

1. Проведен анализ отраслевых особенностей аудита ОСК и их влияние на действия аудитора в ходе аудита.

2. Сгруппированы наиболее значимые ошибки, выявляемые при аудите ОСК, что на практике позволит более эффективно проводить аудит данных организаций.

3. В результате проведенной оценки требований нормативных правовых актов по применению санкций за нарушение требования законодательства ОСК установлено, что при допущении нарушений ОСК в некоторых случаях последствия могут быть значительными.

Перспективами дальнейшего развития в этом направлении являются научные исследования, результаты которых будут способствовать повышению качества и эффективности аудита.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Дмитренко, В. І. Концептуальний підхід до організації аудиту системи економічної безпеки підприємств будівельної галузі / В. І. Дмитренко // . – 2020. – № 5(508). – Р. 201-206. – DOI 10.32983/2222-4459-2020-5-201-206.
2. Жукова, Е. В. Аудит и его особенности в строительной деятельности / Е. В. Жукова // Актуальные направления теории и практики бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита : Сборник материалов Всероссийской (национальной) научно-практической конференции, Новосибирск, 20 декабря 2019 года / Под общей редакцией О.А. Чистяковой. – Новосибирск: Сибирский университет потребительской кооперации, 2019. – С. 196-201.
3. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности».
4. Закон Республики Беларусь от 20.07.2007 № 271-З «Об обращении с отходами».
5. Закон Республики Беларусь от 23.06.2008 № 356-З «Об охране труда».
6. Ковтун, П. Г. Аудит строительных организаций / П. Г. Ковтун // Современная наука и молодые учёные : сборник статей VI Международной научно-практической конференции, Пенза, 20 мая 2021 года. – Пенза: Общество с ограниченной ответственностью "Наука и Просвещение", 2021. – С. 132-134.
7. Кодекс Республики Беларусь от 06.01.2021 № 91-З «Об административных правонарушениях».
8. Лемеш, В.Н. Практический аудит : учебное пособие / В.Н. Лемеш, В.А. Березовский, А.В. Бунь, Е.П. Глинник. –2-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2019. –412 с. (с.314-321).
9. Пышкин, А. Б. Финансово-строительный аудит инвестиционных проектов / А. Б. Пышкин, В. А. Пышкин // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2019. – № 5(92). – С. 1.
10. Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-З.
11. Указ Президента Республики Беларусь от 07.06.2019 № 223 «О закупках товаров (работ, услуг) при строительстве».

IMPROVEMENT OF THE CONTRACTUAL ASPECTS OF THE AUDIT

Lemesh V.N., Associate Professor Department of Accounting, Analysis and Audit in the Sectors of the National Economy, Belarusian State Economic University

Annotation. The object of the research is the processes of legal regulation of relations in the field of audit of organizations of the building complex of the Republic of Belarus. One of the most problematic areas is the lack of a developed scientific approach to industry-specific features, including in the construction industry. The information base of the study was the legislation and scientific publications devoted to the problems of regulating the audit of organizations in the building complex. In this article, the features of the audit of organizations in the construction complex were analyzed, and also the regulatory legal acts governing this audit were given, the cases when the audit in construction organizations would be significant were considered.

Keywords: Key words: audit, licensing, certification, environmental aspects, labor protection, typical mistakes, sanctions.

УДК: [336.64 + 336.67] : 657.2

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ: ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Маханько Л.С., д-р экон. наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье рассматриваются исторические аспекты и современные направления учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками в контексте актуализации проблемы манипулирования прибылью. В данном аспекте учетно-аналитический инструментарий управления денежными потоками раскрывается с позиции контроля не только непосредственно финансовых ресурсов, но и в целом качества финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ключевые слова: денежные потоки, учет, анализ, финансовый результат, доходы, расходы, финансовая отчетность, манипулирование отчетностью.

Введение. Обеспеченность финансовыми ресурсами и их достаточность были и остаются базовым условием функционирования и развития субъектов хозяйствования всех видов экономической деятельности и любого масштаба функционирования. Однако, не смотря на актуальность данного направления, традиционно учетно-экономический инструментарий управления денежными потоками интерпретируют в контексте методик и организации бухгалтерского учета денежных средств, анализа денежных потоков и платежеспособности. Вместе с тем данное направление значительно шире как в исторической ретроспективе, так и на современном этапе.

