответственности в рамках исполнения бизнес-процессов концессионера;
- формировать управленческую отчетность по выделяемым объектам учета;
- определять узкие места и наиболее неэффективные бизнес-процессы.

Процессно-ориентированное бюджетирование строится на основе операций, осуществляемых в рамках бизнес-процессов с использованием АВВ-метода (activity based budgeting). Алан Апчерч указывал на тот факт, что «когда организация применяет АВВ, руководство планирует будущие расходы в соответствии с представлениями о количестве и величинах носителей затрат (драйверов затрат) по каждому виду деятельности. На основании этих оценок определяются затраты, необходимые для обеспечения планируемого объема деятельности»¹¹⁵.

¹¹⁵ Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика / Алан Апчёрч: перевод с англ. / под ред. И.А. Смирновой и др. – М.: Финансы и статистика, 2002. – С. 150.

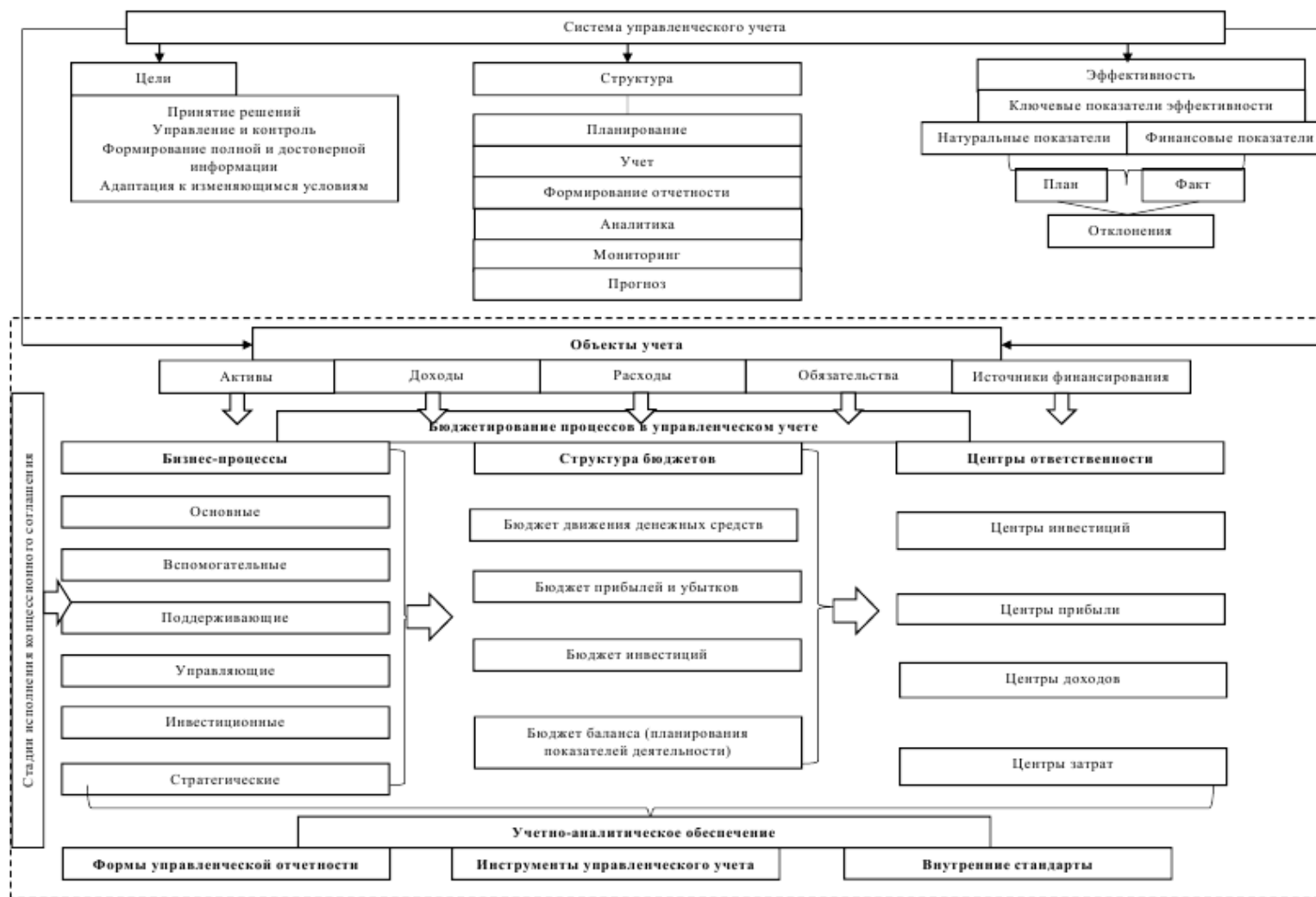


Рисунок 2.8 – Формирование системы бюджетирования на основе процессно-ориентированного подхода

в компании-концессионере¹¹⁶

¹¹⁶ Составлено автором.

Применение такого подхода позволит концессионеру определять влияние выделяемых бизнес-процессов на величину и структуру используемых ресурсов, оптимально распределять ответственных за выполнение результативных показателей, достигать общих и стратегических целей компании.

Достижение стратегических управленческих целей должно сопровождаться в совокупности с группировкой данных по объектам учета и назначением ответственного (владельца процесса) за исполнение конкретного бюджета в рамках выделяемых бизнес-процессов¹¹⁷.

Взаимосвязь процессного бюджетирования и центров ответственности в учетно-отчетном обеспечении – это система, которая позволит концессионеру измерять и оценивать достигнутые результаты в сравнении с планируемыми в разрезе бизнес-процессов¹¹⁸.

Реализация процесса бюджетирования у концессионера будет направлена на составление бюджета бизнес-процессов по стадиям исполнения концессионного соглашения. Каждая стадия концессионного соглашения, как уже отмечалось нами ранее, несет свой информационный смысл, который сопровождается достижением определенных результатов деятельности концессионера. Формирование бюджетов в рамках выделенных концессионных этапов позволит создать ориентир на достижение планируемых показателей и разграничить ответственность сотрудников компании по выделенным зонам, входящим в их компетенцию.

Для этого нами разработан образец элементов регистра бизнес-процесса, концессионер может использовать его в качестве внутреннего документа, описывающего порядок и регламентацию действий компании на конкретной стадии исполнения концессионного соглашения (рисунок 2.9).

¹¹⁷ Туякова, З.С. Организация бюджетирования по бизнес-процессам в управленческом учете телекоммуникационных компаний / З.С. Туякова, Т. В. Черемушников // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 41(287). – С. 12.

¹¹⁸ Лабынцев, Н.Т. Роль бюджетирования в системе управленческого учета / Н.Т. Лабынцев, Н.А. Кручанова // Инновационные преобразования в производственной сфере: сборник научных трудов международной научной конференции. – Киров : МЦНИП – 2012. – С. 149.

СТАДИЯ ИСПОЛНЕНИЯ КОНЦЕССИОННОГО СОГЛАШЕНИЯ Стадия заключения концессионного соглашения	НАИМЕНОВАНИЕ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА Управляющий	КОД БИЗНЕС-ПРОЦЕССА 03	ВЫДЕЛЯЕМЫЕ БЮДЖЕТЫ Бюджет управленческих расходов Бюджет баланса (планирование показателей деятельности)
ФУНКЦИИ			
ПОДПРОЦЕССЫ 03.1 Руководство процессом заключения КС 03.2 Участие в тендере 03.3 Заключение концессионного соглашения	Руководство процессов сбора документов для подачи заявки на тендер Оценка возможности победы в тендере Работа с инвесторами и учредителями Разработка стратегии развития бизнес-процессов и деятельности компании в целом Заключение концессионного соглашения Консультирование по юридическому и техническому обеспечению в рамках участия в тендере и заключения концессионного соглашения		ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ Качественный сбор и подготовка документов по заявке на тендер Планирование показателей деятельности концессионера Заключение концессионного соглашения Достаточность объема привлекаемых инвестиций в строительство/модернизацию объекта КС
ЦЕЛЬ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА Подача заявки на участие в тендере с целью заключения концессионного соглашения	ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ		
ВИДЫ ЗАТРАТ Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на консультационные услуги Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ Командировочные расходы	ВЛАДЕЛЕЦ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА - Директор	РУКОВОДИТЕЛИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА Начальник юридического отдела Административный директор	
СЧЕТ УЧЕТА – 26	ВХОД БИЗНЕС-ПРОЦЕССА Поддерживающий – обеспечение технической поддержки в проведении тендера и подачи заявки на участие	ВЫХОД БИЗНЕС-ПРОЦЕССА Строительство/модернизация объекта концессионного	
ПОСТАНОВКА ЗАДАЧ С ЦЕЛЬЮ ВЫБОРА МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ Контроль и управление	ПОСТАВЩИКИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА - ИТ-отдел	ПОТРЕБИТЕЛИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА Юридический отдел Административно-хозяйственный отдел	
МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ - Метод учета по фактической себестоимости		КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ – Управляемые/Неуправляемые	

Рисунок 2.9 – Элементы регистра бизнес-процесса «Управляющий» в рамках исполнения обязательств на стадии заключения концессионного соглашения¹¹⁹

¹¹⁹ Составлено автором.

В последние годы активно ведется политика трансформационных процессов в экономике на основе цифровизации, которая затрагивает всех экономических субъектов государства на микро- и макроуровнях¹²⁰.

Для повышения эффективности, конкурентоспособности, возможности выживать в сложных экономических условиях компаниям необходимо учитывать изменения, связанные с внедрением цифровых технологий. Цифровые технологии отличаются от электронных тем, что нацелены на применение более совершенной аналитики, использование сложных вычислительных алгоритмов выполнения процессов.

Цифровая трансформация вводит свои технологические порядки, но в то же время позволяет экономическим субъектам реализовать стратегические направления трансформации бизнес-процессов, более детально их понимать, отвечать на запросы потребителей и формировать результаты, соответствующие управленческим целям компании¹²¹.

Цифровая трансформация в компании-концессионере – это возможность адаптации бизнес-процессов к цифровым технологиям, разработка комплексного подхода управленческих и стратегических моделей, направленных на преобразование деятельности с целью повышения качества управления компанией, конкурентоспособности, наращивания стоимости в цифровых условиях, а также развития цифровой инфраструктуры страны¹²².

Трансформация бизнес-процессов в учетно-отчетном обеспечении концессионера в условиях цифровизации может иметь следующие направления (рисунок 2.10):

- цифровизация бизнес-процессов;
- управление данными;

¹²⁰ Иванов, А.Д. Цифровизация как способ оптимизации рабочих процессов в сфере бухгалтерского учета / А.Д. Иванов // Цифровая экономика и финансы: материалы III Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 19–20 марта 2020 года / под научной редакцией Е.А. Синцовой [и др.]. – Санкт-Петербург: Центр научно-информационных технологий «Астерион», 2020. – С. 227.

¹²¹ Костюкова, Е.И. Управленческий учет в эпоху цифровизации / Е.И. Костюкова, В.В. Васильева // Инновационные процессы в науке и образовании: монография / под общ. ред. Г.Ю. Гуляева. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2019. – С. 17.

¹²² Каргина, Е.Н. Цифровая трансформация управленческого учета / Е.Н. Каргина, М.А. Карленко // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 38(3). – С. 128.

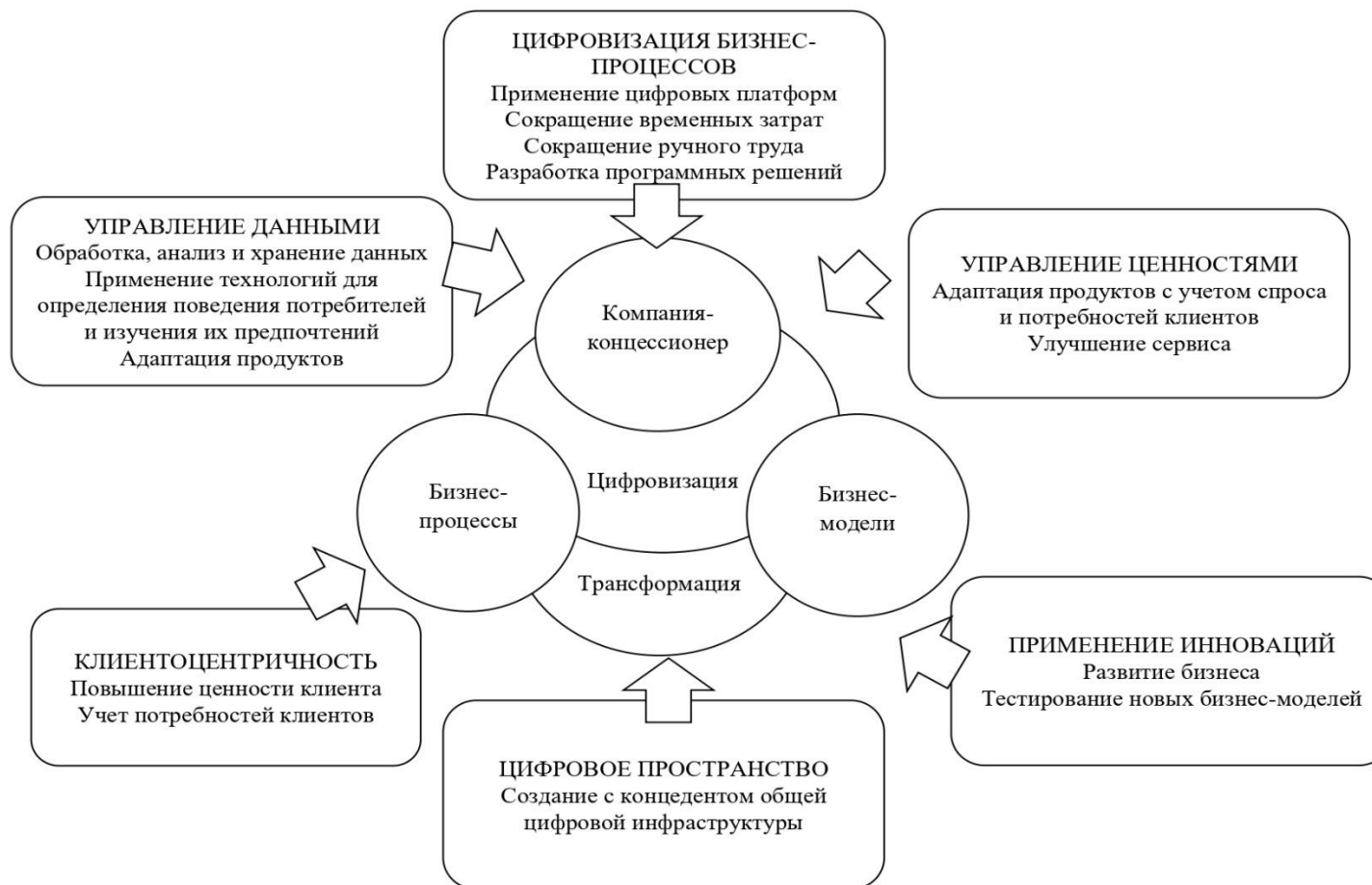


Рисунок 2.10 – Направления трансформации бизнес-процессов в учетно-отчетном обеспечении концессионера в условиях цифровизации¹²³

¹²³ Составлено автором по материалам: Каргина, Е.Н. Цифровая трансформация управленческого учета / Е.Н. Каргина, М.А. Карленко // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 38(3). – С. 129; Карпова, Т.П. Направления развития бухгалтерского учёта в цифровой экономике / Т.П. Карпова // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2018. – №3 (111). – С. 53.

- клиентоцентричность;
- цифровое пространство;
- применение инноваций;
- управление ценностями.

В связи с этим возникает необходимость в структурировании возможных результатов реализации комплекса мер по цифровой трансформации концессионера и анализе бизнес-процессов, которые могут быть изменены дополнены¹²⁴.

С учетом существующих видов моделей цифровой трансформации целесообразно, по нашему мнению, в рамках исследуемой проблемы будет поэтапное внедрение технологий через выделение цифровых проектов в обособленные бизнес-процессы. В данном контексте стратегия цифровых процессов может рассматриваться как функциональная стратегия, входящая в общую управленческую стратегию развития концессионной деятельности с целью сокращения разрывов между объектами учета, информационными данными, центрами ответственности и технологиями.

За основу берутся выделяемые бизнес-процессы в компании-концессионере: основные, вспомогательные, поддерживающие, управляющиеся, стратегические, инвестиционные (таблица 2.7).

Трансформация бизнес-процессов концессионера позволит повысить эффективность и добиться оптимизации следующих показателей¹²⁵:

- сокращение временных лагов при выполнении различных процессов (технологических, производственных, управленческих, финансовых и пр.);

¹²⁴ Рурукина, А.А. Анализ влияния процессов цифровизации экономики на построение бюджетной модели предприятия / А.А. Рурукина // В сборнике: Инновационное развитие экономики: сборник научных трудов по материалам VI Международной научно-практической конференции. – Анапа: ООО «НИЦ ЭСП» в ЮФО (НИЦ «Иннова») – 2019. – С. 27.

¹²⁵ Яроцкая, Е.В. Перспективы развития управленческого учета в условиях цифровизации экономики / Е.В. Яроцкая // Цифровая экономика - образованию и науке Союзного государства Беларуси и России: сборник статей Международной заочной научно-практической конференции, Минск, 26–28 февраля 2020 года / Редколлегия: А.Б. Елисеев, И.А. Маньковский (гл. ред.) [и др.]. – Минск: Белорусский государственный аграрный технический университет, 2020. – С. 192.

Таблица 2.7 – Трансформация бизнес-процессов на основе цифровых технологий в рамках применения к учетно-отчётному обеспечению операций по концессионному соглашению¹²⁶

Наименование бизнес-процесса	Область внедрения цифровых процессов	Технологии	Направления трансформации финансово-хозяйственных операций в рамках учетно-отчетного обеспечения
Основные	Управление производством	Искусственный интеллект BigData Технологии BPM (business process management), SBPM (Subject-orient-ed business process)	Упрощение сбора данных, регистрация учетной информации, систематизация накопленных данных в распределенных реестрах
Вспомогательные	Исследования и разработки	Искусственный интеллект Робототехника	Создание базы знаний и систем, включающих в себя не только информационные данные, но и совокупность инструментария бухгалтерского учета (методов, средств), способных решать сложные управленческие задачи с возможностью адаптации под изменяющиеся внешние и внутренне условия.
Поддерживающие	Корпоративные финансы и управленческий учет	Блокчейн-платформы Смарт-контракт Системы облачных вычислений Искусственный интеллект	Отражение финансово-хозяйственных операций на основе децентрализованной системы распределенного реестра данных
Управляющие	Человеческий и интеллектуальный капитал	Удаленное собеседование Веб-порталы по поиску и найму персонала Интеллектуальные системы подбора персонала	Возможность введения учетных данных
Стратегические	Управление взаимодействием с клиентами	CRM -системы QR-коды Блокчейн технологии Смарт-контракт	Система учета договорных обязательств с внешними и внутренними стейкхолдерами
Инвестиционные	Активы и капитал	Смарт-контракт Цифровая экосреда	Учет привлечения источников дополнительного финансирования концессионной деятельности

¹²⁶ Составлено автором.

- достижение максимальной точности в ходе осуществления финансово-хозяйственных операций;
- снижение уровня вмешательства человеческого труда при выполнении процессов, следовательно, минимизация ошибок;
- возможность интеграции бизнес-процессов;
- повышение качества и прозрачности бизнес-процессов;
- повышение информационной защищенности, а также уровня экономической, финансовой и кибербезопасности в компании;
- развитие и повышение уровня качества взаимодействия с партнерами, включая концедента и инвесторов.

На основе потребностей бухгалтерского учета концессионера наибольший интерес в трансформации представляют такие бизнес-процессы, как «Поддерживающие» с областью внедрения в систему учетно-отчетного обеспечения и «Инвестиционные» в разделе капитал.

Поскольку цифровизация включает в себя три основных направления: оцифровка данных, цифровая аналитика и цифровые коммуникации, то применение в система учетно-отчетного обеспечении кардинально новых алгоритмов и методов работы с данными позволит обрабатывать большие массивы входящих потоков информации (как первичные данные по документам финансового учета), осуществлять быстрый поиск необходимой информации, качественно структурированной по бизнес-процессам, и получать ее в реальном времени¹²⁷.

Трансформация бизнес-процессов в рамках развития системы учетно-отчетного обеспечения концессионера может включать в себя следующий комплекс мер:

- интеграция финансово-хозяйственных операций с единой для всех заинтересованных лиц базой данных, включая концедента;

¹²⁷ Каджаметова, Т.Н. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации / Т.Н. Каджаметова, Э.Д. Абдураимова // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2018. – № 3(61). – С. 61.

- обеспечение безопасности и подотчетности всех участников бизнес-процессов друг перед другом;
- ведение бухгалтерского учета без корректировок и исправлений;
- соблюдение норм, устанавливаемых внутренними стандартами и положениями;
- согласованность и последовательность действий всех участников формирования бизнес-процессов на основе фиксации данных во временном интервале с отметкой о проведении операции и невозможности ее отмены;
- снижение риска неучета финансово-хозяйственных операций;
- стандартизация правовых механизмов договорного права;
- сокращение временных, производственных и финансовых издержек на осуществление проведения финансово-хозяйственных операций.

Основным направлением развития цифровых бизнес-процессов в компании-концессионере могут являться концепция ведения учетного обеспечения и формирования управленческой отчетности концессионера на основе информационных и цифровых процессов, а также формирование дополнительных источников финансирования на основе применений цифровых финансовых инструментов. Подробно предлагаемые решения будут рассмотрены в главе 3 диссертационного исследования.

