

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПЛАТНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ УСЛУГ

Горовой В.Г., магистр экономических наук, заместитель декана ФКСИС, УО «БГУИР»

Аннотаци. Современная экономическая наука рассматривает информационный ресурс одним из наиболее значимых факторов успешной хозяйственной деятельности, что делает проблему эффективности его применения в сфере управления экономикой крайне актуальной.

В тоже время, столь важная роль, отводимая информационным ресурсам в современном мире, стимулирует субъекты хозяйствования к значительным расходам на информационные услуги, зачастую даже не задумываясь об их эффективности. Наблюдается низкий уровень ответственности руководителей субъектов хозяйствования, как при заказе платных информационных услуг, так и при подготовке огромного массива информации собственными силами, обусловленный, в том числе, и несовершенство методологии и методики финансового и бухгалтерского учета услуг сторонних организаций, применяемых отечественными хозяйствующими субъектами.

В статье совершенствуются общепризнанные и закрепленные международными и национальными стандартами методы финансового и бухгалтерского учета стоимости применяемых в производстве информационных услуг нетехнологического характера в направлении изменения как источников их возмещения и финансирования, так и методов их отражения на счетах бухгалтерского учета. Применение предлагаемой методики позволит значительно повысить уровень ответственности руководителей хозяйствующих субъектов в

вопросах обоснования целесообразности заказа платных информационных услуг нетехнологического характера, что будет способствовать повышению эффективности применения информационных ресурсов в сфере управления экономическими процессами.

Ключевые слова: *платные услуги, технологические услуги, нетехнологические услуги, финансовые услуги, сущностные признаки, виды экономической деятельности, международные стандарты, бухгалтерский и финансовый учет.*

Введение. Вопросы учета и контроля хозяйственной деятельности во все времена и при любом общественно-политическом строе обладали высокой степенью значимости. Их значение в управлении экономической деятельностью очевидно: без учета не может быть объективной количественной и качественной оценки имеющихся в распоряжении субъектов хозяйствования ограниченных производственных ресурсов и результатов их использования, а без их учета и контроля в принципе невозможно не только реализация эффективной государственной бюджетно-налоговой политики, но и существование самого государства.

Таким образом, учет и контроль являются одними из важнейших условий принятия эффективных управленческих решений. Пренебрежение ими ведет к плачевным последствиям, о чем свидетельствуют, в том числе, и примеры из отечественной истории. Есть все основания полагать, что крах советской экономики во многом был обусловлен тем, что вся система учета хозяйственной жизни предприятий, и всего общества, была подчинена интересам государственной идеологии, а не действенного и эффективного управления экономической жизнью на основе объективной экономической информации.

Более того, небезосновательно можно полагать, что нечто подобное происходит и сегодня. Только объектом идеологизации выступает уже не советское общество, достигшее, как утверждалось, стадии развитого социализма, а современное капиталистическое общество, достигшее, по уверениям ряда исследователей, постиндустриальной стадии своего развития, характеризующегося становлением и развитием общества знаний и информационного общества.

В процессе идеализации постиндустриального общества одна из ведущих ролей отводится именно информационному обществу, основной чертой которого в экономической сфере признается «ключевая роль информационных продуктов и услуг в валовом внутреннем продукте» [1, с.2].

Основная часть. Активно пропагандируемое представление о становлении и успешном развитии постиндустриального общества стимулирует субъекты хозяйствования к значительным расходам на информационные услуги, зачастую даже не задумываясь об их эффективности. Наблюдается низкий уровень ответственности руководителей субъектов хозяйствования, как при заказе платных информационных услуг, так и при подготовке огромного массива информации собственными силами. Низкий уровень ответственности собственников и руководителей коммерческих организаций является следствием множества факторов, одним из которых является несовершенство методологии и методики финансового и бухгалтерского учета услуг сторонних организаций, применяемых отечественными хозяйствующими субъектами. В соответствие с ними стоимость платных услуг совершенно произвольно может признаваться либо издержками на производство, и погашаться из выручки от реализации товаров, либо расходами, и финансироваться из налогооблагаемой прибыли.