Его актуализация произошла в условиях развития глобальных финансовых кризисов, когда достоверность финансовой отчетности является гарантом не только эффективности инвестиций, но и их возвратности, если инвестор примет решение о выходе из бизнеса и переориентации финансовых потоков. Искажения, допускаемые в управлении двумя центральными финансовыми категориями (финансовым результатом и денежными активами), формируют базис такого явления как манипулирование отчетностью. Его предотвращение и своевременное распознавание требуют научного обоснования теоретико-методологической платформы и разработки прикладных рекомендаций анализа, возможные направления которого рассматриваются в том числе в настоящей статье.

Основная часть. Отметим, что в отдельные временные периоды вопрос учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками являлся не только одним из центральных, но системообразующим. В частности, это касается камеральной бухгалтерии, которой отводится серьезное место в теории бухгалтерского учета. Российский ученый Д. А. Львова, исследовавшая вопросы истории камеральной бухгалтерии, пишет: «Камеральная (денежная) бухгалтерия является одной из самых старых и в то же время недооцененных моделей бухгалтерского учета» [1, с. 56]. О. В. Гринкевич и А. Е. Иванников отмечают: «Вся история учета разделяется на историю коммерческого и камерального учета» [2, с. 137].

Камеральная бухгалтерия рассматривается как самостоятельная учетная парадигма. В работах выдающегося историка в области бухгалтерского учета Ярослава Вячеславовича Соколова выделение камеральной бухгалтерии в самостоятельную парадигму прослеживается на протяжении длительного периода активного творчества, начиная с 1991 г. до 2000-ых гг.

Д. А. Львова, ссылаясь на труды Я. В. Соколова, отмечает, что возникновение камеральной бухгалтерии связано непосредственно с развитием денежных отношений и может быть отнесено к V в. [1, с. 62]. При этом период расцвета камеральной бухгалтерии (XV – XVIII) – это одновременно и период, когда формируется и набирает популярность патримониальная бухгалтерия двойной записи. Конкуренция двух систем приводит к вытеснению в XIX в. камеральной бухгалтерии из практики работы всех коммерческих предприятий и финансовых институтов и использованию ее исключительно в государственном секторе [1]. Причины популярности двойной бухгалтерии в предпринимательских структурах подробно исследованы в трудах М. И. Кутера, М. М. Гурской, М. Л. Пятова, В. Я. Соколова и Я. В. Соколова, К. Ю. Цыганкова [3 – 6] и др.

Но замена камеральной бухгалтерии патримониальной еще не означала отход от кассового метода в определении доходов и полного перехода к принципу начислений. Показательной в этом аспекте является статья американского автора М. Л. Стоуна, опубликованная в 1965 г. в известном американском издательстве «The Journal of Accountancy». В ней автор акцентировал тот факт, что на момент публикации (повторим – 1965 г.): 1) большинство США собственную финансовую отчетность формировали на основе кассового метода; 2) в среднем 64% американских компаний по результатам исследования, проведенного AICPA, также формировали отчетность кассовым методом, только 28% методом начислений и 8% гибридным методом. Далее автор убеждал в преимуществах метода начислений, основываясь на том факте, что поступления денег могут быть прерывистыми и фрагментарными, что не позволяет достоверно определять финансовый результат в каждом отчетном периоде [7]. Предложения о возврате к кассовому методу встречаются и сейчас.

Не менее актуальна данная проблематика в системе государственного управления, где позиции в целом камеральной бухгалтерии оказались достаточно сильными. Среди виднейших ученых, труды которых охватывали данную проблематику, а государственная деятельность была направлена на практическую реализацию научных идей следует назвать Йохана Маттеаса Пуэхберга (1708 - 1788) и Фабио Беста (1845 - 1923).

Известный итальянский ученый Ф. Беста доказывал, что регистры, основанные на кассовом принципе, проще, но только «составленные по принципу начисления, удовлетворяют

конституционным и административным требованиям, предъявляемым к государственному бюджету» [8, с. 44]. Вместе с тем он подчеркивал не допустимость распространять практику сопоставления невзысканных долгов дебиторов с планируемыми в будущем расходами, что наносит ущерб ясности счетов и противоречит конституционной концепции бюджета [8]. Такой подход выходил за рамки классической теории, но вытекал из практики и потребностей государственного управления, что являлось стимулом дальнейшего развития теории.