ГЛАВА 3. УЧЕТНО-ОТЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ

3.1 Разработка алгоритма формирования системы управленческой отчетности в компании-концессионере

Концессионер, как субъект хозяйствования государственного имущества, безусловно, одной из главных целей ставит достижение уровня доходности и стабильности деятельности в рамках концессионного соглашения. Достижению поставленных целей способствует эффективная система функционирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью концессионера. Функционирование системы учетно-отчетного обеспечения операций компании-концессионера непосредственно связано с получением точной, своевременной и оперативной информации и последующей ее аналитической обработкой. Важную роль в слаженном функционировании такой внутренней системы управления играет система учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений¹²⁸.

Учетно-отчетное обеспечение принятия управленческих решений и анализа показателей деятельности – возможность компании удовлетворять информационные потребности заинтересованных пользователей, предоставлять им необходимые данные для принятия важных управленческих и стратегических решений. Она формируется 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 решения¹²⁹.

¹²⁸ Впервые понятие учетно-аналитического обеспечения было дано учеными И.П. Ульяновой и Л. В. Поповой с целью развития научной теории и определения методологии обеспечения хозяйственной деятельности компаний.

¹²⁹ Кальницкая, И.В. Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 45. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlencheskaya-uchetno-analiticheskaya-sistema-dlya-tseley-upravleniya-organizatsiey>

Важность учетно-отчетного обеспечения обозначена формированием информационных данных, которые необходимы для составления управленческой отчетности концессионера¹³⁰.

Учетно-отчетное обеспечение всех формируемых бизнес-процессов концессионера влияет на учетное обеспечение, аналитическое обеспечение и стратегическое управление.

Одним из важных элементов учетно-отчетного обеспечения формирования бизнес-процессов в компании является построение системы управленческой отчетности и разработка ее структуры.

Система управленческой отчетности характеризуется индивидуальностью, основанной на характере видов и направлении деятельности концессионера. В то же время возникает необходимость в создании общих теоретических и методологических аспектов процесса формирования учетно-аналитической информации управленческой отчетности, следуя которым, концессионер может сформировать качественную информационную базу принятия управленческих решений.

Структурная модель процесса формирования системы управленческой отчетности в учетно-отчетной системе компании-концессионера должна основываться на следующем¹³¹:

– разрабатывая систему управленческой отчетности компании-концессионера, необходимо учитывать фактор долгосрочности и перспективности, а следовательно, относительной неопределенности, так как затраты на строительство/реконструкцию объектов концессионного соглашения велики, а перспектива выхода на показатели прибыли имеет долгосрочный характер;

¹³⁰ Киркач, Ю.Н. Проблемы формирования корпоративной управленческой отчетности в России / Ю.Н. Киркач, Н.Н. Хахонова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история и современность: материалы VI Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, Кизляр, 8 декабря 2015 / филиал СПбГЭУ в г. Кизляре. – 2015.

¹³¹ Мищенко, О.А. Общие подходы к формированию системы внутренней управленческой отчетности компании-концессионера / О.А. Мищенко // Труды Ростовского государственного университета путей сообщения. – 2020. – № 3(52). – С. 36.

– формирование системы управленческой отчетности концессионера должно быть направлено на получение релевантной информации, основываться на стратегии развития, то есть иметь стратегическую направленность, учитывать цели и задачи, поставленные руководством компании-концессионера для достижения эффективной деятельности, иметь формат многовариантности решений, методы оценки рисков и неопределенности;

– построение системы управленческой отчетности должно происходить в разрезе бизнес-процессов;

– применение инструментов, методов, оценок и анализа на каждом этапе реализации концессионного соглашения (составление производного балансового отчета, выбор метода учета затрат, идентификация бизнес-процессов и способ отражения формируемых затрат на счетах управленческого учета);

– соблюдение иерархии и структуры управленческой информации, требований, предъявляемых к ее формированию (разработка и реализация стратегии концессионера, передача информации по центрам ответственности, контроль за выполнением поставленных задач);

– необходимо основываться на сочетании дедуктивных и индуктивных методов в учетном процессе концессионной деятельности при формировании управленческой отчетности;

– применение международного опыта и существующих схем ведения управленческого учета с возможной интеграцией его во внутреннюю систему учета концессионера, составление на его основе отчетности, максимально понятной и доступной для заинтересованных пользователей.

Учетно-аналитическое обеспечение формирования информации для целей составления управленческой отчетности целесообразно осуществлять в разрезе следующих этапов:

1. Составление первичной документации как основного источника получения данных для осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

2. Трансформация информационных данных из финансового учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности концессионера в адаптированную

внутреннюю систему учета на основе процессов интеграции с построением структурированного рабочего плана счетов (с фиксацией данных на основе технологий блокчейн и возможности отражения фактов финансово-хозяйственной жизни в программном обеспечении в разрезе видов учета с выбором закладок по каждой проводимой операции, отражаемой на счетах компании-концессионера), применением инжиниринговых методов учета (трансформация первичного бухгалтерского баланса в производный балансовый отчет).

3. Составление внутренней управленческой отчетности на основе показателей, необходимых руководителям и менеджерам для принятия управленческих решений.

4. Применение цифровых инструментов в целях повышения прозрачности взаимодействия между сторонами концессионного соглашения;

5. Анализ показателей, отражаемых в сформированной управленческой отчетности на предмет выявления неточностей данных, пересмотр показателей, составление скорректированных производных балансовых отчетов.

Для того чтобы используемая информация в учетно-отчетном обеспечении была полезной и компания-концессионер могла бы успешно функционировать, необходимо привести ее к определенной структуре. Основным отличием построения структуры финансовой отчетности и управленческой отчетности в том, что структура управленческой отчетности развивается и адаптируется вместе с компанией, подстраиваясь под текущие нужды руководителей и менеджеров¹³².

При помощи получаемых данных из системы учетно-отчетного обеспечения компания-концессионер сможет также оценивать правильность направления выбранной стратегии развития, ее эффективность. Оценка эффективности должна рассматриваться как завершающий этап процесса формирования стратегии концессионера, основываться на достоверной, своевременной, полной и релевантной информации об объектах концессионного соглашения¹³³.

¹³² Тычинина, Н.А. Управленческая отчетность в системе информационно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием предприятия / Н.А. Тычинина, И.Ю. Цыганова // Финансовая экономика. 2021. – № 4. – С. 213.

¹³³ Мищенко // Труды Ростовского государственного университета путей сообщения. – 2020. – № 3(52). – С. 35.

При разработке оптимального методического подхода к оценке эффективности принятия стратегических решений компания-концессионер выделяет факторы, которые обеспечивают необходимые условия эффективности решения поставленных стратегических целей и задач:

- оценка окружающей среды и уровня ее неопределенности;
- оценка возможных рисков;
- оценка возможностей и угроз, продуцируемых внешней средой¹³⁴;
- оценка внутренних организационных способностей и ресурсов для осуществления анализируемых вариантов стратегического выбора¹³⁵.

Достижение поставленных стратегических целей и задач является одним из основных критериев оценки эффективной деятельности концессионера и возможно при сформированной методологии системы учета и управленческой отчетности. Предлагаемые нами этапы формирования управленческой отчетности представлена на рисунке 3.1.

Первый этап в формировании управленческой отчетности компании-концессионера – планово-подготовительный, который включает в себя два основных направления:

- разработка стратегии развития деятельности компании-концессионера;
- определение планируемых показателей эффективности и результативности деятельности концессионера.

1. Стратегический учет в России является одним из перспективных направлений развития бухгалтерского учета компании, способных помочь руководству в принятии более точных стратегических управленческих решений и в прогнозировании будущего финансово-хозяйственного состояния компании¹³⁶.

¹³⁴ Витальева, В.А. Факторы эффективности принятия стратегических решений / В.А. Витальева, А.Т. Зуб // Экономические науки. – 2015. – № 133. – С. 15.

¹³⁵ Там же.

¹³⁶ Райан, Б. Стратегический учет для руководителя: пер. с англ. / Б. Райан; под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

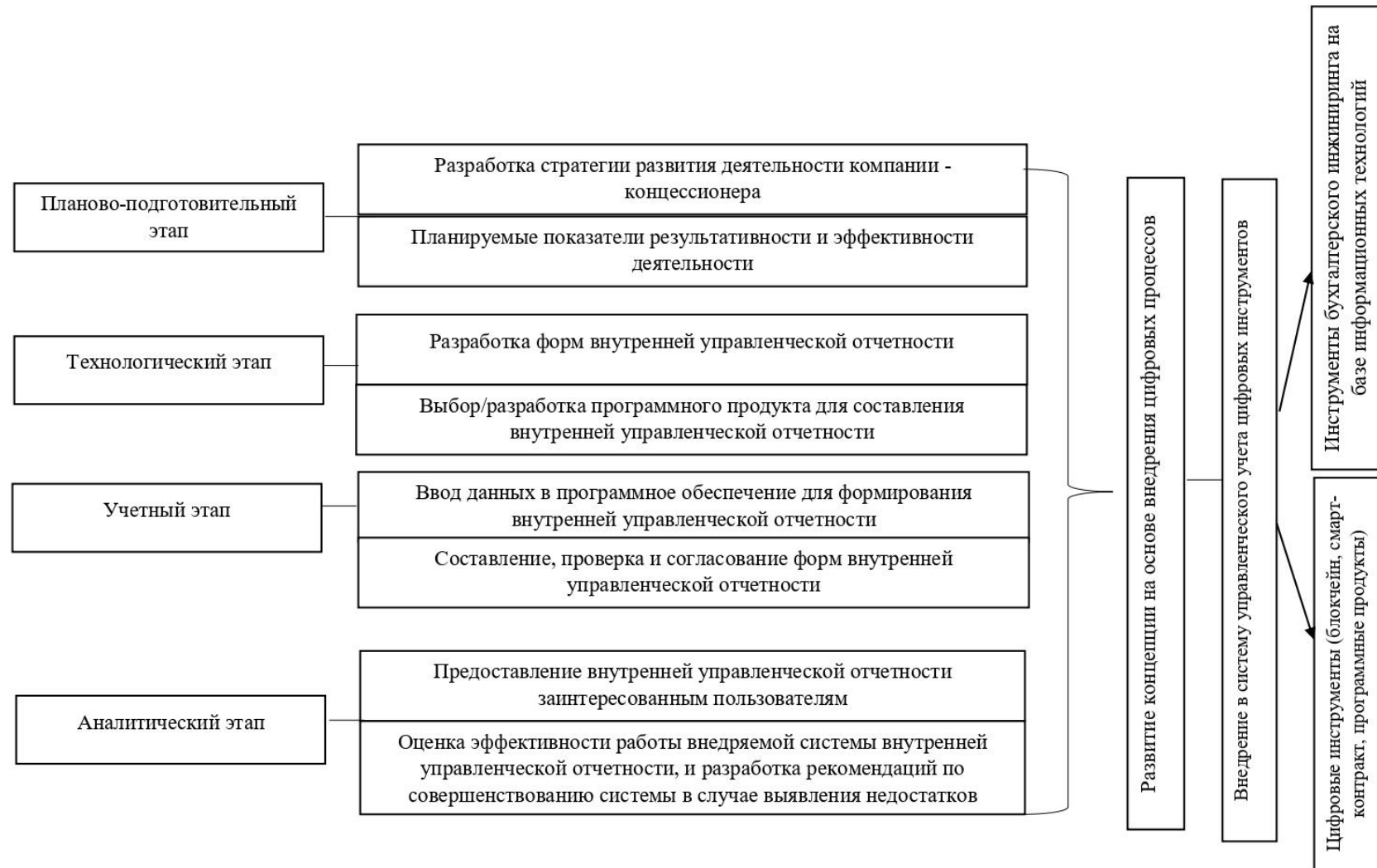


Рисунок 3.1 – Предлагаемые этапы составления внутренней управленческой отчетности компании-концессионера¹³⁷

¹³⁷ Составлено автором

Необходимость в применении стратегического учета у компании-концессионера обусловлена усложнением в принятии комплексных управленческих решений¹³⁸:

- разработка различных вариантов стратегии эффективного развития компании и возможность выбора самого оптимального;
- исчисление различных показателей (прогнозных, нормативных, плановых) на дальнейшую перспективу;
- возможность реализации стратегий, достижения оперативных целей для оценки финансового состояния компании;
- использование и учет внешних факторов (риски, капитал, доходность и пр.).

Несмотря на то что стратегический учет является направлением развития системы учета, ему присущи свои отдельные характерные черты, позволяющие формироваться на длительную перспективу с возможностью многовариантности решений с учетом влияния не только внутренних факторов, но и внешних¹³⁹.

В связи с этим разработка стратегической направленности компании-концессионера на начальных этапах формирования внутренней системы управленческой отчетности позволит:

- прогнозировать, контролировать и анализировать финансовые (рентабельность, ликвидность) и нефинансовые показатели деятельности (деловая репутация, уникальность проекта, уровень квалификации персонала, кадровый потенциал, уровень и качество обнаружения ошибок и время их устранения) концессионера;
- отслеживать решения руководства менеджерами на каждом этапе управления деятельностью (получение и анализ информации, выработка

¹³⁸ Графова, Т.О. Организация транзакционного стратегического учета операций по концессионным соглашениям / Т.О. Графова, И.А. Тищенко // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2016. – № 2 (69). – С. 93.

¹³⁹ Вахрушина, М.А. Стратегический управленческий учет / М.А. Вахрушина, Л.И. Сидорова, М.И. Борисова: Полный курс МВА. – М.: Рид Групп, 2011. – С. 25.

принимаемых решений, организация и контроль за их исполнением, введение системы мотивации и пр.);

- реализовывать стратегию внедрения концессионных механизмов;
- снижать уровень рисков банкротства;
- способствовать повышению уровня инфраструктуры страны за счет эффективного функционирования компании в рамках концессионного соглашения;
- повышать уровень инвестирования в концессионные проекты и пр.

Второй шаг в планово-подготовительном этапе – последовательная систематизация процесса формирования внутренней управленческой отчетности.

Основой формирования внутренней учетной системы концессионера является выбранный подход, который представляет собой оболочку управленческой системы, ее базу и фундамент, взаимосвязанные между собой основные характеристики и показатели бухгалтерского учета компании-концессионера (рисунок 3.2).

Инструменты	<ul style="list-style-type: none"> • Информационные (инструменты бухгалтерского инжиниринга) • Цифровые (смарт-контракт, блокчейн)
Объекты	<ul style="list-style-type: none"> • Активы • Обязательства • Расходы • Доходы • Источники финансирования
Система управления источниками информации	<ul style="list-style-type: none"> • База данных • Обработка данных • Передача данных • Отображение данных
Механизмы управления	<ul style="list-style-type: none"> • Средства и методы управления • Органы управления • Информационные потоки системы управления • Система взаимодействия с внешней и внутренней средой
Структура управления	<ul style="list-style-type: none"> • Органы управления • Высококвалифицированный управленческий персонал • Способы и техника управления

Рисунок 3.2 – Основные характеристики и показатели формирования системы учетно-отчетного обеспечения концессионера¹⁴⁰

¹⁴⁰ Составлено автором.

Второй этап – технологический – включает в себя разработку форм управленческой отчетности компании-концессионера и выбор (разработку) программного обеспечения для формирования управленческой отчетности.

Порядок формирования форм внутренней управленческой отчетности компании-концессионера следующий:

- выбор аналитических и учетных показателей, удовлетворяющих информационные потребности управленческого персонала;
- разработка форм, их внутреннего содержания, выбор оптимального формата;
- разработка графика составления и предоставления внутренней управленческой отчетности с закреплением ответственных лиц;
- создание структуры управления для оценки и контроля достижения поставленных целей;
- разработка системы мотивации сотрудников, направленной на достижение плановых показателей.

Сегодня практически каждая компания старается автоматизировать ведение учета, что позволяет, в первую очередь, сократить временные и трудовые ресурсы, упростить финансово-хозяйственный процесс организации¹⁴¹.

Автоматизация системы внутренней управленческой отчетности компании-концессионера предполагает¹⁴²:

- выбор программного обеспечения из существующих на рынке информационных услуг;
- самостоятельная разработка программного обеспечения ИТ-отделом концессионера;
- доработка применяемого программного обеспечения в финансовом учете с возможностью ведения учета и формирования управленческой отчетности.

¹⁴¹ Клычова, Г.С. Актуальные вопросы автоматизации управленческого учета / Г.С. Клычова, Р.Р. Хайруллин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 9. – С. 3.

¹⁴² Клычова, Г.С. Актуальные вопросы автоматизации управленческого учета / Г.С. Клычова, Р.Р. Хайруллин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 9. – С. 4.

Основными критериями создания или выбора программного продукта, ориентированного на учет в рамках хозяйственных операций бухгалтерского учета, являются такие его функциональные возможности, как:

- возможность создания бизнес-плана;
- способность составлять прогнозные показатели;
- ведение стратегического учета;
- формирование всех управленческих отчетов, разработанных и применяемых концессионером.

Третий этап – формирующий – включает в себя:

- ввод данных в программное обеспечение для формирования внутренней управленческой отчетности;
- составление, проверка и согласование форм внутренней управленческой отчетности.

Четвертый этап формирования управленческой отчетности компании-концессионера – аналитический.

Порядок и сроки предоставления внутренней управленческой отчетности заинтересованным пользователям необходимо также закреплять внутренними приказами и распоряжениями руководства компании. К заинтересованным пользователям информации, формируемой в управленческой отчетности концессионера, можно отнести:

- концедента;
- инвесторов;
- внутренних кредиторов;
- управленческий персонал и руководство компании.

Управленческая отчетность компании-концессионера – это информационный ресурс и аналитическая основа принимаемых управленческих решений, направленная на оптимизацию расходов, повышение уровня прибыли и привлечение инвестиций.

Формирование управленческой отчетности по всем бизнес-процессам направлено на составление стратегических прогнозов в разрезе центров ответственности, выявление слабых стороны компании, анализ в динамике показателей прибыли, оценку рисков и эффективность применяемой стратегии развития бизнеса¹⁴³.

Для оценки эффективности работы внедряемой системы управленческой отчетности¹⁴⁴ и разработки рекомендаций по совершенствованию системы в случае выявления недостатков необходимо¹⁴⁵:

- совершенствование структуры, иерархии, содержания и формы представления управленческих отчетов;
- развитие системы финансового планирования и бюджетирования;
- разработка стратегии развития компании с последующей увязкой кратко-, средне- и долгосрочного горизонтов планирования;
- совершенствование системы учета затрат.

Несмотря на разную направленность концессионных соглашений, формирование управленческой отчетности компании-концессионера имеет единые требования к оценке, анализу и планированию учетно-аналитических данных (сбор информации, детальное отражение всех хозяйственных операций, калькулирование себестоимости и расчет затрат, учет по видам деятельности, бизнес-процессам, центрам ответственности). Соблюдая все принципы формирования управленческой отчетности (гибкость, конфиденциальность, прогнозность, аналитичность, оперативность, делегирования полномочий и пр.), компания-концессионер может быть высококонкурентной на рынке предоставления аналогичных услуг.

¹⁴³ Бусыгин, Д.Ю. Формирование управленческой отчетности в условиях цифровизации бизнес-процессов / Д. Ю. Бусыгин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 3(303). – С. 52.

¹⁴⁴ Тычинина, Н.А. Управленческая отчетность в системе информационно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием предприятия / Н.А. Тычинина, И.Ю. Цыганова // Финансовая экономика. 2021. – № 4. – С. 213.

¹⁴⁵ Волошин, Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии / Д.А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 22. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-i-razvitie-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatii>

Предлагаемые виды управленческого отчетности концессионера позволят оценивать эффективность выбранной стратегии развития, своевременно вносить коррективы в имеющиеся данные, прогнозировать будущее (рисунок 3.3).