Очевидно, что признание стоимости как платных услуг в целом, так и информационных услуг в частности, либо издержками на производство, либо расходами должно осуществляться на основании четкого критериального признака. В качестве такого признака вполне обосновано может выступать специфика применения платных услуг в социально-экономической жизни общества или только специфика их производственного применения или назначения.

Важным общественно-значимым признаком информации является характер взаимодействия людей, физических и юридических лиц. По этому признаку (критерию) все информационные услуги подразделяются на социально-бытовые и социально-экономические. К социально-бытовым услугам относятся, например, создание и поддержка электронных почтовых ящиков физических лиц; создание и поддержка «страничек» интернет-пользователей в так называемых «социальных сетях»; создание и поддержка различных интернет-форумов и другие. К социально-экономическим информационным услугам относятся, например, составление статистических сборников; публикация балансовых отчетов открытых акционерных обществ; подготовка балансовых отчетов юридических лиц, предоставляемых в налогово-финансовые

органы; создание теле- и радиопередач; создание и поддержки интернет-сайтов юридических лиц; издание газет, журналов и другие.

Для данного исследования, как уже отмечалось, значимым признаком информации является специфика ее применения в социально-экономической жизни общества.

Одним из наиболее очевидных специфических видов информации является информация сугубо социального назначения, то есть применяемая населением. Поэтому, информационные услуги необходимо подразделять на социальные, имеющие направленность на удовлетворение потребности в информации физических лиц, и производственные (экономические), имеющие направленность на удовлетворение потребности в информации юридических лиц.

Информация производственного назначения по своим сущностным признакам весьма неоднозначна.

Очевидно, что существует информация, которая непосредственно применяется в процессе общественного производства и по своему характеру является технологической (производственной). Примерами такой информации могут служить установленные государством стандарты качества на производимую продукцию; метеорологические сводки для производителей сельскохозяйственной продукции; информация, предоставляемая организаторами публичных и конкурентных оптовых рынков (биржевого, аукционного и тендерного). Последняя, несомненно, носит технологический (производственный) характер, так как общественное производство не сводится только к процессу непосредственного производства, а технология общественного производства – только к технологии обработки и (или) переработки сырья и основных материалов. Общественному производству присущи еще и такие процессы, как распределение результатов производства, обмен качественно разнородным трудом и его результатами, а также потребление и использование материальных благ и услуг. Само собой разумеется, что только в акте обмена продукты труда получают свое общественное признание и приобретают статус товара. Совершение же этого акта на конкурентных оптовых рынках без информации, предоставляемой их организаторами, невозможно.

Очевидно также, что не вся информация, применяемая в экономической жизни общества, имеет прямое, непосредственное отношение к процессу общественного производства (например, аналитическая информация). Рассматривать ее в качестве непроизводственной нет никаких оснований, так как она применяется в производственной деятельности хозяйствующих субъектов, хотя и является нетехнологической (внепроизводственной).

Экономическое назначение рассматриваемой информации существенно отличается от информации технологического характера. Данная информация направлена на преобразование рабочей силы, проявляющееся в повышении интеллектуального потенциала ограниченного круга работников, принимающих решения тактического и стратегического характера.

Необходимо также заметить, что рассмотренные нами общественно-значимые признаки присущи не только информационным, но, очевидно, и вообще всем услугам. Следовательно, предложенная классификация справедлива как для информации в частности, так и для услуг в целом.

Таким образом, во всем многообразии услуг на основе четких критериальных признаков нами выделено три их группы: социальная, технологическая (производственная) и нетехнологическая (внепроизводственная).

Одной из наиболее простых в решении является проблема учета технологических (производственных) услуг. Очевидно, что без платных транспортных, посреднических услуг и услуг связи возможно существование только семейно-патриархальной общины, но не общества. Именно поэтому затраты труда на оказание этих услуг вполне обосновано и в теории, и в хозяйственной практике рассматриваются общественно-необходимыми и как таковые являются структурными элементами стоимости и цены товара и, следовательно, возмещаются из выручки от реализации продукции, работ, услуг.