На сегодняшний день консенсус между методом начисления и кассовым методом в общественном секторе не найден. По данным совместного исследования Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (ACCA) и Международной федерации бухгалтеров (IFAC), результаты которого были опубликованы в 2020 г., на метод начисления в общественно-государственном секторе (регламентируется Международными стандартами бухгалтерского учета государственного сектора - International Public Sector Accounting Standards (далее - IPSAS)) перешли в Европе: Австрия, Франция, Испания, Финляндия и Великобритания; на Американском континенте: США, Канада, Эквадор, Перу и Парагвай; в Азиатско-Тихоокеанском регионе: Япония, Южная Корея, Филиппины, Австралия и Новая Зеландия¹. Однако данные, размещенные на сайте Wikipedia, более конкретны и поэтому более категоричны. Показывается, что все-таки в большинстве стран при декларации перехода на метод начисления сохраняются в том либо ином аспекте элементы кассового метода. Говорить о внедрении метода начислений можно в следующих странах: Австралия, Канада, Колумбия, Франция, Новая Зеландия, Великобритании, США². Среди ученых проявляется скепсис о необходимости рассматриваемой трансформации в полном масштабе [9].

В данном аспекте интересна цитата Доротинского, который пишет: «... что если бы правительства в таких странах, как Австралия, Новая Зеландия или Великобритания, знали тогда то, что они знают сейчас, переход к учету по методу начисления, возможно, никогда бы не состоялся» [9]. Непосредственно в комментариях к вышеупомянутому совместному докладу Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (ACCA) и Международной федерации бухгалтеров (IFAC) приводится мнение британского чиновника Вероники Повэй (Veronica Povey), которая в обсуждении вопроса параллельного применения метода начисления при составлении финансовой отчетности и кассового метода в бюджетировании, что сохраняется даже в странах, формально внедривших IPSAS, удивляется, «какой вообще тогда может быть смысл такого двойного подхода, кроме разве что теоретического упражнения на метод начисления, которое составители отчетности выполняют в конце каждого отчетного периода»³.

Вместе с тем актуальным является и другая точка зрения, согласно которой только системное и полное использование IFRS и IPSAS обеспечивает формирование объективной и достоверной информации о стоимости и платежеспособности как организации (на микроуровне), так и экономики в целом (на макроуровне). В качестве примера приводится ситуация в Греции. Отмечается, что «поскольку Греция не применяла учет по методу начисления, ее долг отражался в номинальной стоимости, согласно Маастрихтскому договору. Это противоречило практике бухгалтерского учета, которая предписывала справедливую оценку долга в соответствии с рыночными ценами или методами приведенной стоимости» [10]. В результате возникли проблемы с адекватной оценкой размера долга и, как следствие, с актуализацией мер выхода страны из кризиса.

Оценивая общие мировые тренды современности, можно прийти к выводу о приоритетности метода начисления в информационных системах накопления и раскрытия информации на локальном и международном уровнях. Вместе с тем актуальность монетаризма доказывается непосредственно практикой и информационными потребностями всех уровней системы управления. Возможный вариант совмещения этих двух направлений реализуется в монетарной теории бухгалтерского учета и анализа, разрабатываемой белорусской учетной школой [11].

Особую актуальность вопросы учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками и соотношения информационных ресурсов, формируемых методом начисления и

¹ Метод начисления и кассовый метод – все “за” и “против” на примере финансов общественных организаций [Электронный ресурс] // GAAP.RU. – Режим доступа: https://gaap.ru/articles/Metod_nachisleniya_i_kassovyy_metod_vse_za_i_protiv_na_primere_finansov_obshchestvennykh_organizatsiy/?id=1595. – Дата доступа: 21.02.2021г.

² International Public Sector Accounting Standards [Электронный ресурс] // Wikipedia. – Режим доступа: https://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards. – Дата доступа: 21.02.2021 г.