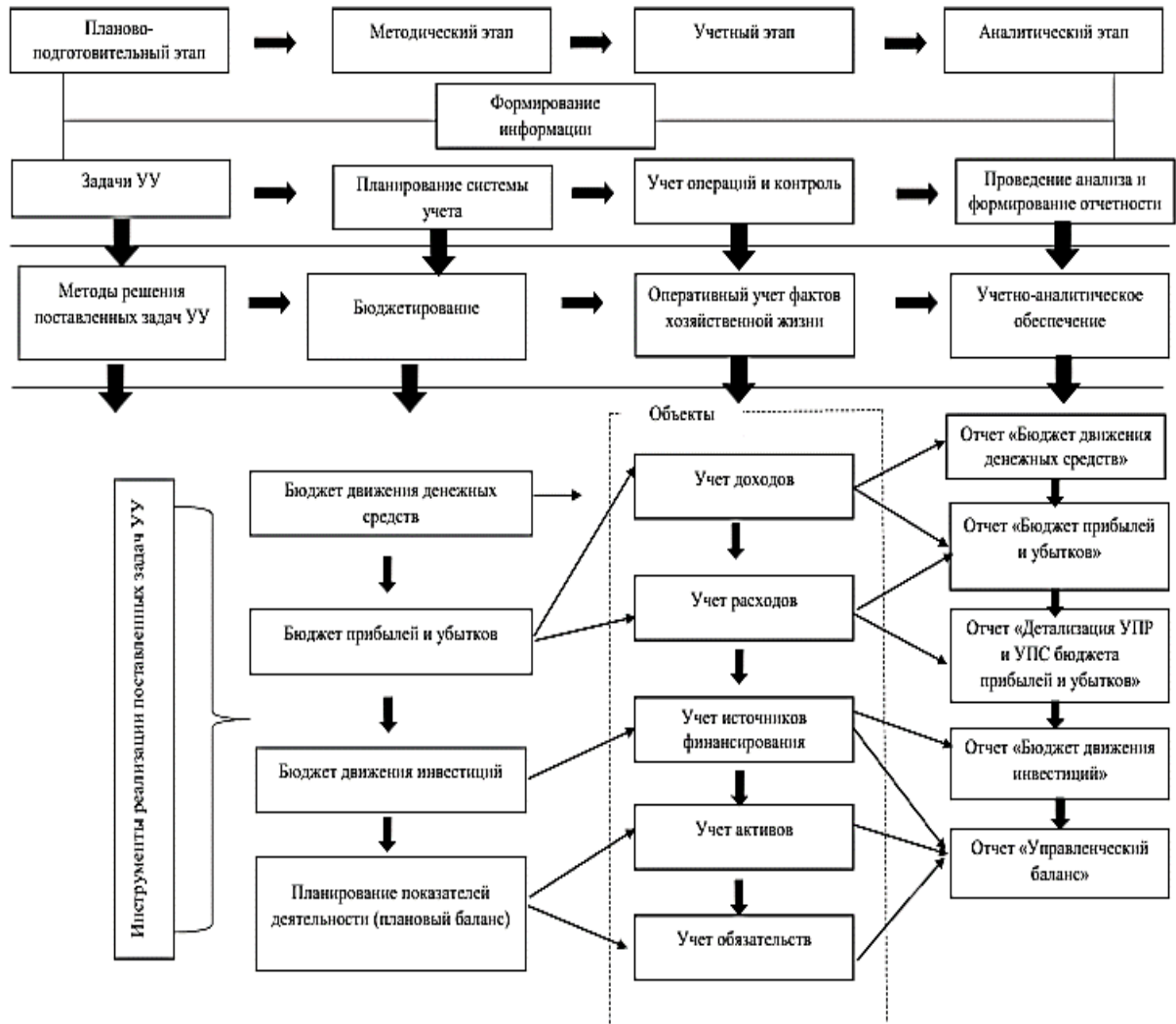


Рисунок 3.3 – Рекомендуемый подход к формированию информации об объектах учета с целью отражения их в управленческой отчетности компании-концессионера¹⁴⁶

Формирование управленческих отчетов основывается на релевантной, адекватной и достоверной информации об учётных данных концессионера

¹⁴⁶ Составлено автором по материалам: Бусыгин, Д.Ю. Формирование управленческой отчетности в условиях цифровизации бизнес-процессов / Д. Ю. Бусыгин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 3(303). – С. 52; Вахрушева, О.Б. Формирование управленческого учета на основе гармонизации учета, анализа, бюджетирования и контроля / О. Б. Вахрушева // Аудитор. – 2014. – № 11(237). – С. 64.

(приложение В). Объективность выбора форм отчетности и целесообразность их применения у компании-концессионера, безусловно, должно основываться на определении возможности достижения эффективности в принятии управленческих решений руководством на основе показателей, отражаемых в них (приложение Г).

Подводя итоги, можно сказать, что разработанные этапы формирования внутренних управленческих отчетов компании-концессионера служат примером для их практического внедрения в концессионную деятельность. Рассмотренные аспекты и характеристики (этапы формирования, инструменты, объекты, система управления источниками информации, механизм и структура управления) построения модели ведения управленческого учета и формирования внутренней системы отчетности компании-концессионера являются неотъемлемой частью системы учетно-отчетного обеспечения.

Расширенные информационные потоки, активизация и развитие внутренних систем учета стимулируют бизнес выходить на новый уровень развития. Совершенствование процессов учетно-отчетного обеспечения и современные процессы цифровизации позволяют создавать новые механизмы управления в компаниях, тем самым предоставляют им возможность решать задачи, улучшать процесс обработки и передачи информации, способствуют росту эффективности учетных процессов¹⁴⁷.

Развитие концепции ведения учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению на основе процессов цифровизации позволит повысить эффективность функционирования компании в рамках организации процессов инвестирования в инфраструктурные объекты и взаимодействия сторон-участниц соглашения.

¹⁴⁷ Лабынцев, Н.Т. Развитие бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики / Н.Т. Лабынцев, О.В. Чухрова // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2020. – № 2(70). – С. 205.

3.2 Концепция ведения учета и формирования управленческой отчетности концессионера на основе информационных и цифровых процессов

Российская экономика постоянно развивается, внося в законодательную базу изменения, целью которых является сближение учета к международным стандартам, развитие конкуренции и повышение конъюнктуры рынка. В таких условиях руководство российских компаний способно быстро и своевременно реагировать на динамику проводимых мероприятий в нормативно-правовом регулировании.

Бухгалтерский учет ведется для лиц – участников экономических отношений, которые анализируют данные, трансформируя в информацию, основываются на ней, принимая определенные управленческие решения¹⁴⁸. И именно эти решения служат основой действий хозяйствующих субъектов, формирующих экономическую жизнь общества.

Автоматизация процессов финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов давно применяется в бухгалтерском учете, однако, данное направление, по сути, позволяет переносить и хранить данные в электронном виде, что коренным образом не влияет ни на технологию ведения бухгалтерских записей, ни на порядок формирования финансовой отчетности компаний. Безусловно, процессы информатизации и автоматизации учетных данных позволяют качественно упростить процедуру ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Но в то же время современные технологии предоставляют компаниям новые возможности, направленные на представление заинтересованным пользователям данных, способных принципиально изменить их восприятие формируемых показателей ее деятельности¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Демина, И.Д. О соотношении управленческого учета и бухгалтерского управленческого учета в системе управления организацией / И. Д. Демина // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы Международной научно-практической конференции, Иркутск, 23 апреля 2016 года / под научной редакцией Е.М. Сорокиной. – Иркутск: Байкальский государственный университет, 2016. – С. 241.

¹⁴⁹ Каджаметова, Т. Н. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации / Т. Н. Каджаметова, Э. Д. Абдураимова // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2018. – № 3(61). – С. 61.

Актуальным направлением в развитии автоматизированных и информационных процессов является цифровизация экономики.

Цифровая экономика – это хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг¹⁵⁰.

Цифровизация процессов – это развитие процессов оцифровки, поскольку при их применении происходит не просто усовершенствование уже существующих бизнес-моделей, а создание новых цифровых продуктов и новых бизнес-моделей.

Цифровизация учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера может быть направлена:

- на повышение эффективности и достижения результативности ее деятельности;
- возможный переход на более качественно новый уровень ее развития;
- целесообразность и эффективность использования всех имеющихся ресурсов и производственных мощностей, а также привлечение новых видов;
- минимизацию влияния рыночной нестабильности и волатильности экономических показателей;
- снижение внешних и внутренних рисков, оказывающих влияние на экономическую и финансовую безопасность¹⁵¹.

Применение цифровых технологий предусматривает использование различных видов цифровых инструментов, которые преобразуют информацию в цифровой код (рисунок 3.4).

¹⁵⁰ О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы : Указ Президента РФ от 09.09.2017 г. № 203 – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216363/

¹⁵¹ Гиротра, К. Оптимальная бизнес-модель: Четыре инструмента управления рисками / К. Гиротра, С. Нетесин ; [пер. с англ.]. – М.: Альпина Паблицер, 2014. – С. 32.



Рисунок 3.4 – Трансформация учетно-отчетного обеспечения компании-концессионера в условиях внедрения информационных и цифровых процессов¹⁵²

Одним из актуальных цифровых инструментов является технология Blockchain¹⁵³ (далее – блокчейн).

Блокчейн – это защищенная от несанкционированного доступа, децентрализованная и распределенная цифровая запись транзакций, которая создает доверие между пользователями системы. Блокчейн представляет собой своеобразную книгу учета транзакций, в которой хранятся данные о них, в записанные блоки практически невозможно внести изменения с применением криптографических методов¹⁵⁴.

Основным отличием данных технологий от традиционных баз данных (рисунок 3.5) является то, что в них не существует управления центральным органом, то есть блокчейн основывается на децентрализованной сети (рисунок 3.6), в которой ни одна из сторон-участниц не может контролировать процесс и вносить изменения после записи блока. Аутентификация транзакций достигается с помощью криптографических средств и математического алгоритма консенсуса,

¹⁵² Составлено автором.

¹⁵³ В переводе с английского «цепь из блоков».

¹⁵⁴ Гильяно, А.А. Особенности применения технологий блокчейн при оформлении международных торговых сделок / А.А. Гильяно, О.А. Мищенко // Век качества. – 2021. – № 3. – С. 77.

который является главным механизмом проверки подписей, балансов, обновления записей бухгалтерской книги и корректности проводимых транзакций.



Рисунок 3.5 – Система централизованного распределения данных¹⁵⁵

Таким образом, блокчейн обеспечивает полную прозрачность, а поскольку транзакции, добавляемые в блокчейн, ограничены временным фактором, а их обработка представляет собой сложный процесс преобразования записей в цифровой код, у каждого пользователя есть возможность отслеживать движение проводимых операций.

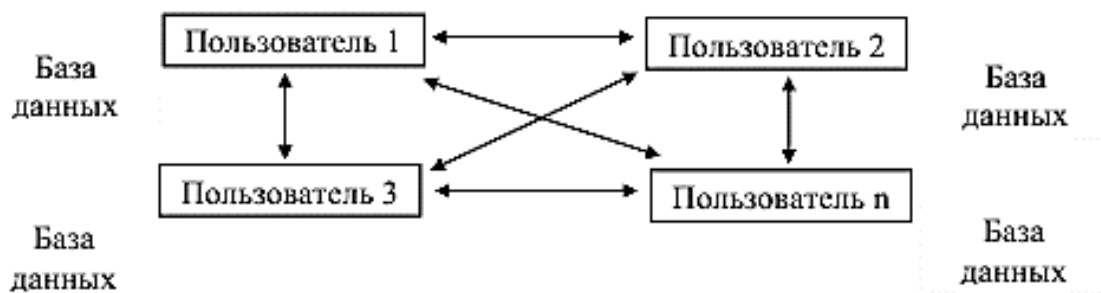


Рисунок 3.6 – Система децентрализованного распределения данных¹⁵⁶

Основное преимущество в применении технологий распределенных данных у компании-концессионера – это повышение эффективности всех процессов

¹⁵⁵ Составлено автором.

¹⁵⁶ Составлено автором.

(производственных, управленческих, финансовых, стратегических). Технологии блокчейн – это не только финансирование проектов и упрощение торговых процессов, это инструмент, который позволяет хранить данные о выполняемых операциях, обязательствах компании, при этом обеспечивает прозрачность и доступность всем заинтересованным пользователям с целью отслеживания хода выполняемых операций, защиту от возможности внесения изменений, корректировки данных или их взлома (рисунок 3.7)¹⁵⁷.



Рисунок 3.7 – Общая блок-схема возможного применения технологий блокчейн в управленческом учете компании-концессионера¹⁵⁸

Применение технологий блокчейн в компании-концессионере может осуществляться по следующим направлениям:

– регистрация данных по каждой финансово-хозяйственной операции (транзакции) в специальном государственном реестре концедента с целью предоставления доступа к финансовой отчетности концессионера и взаимодействия между государством и частным сектором по поводу выполнения обязательств в рамках концессионного соглашения;

– цифровой аудит как выполнение контрольной функции по учету транзакций на каждом этапе выполнения концессионного соглашения;

¹⁵⁷ Гарифуллин, Б.М. Цифровая трансформация бизнеса: модели и алгоритмы / Б.М. Гарифуллин, В.В. Зябrikов // Креативная экономика. – 2018. – Т. 12. – № 9. – С. 1346.

¹⁵⁸ Составлено автором.

- применение smart-контрактов как с целью привлечения дополнительных инвестиций в развитие объектов концессионного соглашения, так и для исполнения иных договорных обязательств (трудовых, коммерческих);

- отражение движения материальных ценностей внутри компании-концессионера в форме транзакций, что позволит всем заинтересованным пользователям в режиме реального времени получать своевременную управленческую информацию;

- применение к системе взаимодействия между контрагентами в рамках выполнения расчетных обязательств и исполнения договора (оплата дебиторской и кредиторской задолженности).

Для внутреннего учета компании-концессионера технология блокчейн может применяться в рамках взаимодействия концессионера и концедента, когда факты хозяйственной деятельности могут передаваться между сторонами на основе цифровых данных и храниться в блокчейн-системе. Такая схема особенно важна на первых этапах выполнения концессионного соглашения (планирование, строительство/реконструкция объекта). Выполнение и запись производимых действий концессионером будут фиксироваться на основе валидации выполняемых транзакций обеими сторонами (как концессионером, так и концедентом), что позволит избежать разногласий в учете финансово-хозяйственных операций и снизить риски для обеих сторон при выполнении обязательств в рамках концессионного соглашения.

Блокчейн-система бывает двух видов доступа – публичная и приватная. Публичная система позволяет присоединяться без запроса разрешения пользователей сети другим пользователям в неограниченном доступе, приватная система – существуют ограничения по количеству пользователей и их возможности присоединения и доступа к выполняемым транзакциям.

В связи с тем, что внутренний учет представляет собой конфиденциальную информацию, доступ к которой строго ограничен и предоставляется только ограниченному кругу пользователей, то и выполнение транзакций в рамках

исполнения концессионного соглашения также необходимо осуществлять в приватной блокчейн-системе.

На рисунке 3.8 схематически показано, каким образом приватный блокчейн позволяет распределять данные и получать информацию между пользователями на примере взаимодействия концессионера и концедента в рамках отражения учетных операций по концессионному соглашению.



Рисунок 3.8 – Блокчейн-система взаимодействия концессионера и концедента с целью выполнения транзакций в рамках концессионного соглашения¹⁵⁹

При такой схеме концессионер, как организатор блокчейн-системы, имеет доступ не только к информации приглашаемых участников (концедента), но и предоставляет возможность бухгалтеру иметь доступ к необходимым данным обо всех пользователях системы, обрабатывать их, анализировать, учитывать и распределять для согласования выполняемых финансово-хозяйственных операций между концессионером и концедентом.

Организатор системы формирует на основе полученных первичных документов бухгалтерские проводки по счетам учета, после чего данная информация передается приглашенной стороне для согласования хода выполняемых транзакций концессионером. После верификации данных

¹⁵⁹ Составлено автором.

транзакции концедент направляет согласованные данные бухгалтеру концессионера, который выступает посредником между сторонами блокчейн-системы, формирует блоки, записывает их в общую цепочку, после чего информация передается концессионеру о ходе согласованных действий концедентом и завершении транзакций в учете.

Такая система взаимодействия при осуществлении операций в рамках концессионного соглашения позволит обеим сторонам сократить время на верификацию и согласование информации. Поскольку объектами концессионного соглашения являются государственные активы, концеденту важны механизмы контроля за ходом исполнения концессионных обязательств концессионером. Цифровые возможности подтверждения информации через блокчейн-систему позволяют в режиме реального времени следить за ходом выполнения операций, вносить коррективы в случае необходимости и избегать разногласий в будущем в случае выявленных ошибок, поскольку согласованные сторонами транзакции считаются исполненными и не подлежат отмене.

В рамках учета с целью формирования управленческой отчетности в условиях цифровизации процессов ведения концессионной деятельности могут применяться инструменты бухгалтерского инжиниринга.

Инжиниринговый инструментарий создавался в последние несколько десятилетий на базе использования единого информационного пространства, сформированного с помощью структурированного плана счетов, инновационных инжиниринговых методов в целях создания микросистемы инжинирингового управления бухгалтерскими процессами¹⁶⁰.

Применение инжиниринговых методов в развитии бизнеса стало необходимостью в связи с востребованностью адаптации компаний к изменяющимся внешним условиям и реальной оценке финансового состояния с

¹⁶⁰ Ткач, В.И. Стратегический управленческий учет: монография / В.И. Ткач, М.В. Шумейко, Т.О. Графова. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2008. – С.15.

возможностью предвидения будущего при помощи информационных систем и программных разработок¹⁶¹.

Существующая система построения бухгалтерского баланса в финансовом учете на основе действующих положений по бухгалтерскому учету позволяет отразить стоимость компании-концессионера на основе балансовой оценки активов и обязательств, в то время как международные стандарты финансовой отчетности дают возможность производить справедливую оценку активов и обязательств компании.

Российская система учета перенимает опыт ведения зарубежными компаниями финансового учета и формирования финансовой отчетности, базируясь на основных принципах международных стандартов¹⁶².

Поскольку концессионная деятельность является стратегически важной (объекты социальной, транспортной и инфраструктурной составляющей страны) для развития экономики и бизнеса в стране, компании могут дополнительно опираться на международный опыт, адаптируя свой внутренний учет под объективные требования стандартов.

Инжиниринговые инструменты, базируясь на учетно-аналитическом и информационном обеспечении, позволяют трансформировать данные первичного бухгалтерского баланса в направлении определения агрегированных¹⁶³ и дезагрегированных показателей собственности¹⁶⁴.

Основой составления производных балансовых отчетов является система вносимых корректировок, определяемая условной или реальной продажей активов и гипотетическим удовлетворением обязательств. После проведенных корректировок составляется скорректированный баланс на основе учета влияния

¹⁶¹ Ойхман, Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е.Г. Ойхман, Э.В. Попов. – М.: Финансы и статистика, –1997. – С. 38.

¹⁶² Гришкина, С.Н. Развитие учетных принципов на основе международных стандартов финансовой отчетности / С.Н. Гришкина // Теория и методика учета, анализа и аудита: актуальные проблемы и перспективы развития. – М.: Русайнс, 2017. – С. 10.

¹⁶³ Чистые активы концессионера в рамках инжинирингового метода определяются как начальное состояние имущества и источников их формирования при оценке объектов концессионного соглашения, преобразуются в агрегированный показатель чистых активов путем вычитания из них обязательств, скорректированных по различным направлениям, сегментам деятельности и сценариям развития.

¹⁶⁴ Чистые пассивы как дезагрегированный показатель собственности, реализуемый в процессе гипотетического удовлетворения обязательств в адекватных ценах (рыночных или справедливых).

внешних факторов на макро- и микроуровне, стабильности экономики, конъюнктуры рынка, конкурентоспособности компании на рынке, разработанных стратегических направленностей и пр.

Использование компанией-концессионером производных балансовых отчетов способствует качественной оценке финансового состояния, информационной обеспеченности процессов управления как всем бизнесом, так и отдельными структурными единицами.

Инструменты управленческого инжиниринга в качестве оценки балансовой системы и ее трансформации производного вида характеризуются следующими показателями¹⁶⁵:

- оценка стоимости объектов концессионного соглашения;
- формирование процедур и возможных инжиниринговых ситуаций;
- корректирующие записи;
- агрегированные показатели и составляемые на их основе записи;
- оценка рисков;
- получение релевантной информации;
- гипотетические записи;
- оценка финансовых результатов и пр.

Механизм построения и функционирования концессионного балансового отчета ориентирован на стратегию развития компании-концессионера, оценку финансового состояния с выходом на показатели собственности (рисунок 3.9).

При этом управленческая составляющая инжинирингового метода направлена на построение концессионного управленческого балансового отчета в разрезе трех этапов функционирования концессионного соглашения, на каждом из которых составляется определенный производный балансовый отчет:

- «Строительство/реконструкция/проектирование» (стратегический);
- «Управление/эксплуатация» (мониторинговый);
- «Расчеты» (иммунизационный).

¹⁶⁵ Бухгалтерский инжиниринг: теория, концепция и практика: монография / В.И. Ткач, Т.О. Графова, М.В. Шумейко, Н.П. Рудненко. – Ростов н/Д: Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ», 2009. – С. 20.