Наиболее сложными являются проблемы финансового и бухгалтерского учета нетехнологических (внепроизводственных) услуг, включая и их информационную часть. Сложными потому, что их решение связано с уточнением как теоретико-методологических основ, так и конкретных методов учета. Сложными еще и потому, что изменения в учете данных услуг неизбежно затрагивают не только интересы хозяйствующих субъектов, но и личные корыстные интересы собственников и топ-менеджеров, причастных к подготовке и подписанию контрактов на их оказание, а также актов их приемки.

О проблемности учета этих услуг может свидетельствовать имевший место в Республике Беларусь эксперимент по их нормированию [2,3].

Суть эксперимента заключается в нормативном разделении государственными органами стоимости нетехнологических услуг на две части. Одна часть признается издержками на производство товара и учитывается по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты», которые возмещаются из выручки от реализации продукции. Другая часть рассматривается как расходы, которые учитываются по дебету субсчета 91-4 «Прочие расходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы» и списывается на финансовые результаты хозяйственной деятельности, то есть финансируется из налогооблагаемой прибыли.

Подробный анализ этого эксперимента выходит за пределы данного исследования. Заметим лишь то, что рассматриваемый эксперимент не выдерживает никакой критики, так как объективных критериев для раздела на составные части стоимости нетехнологических услуг не существует в принципе. В ранг законодательно установленного критерия возводится субъективное мнение отдельных чиновников, закрепленное совместным решением ряда министерств. Прекращение эксперимента в Республике Беларусь можно, и нужно только приветствовать [4]. Но проблема финансового и бухгалтерского учета нетехнологических услуг при этом не исчезла.

Признание стоимости нетехнологических услуг как части стоимости затрат общественно-необходимого прошлого труда и их учет в качестве структурного элемента себестоимости и стоимости товара более чем сомнительно.

Во-первых, потому, что этим услугам присущ не объективно-технологический, а субъективно-психологический характер, в силу которого они не оказывают никакого влияния на увеличение общественной потребительной стоимости изготавливаемого товара. Следовательно, и себестоимость, и стоимость этого товара не могут и не должны увеличиваться за счет стоимости нетехнологических услуг.

Во-вторых, потому, что возросший уровень интеллектуальных способностей пользователя нетехнологической информационной услуги по своему характеру, как и любые знания и опыт, являются всего лишь потенциальной способностью, которая может никогда и не проявиться в хозяйственной жизни.

В-третьих, потому, что субъективно-психологический характер нетехнологических услуг обуславливает не только их неидентифицируемость на рынке товаров, но и, как следствие, нерыночный характер их цен. Хотя в рыночной экономике, как известно, нерыночных товаров и цен не бывает. Однако, известно и то, что нет правил без исключений.

Необходимо отметить, что по своей ролевой значимости и по своей объективности нетехнологические услуги не сравнимы с финансовыми услугами по перераспределению первичных доходов физических и юридических лиц, объективный характер которых не вызывает сомнений. Следовательно, отнесение стоимости нетехнологических услуг по аналогии списания стоимости финансовых услуг к прочим расходам, финансируемым из налогооблагаемой прибыли, нельзя признать обоснованным.

Здесь к месту обратиться к Международным стандартам финансовой отчетности. Как и следовало ожидать, в силу отсутствия четкости в выделении видовых и родовых признаков платных услуг, а, следовательно, и нетехнологических услуг, учет стоимости последних не отличается четкостью и ясностью. Хотя, справедливости ради отметим, что в разделе, посвященном финансовому учету нематериальных активов, рассматриваемые стандарты содержат подсказку относительно выбора возможного варианта учета. Согласно МСФО к нематериальным активам относятся: «научные или технические знания, проектирование и внедрение новых процессов или систем, лицензии, интеллектуальная собственность, знания о рынке и товарные знаки (в том числе фирменные наименования и издательские права). Распространенными примерами статей, входящих в эти общие категории, являются компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, списки клиентов, права обслуживания ипотек, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт» [5].