³ Метод начисления и кассовый метод – все “за” и “против” на примере финансов общественных организаций [Электронный ресурс] // GAAP.RU. – Режим доступа: https://gaap.ru/articles/Metod_nachisleniya_i_kassovyy_metod_vse_za_i_protiv_na_primere_finansov_obshchestvennykh_organizatsiy/?id=1595. – Дата доступа: 21.02.2021г.

кассовым методом, приобрели в ситуации обострения проблемы манипулирования бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Отметим, вопросы достоверности финансовой отчетности являются актуальными и значимыми как в теоретическом, так и прикладном аспектах.

Примечательно, что, не смотря на актуальность заявленного вопроса, даже терминологический ряд, характеризующий различные параметры отклонения оценки отчетности по критерию ее достоверности, нельзя признать окончательно сформированным. На основании изучения литературных источников однозначно можно выделить:

- достоверную отчетность и отчетность с искажениями;
- отчетность с искажениями, носящими преднамеренный и непреднамеренный характер;
- отчетность, преднамеренные искажения которой формально реализуются в контексте действующего правового поля (применение экономически необоснованных, но юридически допустимых методов учетной политики; недобросовестное, но прямо не противоречащее законодательству применение критериев признания выручки и т.д.). И отчетность, искажения которой напрямую противоречат действующему законодательству [12, 13].

Очевидно, что манипулирование отчетностью изначально преднамеренно. И, фактически, представляет собой попытку воздействия и побуждения потенциальных пользователей отчетности к действиям, которые они бы не совершили или совершили бы с меньшей степенью вероятности, если бы манипуляторных действий произведено не было. В этом смысле манипуляция всегда противозаконна, так как принцип достоверности отчетности закреплён в юрисдикции большинства стран. Однако широта его толкования, перевод многих действий в область профессионального суждения, а также многообразие законодательно разрешенных способов бухгалтерского учета, благой целью чего является именно повышение достоверности отчетной информации в условиях нестандартности и неординарности фактов хозяйственной жизни, для недобросовестных специалистов формирует широкое поле манипуляции при формальном соблюдении правовых норм. В настоящем исследовании остановимся именно на этом аспекте манипулирования – формально в контексте действующего права.

Базовыми объектами манипулирования являются выручка, прибыль, отдельные группы активов и обязательств и их соотношение (случай фиктивного улучшения показателей платежеспособности). В отношении выручки основная задача манипуляции – имитация ее роста. В случае прибыли – как попытка «завысить», так и «занизить» показатель. Прибыль была и остается центральной экономической категорией, непосредственно используемой в расчете традиционных показателей рентабельности, а также в современных подходах к оценке стоимости бизнеса. Вместе с тем методология формирования данного показателя субъективна и зависит от совокупности учетных процедур, что описано многими учеными. В частности, подробный анализ приводит Маталыцкая С. К. [14]. Рассмотрим базовые процедуры манипулирования в отношении двух центральных экономических показателей – выручки и прибыли, распределив случаи манипулирования на две группы: манипулирование доходами и манипулирование расходами (таблица 1).

При реализации форм традиционного контроля перечисленные в таблице 1 факты манипулирования отчетностью и искажения информационной базы текущих и прогнозных оценок выявить затруднительно по следующим причинам:

- с высокой долей вероятности аспекты договоров в части возврата или неполной оплаты некондиционной продукции, последующего выкупа ранее отгруженной и оплаченной продукции и т. д. могут фиксироваться в устной форме, которая, очевидно, не подлежит документальному контролю;

- одно и то же событие в разных условиях может иметь различную интерпретацию. Например, применение ускоренных методов амортизации или процедуры обесценения активов могут быть: а) следствием научно-технического прогресса, интенсивного устаревания действующего оборудования и необходимости его адекватной и оперативной замены; б) следствием желания снизить прибыль с целью сокращения базы налогообложения или потенциальных дивидендов. В случае «а» можно говорить о достоверном профессиональном суждении; в случае «б» — о манипулировании. Количественный результат анализа отчетности без качественной характеристики будет в обоих случаях идентичным. То есть достоверность утверждения о наличии факта манипулирования не может быть абсолютной без понимания внешних условий и внутренних целей развития исследуемого объекта.