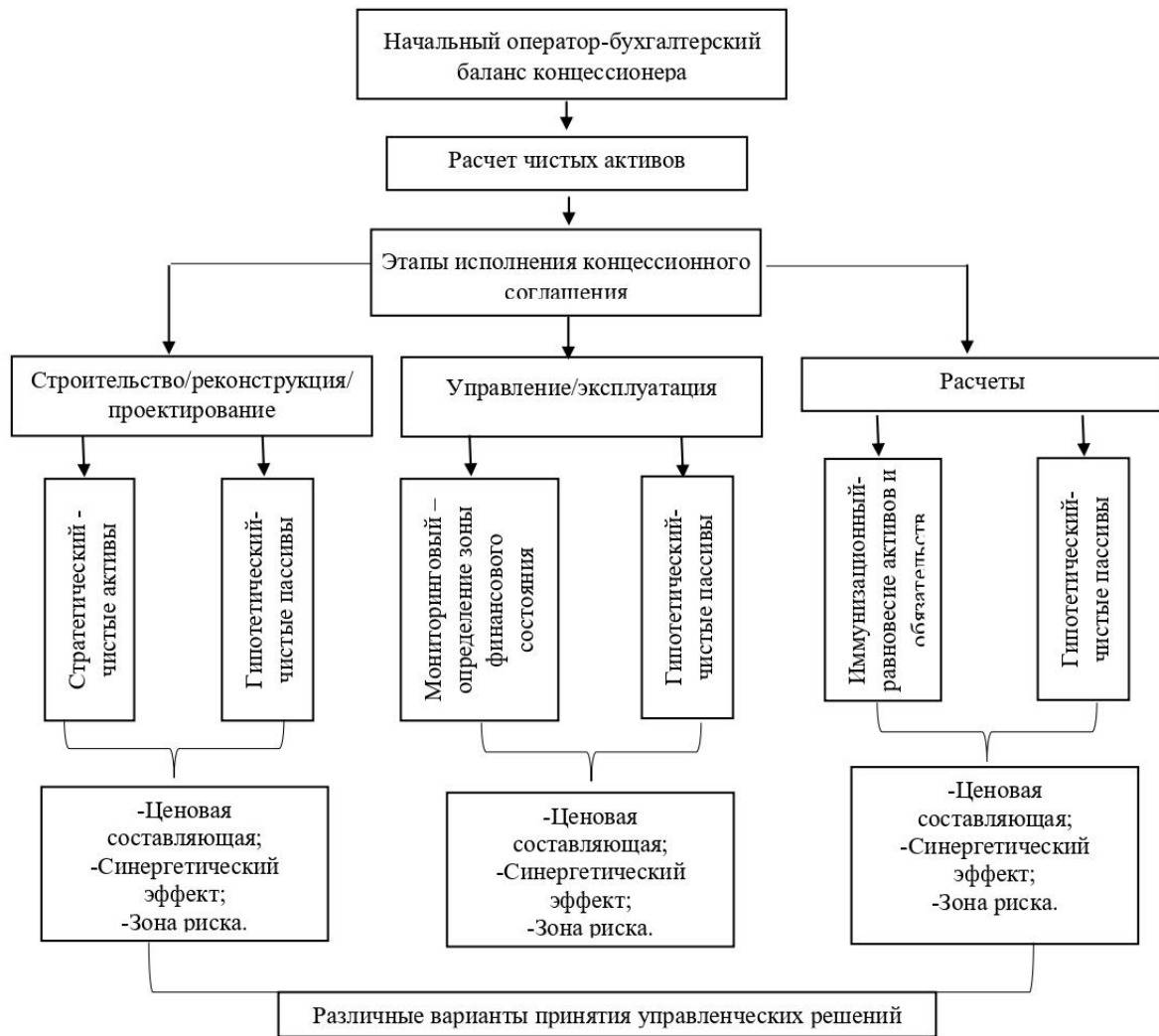


Рисунок 3.9 – Механизм построения и функционирования концессионного управленческого балансового отчета¹⁶⁶

Вся система построения производных балансовых отчетов компании-концессионера направлена на расчет показателей чистых активов и чистых пассивов в справедливой оценке, определение ценовой составляющей как отклонение справедливой стоимости активов и обязательств от балансовой стоимости (Приложение Д), выявление зоны риска¹⁶⁷. Основным отличием

¹⁶⁶ Составлено автором по материалам: Денисевич, Ю.В. Совершенствование методики составления стратегического производного балансового отчета / Ю.В. Денисевич // Учет и статистика. – 2013. – № 2 (30). – С. 54; Евстафьева, Е.М. Производные балансовые отчеты как один из инструментов стратегического учета собственности / Е.М. Евстафьева // Финансовые исследования. – 2009. – № 3 (24). – С.50; Методология построения производных балансовых отчетов / Т.О. Графова, О.А. Мищенко, Ю.Н. Хворостова, А. А. Иванова // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2018. – № 9(100). – С. 60.

¹⁶⁷ Ефимова, Н.И. Производный балансовый отчет как инструмент стратегического анализа устойчивости организации / Н.И. Ефимова // Проблемы современной экономики (Новосибирск). – 2010. – № 2-3. – С. 43.

построения производных балансовых отчетов на разных этапах ведения концессионной деятельности является сама направленность балансов и управленческие цели, преследуемые при их составлении, представляющие собой корректирующие и гипотетические проводки:

– стратегический производный балансовый отчет¹⁶⁸ – применение инструментов бухгалтерского инжиниринга на первоначальном этапе реализации концессионного соглашения (проектирование-строительство/реконструкция) позволит структурировать дальнейший процесс разработки направленности стратегии развития концессионной деятельности на базе интеграции отдельных элементов управленческого и стратегического учета, оценки, контроля и анализа в единую учетно-аналитическую и информационную систему, на основе которой будут приниматься эффективные, своевременные и альтернативные решения;

– мониторинговый производный балансовый отчет – применяется для определения зоны финансового состояния по истечении определенного периода времени, когда объект концессионного соглашения уже перешел в управление к концессионеру и в полной мере эксплуатируется, приносит результаты финансово-хозяйственной деятельности. Мониторинговый производный балансовый отчет позволяет определить финансовое состояние предприятия, его платежеспособность. Он является наиболее эффективным инструментом контроля стратегической ситуации, позволяет выявить отклонения фактически осуществляемых изменений в реальной среде от выбранных направлений развития организации¹⁶⁹. Построение корректирующих мониторинговых проводок позволит увидеть, насколько финансовое положение компании-концессионера является приемлемым для дальнейшего развития стратегических мероприятий и насколько необходима их корректировка;

¹⁶⁸ Еременко, В.А. Стратегический производный балансовый отчет с использованием консервативной стратегии / В.А. Еременко, Д.Ю. Яцук // Научное обозрение: теория и практика. – 2019. – Т. 9. № 3 (59). – С. 338.

¹⁶⁹ Крохичева, Г.Е. Совершенствование и внедрение методов стратегического анализа в практику торговых организаций / Г.Е. Крохичева, А.В. Лилеев // Интернет-журнал «Науковедение». – 2012. – № 3(12). – С. 77.

– иммунизационный производный балансовый отчет – оценка уровня платежеспособности концессионера. Корректировочные иммунизационные записи проводятся по принципу условных допущений, которые позволили бы смоделировать ситуации, при которых компания-концессионер может иметь нормальный уровень платежеспособности, характеризующейся такими первичными расчетными показателями, как денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженность, финансовые вложения (приложение Е).

В рамках рассматриваемой темы исследования взаимодействие сторон является неотъемлемой составляющей успешной реализации и исполнения концессионного соглашения (распределение рисков, контроль государства за деятельностью концедента, согласованность тарифов, распределение доходов и пр.). Поскольку концессионные объекты подконтрольны государству, концессионер создает такие инструменты и применяет такие методики учета, которые позволят концеденту своевременно и оперативно осуществлять проверку корректности ведения деятельности концессионером, что позволит минимизировать риски и нейтрализовать появление возможных негативных последствий, влияющих на финансовый результат компании-концессионера.

Современные информационные технологии, цифровизация процессов направлены на возможность создания компаниями внутренних методик учета на основе применения как программного обеспечения, так и оцифровки данных, которые позволят в режиме реального времени проводить оценку, анализ, сбор и обработку информации.

Применение инструментов бухгалтерского инжиниринга представлено системой, направленной на изучение финансового состояния концессионера путем построения различных итераций, расчета показателей, позволяющих оценить финансовый результат с целью выявления слабых сторон, эффективного применения имеющейся информации для перспективного развития компании-концессионера.

Таким образом, в исследовании расширены практические возможности ведения учета и формирования управленческой отчетности на основе

информационных и цифровых технологий. Предложенное развитие методики позволит концессионеру эффективно использовать имеющиеся ресурсы, сокращать временные издержки, развивать стратегический учет, снижать влияние внешних и внутренних рисков, принимать своевременные управленческие решения.

3.3 Бухгалтерский учет формирования источников финансирования концессионной деятельности на основе применения цифровых финансовых инструментов

Особенности осуществления концессионной деятельности связаны с привлечением большого объема финансовых ресурсов. Для того чтобы инвестирование в концессионные проекты было привлекательным, условия, создаваемые концессионером для инвесторов, формируются понятными и доступными для изучения.

Основным инструментом цифровых финансовых рынков являются цифровые валюты и цифровые финансовые активы. Поскольку законодательством в настоящее время не определена полноценная возможность использования данных активов экономическими субъектами при осуществлении товарно-денежных отношений, операции по цифровым инвестициям в бухгалтерском (финансовом) учете могут вызывать определенные сложности¹⁷⁰.

С 1 января 2021 года вступил в действие Федеральный закон от 31.07.2020 N 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Данный закон позволяет использовать цифровые финансовые активы в виде цифровых прав, включающих в себя денежные требования, возможность осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам, права участия в капитале непубличного акционерного общества с использованием цифровой системы через оператора

¹⁷⁰ Гармашев, М.А. Правовой анализ регулирования цифровых финансовых активов, цифровой валюты в России с точки зрения гражданского права / М.А. Гармашев // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 33. – С. 318.

информационной системы. Таким образом, данный закон позволяет российским компаниям создавать специализированные платформы для обращения цифровых финансовых инструментов.

В связи с этим компания-концессионер вправе создавать цифровые токены на основе собственно созданных или существующих платформ и технологий распределённых реестров. На рисунке 3.10 представлена структура цифровой экосреды, создаваемой компанией-концессионером для привлечения финансирования через цифровые инструменты инвестирования.

В рамках цифровой экосреды у компании-концессионера возникают новые обязанности по ведению учета операций, связанных с созданием или привлечением цифровых финансовых активов.

Если правовой статус цифровых валют и цифровых финансовых активов определяется Федеральным законом от 31.07.2020 N 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹⁷¹, то с точки зрения бухгалтерского учета могут возникнуть сложности и неопределенности в процессе постановки данных активов на учет в компании-концессионере.

Цифровые финансовые активы могут быть признаны активами компании, поскольку обладают следующими отличительными признаками, присущими данной категории:

- способны приносить экономическую выгоду в будущем;
- имеют достаточную ликвидность;
- создаются (приобретаются) с целью дальнейшего участия в обороте;
- могут быть идентифицированы (отделены от других активов);
- не имеют материально-физической формы;
- подконтрольны компании.

¹⁷¹ О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2020 № 259–ФЗ [принят Гос. Думой 22.07.2020]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358753/

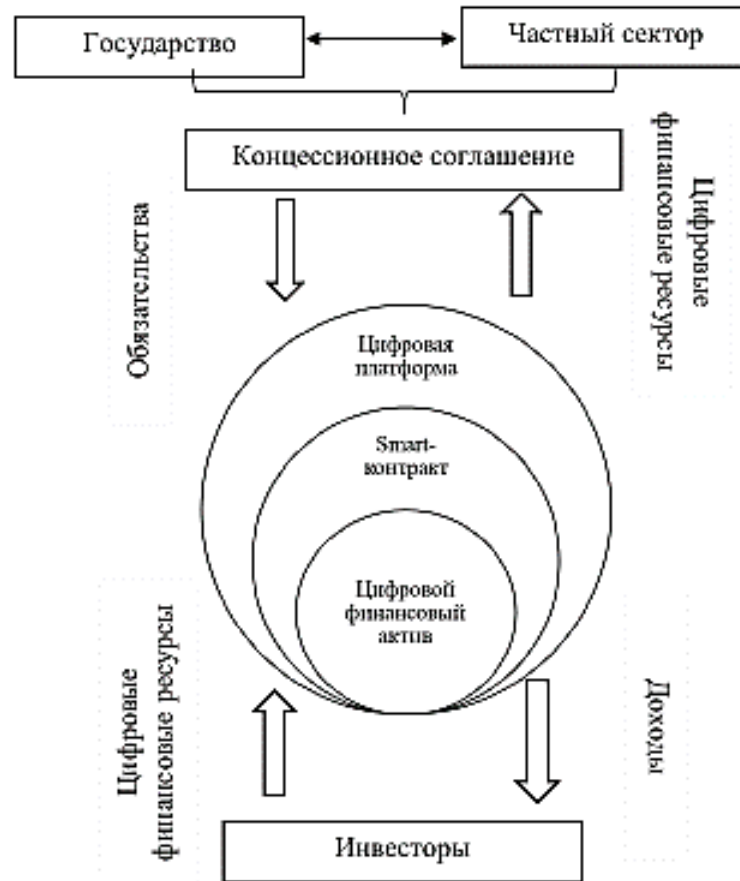


Рисунок 3.10 – Структура образования цифровой экосреды в компании-концессионере для привлечения цифровых финансовых инструментов¹⁷²

Также цифровые финансовые активы с точки зрения учета имеют признаки и финансовых вложений (ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»)¹⁷³:

- документационное оформление выпуска цифровых финансовых активов и подтверждение права на них (smart-контракт);
- наличие финансовых рисков (риск доходности, риски неплатежеспособности и ликвидности концессионера-эмитента и пр.);
- способность приносить доходность в будущем.

При этом использование цифровых финансовых активов в финансово-хозяйственной деятельности концессионера может быть затруднено по причине:

¹⁷² Составлено автором.

¹⁷³ Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) : [утв. Приказом Минфина России от 10.12.02 № 126н (ред. от 06.04.2015)]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/88f48d60ea32b0c5fb1f51c32664f1b364b7e1a1/

- отсутствия стандартов и положений по бухгалтерскому учету цифровых финансовых активов;
- наличия надлежаще оформленных документов по учету и движению цифровых финансовых активов;
- оценки реальной стоимости цифровых финансовых активов.

Однозначно признавать цифровые финансовые активы в качестве финансовых вложений или нематериальных активов компании пока сложно, недостаточно проработанный их правовой статус не позволяет делать выводы. По нашему мнению, при наличии таких операций в учете компании-концессионера возможно открытие дополнительного счета (06 «Цифровые финансовые активы») по учету цифровых финансовых активов в рабочем плане счетов с отнесением их на баланс в раздел I «Внеоборотные активы».

В рамках нашего исследования нами разработан методический подход к учету формирования источников финансирования концессионной деятельности на основе цифровых финансовых активов (рисунок 3.11).

Цифровые финансовые активы и технология распределенных реестров позволяют предложить комплексный метод финансирования организаций путем создания цифровой финансовой экосистемы, объединяющей различные методы финансирования¹⁷⁴. Такая система позволит на доверительных условиях между участниками сделки привлекать финансовые потоки в концессионные проекты и наладить автоматизированный процесс соблюдения и выполнения всех обязательств от участников сделки.

Формирования капитала компании-концессионера может происходить как за счет собственных источников финансирования, так и за счет заемных.

¹⁷⁴ Соловьев, С.А. Развитие методов финансирования организаций музыкальной индустрии с использованием цифровых финансовых активов: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.10 / Соловьев Стефан Анатольевич; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»]. – М., 2018. – С. 98.



Рисунок 3.11 – Методический подход к бухгалтерскому учету формирования источников финансирования концессионной деятельности на основе цифровых финансовых активов

В связи с чем предлагается рассмотреть порядок инвестирования концессионера именно за счет привлекаемых сторонних инвестиций, так как концессионный проект – это проект с долгосрочной перспективой и достижение положительного финансового результата вопрос не одного года¹⁷⁵.

Методический подход к учету формирования цифровых финансовых активов у концессионера может включать в себя три основных направления:

1. Определение способа и вида привлекаемых заемных средств и порядка их отражения на счетах бухгалтерского учета.
2. Учет затрат при создании цифровых финансовых активов.
3. Учетно-отчетное обеспечение цифровых финансовых активов.

Финансирование концессионной деятельности как выделенного проекта в целях финансовой обеспеченности обязательств соглашения требует выбора метода привлечения цифровых источников и определения совокупности прав участников сделки в отношении цифровых ресурсов, привлекаемых для этого¹⁷⁶. Сегодня цифровые финансовые активы не имеют юридического статуса. Премьер-министр РФ Михаил Мишустин заявил: «Криптовалюта – это относительно новый инструмент, интерес к которому постоянно растёт, и правительство планирует направить развитие этого рынка в цивилизованное русло, чтобы владельцы таких активов могли защитить свои права и интересы, а создание теневых схем было затруднено»¹⁷⁷. Таким образом, планируемые поправки в Налоговый кодекс позволят цифровым финансовым активам получить официальный юридический статус цифрового имущества и быть защищенными, например, как банковские вклады, со стороны государства.

В настоящее время компания-концессионер, опираясь на нормы права Федерального закона от 31.07.2020 N 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах,

¹⁷⁵ Мищенко, О.А. Привлечение дополнительных источников финансирования для развития объектов концессионного соглашения на основе применения цифровых финансовых инструментов / О.А. Мищенко // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2021. – № 4(47). – С. 48.

¹⁷⁶ Андреев, В.К. О понятии цифровых прав и их оборотоспособности / В.К. Андреев // Журнал предпринимательского и корпоративного права. – 2018. – № 2 (10). – С. 39.

¹⁷⁷ Цифровые владения: зачем криптовалютам в России собираются присвоить статус имущества.– URL: <https://russian.rt.com/business/article/807026-mishustin-kriptovalyuty-imushchestvo>.https://www.acra-ratings.ru/storage/content/attachments/7732/Joint_ACRA_NCPMP_Review.pdf

цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» с целью использования привлечения инвестиционных ресурсов на основе цифровых финансовых активов может прописывать в концессионном соглашении данные инструменты, таким образом закрепляя права и статус цифровых финансовых активов, соответствующие целям финансирования объектов концессионного соглашения. Методы финансирования концессионных проектов в зависимости от выделяемых целей представлены на рисунке 3.12.

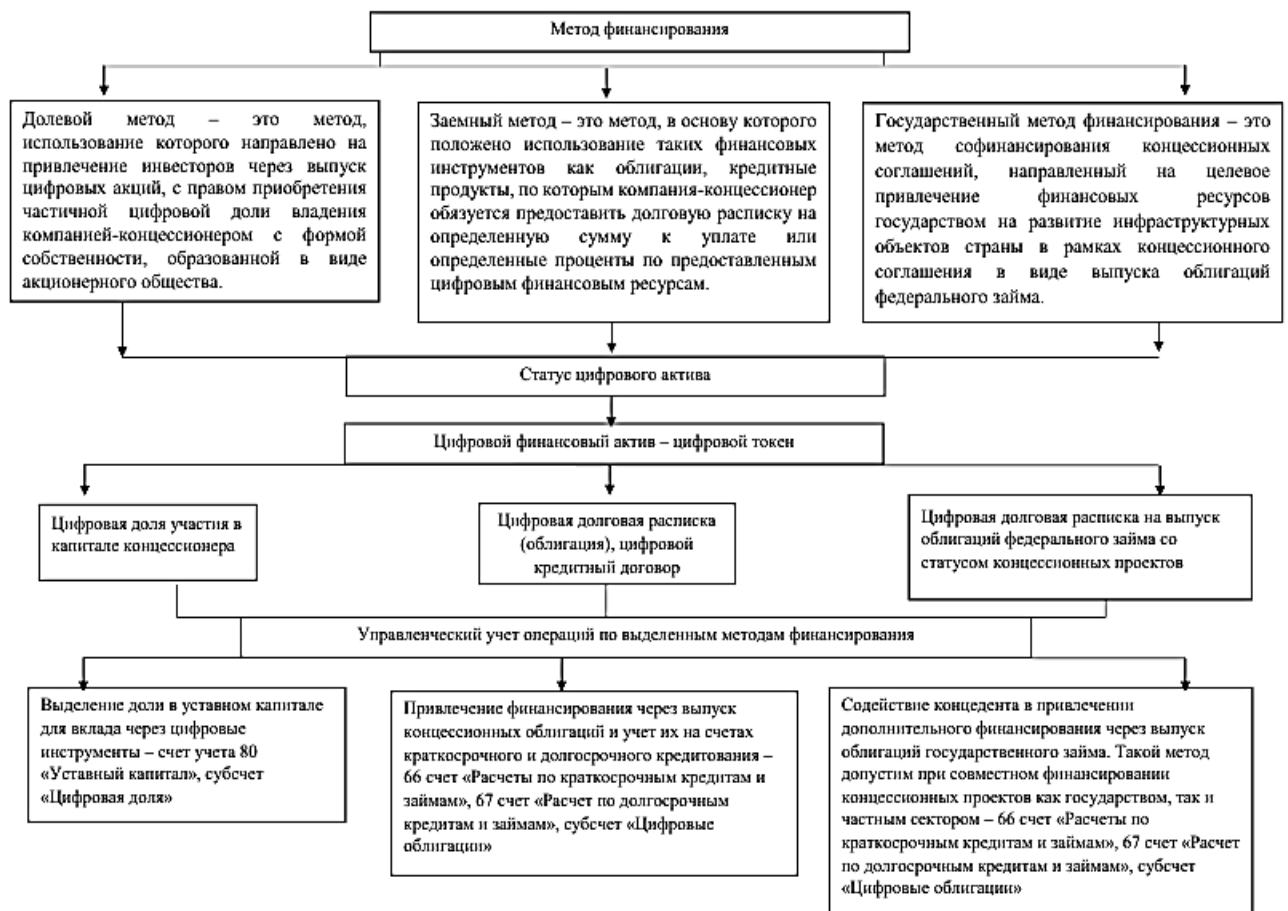


Рисунок 3.12 – Методы финансирования объектов концессионного соглашения на основе использования цифровых финансовых инструментов¹⁷⁸

Исходя из рисунка 3.12 видно, что подтверждением факта инвестирования в концессионный проект через цифровые финансовые активы является получение

¹⁷⁸ Составлено автором по материалам: Соловьев, С.А. О подходе к финансированию организаций музыкальной индустрии с использованием цифровых финансовых активов / С. А. Соловьев // Менеджмент и бизнес-администрирование. – 2019. – № 2. – С. 164.

цифрового токена, то есть цифрового права, выдаваемого эмитентом (концессионером) цифровых финансовых активов, подтверждающего получение в будущем в зависимости от выбранного метода финансирования выплат в виде дивидендов или процентов по вложенным финансовым ресурсам в развитие объектов концессионного соглашения.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета концессионера операций по учету и движению цифровых финансовых активов будет зависеть от выбранного метода финансирования.

1. Метод долевого финансирования. Выделение цифровой доли в уставном капитале или продажа цифровых акций осуществляется через счет 80 «Уставный капитал». Поскольку формирование уставного капитала происходит на начальном этапе создания Общества, а привлечение дополнительных источников финансирования может производиться в процессе исполнения последующих этапов реализации концессионного соглашения, то для обособленного учета цифровых финансовых активов можно выделить дополнительный субсчет к счету 80 «Цифровые доли/акции». Общая же сумма уставного капитала будет рассчитываться из итоговой стоимости вложенных средств в компанию-концессионера. В учете концессионера будут сделаны следующие записи: Дт счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Наименование цифрового учредителя» - Кт счета 80 «Уставный капитал», субсчет «Цифровая доля/акция».

