



ИПБ России

№1 | 2018

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Новый объект учета «Долгосрочные активы к продаже» и правила его оценки в российском бухгалтерском учете  
с. 6
- хозяйственный учет в режиме реального времени как атрибут единого экономического пространства  
с. 16
- Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля  
с. 41



2018 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

**РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович**, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

**АЛБОРОВ Ролик Архипович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

**АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович**, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

**ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович**, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

**БАЛАН Игорь Михайлович**, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

**ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна**, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

**КОВАЛЕВ Валерий Викторович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

**ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

**МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович**, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

**ПАНКОВА Светлана Валентиновна**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

**РОЖНОВА Ольга Владимировна**, докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

**РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

**СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович**, докт. экон. наук, профессор, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск

**СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

**ТЕМРИН Сергей Борисович**, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Консерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

**ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

**ШЕЛАРУ Марина Федоровна**, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

## EDITOR-IN-CHIEF

**Liudmila KHORUZHIIY**, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

**Dmitry RYAKHOVSKY**, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

## EDITORIAL BOARD

**Rolik ALBOROV**, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

**Nurlan ALIMBETOV**, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

**Vitaly IVASHKEVICH**, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

**Igor BALAN**, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

**Lilia GRIGOROI**, Phd in Economics, president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

**Valery KOVALEV**, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

**Nikolay LABYNTSEV**, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

**Efim MIZIKOVSKIY**, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

**Svetlana PANKOVA**, Doctor of Economics, professor, Professor of Accounting, Analysis and Audit Department, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russia, Orenburg

**Olga ROZHNOVA**, Doctor of Economics, professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

**Tatyana ROGULENKO**, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

**Vladimir SKRIPNICHENKO**, Doctor of Economics, Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russia, Arkhangelsk

**Viatcheslav SOKOLOV**, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

**Sergey TEMRIN**, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

**Alexandr SHAPOSHNIKOV**, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

**Marina SHELARU**, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Republic of Moldova, Chisinau

## Accounting, statistics

- 6 New Accounting Item: Non-current Assets Held for Sale and Its Valuation Rules in Russian Accounting  
**E. Druzhilovskaya**
- 11 Evolution of the Accounting Resource in relation to the Entity's Key Indicators and Deviations from Them  
**R. Magomedova**
- 16 Real Time Accounting as an Attribute of the Single Economic Space  
**S. Pershin**
- 21 Justification Tools for the Business Decision of the Accounts Receivable Purchase at the Bankruptcy Auctions  
**N. Akulova  
D. Ryakhovsky**

## Finance, money circulation and credit

- 26 Payment System as an Essential Element of the Government Economy and the Problems of Its Development  
**R. Evsukova  
I. Balan  
A. Spynu**
- 32 From Tax Benefits to the Limits of Rights Execution on the Tax Base Computation  
**N. Zotikov**
- 41 Improving the Regulatory Tax Control Tools  
**D. Ryakhovsky  
V. Kritsky**

## В ИПБ России

### 2 Новости

## Бухгалтерский учет, статистика

- 6 Новый объект учета «Долгосрочные активы к продаже» и правила его оценки в российском бухгалтерском учете  
**Э.С. Дружиловская**
- 11 Эволюция учетного ресурса в отношении ключевых показателей субъекта и отклонений от них  
**Р.Н. Магомедова**
- 16 Хозяйственный учет в режиме реального времени как атрибут единого экономического пространства  
**С.П. Першин**
- 21 Инструментарий обоснования бизнес-решения о покупке дебиторской задолженности на торгах по банкротству  
**Н.Г. Акулова,  
Д.И. Ряховский**

## Финансы, денежное обращение и кредит

- 26 Платежная система как неотъемлемый элемент экономики государства и проблемы ее развития  
**Р.Д. Евсюкова,  
И.М. Балан,  
А.И. Спыну**
- 32 От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы  
**Н.З. Зотиков**
- 41 Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля  
**Д.И. Ряховский  
В.И. Крицкий**