Таблица 1. – Методы манипулирования отчетностью по объектам: доходы и расходы

Методы манипулирования	Квалификация	Характеристика результатов
Доходы		
Продажи с последующим длительным хранением товаров у продавца	Преждевременное признание доходов	Производится в ущерб доходов будущих периодов, но в отчетном позволяет повысить доходы
Продажи изначально бракованной продукции с последующим ее возвратом	Фальсификация доходов отчетного периода в сторону завышения	В отчетном периоде позволяет повысить доходы, но в будущем при возврате будет их корректировка
Искажение процента выполненных работ по долгосрочным контрактам	Преждевременное признание доходов	Производится в ущерб доходов будущих периодов, но в отчетном позволяет повысить доходы
Продажи некондиционной продукции по полным ценам с фактической оплатой по сниженным ценам – в случае взаимной договоренности непогашенная задолженность покупателя может со временем списываться как безнадежная	Фальсификация доходов и умышленное искажение ожидаемых положительных денежных потоков	Фиксация отрицательных результатов может быть пролонгирована на длительный срок – до момента списания дебиторской задолженности
Продажи кондиционной продукции, но на условиях ее последующего возврата, возможность которого в течение определенного срока может изначально фиксироваться в договоре	Фальсификация доходов отчетного периода в сторону завышения	В отчетном периоде позволяет повысить доходы, но в будущем при возврате будет их корректировка
Продажи с правом последующего выкупа. Вариант: с обязательством покупки каких-либо активов	Фальсификация доходов отчетного периода в сторону завышения. Вуалирование операции коммерческого займа под залог материальных ценностей. Искажение прогнозных показателей денежных потоков	Операции не ведут к снижению доходов, в том числе и в будущем периоде. Просто в следующем периоде произойдет трансформация денежных активов в материальные. Так как те и другие признаются ликвидными, то такого рода операции не приведут и к изменению показателей платежеспособности
Предоставление демпинговых (нетипичных для обычной деятельности) скидок с целью обеспечения значительного роста выручки, например, в конце периода	Искажение информационной базы прогноза развития и роста организации.	Снижение всех показателей прибыльности в отчетном периоде и потенциальные проблемы с продажами в будущем
Расходы		
Перевод убыточных операций на искусственно созданные дочерние предприятия, отчетность которых не подлежит публичному раскрытию	Соккрытие расходов и потенциальных убытков	Трансформация филиалов в самостоятельные юридические лица, которые выполняют убыточные операции или даже виды деятельности
Включение части условно-постоянных расходов в себестоимость производимой продукции	Неверная квалификация отдельных статей расходов, как следствие, фальсификация: - расходов отчетного периода; - себестоимости остатков готовой продукции	В случае снижения объемов реализации такие расходы капитализируются в активе баланса в себестоимости готовой продукции
Обратная ситуация, когда часть условно-переменных расходов принимаются как условно-постоянные и исключаются из состава себестоимости продаж	Фальсификация показателя валовой прибыли	Искусственное завышение показателя валовой прибыли ведет к искажению всех результатов маржинального анализа
Применение необоснованных методов оценки и создания оценочных резервов в учете	В зависимости от целей манипулятора фальсификация может осуществляться в целях завышения, либо занижения расходов и соответственно искажения финансового результата	Искусственное завышение (занижение) финансового результата

В этой связи в выявлении фактов манипулирования отчетностью в большей мере принимается методологический подход, основывающийся на компаративном анализе рассчитанных между манипулируемыми и относительно устойчивыми показателями соотношений: а) по результатам статистических моделей; б) по отчетным результатам тестируемой организации. Статистические модели строятся на основании обработки большого массива исходной информации

по выборке предприятий, тестируются и позволяют получить ожидаемый результат. Если фактический результат оказывается отличным от ожидаемого, предполагается факт манипулирования. В качестве относительно устойчивых к манипулированию показателей принимаются показатели, характеризующие денежные потоки, а также нефинансовые показатели: среднесписочная численность занятых; производственные площади; потребляемая мощность оборудования и т.д. данные модели реализуются с применением моделей Джонс, Бениша, а также различных коэффициентных методов [12, 13, 15, 16].