2. Заемный метод финансирования. Привлечение дополнительных средств на развитие объектов концессионной деятельности может осуществляться через выпуск концессионных облигаций, отражение которых на счетах бухгалтерского учета будет производиться следующими записями: Дт счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Цифровые концессионные облигации» - Кт счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Цифровые финансовые активы».

3. Государственный метод финансирования. Компании, осуществляющие концессионную деятельность, относятся к инфраструктурной отрасли. В последние годы активно происходит инвестирование инфраструктурных проектов, особенно

в строительной-финансовой отрасли, которые имеют огромный потенциал для дальнейшего перспективного развития¹⁷⁹. По данным национального центра государственного-частного партнёрства такие вложения относятся к более низкорисковым инструментам, что позволяет частным инвесторам удешевить стоимость заемного капитала в рамках осуществления деятельности по концессионным соглашениям. Такие высоконадежные финансовые инструменты с долгосрочным сроком погашения и с относительно не низким уровнем доходности позволят инвесторам в сложившихся условиях мирового экономического кризиса более выгодно формировать свои инвестиции по сравнению с пониженными ставками по банковским вкладам.

Актуальной формой проектного финансирования является такой финансовый инструмент, как концессионные облигации. Данный инструмент еще находится на стартовой стадии своего использования инвесторами¹⁸⁰. Но так как данные облигации относятся к государственным активам, то это может быть дополнительными возможностями для привлечения финансирования в инфраструктуру и концессионные проекты, а также стать высоколиквидными финансовыми инструментами.

Финансирование концессионной деятельности определяется через важный компонент – оценку стоимости привлекаемых финансовых потоков, которая включает в себя определяющий затратный фактор.

Затратный фактор – это совокупность затрат, осуществление которых непосредственно связано с проведением первичного размещения цифровых финансовых активов на цифровой платформе, то есть с первичным выпуском токенов и его продажей инвесторам.

Цифровизация процессов развивается и трансформируется, меняя состав и структуру необходимых на совершение финансовых процедур затрат.

¹⁷⁹ По состоянию на конец 2021 года частные инвестиции в концессионные соглашения составили 1927 млрд руб. Несмотря на то что доля обращающихся облигаций проектного финансирования достаточно низкая (на 23 декабря 2021 года в обращении находились 36 выпусков концессионных облигаций общим объемом 106,5 млрд руб). За год рынок вырос почти на 10% (9,6 млрд руб.) против показателей 2020 года –3,3 %.

¹⁸⁰ Придворов, Н.А. Концессионное соглашение как инструмент привлечения инвестиций в экономику региона / Н.А. Придворов, Р.В. Пузиков, А.С. Марабян // Право и государство: теория и практика. – 2020. – № 10(190). – С. 71.

Стоимость привлечения финансирования является одним из важнейших факторов, позволяющих определять эффективность инвестиций в проекты¹⁸¹.

Изучение проблемы цифровизации процессов финансирования концессионной деятельности позволило нам выделить следующие основные виды затрат:

– технологические – это затраты, связанные с созданием цифровой платформы, ее технической поддержкой, созданием цифровых продуктов и инструментов;

– организационно-эксплуатационные – это затраты, направленные на обеспечение кибербезопасности, создание электронно-цифровых подписей, системы криптографии, а также обнаружение и исправление транзакционных ошибок, осуществление регламентных работ;

– информационно-консультационные – это затраты, направленные на оплату информационных, консультационных и юридических услуг компаний, таких как сопровождение составления смарт-контракта, нормативно-правовая поддержка, порядок проведения размещения токенов и их продажа, проверка и аккредитация инвесторов, направленная на борьбу с финансовой преступностью (требования процедуры KYC) и др.;

– операционные – это затраты, которые компания-концессионер несет в процессе создания и проведения транзакций в цифровой экосреде;

– затраты на продвижение – это затраты, связанные с продвижением цифровых финансовых ресурсов (продвижение на информационных сайтах, реклама, бонусные программы, поиск и привлечение инвесторов и др.).

Таким образом, стоимость привлечённого капитала для финансирования объектов концессионного соглашения рассчитывается следующим образом (формула 1):

¹⁸¹ Соловьев, С.А. Развитие методов финансирования организаций музыкальной индустрии с использованием цифровых финансовых активов: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.10 / Соловьев Стефан Анатольевич; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»]. – М., 2018. – С. 115.

$$\text{Стоимость концессионного капитала} = \frac{\text{Проценты по выплате по привлеченным заемным средствам}}{\text{Привлеченный заемный концессионный капитал}} \times 100\% + \frac{\text{Затраты на создание ЦФА}}{\text{Привлеченный заемный концессионный капитал}} \times 100\% \quad (1)$$

Возникновение затрат на выпуск цифровых финансовых активов концессионером является с точки зрения бухгалтерского учета экономически обоснованным и оправданным, поскольку, как и при создании (приобретении) другого вида актива, могут образовываться дополнительные транзакционные расходы. Поскольку нами рассматривается основной выпуск цифровых финансовых активов, связанный с созданием цифровых концессионных облигаций, то и учет расходов в бухгалтерском учете (таблица 3.1) может осуществляться либо на счете 26 «Общехозяйственные расходы», либо на счете 91 «Прочие доходы и расходы» с выделением субсчета «Цифровые финансовые активы (концессионные облигации).

Таблица 3.1 – Варианты отражения дополнительных затрат в бухгалтерском учете концессионера при создании цифровых финансовых активов

Проводка		Вид затрат	Наименование хозяйственной операции
Дт	Кт		
26 (91)	60 (76)	Технологические	Расходы на создание цифровых платформ, техническое сопровождение и поддержание бесперебойной работы
26 (91)	76	Организационно-эксплуатационные	Дополнительные расходы на обслуживание цифровых контрактов и поддержание кибербезопасности
26 (91)	60 (76)	Информационно-консультационные	Расходы на информационно-консультационное сопровождение договорных обязательств сторон
26 (91)	76	Операционные	Оплата за майнинг цифровым финансовым операторам
26 (91)	76	Затраты на продвижение	Рекламные и иные расходы на привлечение инвесторов для развития концессионной деятельности

Важной составляющей в учете, связанной с созданием цифровых финансовых активов, безусловно, является учетно-отчетное обеспечение таких операций, включающее в себя следующие элементы¹⁸²:

1. Документационное обеспечение.
2. Учетное обеспечение.
3. Аналитическое обеспечение.

Привлечение любых заемных средств всегда должно быть закреплено договорными обязательствами. Поэтому и условия фиксации цифрового финансового актива также определяются договором между участниками цифровой сделки с целью определения его базовых условий. Основные условия, которые необходимо закрепить в цифровом договоре (smart-контракте), следующие¹⁸³:

1. Статус цифрового финансового актива.
2. Методы финансирования: доленое, заемное, государственное.
3. Уровень доходности сделки (может изменяться в зависимости от стадий концессионного соглашения: проектирование, строительство, эксплуатация).
4. Порядок размещения.
5. Объем инвестиций.
6. Права и обязанности сторон сделки.
7. Срок размещения.
8. Порядок выплат дивидендов инвесторам и возможность выхода из проекта.

Концессионное соглашение чаще всего включает в себя три стадии, которые характеризуют сам общий процесс осуществления концессионной деятельности:

1. Стадия проектирования.
2. Стадия строительства (реконструкция или модернизация).
3. Стадия эксплуатации.

¹⁸² Попова, Л.В. Сущность внутренней учетно-аналитической системы предприятия и ее элементы / Л.В. Попова, В.С. Скрудин // Экономические гуманитарные науки. – 2016. – № 8(295). – С. 53.

¹⁸³ Смарт-контракт: понятие, финансовая сущность, мировой опыт и возможности практического использования / В.А. Дадалко, В.В. Николаевский, А.Д. Некрасов, Д.С. Шерстнева // Финансы и кредит. – 2021. – Т. 27. – № 8 (812). – С. 1876.

Как уже упоминалось ранее, компания-концессионер может создавать цифровые токены на собственной цифровой платформе или на основе существующих цифровых платформ с последующей их продажей заинтересованным инвесторам, таким образом обеспечивая себе приток денежных ресурсов в проект через цифровые финансовые активы. Работа smart-контракта построена таким образом, что инвесторы, приобретающие цифровые токены, направляют их в сам «умный контракт» через технологию распределенных реестров, где они уже зачисляются на конкретный его счет¹⁸⁴.

Прописанный алгоритм для выполнения условий smart-контракта подтверждает выполнение оговоренных условий и автоматически распределяет указанный цифровой актив конкретному участнику цифрового договора. Последовательность выполнения итераций по исполнению smart-контракта следующая¹⁸⁵:

- формирование и создание smart контракта – оговоренные условия цифрового договора закрепляются между участниками сделки по финансированию концессионного проекта;
- подключение smart-контракта к выбранной цифровой платформе – определение статуса цифрового договора, соотнесение условий к выставляемым требованиям осуществления сделки;
- автоматическое исполнение условий smart-контракта по заданным параметрам сделки для привлечения финансирования в концессионный проект.

Smart-контракт, как и бумажный договор, содержит такие необходимые условия совершения цифровой сделки, как¹⁸⁶:

1. Порядок размещения.
2. Объем инвестиций.
3. Права и обязанности сторон сделки.

¹⁸⁴ Аналитический обзор по теме «Смарт-контракты». – URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/47862/SmartKontrakt_18-10.pdf

¹⁸⁵ Беляева, К.М. Понятие и правовая природа смарт-контрактов / К.М. Беляева // Академическая публицистика. – 2021. – № 6. – С. 291.

¹⁸⁶ Ермакова, И.В. Смарт-контракт: понятие, правовое регулирование, аспекты защиты прав потребителей / И.В. Ермакова // Пробелы в российском законодательстве. – 2021. – Т. 14. – № 4. – С. 239.

4. Срок размещения.

5. Порядок выплат дивидендов инвесторам и возможность выхода из проекта.

Также smart-контракт предполагает установление следующих ключевых условий совершения цифровых транзакций¹⁸⁷:

- ссылка на адрес цифрового контракта выпуска цифровых токенов;
- дата цифрового контракта и начала продажи цифровых токенов;
- счет (адрес) эмитента, который осуществил выпуск цифровых токенов и на который будет осуществляться зачисление инвестиционных средств;
- срок осуществления первичного размещения цифровых токенов – устанавливается временной диапазон, для того чтобы программа могла на основании установленного ограничения продажи токенов в ICO зачислять средства на счет эмитента и рассылать токены на счета инвесторов, а также по завершению срока проведения ICO smart-контракт перестает принимать средства инвесторов;
- установка лимита по утвержденной сумме контракта, для того чтобы программа могла автоматически останавливать продажу токенов, если собрана договорная сумма финансирования концессионного проекта.

Учетно-отчетное обеспечение – возможность концессионера удовлетворять информационные потребности заинтересованных пользователей необходимыми данными для принятия важных управленческих и стратегических решений. Она формируется 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 решения¹⁸⁸.

Поскольку выпуск цифровых финансовых активов в России находится на стадии проектной разработки и пилотного внедрения, учет операций по обращению

¹⁸⁷ Papantoniou, A.A. Smart contracts in the new era of contract law / A.A. Papantoniou // Digital Law Journal. –2020. – Т. 1. – № 4. – С. 12.

¹⁸⁸ Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С. 44.

таких активов может вызывать определенный ряд вопросов у концессионера. В связи с этим важным моментом при постановке на учет цифровых финансовых активов является их учетное обеспечение, регламентирование которого может происходить как на основании выделенных аспектов существующих федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), так и на основании разрабатываемых концессионером внутренних локальных нормативных актов и стандартов.

У каждой стадии есть определенные риски, связанные с текущими процессами выполнения концессионного соглашения, поэтому компания-концессионер, закладывая их в свое стратегическое планирование, может варьировать доходность по финансовым инструментам.

Генерирование денежного потока происходит на стадии эксплуатации объектов концессионного соглашения, поэтому концессионеру необходимо строить прогноз по стабильности денежного проекта и возможностям своевременного погашения долговых обязательств перед инвесторами¹⁸⁹.

Для проектных инвестиций в мировой практике используется специальный метод рейтинга, который рассчитывается исходя из величины ожидаемых потерь инвестором по реализуемому проекту, так как данный метод позволяет оценить возвратность вложенных средств в случае возникновения дефолта проекта. Включение и применение такого расчета в цифровых платформах для компании-концессионера позволит определять ее рейтинг среди кредитуемых компаний и повышать ее стабильность во временном отрезке. На основе разработанной методологии присвоения кредитных рейтингов эмитентам, инструментам и обязательствам проектного финансирования по национальной шкале для Российской Федерации Аналитическим кредитным рейтинговым агентством (АКРА) производится расчет величины ожидаемых потерь, представляющей собой функцию произведения двух переменных: вероятности дефолта и величины потерь в случае дефолта по формуле 2¹⁹⁰:

¹⁸⁹ Рахматулина, Р.Р. Организация учета концессионного соглашения у концессионера / Р.Р. Рахматулина // Современная экономика: проблемы и решения. – 2019. – № 5(113). – С. 79.

¹⁹⁰ Методология присвоения кредитных рейтингов нефинансовым компаниям по национальной шкале для Российской Федерации. – URL: https://www.acra-ratings.ru/storage/content/attachments/7732/Joint_ACRA_NCPFP_Review.pdf

$$EL = PD \times LGD, \quad (2)$$

где EL (expected loss) – ожидаемые потери инвесторов в рамках концессионного соглашения;

PD (probability of def ault) – вероятность дефолта проекта, рассчитанная в соответствии с методологией АКРА;

LGD (loss given def ault) – величина потерь в случае дефолта (формула 3):

$$LGD = 1 - RR, \quad (3)$$

где RR (recovery rate) – уровень потенциального возмещения в случае дефолта концессионного проекта.

Создаваемые цифровые финансовые активы в рамках учетного обеспечения операций по концессионным соглашениям подлежат регистрации в журнале выпущенных в обращение концессионных облигаций и отражаются в управленческом отчете «Бюджет движения инвестиций» (приложение Ж).

Подводя итоги, можно сделать вывод, что привлечение дополнительных инвестиций в развитие концессионной деятельности на основе цифровых технологий является актуальным инструментом управления и повышения эффективности и результативности деятельности концессионера. С учетом особенностей формирования таких операций в бухгалтерском учете концессионера возникает необходимость в разработке методики с использованием определенных инструментариев. Выделение структуры учета цифровых финансовых активов позволит концессионеру обеспечить качественный документооборот, повысить учетное и аналитическое обеспечение финансово-хозяйственных операций по ним.

Преимущество от применения цифровых технологий позволяет не только автоматизировать процесс заключения и исполнения договорных обязательств по финансированию концессионного проекта, но и существенно сократить расходы, такие как посреднические услуги банка, контролировать движение денежных потоков, оптимизировать цепочку проведения всех этапов осуществления договора инвестирования, снизить риски мошенничества и неопределенности, так как

данная система распределенных реестров использует систему кодирования, цифровых подписей и криптографии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования были разработаны предложения и рекомендации, способствующие дальнейшему развитию управленческого учета операций по концессионным соглашениям, что подтверждается следующими научными выводами.

1. В ходе написания работы проводилось исследование, которое дало понимание необходимости развития базы формирования системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению, поскольку в настоящее время существует реальная потребность во взаимодействии государства и частного сектора, направленном на повышение качества и развитие важных инфраструктурных объектов страны. Автором определено, что актуальной формой такого партнерства является заключение концессионного соглашения, которое позволяет на длительный период времени управлять, эксплуатировать и извлекать прибыль от использования концессионного объекта. В рамках диссертационного исследования обосновано, что постановка системы учетно-отчетного обеспечения, выбор его методов и инструментов во многом обуславливается сущностью природы концессионных соглашений, зависящей от их вида. В результате исследования разработана комплексная модель организации учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, ориентированная на рассмотрение объектов учета по концессионному соглашению (концессионный актив, расходы, доходы, обязательства, источники финансирования), включающая в себя семь блоков (участники, учетная категория, понятийный аппарат, виды форм концессионных соглашений, нормативно-правовое регулирование, инструментарий бухгалтерского учета в рамках учетно-отчетного обеспечения, варианты организации бухгалтерского учета), формирующая экономическую и организационную базу постановки и ведения учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, позволяющая адаптировать структурированный план счетов компании-концессионера для ведения бухгалтерского учета.

Проведенные исследования позволили сформулировать вывод о том, что функционирование эффективной системы учетно-отчетного обеспечения, ее контроль, оценка и анализ возможны при использовании комплексного подхода, основанного на применении инжиниринговых, информационных и цифровых инструментов. Одним из таких инструментов, включающим в себя данные направления развития, является структурированный план счетов, формируемый на основе архитектоники интеграционного инструментария системы управленческо-стратегической направленности. В рамках диссертационной работы автором была предложена укрупненная схема построения структурированного плана счетов компании-концессионера, которая представляет собой информационное поле принятия управленческих решений и управления экономическими бизнес-процессами.

2. В процессе исследования было установлено, что в современных условиях компаниям необходима система производственного учета со стратегической направленностью. Переход от формы анализа затрат на управленческой основе к управлению затратами на стратегической базе – основная перспективная задача компаний. Ведение бухгалтерского учета нацелено на решение задач стратегического планирования, возможность своевременно реагировать на происходящие внешние и внутренние изменения, оптимизацию обмена информационными данными между структурными и функциональными подразделениями компании-концессионера. В ходе выполнения диссертационной работы было определено, что актуальным направлением в системе учетно-отчетного обеспечения является процессно-ориентированный подход, который направлен на управление отдельными процессами или видами деятельности. Непосредственным элементом данного подхода является формирование бизнес-процессов для целей учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям. Такой подход во внутреннем учете позволит компании-концессионеру делать основной акцент на создании механизмов и инструментов взаимодействия как в рамках внешних процессов (контрагенты, партнеры, инвесторы), так и внутренних процессов (структурные и функциональные

подразделения). Автором предложены методические подходы к идентификации бизнес-процессов в рамках выделяемых стадий исполнения концессионного соглашения для целей организации учетно-отчетного обеспечения и выбору методов учета затрат в компании-концессионере, ориентированные на шесть основных видов бизнес-процессов: основные, вспомогательные, поддерживающие, управляющие, стратегические, инвестиционные, позволяющие компании-концессионеру получать объективные данные на всех этапах – от заключения договора и до начала производственного процесса – о себестоимости и рентабельности конечного продукта при его выходе на рынок и эффективно организовать учет затрат по бизнес-процессам.

3. В процессе исследования было выявлено, что одним из важных моментов в постановке качественного учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению является оптимизация всех бизнес-процессов, возникающих во время исполнения концессионных обязательств. Автором определяется необходимость в реализации внутренних учетных процессов в компании-концессионере на основе формирования единой цепочки действий, которая позволит на основе последовательных операций аккумулировать информацию в разрезе бизнес-процессов с выделением центров ответственности с целью дальнейшего использования данных в процессе анализа и оценки деятельности, составления прогнозов и генерирования доходов. Предлагаемый процессный подход формирования затрат, основанный на бюджетировании бизнес-процессов, может способствовать удовлетворению информационных потребностей заинтересованных пользователей на каждой стадии исполнения концессионного соглашения в разрезе функций бизнес-процессов, подпроцессов и центров ответственности.

В ходе исследования было установлено, что для возможности эффективно функционировать в сложных экономических условиях компаниям необходимо трансформироваться под изменения, связанные с внедрением цифровых технологий. Трансформация бизнес-процессов в учетно-отчетном обеспечении операций по концессионному соглашению в условиях цифровизации, по мнению

автора, может включать в себя следующие элементы: цифровизация бизнес-процессов; управление данными; клиентоцентричность; цифровое пространство; применение инноваций; управление ценностями. Появление цифровых и информационных процессов приводит к необходимости повышения качества управления бизнес-процессами компании, а развитие бухгалтерского учета требует эффективной системы учетно-отчетного обеспечения. Проведенные исследования позволили сформировать вывод о том, что функционирование эффективной системы учетно-отчетного обеспечения, ее контроль, оценка и анализ возможны при использовании комплексного подхода, основанного на применении инжиниринговых, информационных и цифровых инструментов.

4. В процессе исследования было установлено, что оптимизация и постановка системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению может основываться на построении и применении такой системы отчетности, которая могла бы раскрывать информацию внутренним пользователям (руководству, инвесторам, менеджерам и пр.), в полной мере донося конкретный смысл хозяйственных операций, то есть быть детальной и аналитичной. Предложенный авторский подход к составлению внутренней управленческой отчетности компании-концессионера на основе планово-подготовительного, технологического, учетного и аналитического этапов позволит обеспечивать руководство компании-концессионера необходимой и своевременной информацией, составлять прогноз на будущее, анализировать и оценивать учетные и внеучетные данные.

В связи с развитием новых цифровых и информационных процессов возникает необходимость в их применении и внедрении с целью изменения воздействия компании на формируемые показатели ее деятельности. Автором определяется возможность внедрения инструментов информационных и цифровых технологий в систему учетного обеспечения и формирования на их основе управленческой отчетности в виде элементов системы контроля и информационно-цифровой среды управления.

5. Особенности осуществления концессионной деятельности связаны с привлечением большого объема финансовых ресурсов. Повышению привлекательности вложений в развитие концессионных проектов будет способствовать создание концессионером доступных и понятных условий для инвесторов.