Также заметим, что четвертого варианта учета затрат на производство и внепроизводственных расходов не существует. И если это не затратный и не финансовый счет, то в остатке имеется только капитальный счет, отражающий финансирование расходов за счет чистой прибыли. Поскольку нетехнологические услуги направлены на повышение интеллектуального потенциала отдельных работников предприятия, что в свою очередь, должно способствовать его

развитию, то логично рассматривать расходы на оплату этих услуг как инвестиции, а значит финансировать за счет чистой прибыли и списывать именно на капитальный счет, то есть на увеличение производственных нематериальных активов.

Отметим, что и в случае отнесения стоимости нетехнологических услуг на издержки на производство товаров, возмещаемые из выручки за реализованные товары, и в случае ее отнесения к прочим расходам, источником финансирования которых является налогооблагаемая прибыль, собственники и топ-менеджеры коммерческих организаций (предприятий) заинтересованы в увеличении стоимости рассматриваемых услуг, так как данное увеличение, при прочих равных условиях, приведет к снижению базы налога на прибыль, а, значит, и к снижению не только его суммы, подлежащей перечислению в государственный бюджет, но и ответственности бизнеса перед населением. То есть, стоимость платных нетехнологических услуг, фактически, выступает в качестве налоговой льготы. В таких условиях вопрос о целесообразности или нецелесообразности заказа рассматриваемых услуг отходит на задний план. Заинтересованность собственников коммерческих структур в выборе из всего многообразия нетехнологических услуг наиболее эффективных для применения в производственно-хозяйственной деятельности существенно снижается. И снижается потому, что покупка таких услуг сама по себе дает выгоду собственнику в виде описанной выше налоговой льготы.

Также необходимо отметить, что при признании стоимости платных нетехнологических (внепроизводственных) услуг издержками на производство, в условиях господствующего в экономической теории и хозяйственной практике отечественных субъектов хозяйствования затратного подхода к ценообразованию, происходит необоснованный рост цен и перекладывание бремени по возмещению необоснованного прироста стоимости товара на его потребителей.

Для более наглядной демонстрации различий в списании затрат на платные нетехнологические услуги на себестоимость выпускаемых товаров, на прочие расходы и на нематериальные активы рассмотрим условный пример. Допустим, на некоем предприятии выручка от реализации составила 1 000 у.е.; издержки на производство – 700 у.е.; прочие доходы – 300 у.е.; прочие расходы – 200 у.е.; стоимость платных нетехнологических услуг – 100 у.е.; срок амортизации нематериальных активов составляет 4 года; норма амортизации – 25%. Основные финансовые результаты деятельности рассматриваемого условного предприятия при различных вариантах списания стоимости платных нетехнологических услуг представлены в таблице 1.

Из данных, приведенных в таблице, видно, что отнесение стоимости нетехнологических услуг, в прочем, как и любых других услуг, как на издержки на производство, так и к прочим расходам, финансируемым из налогооблагаемой прибыли, не изменяет финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта, отражаемых такими индикаторами как налогооблагаемая прибыль и чистая прибыль. Изменяются лишь составные части налогооблагаемой прибыли: прибыль от реализации товаров и прибыль от внереализационных операций.

Таблица 1. – Основные финансовые результаты деятельности условного предприятия при различных вариантах списания стоимости платных нетехнологических услуг

Показатели	Варианты учета платных нетехнологических услуг		
	Стоимость платных нетехнологических услуг относится на издержки на производство	Стоимость платных нетехнологических услуг относится на прочие доходы	Стоимость платных нетехнологических услуг относится на нематериальные активы
Годовая сумма амортизации нематериальных активов, у.е.	-	-	25
Прибыль от реализации, у.е.	200	300	275
Прибыль от внереализационных операций, у.е.	100	0	100
Налогооблагаемая прибыль, у.е.	300	300	375
Налог на прибыль, у.е.	54	54	67,5
Чистая прибыль, у.е.	246	246	307,5

Иначе обстоит дело при списании стоимости платных нетехнологических услуг на нематериальные активы. В этом случае увеличивается как налогооблагаемая прибыль и, как следствие, сумма налога на прибыль, так и чистая прибыль. Соответственно, есть все основания оценивать деятельность предприятия как более эффективную. Оно получило более высокие финансовые результаты и уплатило больше налогов в государственный бюджет.