Свидетельство  
о регистрации  
СМИ ПИ № ФС77-54080  
от 8 мая 2013 года  
выдано Роскомнадзором

Учредитель:  
НП «Институт  
профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов  
России», тел. (495)  
720-54-55

Адрес: 125009, Москва,  
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная  
подготовка, препресс  
000 «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор  
Н.В. Иволгина

Подписано в печать  
02.03.2018.  
Формат 60 x 90/8.  
Тираж 3 500.  
Отпечатано в России

Подписной индекс  
по каталогу  
«Пресса России»:  
14257 – на полугодие,  
25775 – на год

**Журнал включен в систему  
Российского индекса  
научного цитирования**

Журнал включен  
в **Перечень рецензируемых  
научных изданий**,  
в которых должны быть  
опубликованы основные  
научные результаты  
диссертаций на соискание  
ученой степени кандидата  
наук, на соискание  
ученой степени доктора  
наук, с 1 декабря 2015 года

Группа научных  
специальностей – 08.00.00 –  
экономические науки

## Новости



А.А. Шапошников



А.П. Дорохин



Н.А. Лебедев



О.В. Филиппова

### Поздравляем юбиляров

Февраль и март 2018 года оказались «богатými» на знаменательные даты. Сразу четыре представителя территориальных профессиональных объединений отметили юбилей.

22 февраля исполнилось 70 лет доктору экономических наук, профессору, члену Президентского совета ИПБ России, президенту Новосибирского ТИПБ **Александру Арсеньевичу Шапошникову**.

25 февраля 60-летие отметил президент Ассоциации содействия профессиональной деятельности бухгалтеров и аудиторов Центрально-Черноземного региона **Алексей Петрович Дорохин**.

1 марта 70 лет отпраздновал **Николай Александрович Лебедев**, кандидат экономических наук, доцент, член Президентского совета ИПБ России, директор Ярославского ТИПБ.

16 марта в связи с 55-летием будут чествовать **Ольгу Вячеславовну Филиппову**, члена Президентского совета ИПБ России, директора Карельского ИПБ.

Коллектив ИПБ России поздравляет юбиляров и желает им крепкого здоровья, благополучия, ярких профессиональных побед и удачи!

### Конгресс ИПБ России – 2018

29–30 ноября 2018 года ИПБ России проведет свой ежегодный конгресс. Площадка уже выбрана – по многочисленным просьбам постоянных участников наших конгрессов мы возвращаемся в КЗ «Измайлово» (Москва, Измайловское ш., д. 71, корп. 5).

Программа конгресса сейчас находится в разработке. Чтобы конгресс стал по-настоящему интересным и полезным мероприятием, предлагаем всем заинтересованным лицам принять участие в формировании его программы, выбрав наиболее важные темы:

- бухгалтерский учет;
- налоговая политика РФ;
- финансовая отчетность;
- внутренний контроль;
- налоговые риски;
- налоговый контроль;
- электронный документооборот;
- профессиональный стандарт «Бухгалтер»;
- бюджетный учет;
- МСФО.

Проголосовать можно на сайте ИПБ России в разделе, посвященном конгрессу – 2018 (<https://www.ipbr.org/congress/2018>).

### Л.И. Хоружий приняла участие в международной научно-практической конференции

26–27 февраля 2018 года в Ставрополе прошла международная научно-практическая конференция «Глобальные тенденции и национальные вызовы научно-технологического развития в условиях инновационной экономики», организованная учетно-финансовым факультетом Ставропольского государственного аграрного университета. Конференция была приурочена к 20-летию факультета.

Президент ИПБ России Л.И. Хоружий приняла участие в конференции. Она





Пленарное заседание Международной научно-практической конференции

выступила с докладом «Международная гармонизация учета и налогообложения в условиях глобализации экономики».