В процессе диссертационного исследования автором выдвинут подход в рамках системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионному соглашению к формированию источников финансирования концессионной деятельности на основе применения цифровых финансовых инструментов. Разработанная автором структура цифровой экосреды компании-концессионера возлагает новые обязанности на концессионера по ведению учета операций, связанных с созданием или привлечением цифровых финансовых активов.

Предлагаемый автором подход позволяет применять комплексный метод финансирования организаций путем создания цифровой финансовой экосистемы, объединяющей различные методы финансирования. Такая система позволит на доверительных условиях между участниками сделки привлекать финансовые потоки в концессионные проекты и наладить автоматизированный процесс соблюдения и выполнения обязательств всеми участниками сделки.

Привлечение дополнительных инвестиций в развитие концессионной деятельности на основе цифровых технологий является актуальным инструментом управления и повышения эффективности и результативности деятельности концессионера. Выделение структуры учета цифровых финансовых активов позволит концессионеру организовать качественный документооборот, повысить учетное и аналитическое обеспечение финансово-хозяйственных операций по ним.

В ходе диссертационного исследования решена научная проблема разработки теоретических положений и научно-методических рекомендаций по формированию системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям.

Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в том, что она обусловлена направленностью на развитие концепции учетно-отчетного

обеспечения операций по концессионным соглашениям, расширением теоретико-методических подходов к исследованию специфики концессионной деятельности и отражению ее в учете, что позволяет повысить качество взаимодействия концессионера и концедента, привлекать инвесторов в создание и развитие объектов концессионного соглашения.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в том, научно обоснована возможность внедрения в практическую деятельность компаний-концессионеров разработанных научно-методических подходов по формированию системы учетно-отчетного обеспечения операций по концессионным соглашениям, которые позволят концессионеру формировать качественную и своевременную информацию, отвечающую требованиям и задачам управленческого и стратегического характера, повысить эффективность и результативность развития концессионной деятельности, создавать качественные условия для взаимодействия сторон соглашения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: федер. закон: части первая, вторая, третья, четвертая (ред. от 12.05.2020) [принят Гос. Думой ч. 1 – 21.10.1994, ч. 2 – 22.12.1995, ч. 3 – 01.11.2001, ч. 4 – 24.11.2006]. – URL : <http://base.garant.ru/10164072>
2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : [утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2020)]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/#dst100012
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : [утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008) : [утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020)]. – URL: <https://base.garant.ru/12163097/53f89421bbdaf741eb2d1ecc4ddb4c33/>
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : [утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 29.01.2018)]. – URL: <https://base.garant.ru/12116599/>
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : [утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016)]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) : [утв. Приказом Минфина России от 10.12.02 № 126н (ред. от 06.04.2015)]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/88f48d60ea32b0c5fb1f51c32664f1b364b7e1a1/

8. О концессионных соглашениях : Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 01.05.2022). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54572/6174818558da6d719f95cb eb7c308b2733e6b5f9/

9. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402–ФЗ [принят Гос. Думой 22.11.2011]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

10. О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2020 № 259–ФЗ [принят Гос. Думой 22.07.2020]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358753/

11. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы : Указ Президента РФ от 09.09.2017 г. № 203 – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216363/

12. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : [утв. Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

13. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : [утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н] – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/

14. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» : [утв. Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016 a863db274e861a8bf31/

15. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : [утв.

Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н] – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

16. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – Москва : Рид Групп, 2011.

17. Аналитический обзор по теме «Смарт-контракты» – URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/47862/SmartKontrakt_18-10.pdf

18. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / пер. с англ. С.В. Ариничева / науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», – 2003. – 272 с.

19. Андреев, В. К. О понятии цифровых прав и их оборотоспособности / В.К. Андреев // Журнал предпринимательского и корпоративного права. –2018. – № 2 (10). – С. 38-41.

20. Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика / Алан Апчёрч: Перевод с англ. / Под ред. И. А. Смирновой и др. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 950 с.

21. Аракельянц, Э.С. Формирование системы учетно-контрольного и аналитического обеспечения стратегии развития коммерческих организаций : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Э.С. Аракельянц. Орел: – 2015. – 22 с.

22. Артамонов, Н. А. Роль бюджетирование в системе управленческого учета / Н. А. Артамонов // E-Scio. – 2019. – № 6(33). – С. 147-152.

23. Башкатова Т.А. Формирование системы управленческого учета на перерабатывающих предприятиях / Т.А. Башкатова, С.Н. Черевко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 36. – С. 10-17.

24. Бездудная, А.Г. Применение концессионных соглашений в Российской Федерации: тенденции, проблемы и перспективы / А. Г. Бездудная, М. Г. Трейман, О. С. Чечина // Вестник факультета управления СПбГЭУ. – 2020. – № 7. – С. 4-9.

25. Безценная Е.Ф. Развитие инструментария управленческого учета в многопрофильных коммерческих структурах / Е.Ф. Безценная // Все для бухгалтера. – 2014. – № 4. – С. 27-33.
26. Беляева, К.М. Понятие и правовая природа смарт-контрактов / К.М. Беляева // Академическая публицистика. – 2021. – № 6. – С. 289-295.
27. Бланк, И.А. Управление активами и капиталом предприятия: учебно-практическое пособие/ И.А. Бланк. – СПб.: ООО «Издательство Ника-Центр, 2003. – 715 с.
28. Блинова, У.Ю. Субъект бухгалтерского учета при цифровизации экономики / У. Ю. Блинова // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 2-2. – С. 161-167.
29. Бобрышев, А.Н. Анализ возможностей и функциональных ограничений развития управленческого учета в России / А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 6. – С. 321-339.
30. Бобрышев, А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 3 (393). – С. 51-66.
31. Богатая, И.Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник// И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – М.: КноРус, 2014. – 590 с.
32. Богатая, И.Н. Цифровизация бухгалтерского учета: ожидания и реальность / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Аудит. – 2019. – № 11. – С. 21-26.
33. Булат, Е.Э. Становление стратегического управленческого учета как перспективного направления развития системы традиционного управленческого учета / Е. Э. Булат, Е. В. Полторацкая // NovaUm.Ru. – 2018. – № 15. – С. 108-111.
34. Бусыгин, Д.Ю. Формирование Управленческой отчетности в условиях цифровизации бизнес-процессов / Д. Ю. Бусыгин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 3(303). – С. 50-54.
35. Бухгалтерский инжиниринг : теория, концепция и практика : монография / В.И. Ткач, Т.О. Графова, М.В. Шумейко, Н.П. Рудненко. – Ростов н/Д : Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ», 2009.

36. Ванунц, Р.В. Анализ факторов повышения эффективности управления активами машиностроительного предприятия / Р. В. Ванунц // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2004. – № 5(32). – С. 32-33.

37. Варнавский, В.Г. Государственно-частное партнёрство. В 2 т. Т. 1 / В.Г. Варнавский. – М. : ИМЭМО РАН, 2009. – 312 с.

38. Вахрушина, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25. – С. 38-46

39. Вахрушина, М.А. Стратегический управленческий учет / М.А. Вахрушина, Л.И. Сидорова, М.И. Борисова: Полный курс МВА. – М.: Рид Групп, – 2011. – 192 с.

40. Вахрушева, О.Б. Формирование управленческого учета на основе гармонизации учета, анализа, бюджетирования и контроля / О. Б. Вахрушева // Аудитор. – 2014. – № 11(237). – С. 62-67.

41. Витальева, В.А. Факторы эффективности принятия стратегических решений / В.А. Витальева, А.Т. Зуб // Экономические науки. – 2015. – № 133. – С. 13-17.

42. Волошин, Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии / Д.А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. 2007. №22. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-i-razvitie-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatii>

43. Воронченко, Т.В. Стратегический управленческий учет в системе менеджмента организации / Т.В. Воронченко // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 4. – С. 25-35. 61.

44. Гарифуллин, Б.М. Цифровая трансформация бизнеса: модели и алгоритмы / Б. М. Гарифуллин, В. В. Зябриков // Креативная экономика. – 2018. – Т. 12. – № 9. – С. 1345-1358.

45. Гармашев, М.А. Правовой анализ регулирования цифровых финансовых активов, цифровой валюты в России с точки зрения гражданского права / М.А. Гармашев // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 33. – С. 317-323.

46. Гафурова, Г.Н. Бюджетирование как основной инструмент в системе управления предприятием / Г.Н. Гафурова, Е.А. Свистунова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 6. – С. 19-22.

47. Гильяно, А.А. Особенности применения технологий блокчейн при оформлении международных торговых сделок / А.А. Гильяно, О.А. Мищенко // Век качества. – 2021. – № 3. – С. 76-93.

48. Гиротра, К. Оптимальная бизнес-модель: Четыре инструмента управления рисками / К. Гиротра, С. Нетесин ; [пер. с англ.]. – Москва : Альпина Паблишер, 2014. – 216 с.

49. Горелик, О.М. Управленческий учет и анализ : учебное пособие / О.М. Горелик, Л.А. Парамонова Л.А., Э.Ш. Низамова. – Москва : КНОРУС. – 2016.– 254 с.

50. Графова, Т.О. Организация транзакционного стратегического учета операций по концессионным соглашениям / Т.О. Графова, И.А. Тищенко // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. - 2016. - № 2 (69). - С. 90-95.

51. Графова, Т.О. Транзакционный управленческий учет операций по концессионным соглашениям / Т.О. Графова, И.А. Тищенко // Сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономики, менеджмента и финансов в современных условиях». - 2015. - С. 168-171.

52. Графова, Т.О. Концессионное соглашение как один из актуальных инструментов управления государственным имуществом / Т.О. Графова, О.А. Мищенко // Транспорт: наука, образование, производство : Сборник научных трудов Международной научно-практической конференции, Ростов-на-Дону, 20–22 апреля 2020 года. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный университет путей сообщения, 2020. – С. 76-80.

53. Графова Т.О. Учетно-аналитическое обеспечение управления внешнеэкономической деятельностью предприятия: монография / Т.О. Графова,

О.А. Мищенко, А.Г. Булгадарян. Ростов н/Д: Российская таможенная академия, Ростовский филиал, 2021. 178 с.

54. Грачева, М.В. Проектный анализ: учет рисков : учебно-практическое пособие / М.В. Грачева. – Москва : Проспект, 2017. – 176 с.

55. Гринева, Н.В. Теория риска и моделирование рискованных ситуаций : учебное пособие для студентов направления «Экономика» программа подготовки бакалавра, обучение очное / Н.В. Гринева. — Москва : Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2011. – 337 с.

56. Гришкина, С.Н. Развитие учетных принципов на основе международных стандартов финансовой отчетности / С.Н. Гришкина // Теория и методика учета, анализа и аудита: актуальные проблемы и перспективы развития. Русайнс. – 2017. – С. 9-17.

57. Давыдов, С.С. Процессно-ориентированное и нормативно-целевое бюджетирование как инструмент системы управления затратами ОАО «РЖД» / С.С. Давыдов // Научный альманах. – 2015. – № 12-1(14). – С. 124-128. – DOI 10.17117/na.2015.12.01.124.

58. Дадалко, В.А. Смарт-контракт: понятие, финансовая сущность, мировой опыт и возможности практического использования / В.А. Дадалко, В.В. Николаевский, А.Д. Некрасов, Д.С. Шерстнева // Финансы и кредит. – 2021. – Т. 27. № 8 (812). – С. 1871-1893.

59. Демина, И.Д. О соотношении управленческого учета и бухгалтерского управленческого учета в системе управления организацией / И.Д. Демина // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : Материалы Международной научно-практической конференции, Иркутск, 23 апреля 2016 года / под научной редакцией Е.М. Сорокиной. – Иркутск: Байкальский государственный университет, 2016. – С. 240-246.

60. Денисевич, Ю.В. Совершенствование методики составления стратегического производного балансового отчета / Ю.В. Денисевич // Учет и статистика. – 2013. – № 2 (30). – С. 52-59.

61. Друкер, П.Ф. Измерение результативности компании / П. Ф. Друкер [и др.] / пер. с англ. [Е. Пестеровой; ред.: Е. Харитонова] Москва: Альпина Бизнес Букс, 2006. 158 - 218 с.
62. Евстафьева, Е.М. Производные балансовые отчеты как один из инструментов стратегического учета собственности / Е.М. Евстафьева // Финансовые исследования. –2009. –№ 3 (24). –С. 49-55.
63. Емельянов, Н.В. Влияние цифровизации экономики на развитие бухгалтерского учёта / Н.В. Емельянов, Ю.А. Ермилова // Экономические исследования и разработки. – 2019. –№1. – С.8-12.
64. Еременко, В.А. Стратегический производный балансовый отчет с использованием консервативной стратегии / В.А. Еременко, Д. Ю. Яцук // Научное обозрение: теория и практика. – 2019. – Т. 9. № 3 (59). – С. 337-343.
65. Ермакова, И.В. Смарт-контракт: понятие, правовое регулирование, аспекты защиты прав потребителей / И.В. Ермакова // Пробелы в российском законодательстве. – 2021. –Т. 14. № 4. – С. 236-247.
66. Ефимова, Н.И. Производный балансовый отчет как инструмент стратегического анализа устойчивости организации / Н.И. Ефимова // Проблемы современной экономики (Новосибирск). – 2010. –№ 2-3. –С. 42-47.
67. Егорова, С. Е. Цифровизация бухгалтерского учета: перспективы и возможности / С. Е. Егорова, И. С. Богданович // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. – 2019. – № 9. – С. 3-7.
68. Зеленская, Т.В. Выпуск облигаций в рамках концессионного соглашения / Т. В. Зеленская, В. В. Прохоров //European Social Science Journal. – 2017. – № 12-2. – С. 82-86.
69. Зенченко, Э.Г. Роль бюджетирования в системе управления производственных затрат (на примере организаций строительного бизнеса) / Э.Г. Зенченко, О.В. Дедова // Управление организациями в современной экономике: теория и технологии : сборник научных трудов Всероссийской научно-

практической конференции, Кемерово, 17 мая 2018 года. – Кемерово: Кемеровский государственный университет, 2018. – С. 148-156

70. Зимакова, Л.А. Управление стратегической платежеспособностью / Л.А. Зимакова // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: История. Политология. – 2009. – № 1(56). – С. 268-274.

71. Зырянова, Т.В. Интеграция автоматизированных систем управления бизнес-процессами компании как составляющая унифицированного стандарта управленческого учета / Т.В. Зырянова, Ю.С. Тарновская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 35(233). – С. 27-36.

72. Иванов, А.Д. Цифровизация как способ оптимизации рабочих процессов в сфере бухгалтерского учета / А.Д. Иванов // Цифровая экономика и финансы : Материалы III Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 19–20 марта 2020 года / Под научной редакцией Е.А. Синцовой [и др.]. – Санкт-Петербург: Центр научно-информационных технологий «Астерион», 2020. – С. 227-230.

73. Иванов, С.В. Управленческий учет как необходимый инструмент управления современным предприятием, консультант ООО «Кронос» – URL: https://gaap.ru/articles/upravlencheskiy_uchet_kak_neobkhodimyy_instrument_upravleniya_sovremennym_predpriyatiem/

74. Ивашечкина, Л.Г. Современный взгляд на некоторые аспекты управленческого учёта в условиях цифровой экономики / Л.Г. Ивашечкина, Т.В. Савицкая // Управленческий учет. – 2021. – № 8-1. – С. 165-170.

75. Исаева, Е.В. Управленческий учет в маркетинге : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Е.В. Исаева. Новосибирск: – 2005. – 24 с.

76. Каджаметова, Т.Н. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации / Т.Н. Каджаметова, Э.Д. Абдураимова // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2018. – № 3(61). – С. 60-63.

77. Калашникова, О.Г. Информационное обеспечение управленческого учета и система внутренней управленческой отчетности снабженческо-заготовительной деятельности / О. Г. Калашникова, Е. И. Костюкова // Наука и Образование. – 2020. – Т. 3. – № 2. – С. 90.

78. Кальницкая, И.В. Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией // Международный бухгалтерский учет. 2013. №45. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlencheskaya-uchetno-analiticheskaya-sistema-dlya-tseley-upravleniya-organizatsiey>

79. Каргина, Е.Н. Цифровая трансформация управленческого учета / Е.Н. Каргина, М.А. Карленко // Вестник Академии знаний. – 2020. -№ 38(3). – С. 127-136.

80. Карпова, Т.П. Направления развития бухгалтерского учёта в цифровой экономике / Т.П. Карпова // Известия Санкт-Петербургского Государственного Экономического Университета. – 2018. – №3 (111). – С. 52-57.

81. Кизилев, А.Н. Практические аспекты постановки системы управленческого учета и контроля в коммерческих организациях / А.Н. Кизилев, Д.В. Богатый // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 2. – С. 21-34.

82. Килинкар, В.В. Определение размера банковских гарантий в концессионных соглашениях и соглашениях о государственно-частном партнерстве / В. В. Килинкар, В. С. Кутьева // Хозяйство и право. – 2021. – № 7(534). – С. 95-111.

83. Киркач, Ю.Н. Практика применения биткойнов в Российской Федерации / Ю.Н. Киркач // Управленческий учет. – 2018. – № 4. – С. 57-63.

84. Киркач, Ю.Н. Проблемы формирования корпоративной управленческой отчетности в России / Ю.Н. Киркач, Н.Н. Хахонова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история и современность: Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича / филиал СПбГЭУ в г. Кизляре, -Кизляр, 8 декабря 2015.

85. Клычова Г.С. Актуальные вопросы автоматизации управленческого учета / Г.С. Клычова, Р.Р. Хайруллин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 9. – С. 2-5.

86. Колесник, Н.Ф. Учет и контроль расходов бизнес-процессов в системе бюджетирования / Н. Ф. Колесник, О. В. Шибилева // Бизнес. Образование. Право. – 2019. – № 3(48). – С. 58-63

87. Костюкова, Е.И. Управленческий учет в эпоху цифровизации / Е.И. Костюкова, В.В. Васильева // Инновационные процессы в науке и образовании: монография / Под общ. ред. Г. Ю. Гуляева – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2019. – 230 с.

88. Крохичева, Г.Е. Совершенствование и внедрение методов стратегического анализа в практику торговых организаций / Г.Е. Крохичева, А.В. Лилеев // Интернет-журнал Науковедение. – 2012. – № 3(12). – С. 77.

89. Круглов, И.А. Концепция TQM (всеобщее управление на основе качества) - научный подход к процессам сертификации системы менеджмента качества / И.А. Круглов, Ю. В. Круглова, А. Н. Шмелева // Вестник НПО Техномаш. – 2022. – № 1(18). – С. 80-82.

90. Кузина, А.Ф. Учет затрат по центрам ответственности как основа бюджетирования в системе управленческого учета организаций сахарной промышленности / А.Ф. Кузина, Ю.В. Кисляк, А.С. Агафонова // Естественно-гуманитарные исследования. – 2020. – № 29(3). – С. 450-455. – DOI 10.24411/2309-4788-2020-10306.

91. Кузнецова, Е.В. Концептуальные решения управления экономическими процессами на базе показателей чистых активов и чистых пассивов / Е.В. Кузнецова // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 2(167). – С. 41-47.

92. Кулакова, Н.Г. Управленческий учет инновационного потенциала предприятия / Н.Г. Кулакова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2010. – № 2(96). – С. 119-123.

93. Лабынцев, Н.Т. Роль бюджетирования в системе управленческого учета / Н.Т. Лабынцев, Н.А. Кручанова // В сборнике: Инновационные преобразования в производственной сфере. сборник научных трудов международной научной конференции. – 2012. – С. 148-155.

94. Лабынцев, Н.Т. Развитие бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики / Н.Т. Лабынцев, О.В. Чухрова // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2020. – № 2(70). – С. 200-208.

95. Лишута, А.О. Законодательство о концессионных соглашениях и соглашениях о государственно-частном партнерстве в России и зарубежных странах / А.О. Лишута // Colloquium-journal. – 2019. – № 16-7(40). – С. 120-121.

96. Маслова Т.Е. Управление инновационными бизнес-процессами на основе кластеризации фармацевтических промышленных предприятий : диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.05 / Маслова Татьяна Евгеньевна; [Место защиты: ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»]. – Нижний-Новгород, 2022, 200 с.

97. Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга : диссертация...доктора экономических наук: 08.00.12 / Маняева Вера Александровна; [Место защиты: Самарский государственный экономический университет]. – Самара, 2011. – 380 с.

98. Методология построения производных балансовых отчетов / Т.О. Графова, О.А. Мищенко, Ю.Н. Хворостова, А. А. Иванова // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2018. – № 9(100). – С. 59-62.

99. Методология присвоения кредитных рейтингов нефинансовым компаниям по национальной шкале для Российской Федерации – URL: https://www.acra-ratings.ru/storage/content/attachments/7732/Joint_ACRA_NCPMP_Review.pdf

100. Министерство экономического развития Российской Федерации – URL: <http://economy.gov.ru/minrec/activity/sections/privgovpartnerdev/>

101. Мищенко, О.А. Структурированный план счетов как основа постановки управленческого учета / О. А. Мищенко // Финансовая экономика. – 2018. – № 7. – С. 1599-1603.

102. Мищенко, О.А. Теоретико-методологические и практические аспекты управленческого учета на предприятии / Т.О. Графова, И.А. Тищенко, О.А. Мищенко // Бизнес. Образование. Право. – 2018. – № 3(44). – С. 45-52. – DOI 10.25683/VOLBI.2018.44.333.

103. Мищенко, О.А. Управленческий учет затрат компании-концессионера / О.А. Мищенко // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2019. – Т. 8. – № 3(28). – С. 257-260.