Однако такой вариант списания стоимости платных нетехнологических услуг затрагивает интересы собственника коммерческой структуры. Ведь в условиях действующей дивидендной политики, которая, как известно, не ограничивает доли чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов, собственник средств производства может присвоить в форме дивидендов всю чистую прибыль, за исключением части отчисляемой в резервный фонд. При признании платных нетехнологических услуг нематериальными активами, сумма чистой прибыли, которая может быть направлена на выплату дивидендов, уменьшается на величину остаточной стоимости этих нематериальных активов.

Подтвердить справедливость этого вывода можно также на условном примере составления бухгалтерских балансов, отражающих финансовое состояние предприятия при списании стоимости платных нетехнологических услуг на себестоимость производимых товаров и на нематериальные активы. Для простоты примера абстрагируемся от всех статей бухгалтерского баланса кроме чистой прибыли (убытка) отчетного периода; нематериальных активов и денежных средств, и их эквивалентов.

При признании стоимости платных нетехнологических услуг издержками на производство условный бухгалтерский баланс имеет следующий вид:

Таблица 2. – Условный бухгалтерский баланс при списании стоимости платных нетехнологических услуг на себестоимость производимых товаров

Активы	Сумма
Нематериальные активы	0
Денежные средства и их эквиваленты	246
Баланс	246
Пассивы	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	246
Баланс	246

Как видно из таблицы 2. чистая прибыль (убыток) отчетного периода полностью направлена на формирование активной статьи баланса «Денежные средства и их эквиваленты» сумма которой целиком может быть направлена на выплату дивидендов.

При отнесении стоимости платных нетехнологических услуг к нематериальным активам условный бухгалтерский баланс будет иметь иной вид:

Таблица 3. – Условный бухгалтерский баланс при списании стоимости платных нетехнологических услуг на нематериальные активы

Активы	Сумма
Нематериальные активы	75
Денежные средства и их эквиваленты	232,5
Баланс	307,5
Пассивы	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	307,5
Баланс	307,5

Как мы видим, статья пассива «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» направлена на формирование уже не одной, а двух статей активной части баланса: «Денежные средства и их эквиваленты» и «Нематериальные активы». Следовательно, на выплату дивидендов собственник коммерческой структуры может направить уже не всю, а только часть чистой прибыли, величина которой существенно меньше, чем при списании стоимости рассматриваемых услуг на издержки на производство. Оставшаяся часть чистой прибыли направлена на финансирование покупки платных нетехнологических услуг.

Заключение. Итак, на основе использования метода логического моделирования и сравнительного анализа мы пришли к самому главному выводу по проблеме финансового и

бухгалтерского учета стоимости информационных услуг нетехнологического характера. Суть этого вывода заключается в том, что вопреки действующей методологии и практике финансового и бухгалтерского учета, стоимость всех нетехнологических информационных услуг, направленных на преобразование человека, в лице ограниченного круга руководящих работников предприятия, принимающих управленческие решения как стратегического, так и тактического уровня, должна списываться в силу своей субъективно-психологической оценки только на капитальный счет 04 «Нематериальные активы» и, следовательно, финансироваться за счет чистой прибыли [6].