В данном аспекте учетно-аналитический инструментарий управления денежными потоками реализуется в процессе контроля не только непосредственно финансовых ресурсов, но и в целом качества финансовой (бухгалтерской) отчетности. Это сравнительно новое направление предопределяет требования как к организации непосредственно учета денежных потоков, так и раскрытия информации о них, в том числе во взаимосвязи с информацией о финансовых результатах.

Заключение. В заключение отметим, что актуальность развития учетно-аналитического инструментария управления денежными потоками подтверждается на протяжении всей истории бухгалтерского учета: от камеральной бухгалтерии до современных технологий интеграции информационных потоков о финансовых показателях, традиционно формируемых методом начисления, и соответствующих им денежных потоках. Последнее направление актуализируется в контексте выявления фактов манипулирования финансовой отчетностью, и является необходимым элементом системы внутреннего контроля любого бизнес-проекта непосредственно на стадии его обоснования и принятия решения о финансировании.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Львова, Д. А. Возникновение теории камеральной бухгалтерии / Д. А. Львова // Вестник СПбГУ. Сер. 5. – 2016. – Вып. 1. – С. 56 – 79.
2. Гринкевич, О. В. Генезис теории и практики бюджетирования / О. В. Гринкевич, А. Е. Иванников // Техника и технология пищевых производств. – 2015. - № 1. – С. 136 – 140.
3. Кутер, М. И. О трактате Л. Пачоли, формальных признаках двойной бухгалтерии, классификации ранних балансов по структуре, содержанию и назначению / М.И. Кутер, М. М. Гурская // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. № 1. – С. 123 – 132.
4. Пятов, М. Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы / М. Л. Пятов // Вестник Санкт-Петербургского университета Сер. 5. – 2014. – Вып. 4. – С. 56 – 75.
5. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета: учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва: Магистр, 2009. – 286 с.
6. Цыганков, К. Ю. Бухгалтерский баланс и бухгалтерская мысль / К. Ю. Цыганков // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, вып. 6. – С. 308–320.
7. Stone, M. L. Practitioners Forum / M. L. Stone // The Journal of Accountancy. – 1965. – February. – P. 75 – 77.
8. Andrei, P. Public Sector Accounting in Italy at the Beginning of the 20th Century: The Contributions of Fabio Besta / P. Andrei, C. R. Baker, M. Sargiacomo // The Accounting Historians Journal. – 2017. – Vol. 44 No. 1. – P. 35 – 50.
9. Deaconu, A. The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management: An Exploratory Study for Romania [Electronic resource] / A. Deaconu, C. S. Nistor, C. Filip // Transilvanian Review of Administrative Sciences. 2011. - № 32E, February. – Mode of access: <https://ssrn.com/abstract=1911285>. - Date of access: 08.04.2021.
10. Serafeim, G. Greece's Debt: Sustainable? [Electronic resource] / G. Serafeim // Harvard Business School Case. – 2015. - June (Revised January 2017). - Mode of access: <https://store.hbr.org/product/greece-s-debt-sustainable/115063?sku=115063-PDF-ENG>. - Date of access: 08.04.2021.
11. Панков, Д. А. Научные основы монетарной теории бухгалтерского учета и анализа / Д. А. Панков, Л. С. Маханько // Бухгалтерский учет и анализ. — 2015. — № 9. — С. 3–7.
12. Когденко, В. Г. Исследование особенностей манипулирования отчетностью в организациях строительного сектора / В. Г. Когденко, А. К. Завалишина // Экономический анализ: теория и практика. – 2020. – Т. 19, № 9. – С. 1614 – 1645.
13. Лукьянова, А. Е. Прогнозирование уровня манипулирования прибылью компании / А. Е. Лукьянова, Е. Д. Никулин, А. А. Зинченко // Вестник СПбГУ. Сер. 8. Менеджмент. – 2016. – Вып. 2. – С. 35 – 61.
14. Матальцкая, С. К. Методические подходы к оценке финансовой результативности деятельности организаций / С. К. Матальцкая // Научные горизонты. – 2018. - № 1 (5). – С. 60 – 65.
15. Алексеев, М. А. Пятилетний опыт проверки качества составления отчета о движении денежных средств в российских компаниях / М. А. Алексеев, М. Ю. Савельева, С. А. Дудин // Экономический анализ: теория и практика. - 2020. – Т. 19, № 10. – С. 1945 – 1964.
16. Никулин, Е. Д. Манипулирование прибылью российскими компаниями при первичном размещении акций / Е. Д. Никулин, А. А. Свиридов // Финансы: теория и практика. – 2019. – Т. 23, № 1. – С. 147 – 164.