104. Мищенко, О.А. Объекты учета, выделяемые в рамках осуществления операций по концессионным соглашениям / О.А. Мищенко // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. – 2021. – № 4(45). – С. 55-59.

105. Мищенко, О.А. Привлечение дополнительных источников финансирования для развития объектов концессионного соглашения на основе применения цифровых финансовых инструментов / О. А. Мищенко // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2021. – № 4(47). – С. 46-51. – DOI 10.18323/2221-5689-2021-4-46-51.

106. Мищенко, О.А. Концессия как одно из перспективных направлений внешнеэкономической деятельности в России / О.А. Мищенко // Особенности государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в современных условиях : Материалы V всероссийской научно-практической конференции, Ростов-на-Дону, 15–16 ноября 2018 года. – Ростов-на-Дону: Российская таможенная академия, Ростовский филиал, 2018. – С. 244-251.

107. Мищенко, О.А. Основные подходы к определению финансового результата в финансовом и управленческом учете компании-концессионера / О.А. Мищенко // Труды Ростовского государственного университета путей сообщения. – 2019. – № 2. – С. 59-63.

108. Мищенко, О.А. Инструменты учета, применяемые в управлении объектами концессионного соглашения / О.А. Мищенко // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2019. – № 8. – С. 54-61.

109. Мищенко, О.А. Общие подходы к формированию системы внутренней управленческой отчетности компании-концессионера / О.А. Мищенко // Труды Ростовского государственного университета путей сообщения. – 2020. – № 3(52). – С. 34-37.

110. Мелихов, В.А. Аспекты системы учета и контроля затрат по бизнес-процессам перерабатывающего субъекта АПК / В.А. Мелихов, А. В. Харькова // Экономика и социум. – 2021. – № 1-2(80). – С. 873-877.

111. Мескон, М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. Издательство: Дело. – 1997. – 704 с.

112. Мэтьюс, М.Р., Перера, М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера: Перевод. с англ / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой – М.: Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.

113. Нанасов, П.С. Управление проектно-строительным процессом. Теория, правила, практика / П.С. Нанасов. – М. : Издательство АСВ. – 2008. – 156 с.

114. Ойхман, Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е.Г. Ойхман, Э.В. Попов. – М.: Финансы и статистика, –1997. – 332 с.

115. Туякова, З.С. Методология развития и формирования отчетности коммерческих организаций в условиях цифровой трансформации / З.С. Туякова, К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик, Ч. Христаускас, Р. Субачене, Д.А. Панков, Ю.В. Крупенко, О.С. Темченко, Н.В. Лазарева, И.Е. Бригаднова, Н.В. Дедюхина, Т.В. Жукова, А.Х. Курманова, Е.В. Саталкина, Т.В. Пащенко, Ю.Л. Ренкас, М. Вуйчик-Юркевич, В. Кожёв, И.Н. Дерновская, О.В. Малиновская, А.В. Селезнева и др. – Изд.: ООО «Русайнс» – Москва, 2020. – 566 с.

116. Ольховая, Г.В. Управление затратами: проблемы соотношения с управленческим учетом и учетом затрат / Г.В. Ольховая // Ученые записки

Крымского инженерно-педагогического университета. – 2018. – № 4(62). – С. 137-143.

117. Палеес, И.В. Бухгалтерский учет концессионных соглашений в области инфраструктуры по российским и международным стандартам / И.В. Палеес // Вестник ИНЖЭКОНа. Серия: Экономика. – 2009. – № 7. – С. 238-240.

118. Палий, В.Ф. Оценка в бухгалтерском учете / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 3. – С. 51–66.

119. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

120. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с.

121. Панахов, А.У. Проблемы и перспективы управленческого учета в цифровой экономике / А. У. Панахов // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Т. 7. – № 5. – С. 6-14. – DOI 10.26794/2408-9303-2020-7-5-6-14.

122. Панахов, А.У. Интеграция методов управленческого учета в системе функционального учета затрат / А.У. Панахов, Э.Г. Бабкова // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. – № 4. – С. 42-52.

123. Панков, Д.А. Бухгалтерская информатика: монография/ Д.А. Панков, А.В. Соловьева – Минск: БГАТУ, 2017. – 88 с.

124. Першин, С.П. Администрирование экономических отношений на основе инструментов учетной системы : монография/ С.П. Першин, Ю.И. Сигидов // Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Краснодар). – 2018. – 237 с.

125. Писаренко, К.В. Концессионные облигации, как инструмент развития региональной инфраструктуры / К.В. Писаренко// StudNet. – 2020. –Т. 3. № 7. – С. 529-535.

126. Плетенской, Д.М. Концепция взаимосвязи технологии бюджетирования и системы счетов бухгалтерского учета / Д.М. Плетенской // *Управленческий учет*. – 2016. – № 9. – С. 96-106.

127. Плетенской, Д.М. Методические подходы к адаптации и автоматизации бюджетного управления в коммерческих организациях / Д.М. Плетенской // *Экономика и предпринимательство*. – 2016. – № 11-2 (76-2). – С. 771- 776.

а. Плетенской, Д.М. Планирование с использованием современных ИТ-продуктов / Д.М. Плетенской. // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской: материалы V Международной научно-практической конференции (Воронеж, 22 апреля 2016 г.)*. – Ч. 2. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2016. – С. 294-297.

128. Плетенской, Д.М. Проблемы развития бюджетирования на предприятиях / Д.М. Плетенской // *Финансовый вестник ВГАУ*. – 2014. – № 1 (29). – С. 12-15.

129. Плотников, В.С. В развитие концептуальной основы бухгалтерского учета / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // *Аудитор*. – 2014. – № 9(235). – С. 52-61.

130. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // *Финансовый менеджмент*. – 2008. – № 3. – С. 34-67.

131. Пожарицкая, И.М. Субъекты и объекты учета при создании и обращении цифровых финансовых активов / И.М. Пожарицкая // В книге: *Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики. Материалы Всероссийской научно-практической конференции (сборник тезисов)*. – 2018. – С. 78-81.

132. Попова, Л.В. Роль и анализ управленческого учета в системе управления организацией / Л.В. Попова, И.А. Маслова, К.Э. Дудина // *Управленческий учет*. – 2016. – № 9. – С. 11–14.

133. Попова, Л.В. Сущность внутренней учетно-аналитической системы предприятия и ее элементы / Л.В. Попова, В.С. Скрудин // *Экономические гуманитарные науки*. – 2016. – № 8(295). – С. 52–58.

134. Порядок формирования учетной политики компании в рамках управленческого учета / Т.О. Графова, А.Н. Мейтова, М.Л. Фейгель, О.А. Мищенко // Бизнес. Образование. Право. – 2020. – № 3(52). – С. 53-58.

135. Преображенская, Е.Е. Особенности содержания концедентом объекта концессионного соглашения до подписания концессионного соглашения / Е.Е. Преображенская // Аллея науки. – 2020. – Т. 1. – № 3(42). – С. 177-184.

136. Придворов, Н.А. Концессионное соглашение как инструмент привлечения инвестиций в экономику региона / Н. А. Придворов, Р. В. Пузиков, А.С. Марабян // Право и государство: теория и практика. – 2020. – № 10(190). – С. 70-73.

137. Пучкова, Н.В. Совершенствование системы управленческого учета расходов с помощью построения системы информационных потоков управленческого учета и анализа / Н.В. Пучкова // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2013. – № 34. – С. 201-207.

138. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя: пер. с англ. / Б. Райан; Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

139. Рахматулина, Р. Р. Организация учета концессионного соглашения у концессионера / Р. Р. Рахматулина // Современная экономика: проблемы и решения. – 2019. – № 5(113). – С. 77-89.

140. Рурукина, А.А. Анализ влияния процессов цифровизации экономики на построение бюджетной модели предприятия / А.А. Рурукина // В сборнике: Инновационное развитие экономики. сборник научных трудов по материалам VI Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 26-30.

141. Сабирьянова, Л.Р. Проблемы формирования интегрированной учетно-аналитической информации для развития стратегической управленческой и интегрированной отчетности / Л.Р. Сабирьянова, Р.Р. Сабирьянова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4(34). – С. 267-271.

142. Свешникова, О.Н. Документирование как прием бухгалтерского учета и цифровизация / О.Н. Свешникова // Kant. – 2021. – № 1(38). – С. 54-58.

143. Сергеев, И.Б. Развитие стратегических конкурентных преимуществ горных компаний: институционально-теоретический аспект / И.Б. Сергеев, Т.В. Пономаренко // Проблемы современной экономики. – 2011. – № 2(38). – С. 104-108.

144. Симко, Н.Н. Практика применения концессионных соглашений в России: нарушения в финансово-бюджетной сфере и методология финансового контроля / Н. Н. Симко // Chronos. – 2022. – Т. 7. – № 2(64). – С. 47-51.

145. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие / Я.В. Соколов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. –640 с.

146. Соколов, В. Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во. Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 2006. – 188 с.

147. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учебное пособие / Я.В. Соколов. – М.: Магистр; Инфра-М, 2010. – 224 с.

148. Соколова, Т.А. Внедрение перспективной платежной системы (ППС) и ее влияние на действующие системы расчетов между экономическими субъектами – СПб.: Изд-во «КультИнформПресс», 2018.

149. Соловьев, С.А. О подходе к финансированию организаций музыкальной индустрии с использованием цифровых финансовых активов / С.А. Соловьев // Менеджмент и бизнес-администрирование. – 2019. – № 2. – С. 162 -169.

150. Соловьев, С.А. Развитие методов финансирования организаций музыкальной индустрии с использованием цифровых финансовых активов: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10. / Соловьев Стефан Анатольевич; [Место защиты: ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»]. –М., 2018. – 166 с.

151. Тарасевич, В.М. Экономико-математические методы и модели в ценообразовании: учебник / В.М. Тарасевич. – Ленингр. фин.-экон. ин-т им. Н.А. Вознесенского. Л., 1991. – 186 с.

152. Тетерлева, А. С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. / А.С. Тетерлева. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. – 176 с.
153. Тищенко, И.А. Комплексная модель операций по концессионным соглашениям / И.А. Тищенко // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 3. – С. 383-392.
154. Ткач, В.И. Стратегический управленческий учет: Монография / В.И. Ткач, М.В. Шумейко, Т.О. Графова. – Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», 2008. – 260 с.
155. Ткач, В.И. Стратегический управленческий учет : монография / В.И. Ткач, М.В. Шумейко, Т.О. Графова ; Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ». – Ростов н/Д, 2008. – 260 с.
156. Ткач, В.И. Теория, система и модели инжинирингового сетевого учета. Квалиметрический учебник / В.И. Ткач, О.И. Кольвах. – Ростов н/Д, 2014. – 275 с.
157. Ткач, В.И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета. Квалиметрический учебник / В.И. Ткач, М.В. Шумейко. – Ростов н/Д, 2013. – 460 с.
158. Ткаченко, Д.Д. Финансовое планирование предприятий в условиях развития цифровизации экономики / Д. Д. Ткаченко // Дайджест-финансы. – 2021. – Т. 26. – № 2(258). – С. 126-147.
159. Трофимов, В.В. Цифровая экономика и «Университет 4.0» / В.В. Трофимов, Е.В. Троимова, М.И. Барабанова // Журнал правовых и экономических исследований №1. – 2018. – С.178-185.
160. Туякова, З.С. Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета / З.С. Туякова, Т. В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2012. – № 13(149). – С. 369-375.
161. Туякова, З.С. Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета / З.С. Туякова, Т. В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2012. – № 13(149). – С. 369-375.

162. Туякова, З.С. Классификация затрат телекоммуникационных компаний по бизнес-процессам / З.С. Туякова, Т. В. Черемушникова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2013. – № 8(157). – С. 233-240.

163. Туякова, З.С. Организация бюджетирования по бизнес-процессам в управленческом учете телекоммуникационных компаний / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 41(287). – С. 10-20.

164. Тычинина, Н.А. Управленческая отчетность в системе информационно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием предприятия / Н.А. Тычинина, И.Ю. Цыганова // Финансовая экономика. 2021. – № 4. – С. 212-217.

165. Ульянов, И.П. Бухгалтерский учет: пособие для бухгалтера и менеджера / И.П. Ульянов, Л.В. Попова. – М.: Бизнес-Информ, 1999. – 292 с.

166. Фатхиева, А.Т. Учет и распределение накладных затрат в системе управленческого учета / А.Т. Фатхиева // Коррекционно-педагогическое образование: электронный журнал. – 2021. – № 6(30). – С. 151-156.

167. Феськова, М.В. Методика учета затрат на производство продукции в системе бизнес-процессов и центров ответственности / М.В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 21 (315). – С. 2-9.

168. Феськова, М.В. Формирование системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства для целей управленческого учета / М.В. Феськова, В.С. Киктева // Актуальные проблемы и перспективы развития аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа и налогообложения : Материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции, Воронеж, 07 ноября 2019 года. – Воронеж: Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2019. – С. 245-247.

169. Хажгериева, М.В. Организация учета затрат в системе управленческого учета строительной организации / М.В. Хажгериева, Т.А. Силина // Апробация. – 2016. – № 11(50). – С. 196-197.

170. Хахонова, Н.Н. Практические аспекты применения бюджета доходов и расходов в качестве формы управленческой отчетности в коммерческих организациях / Н.Н. Хахонова, Ю.Н. Киркач // Учет и статистика. – 2015. – № 4. – С. 20-27

171. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

172. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

173. Цареградская, Ю.К. Криптовалюта, цифровые финансовые активы, цифровые права: терминологическое многообразие в процессе формирования правовой действительности / Ю.К. Цареградская // Право и цифровая экономика. – 2021. – № 2 (12). – С. 32-38.

174. Цифровые владения: зачем криптовалютам в России собираются присвоить статус имущества – URL: <https://russian.rt.com/business/article/807026-mishustin-kriptovalyuty-imushchestvo>.https://www.acra-ratings.ru/storage/content/attachments/7732/Joint_ACRA_NCPPP_Review.pdf

175. Цифровая трансформация отраслей: стартовые условия и приоритеты Доклад НИУ ВШЭ – URL: <https://conf.hse.ru/mirror/pubs/share/463148459.pdf>

176. Цифровая трансформация процессов – URL: <https://4cio.ru/content/4CDTO/цифровая%20трансформация%20процессов.pdf>

177. Чая, В.Т. Концептуальные основы it-аудита в цифровом пространстве / В.Т. Чая, М. А. Жолаева // Аудит. – 2019. – № 1. – С. 10–14.

178. Шарп, У. Инвестиции: учебник / У Шарп, Г. Александер, Дж. В. Бэйли / Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 1035 с.

179. Шер, И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шер ; пер. с нем. под ред. Н.С. Лунского. – М., 1926.

180. Штефан, Я. Г. Этапы формирования системы управленческого учета затрат на принципах бережливого учета / Я. Г. Штефан // Новая наука: Теоретический и практический взгляд. – 2016. – № 117-1. – С. 229-233.

181. Щавелев, А.В. Цифровые финансовые активы, цифровая валюта и цифровые деньги / А.В. Щавелев // Инновации. Наука. Образование. –2021. –№ 33. –С. 826-831.

182. Юрьева, Л.В., Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие// Л.В. Юрьева Е.В. Долженкова, М.А. Казакова. – Екатеринбург : УрФУ, 2015. – 104 с.

183. Яндаров, М.А. Электронные и цифровые деньги: понятие, характеристика и учет / М.А. Яндаров, И.А. Кислая // Международное научное периодическое издание по итогам международной научно-практической конференции. Прорывные экономические реформы в условиях риска и неопределенности . Стерлитамак. – 2018. С. 228-235.

184. Яроцкая, Е.В. Перспективы развития управленческого учета в условиях цифровизации экономики / Е.В. Яроцкая // Цифровая экономика - образованию и науке Союзного государства Беларуси и России : Сборник статей Международной заочной научно-практической конференции, Минск, 26–28 февраля 2020 года / Редколлегия: А.Б. Елисеев, И.А. Маньковский (гл. ред.) [и др.]. – Минск: Белорусский государственный аграрный технический университет, 2020. – С. 191-193.

185. Ярошевич, Н.Ю. Практика использования концессий в инфраструктурных отраслях (на примере аэропортов) / Н.Ю. Ярошевич // Новая наука: Современное состояние и пути развития. – 2016. – № 11-1. – С. 259.

186. Canning, J.B. The Economics of Accountancy / J.B. Canning. New York : Ronald Press. – 1929. – 376 p.

187. Digital Technologies and Artificial Intelligence Technologies in Education / E. Y. Barakina, A. V. Popova, S. S. Gorokhova, A. S. Voskovskaya // European Journal of Contemporary Education. – 2021. – Vol. 10. – No 2. – P. 285-296.

188. Milosh, D.V. Digital of financial assets: current state and forecast of development at the global level on the example of cryptocurrencies /D.V Milosh, V.P. Gerasenko // Corporate Governance and innovative economic development of the North: Bulletin of Research Center of Corporate Law, Management and Venture Investment of Syktyvkar State University. –2020. —№ 4. С. 98-107.

189. Mishchenko, O.A. Basis of financial and management accounting formation within a concession company / T.O. Grafova, I.A. Tishchenko, O. A. Mishchenko, I.R. Kirishcheva, V. I. Kirishcheva // Proceedings of the Volgograd State University International Scientific Conference «Competitive, Sustainable and Safe Development of the Regional Economy» (CSSDRE 2019). – Серия: Advances in Economics, Business and Management Research. – Volume 83. – Atlantis Press, 2019. – С. 300-304

190. Mishchenko, O.A. Organization of Automated Human Resource Accounting / T.O. Grafova, V.I. Kirishchieva, O.A. Mishchenko // Advances in Economics, Business and Management Research, volume 114, First International Volga Region Conference on Economics, Humanities and Sports (FICEHS 19) – Atlantis Press, 2019. – С. 16-20.

191. Mishchenko, O.A., Basis of Financial and Management Accounting Formation Within a Concession Company / T.O. Grafova, I.A. Tishchenko, O.A. Mishchenko // Advances in Economics, Business and Management Research, volume 114, First International Volga Region Conference on Economics, Humanities and Sports (FICEHS 19) – Atlantis Press, 2019. – С. 21-29.

192. Mishchenko, O.A. The Use of Accounting Engineering Elements in Strategic Accounting / M. M. Skorev, T.O. Grafova, I. R. Kirishchieva, O. A. Mishchenko // Advances in Economics, Business and Management Research, volume 139. – Atlantis Press, 2020 – P. 381 – 385.

193. Mishchenko, O.A. The Implementation Of Digitization In The Human Resources And Document Management / T.O. Grafova, O. A. Mishchenko, A.N. Mietova, M. L. Feygel // International Conference on Finance, Entrepreneurship and Technologies in Digital Economy (FETDE 2020). – Atlantis Press, 2021– P. 7-13.

194. Mishchenko, O.A. Risks and threats to economic security in the digital economy / M. M. Skorev, T.O. Grafova, I. R. Kirishchieva, O. A. Mishchenko //

International Conference on Economics, Management and Technologies (ICEMT 2021),
– Atlantis Press, 2021 – P. 1-10.

195. Papantoniou, A.A. Smart contracts in the new era of contract law /
A.A. Papantoniou // Digital Law Journal. –2020. – T. 1. № 4. – C. 8-24.