Применение данной методики финансового и бухгалтерского учета существенно повышает ответственность руководителей коммерческих организаций (предприятий) в вопросах обоснования целесообразности заказа платных информационных услуг нетехнологического характера, что будет способствовать росту экономической эффективности их применения в управлении.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Рубанов, А.В. Информационное общество: методология и опыт исследования [Электронный ресурс]. – Электронная библиотека БГУ. – Режим доступа: <https://elib.bsu.by/bitstream/123456789/11223/1/%d0%a0%d1%83%d0%b1%d0%b0%bd%d0%be%d0%b2%2c%20%d0%90.%d0%92.%20%d0%98%bd%d1%84%be%d1%80%bc%d0%b0%d1%86%b8%be%d0%bd%d0%be%d0%b5%20%be%d0%b1%d1%89%b5%d1%81%d1%82%b2%be%20%bc%d0%b5%d1%82%be%d0%b4%be%d0%bb%be%d0%b3%b8%d1%8f%20%b8%20%be%d0%bf%d1%8b%d1%82%20%b8%d1%81%d1%81%bb%b5%b4%be%d0%b2%b0%bd%b8%d1%8f..pdf> – Дата доступа: 21.07.2021.
2. Об утверждении норм расходов на рекламу, маркетинговые, консультационные, и информационные услуги, представительские цели, подготовку кадров: Указ Президента Республики Беларусь от 15.06.2006 № 398 [Электронный ресурс]. – Справка-Юрист. – Режим доступа: https://spravka-jurist.com/base/part-cx/tx_csxaуu.htm. – Дата доступа: 21.07.2021.
3. Об утверждении Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.10.2008 № 210/161/151 [Электронный ресурс]. – Белорусский правовой портал. – Режим доступа: [https://pravo.by/document/?guid=2012&oldDoc=2009-28/2009-28\(060-082\).pdf&oldDocPage=9](https://pravo.by/document/?guid=2012&oldDoc=2009-28/2009-28(060-082).pdf&oldDocPage=9) – Дата доступа: 21.07.2021.
4. О признании утратившим силу Указа Президента Республики Беларусь от 05.02.1997 г. № 132: Указ Президента Республики Беларусь от 23.09.2010 г. № 484 [Электронный ресурс]. – Минский столичный союз предпринимателей и работодателей. Центр поддержки предпринимательства – Режим доступа: <https://allminsk.biz/zakonodatelstvo/nalogooblozhenie/5351-ukaz-prezidenta-respubliki-belarus-23-sentjabrja-2010-g-484> – Дата доступа: 21.07.2021.
5. МСФО (IAS) 38 - "Нематериальные активы" [Электронный ресурс]. – Бухгалтерский методологический центр. – Режим доступа: <http://bmccenter.ru/Files/IAS-38> – Дата доступа: 21.07.2021.
6. Горовой, В.Г. Совершенствование финансового и бухгалтерского учета платных информационных услуг / В.Г. Горовой, Д.Ю. Бусыгин // Развитие цифровой экономики в Союзном государстве Беларуси и России: достижения, проблемы, перспективы: сб. ст. междунар. заочн. науч.-практ. конф. (Минск, 10 декабря 2020 г. / Минский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова; редкол. : А.Б. Елисеев [и др]. – Минск: БГАТУ, 2021. - С. 97-98.

IMPROVEMENT OF METHODOLOGY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING OF PAID INFORMATION SERVICES

Gorovoi V.G., MA in Economics, Deputy Dean of Faculty of Computer Systems and Networks, Belarusian State University of Informatics and Radioelectronics

Annotation. Modern economic science considers information resource one of the most significant factors of successful economic activity that makes the problem of its effective application extremely relevant in the field of economic management.

At the same time, such an important role assigned to information resources in the modern world stimulates businesses to significant expenditures on information services, often without even thinking about their effectiveness. There is a low level of business managerial responsibilities, both when ordering fee-based information services, and when preparing a huge amount of information on their own, due, inter alia, to the drawbacks of the methodology and techniques of third-party financial and accounting services used by domestic businesses.

The article improves, universally recognized, and as laid down by international and national standards, methods of the cost of financial accounting of non-technological information services used in the production of information services towards changing both the sources of their repayment and financing, as well as the methods of their reflection on the accounts of financial control. The application of the proposed methodology will significantly increase the level of responsibility for business managers in matters of justification for ordering fee-based information services of a non-technological nature, which will contribute to the increase of efficiency of the use of information resources in the field of management of economic processes.

Keywords: paid services, technological services, not technological services, financial services, signs, category of economic activity, international standards, accounting.