ACCOUNTING AND ANALYSIS FOR CASH FLOW MANAGEMENT: HISTORICAL ASPECTS AND CURRENT TRENDS

Makhanko Liudmila Sergeevna, Doctor of Economics, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry of the Belarus State Economic University

Annotation. The article deals with the historical aspects and modern trends of accounting and analytical support of cash flow management in the context of actualization of the problem of profit manipulation. In this aspect, the accounting and analytical

tools for managing cash flows are disclosed from the point of view of controlling not only financial resources directly, but also the overall quality of financial (accounting) statements.

Key words: cash flows, accounting, analysis, financial result, income, expenses, financial statements, accounting manipulation.

УДК 311:332.122(476)

ОБОБЩАЮЩАЯ ОЦЕНКА ДОСТИЖЕНИЯ ЦЕЛЕЙ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНАМИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Агабекова Н.В., д-р экон. наук, заведующий кафедрой статистики УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье предложена методика обобщающей оценки достижения регионами Республики Беларусь Целей устойчивого развития (ЦУР). Разработана система статистических показателей, основанная на республиканских индикаторах ЦУР и дополненная данными региональной статистики. Дана обобщающая оценка достижений отдельных ЦУР областями и г. Минском, проведено ранжирование регионов с использованием агрегированного показателя достижения ЦУР, выявлены направления совершенствования стратегий по достижению региональных целевых показателей устойчивого развития.

Ключевые слова: цели устойчивого развития, регион, система статистических показателей, обобщающая оценка, ранжирование.

Введение. Ключевым словом в модели развития стран становится «устойчивость», в основе которой лежат решения конференции ООН, связанные с принятием Целей устойчивого развития (ЦУР). В 2018 году органы государственной статистики Республики Беларусь совместно с членами Совета по устойчивому развитию и местными органами власти приступили к разработке региональных систем показателей для мониторинга устойчивого развития. В этом контексте перспективным направлением исследований устойчивого инновационного развития регионов является развитие методик статистической оценки достижения каждым регионом эталонного уровня, что позволит, в условиях ограниченных инвестиционных возможностей, получить научно обоснованные результаты для проведения эффективной регионально ориентированной политики.

В данной статье сформирована система показателей, характеризующих достижение ЦУР на региональном уровне с учетом решаемых задач и на основе существующих информационных источников; произведено нормирование, агрегирование предложенных показателей и дан сравнительный анализ достижения отдельных ЦУР регионам Республики Беларусь; проведено ранжирование регионов страны по обобщающему показателю и определены направления региональной политики по достижению целевых показателей устойчивого развития.

Основная часть. Республика Беларусь совместно со 193 государствами-членами ООН 25 сентября 2015 года одобрила Повестку дня в области устойчивого развития на период до 2030 года (Повестка-2030), которая охватывает 17 ЦУР. Каждой из Целей ставятся в соответствие свои задачи и для них разрабатываются индикаторы, которые охватывают практически все сферы жизнедеятельности общества [1]. Каждая из стран адаптирует глобальные цели к национальным условиям исходя из собственных направлений, стратегий развития, международных соглашений, и будет в конечном итоге иметь свою комбинацию факторов устойчивого развития. Локализация глобальных Целей предполагает их преломление на конкретной территории с учетом её особенностей и уже достигнутых уровней развития для обеспечения инклюзивности и устойчивости данного региона. Одновременно процесс локализации ЦУР на региональном уровне нельзя проводить без учета приоритетных направлений и ожидаемых результатов, определенных в документах стратегического развития на национальном уровне [2].

В настоящее время одной из трех приоритетных задач Программы поддержки Беларуси (2019-2022 гг.) в рамках тематического направления «Локализация Целей устойчивого развития» является содействие процессам разработки, доработки, реализации, оценки и мониторинга стратегий устойчивого развития на уровне области или района с учетом целей и принципов Повестки-2030 [2]. Это требует проведения региональных оценок достижений ЦУР, в тоже время