Приложение А – Порядок учета объектов концессионного соглашения в зависимости от типа

Тип концессионного соглашения		Характеристика	Порядок учета
Строительство	«Строительство, владение и эксплуатация» (Build, Own, and Operate – BOO)	Государство предоставляет частному инвестору права собственности на объект, который частный инвестор строит и эксплуатирует, регулируя доступ к объекту, цены и планы развития	Отнесение объекта КС к категории нематериальных активов либо основных средств с выделением субсчетов и аналитики
	«Строительство, передача, управление» (Build, Transfer, Operate – BTO)	Концессионер осуществляет строительство нового объекта, после завершения объект принимается концедентом в собственность, затем он передаётся в эксплуатацию концессионера	Отнесение объекта КС на счета забалансового учета
	«Строительство, владение, эксплуатация и передача» (Build, Own, Operate, and Transfer – BOOT)	Частный инвестор строит, владеет и эксплуатирует объект в течение срока, установленного соглашением между ним и государством. Собственность на объект переходит к государству по истечении срока действия соглашения	Отнесение объекта КС к категории нематериальных активов либо основных средств с выделением субсчетов и аналитики
	«Строительство, аренда и передача» (Build, Lease, and Transfer – BLT)	Частный инвестор строит новый объект, принимая на себя все риски, затем передает готовый объект государству в собственность, после чего арендует его у концедента и эксплуатирует до окончания срока аренды	Отнесение объекта КС на счета забалансового учета
	«Строительство, эксплуатация и передача» (Build, Operate, and Transfer – BOT)	Концессионер строит и эксплуатирует объект, принимая на себя все риски, по истечении срока действия соглашения передает объект государству. В течение срока действия соглашения частный инвестор может иметь право собственности на объект	Отнесение объекта КС к категории нематериальных активов либо основных средств с выделением субсчетов и аналитики
Реконструкция	«Восстановление, аренда и передача» (Rehabilitate, Lease or Rent, and Transfer – RLT)	Концессионер восстанавливает (реконструирует) уже существующий объект, затем арендует его или берет в лизинг у государства на срок, установленный соглашением, принимая на себя все риски, после чего возвращает объект государству	Отнесение объекта КС на счета забалансового учета
	«Строительство, восстановление (реконструкция), управление и передача (Build, Rehabilitate, Operate, and Transfer – BROT)	Частный инвестор реконструирует объект концессии, расширяет его или осуществляет строительство нового наряду с реконструкцией объекта концессии, эксплуатирует объект в течение срока концессии. По истечении срока действия соглашения объект возвращается государству	Отнесение объекта КС на счета забалансового учета
	«Восстановление (реконструкция), эксплуатация и передача» (Rehabilitate, Operate, and Transfer – ROT)	Концессионер восстанавливает (реконструирует) уже существующий объект, эксплуатирует его в рамках установленных договором сроков, принимая все риски, после чего возвращает концеденту	Отнесение объекта КС на счета забалансового учета

Тип концессионного соглашения		Характеристика	Порядок учета
Проектирование	«Проектирование, строительство, финансирование и эксплуатация» (Design, Build, Finance and Operate – DBFO)	Частный партнер проектирует инфраструктурный объект в соответствии с требованиями государственных органов, финансирует его строительство, эксплуатирует генерирующую доходы инфраструктуру в обмен на право сбора доходов в течение срока действия договора. По истечении последнего актива могут быть возвращены государству, если это предусмотрено условиями контракта	Забалансовый учет/балансовый учет объектов КС в зависимости от условий договора
	«Проектирование, строительство и эксплуатация/содержание» (Design, and Build, and Operate/Maintain – DBO/DBM)	Схема комплексного партнерства, которая объединяет в себе контрактные обязательства частного партнера в модели DB – проектирование и строительство с эксплуатацией/техническим обслуживанием. На обязательства частного сектора, обеспеченные единым контрактом, накладывается государственное финансирование проекта	Отнесение объекта КС на счета забалансового учета
Планирование	«Проектирование и строительство» (Design, and Build – DB)	Частный инвестор (в виде одной компании, консорциума, совместного предприятия или других организаций, собранных для конкретного проекта) обязуется выполнить контракт на фиксированную сумму для обеих услуг: проектирование и строительство	Принятие объектов КС к учету у концессионера не производится. Выполняемые операции относятся на счета расчетов и оказания услуг, выполненных работ
	Контракт на управление (Management Contract – MC)	В модели государство оплачивает частной компании ее расходы по управлению объектами инфраструктуры; за эксплуатационные риски несет ответственность государство.	Принятие объектов КС к учету у концессионера не производится. Выполняемые операции относятся на счета расчетов и оказания услуг, выполненных работ
Управление и эксплуатация	Контракт на управление и эксплуатацию (Operation and Management Contract – OMC).	Соглашение между государственным органом и частной компанией, в соответствии с которым ответственность за управление и эксплуатацию инфраструктурного объекта передается частному сектору. Вознаграждение частному сектору выплачивается на фиксированной или дифференцированной основе, с учетом премий, связанных с достижением конкретных целевых показателей	Принятие объектов КС к учету у концессионера не производится. Выполняемые операции относятся на счета расчетов и оказания услуг, выполненных работ
	Сервисный контракт (Service Contract – SC)	Соглашение между государственным органом и частной компанией о передаче в краткосрочную эксплуатацию государственных активов (инфраструктурных объектов) частной компании. Управление, контроль и инвестиционные обязательства остаются у государства, сохраняющего за собой финансовые риски	Принятие объектов КС к учету у концессионера не производится. Выполняемые операции относятся на счета расчетов и оказания услуг, выполненных работ

**Приложение Б – Расчет затрат по бизнес-процессам в рамках исполнения
стадии заключения концессионного соглашения для целей управленческого учета**

191

Бизнес-процессы	Подпроцессы	Виды затрат	Центр ответственности	Счета учета затрат	Стоимостное выражение затрат, руб.
Поддерживающие	1) Ведение финансового, управленческого и налогового учета; 2) Обеспечение технической поддержки в проведении тендера и подачи заявки на участие	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на аудит Расходы на банковские услуги Расходы на приобретение ПО/лицензий Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ	Бухгалтерия ИТ-отдел	25, 26	1) 328 400 2) 50700 3) 100 000 4) 9900 5) 15 348 6) 8450 7) 138 000
Управляющие	1) Руководство процессом заключения КС; 2) Участие в тендере; 3) Заключение концессионного соглашения	Расходы на оплату труда сотрудников Расходы на страховые взносы Расходы на консультационные услуги Расходы на оплату услуг связи Расходы на приобретение ТМЦ Командировочные расходы	Юридический отдел Административно-хозяйственный отдел	26	1) 289 560 2) 40 380 3) 51 366, 67 4) 1500 5) 3500 6) 22000
Стратегические	1) Управление проектом по заключению концессионного соглашения; 2) Обеспечение организационной и инвестиционной инфраструктуры	Расходы на информационные услуги Расходы на консультационные услуги Расходы на повышение квалификации сотрудников Расходы на исследования и разработки	Юридический отдел Административно-хозяйственный отдел Финансовая служба	26	1) 49 449 2) 55 649 3) 16 000 4) -
Инвестиционные	Предоставление банковской гарантии	Расходы на банковские услуги	Финансовая служба	26, 91	1) 25000

¹⁹¹ Составлено автором по материалам предоставленным действующей компанией-концессионера.

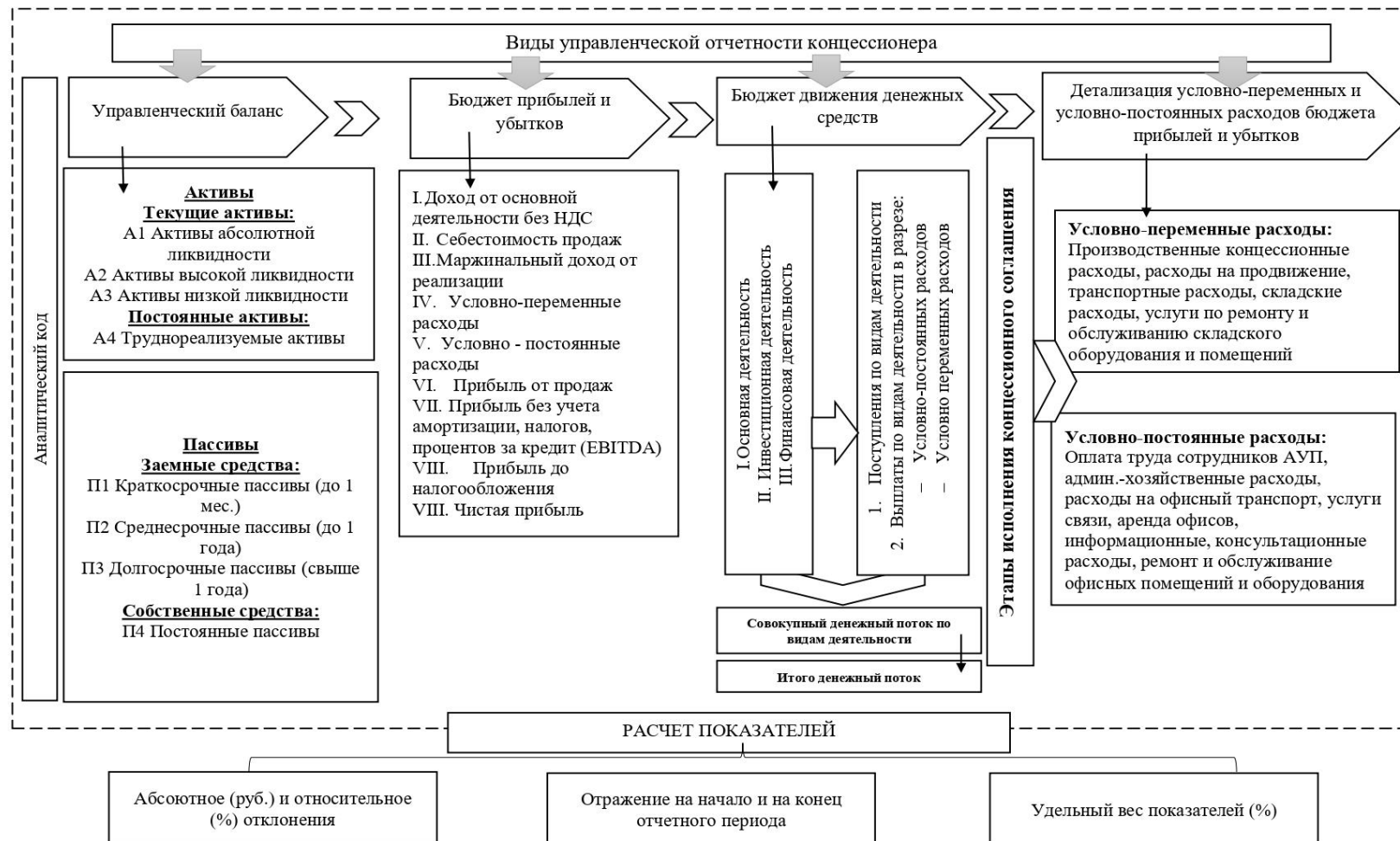
Приложение В – Порядок расчета аналитических показателей с целью формирования управленческой отчетности концессионера

Наименование показателя	Порядок расчета
Свод показателей финансовых результатов	
Доходы	Выручка
Себестоимость	Себестоимость произведенной продукции
Маржинальный доход	Выручка – себестоимость
Условно-постоянные расходы (УПС)	Не зависящие от объема производства, но напрямую связаны с масштабами производства
Условно-переменные расходы (УПР)	Напрямую связанные с объемом производства
УПР + УПС	Совокупные расходы
ЕВИТДА	Прибыль до уплаты расходов по процентам, амортизационных отчислений, налогов
Ам, %, Н	Сумма расходов по процентам, амортизационных отчислений и налогов
Прибыль от продаж	ЕВИТДА-Ам, %, Н
Сальдо ПДиР	Прочие расходы и прочие доходы (внерезультационные)
Чистая прибыль	Прибыль от продаж - Сальдо ПДиР
Ликвидность баланса	
А1	Денежные средства в кассе и на расчетных счетах компании, краткосрочные финансовые вложения
А2 в т.ч.	Дебиторская задолженность и прочие оборотные активы
Товарная ДЗ	Дебиторская задолженность, по которой срок погашения еще не наступил
Товарная ПДЗ	Просроченная дебиторская задолженность, срок погашения которой уже наступил
А3 в т.ч.	Запасы, НДС по приобретенным ценностям
ТЗ	Товарные запасы
Неликв. ТЗ	Неликвидные товарные запасы
А4	Внеоборотные активы
Итого активы	А1+А2+А3+А4
П1 в т.ч.	Кредиторская задолженность, ссуды, выплаты по дивидендам
Товарная КЗ	Кредиторская задолженность, возникшая по договорам поставок за основные реализационные товары
Товарная ПКЗ	Просроченная кредиторская задолженность, возникшая по договорам поставок за основные реализационные товары

Наименование показателя	Порядок расчета
П2 в т.ч.	Заемные средства (кредиты, займы, ценные бумаги), прочие краткосрочные обязательства сроком погашения до 12 мес.
Банк. кредит (< 1 года)	Краткосрочные банковские кредиты
Займы сторонних компаний (< 1 года)	Краткосрочные займы сторонних компаний, физических лиц
П3 в т.ч.	Заемные средства (кредиты, займы, ценные бумаги), прочие долгосрочные обязательства сроком погашения свыше 12 мес.
Банк. кредит (≥ 1 года)	Долгосрочные банковские кредиты
Концессионные облигации (≥ 1 года)	Выпуск облигаций концессионером сроком выше 12 месяцев
П4 в т.ч.	Капитал и резервы, доходы будущих периодов
Резервы	Резервный, добавочный капитал
Прибыль	Нераспределенная прибыль
Итого пассивы	П1+П2+П3+П4
Расходы	
СС	Себестоимость
COGS	Сырье, материалы
Транспорт (VC)	транспортные расходы
Хранение (VC)	Временное хранение (если связано с переходом границы)
Таможенные платежи	Для импортного товара
Банковские гарантии	Обеспеченность по оплате для больших поставок
Заработная плата	Оплата труда работников, непосредственно связанных с производством товара
Налоги с ФОТ	Налоги с оплаты труда работников, непосредственно связанных с производством товара
УПР	
Запасы	Сырье и материалы для производства, товары для перепродажи
ФОТ + налоги	Оплата труда и налоговые отчисления работников, непосредственно связанных с производством товара
Продвижение	Реклама
Транспорт	Транспортные расходы
Производств. расходы	Прочие производственные расходы, энергоресурсы
УПС	Характеристика
ФОТ	Фонд оплаты труда управленческого и административного персонала
Налоги с ФОТ	Налоги с ФОТ управленческого и административного персонала
АХР	Административно-хозяйственные расходы

Наименование показателя	Порядок расчета
Связь	Сотовая и стационарная связь
Охрана	Охранные услуги помещений
Аренда	Платежи за арендуемые офисные и складские помещения
РКО (УК)	Банковское обслуживание (расчетные счета)
Прочие расходы	Представительские, подотчетные, информационные, консультационные, командировки
Ам, %, Н	Характеристика
Ам	Амортизация внеоборотных активов
% (сторон. финанс.)	Проценты по стороннему финансированию
Н	Налоги
Рентабельность	
ROS	Рентабельность продаж (чистая прибыль/выручку)
ROA	Чистая прибыль/среднюю стоимость активов
ROE	рентабельность собственного капитала (чистая прибыль/среднюю стоимость собственного капитала)
Деловая активность	
Об-ть активов	Выручка/среднюю стоимость активов
Период об-ти ДЗ	Выручка/средний остаток ДЗ
Период об-ти ТЗ	Себестоимость/средняя величина запасов
Операционный цикл	Период одного оборота запасов + Период погашения дебиторской задолженности или Период об-ти ДЗ+Период об-ти ТЗ
CR	Текущие активы/текущие обязательства
Е	Капитал и резервы, доходы будущих периодов
Период погашения ДЗ	Количество дней максимальной отсрочки оплаты согласно договорам поставки
Период об-ти КЗ	Скорректированная себестоимость на разность запасов/средняя величина кредиторской задолженности
Финансовый цикл	Операционный цикл – Период об-ти КЗ

Приложение Г – Блок-схема формирования видов управленческой отчетности компании-концессионера¹⁹²



¹⁹² Составлено автором.

Приложение Д – Расчет показателей для составления концессионного иммунизационного производного балансового отчета

1. Корректировочные записи производятся в разрезе обобщенных разделов баланса:

I. Активы;

II. Капитал и резервы;

III. Обязательства.

2. Все иммунизационные корректировочные записи приводятся на основании условных допущений и отражаются по тем разделам баланса, на изменения которых они повлияли:

– поступление денежных средств от заказчиков привело к увеличению оборотных активов: Дт А – Кт К – 105683 тыс. руб.;

– вложения в долгосрочные финансовые активы вызвало увеличение внеоборотных активов: Дт А – Кт К – 300000 тыс. руб.;

– поступление финансирования от концедента на основании концессионного соглашения привело к увеличению оборотных активов: Дт А – Кт К – 250367 тыс. руб.;

– выплаты по полученным заемным средствам привели к уменьшению кредиторской задолженности и снижению краткосрочных обязательств: Дт О – Кт А – 563215 тыс. руб.;

– выплаты по текущей задолженности перед бюджетом по налогам и сборам привели к снижению краткосрочных обязательств: Дт О – Кт А – 108500 тыс. руб.;

– несвоевременная выплата уровня дохода концедентом концессионеру привела к снижению финансового результата компании: Дт К – Кт А – 200300 тыс. руб.

3. Основным принципом построения производных балансовых отчетов является принцип обнуления и гипотетические процессы, т.е. реальная стоимость активов может быть определена лишь путем исчисления убытков компании путем изъятия этих активов:

- Гипотетическое списание НМА: Дт К – Кт А – 21804811 тыс. руб.;
- Гипотетическая реализация ОС: Дт К – Кт А – 6793 тыс. руб.;
- Гипотетическое получение дебиторской задолженности: Дт А – Кт К – 100300 тыс. руб.;
- Гипотетическое списание отложенных налоговых активов: Дт К – Кт А – 1272614 тыс. руб.;
- Гипотетическое погашение заемных средств: Дт О – Кт А - 17190597 тыс. руб.;
- Гипотетическое досрочное списание доходов будущих периодов: Дт О – Кт К – 9346626 руб.

4. При составлении иммунизационного производного балансового отчета компании-концессионера стоимость чистых активов составила 6775263 тыс. руб., чистые пассивы после гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств составили – 25550281 тыс. руб. Таким образом, необходимо определить полученную иммунизацию компании концессионера:

- Активная иммунизация – $ЧА > ЧП$;
- Пассивная иммунизация – $ЧА < ЧП$;
- Нейтральная иммунизация – $ЧА = ЧП$.

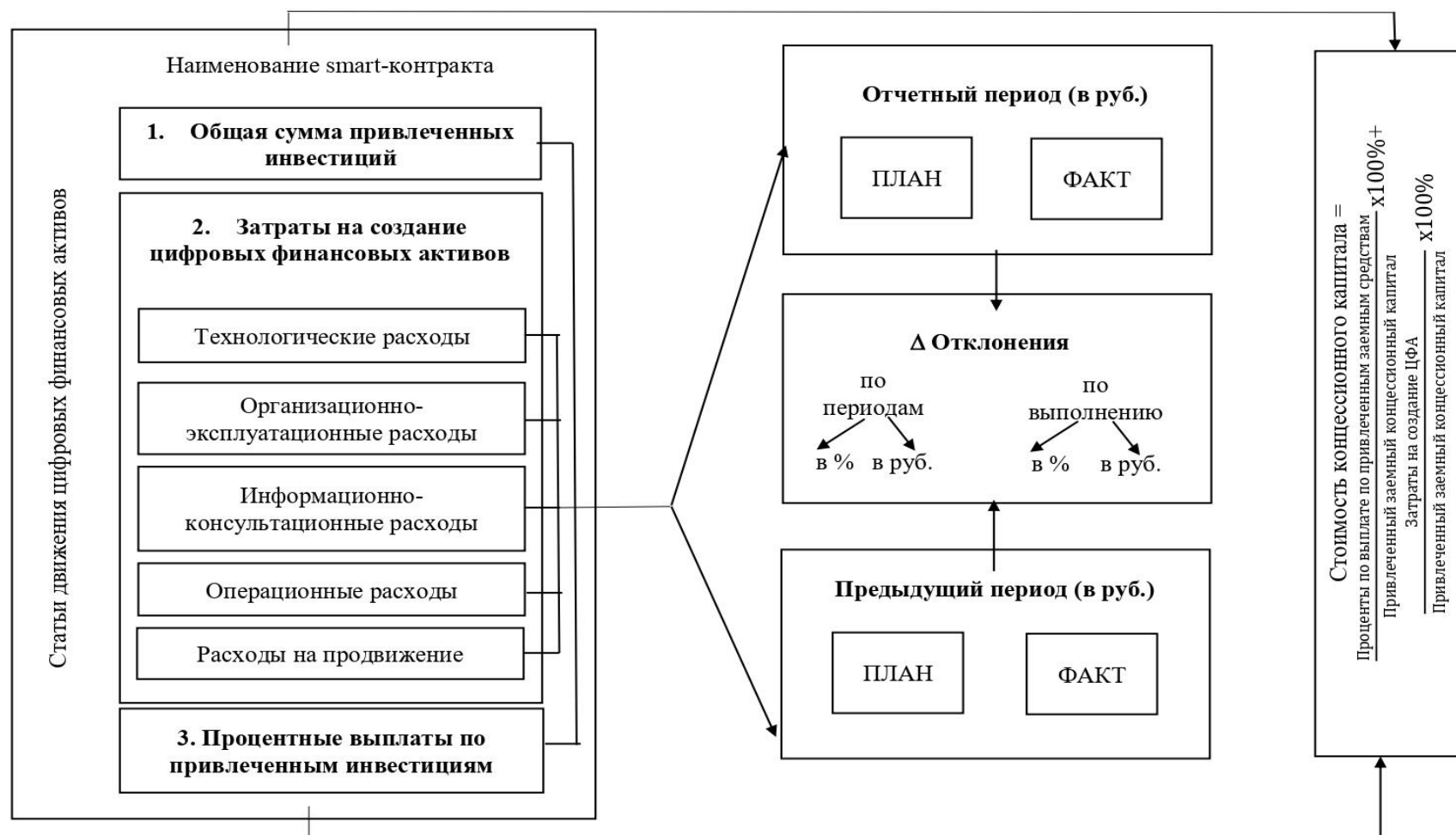
5. Расчет иммунизации проводится как разница между чистыми пассивами и чистыми активами (- 32325544 тыс. руб.). Из полученного результата следует, что после проведенных расчетов компания-концессионер находится в пассивной иммунизации.

Приложение Е – Иммунизационный производный балансовый отчет компании-концессионера, тыс. руб.¹⁹³

Показатели бухгалтерского баланса		Иммунизационные корректировочные проводки		Иммунизационный балансовый отчет	Гипотетические проводки		Гипотетический производный балансовый отчет	
Разделы	Сумма	Дт	Кт	Сумма	Дт	Кт	Актив	Пассив
А. Активы	24181825	105683 250367 300000	563215 108500 200300	23965860	105300	21804811 6793 1272614 17190597 9346626	-25550281	
К. Капитал	-3027113	200300	105683 250367 300000	-2571363	21804811 6793 1272614	105300		-25550281
О. Обязательства	27208938	563215 108500	0	26537223	17190597 9346626		0	
Баланс	24181825			23965860				
Чистые активы	6319513			6775263				
Чистые пассивы								-25550281

¹⁹³ Составлено автором по материалам, предоставленным действующей компанией-концессионером.

Приложение Ж – Укрупненная схема отчета № 5 «Бюджет движения цифровых финансовых активов»¹⁹⁴



¹⁹⁴ Составлено автором.