Акцентируя внимание на глобальных тенденциях в международной налоговой политике, Людмила Ивановна остановилась на таких важных ее проявлениях, как недопущение ситуаций двойного не-налогообложения (когда в силу различий в налоговом законодательстве юрисдикций доходы не подлежат налогообложению ни в одной стране), злоупотребление льготами, предоставленными международными соглашениями в налоговой сфере. По ее словам, есть необходимость в решении проблем, связанных с корпоративным налогообложением, совершенствованием правил трансфертного ценообразования, повышением прозрачности.

### Приветствуем новых членов профессии

В Санкт-Петербургском государственном экономическом университете горячая пора. 12–14 февраля 2018 года студенты-заочники Института магистратуры сдавали государственный экзамен, а 20–22 февраля – защищали квалификационные работы. Директор ИПБ России Е.И. Копосова, председатель Государственной экзаменационной комиссии, присутствовала на экзаменах и защите.

По словам Е.И. Копосовой, выпускники продемонстрировали высокий уровень подготовки. Многие из них уже давно работают по профессии. Отмечая, что среди выпускников магистратуры был действительный член ИПБ России.

### III Межрегиональная конференция в Ялте

14–18 мая 2018 года в Ялте ИПБ России проведет III Межрегиональную конференцию «Важные изменения в налоговом законодательстве – 2018. “Зарплатные” налоги: отчетность, спорные вопросы, практические рекомендации».

Основной спикер конференции – Константин Викторович Един, директор Учебного центра технико-экономических знаний, исполнительный директор Новосибирского ТИПБиА, член Президентского совета ИПБ России, член Общественного совета при Министерстве финансов и налоговой политики Новосибирской области, аттестованный преподаватель ИПБ России, автор статей и тренингов.


Подробная информация о конференции:


- по телефону +7 (495) 720–54–55 (доб. 052, 054);
- e-mail: [region@ipbr.org](mailto:region@ipbr.org).



Государственная экзаменационная комиссия Института магистратуры СПбГЭУ. Председатель – Е.И. Копосова

## ПРОФЕССИОНАЛЬНО- ОБЩЕСТВЕННАЯ АККРЕДИТАЦИЯ: ШАГ В БУДУЩЕЕ

 ИПБ России включен  
в реестр аккредитующих  
организаций  
(<http://accredpoa.ru/>)

-  С 2012 года ИПБ России проводит профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ
- Высшего образования и среднего профессионального образования в области экономики и управления
  - Дополнительного профессионального образования

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

 + 7(495) 720 54 55

 [info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)

 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

**В** [vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)

**f** [facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)



20 лет  
ИПБ России

Стабильность в настоящем,  
уверенность в будущем






# РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ К СОТРУДНИЧЕСТВУ **АВТОРОВ**



+7 (495) 720 54 55 (доб. 069)

vestnik@ipbr.org

## ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:

-  включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (Перечень ВАК)
-  применяется двустороннее слепое рецензирование
-  включен в Российский индекс научного цитирования. Импакт-фактор РИНЦ 2016 - 0,369
-  занимает 51-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2016 год по тематике «Организация и управление» и 212-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2016 год по тематике «Экономика. Экономические науки».
-  публикация статей осуществляется на бесплатной основе



УДК 657.01

## Новый объект учета «Долгосрочные активы к продаже» и правила его оценки в российском бухгалтерском учете

### New Accounting Item: Non-current Assets Held for Sale and Its Valuation Rules in Russian Accounting

Национальный исследовательский  
Нижегородский государственный университет  
им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород  
**Эмилия Сергеевна Дружиловская**  
Канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского  
учета Института экономики и предпринимательства  
e-mail: druzhilovskaya@yandex.ru  
603000, Россия, Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37  
Тел. +7 (904) 794-75-93.

Lobachevsky State University of Nizhni  
Novgorod, Russia, Nizhni Novgorod

**Emilia S. Druzhilovskaya**  
PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting De-  
partment in the Institute of Economics and Entrepreneurship  
e-mail: druzhilovskaya@yandex.ru  
37, B. Pokrovskaya str., Nizhni Novgorod, Russia, 603000  
Phone +7 (904) 794-75-93.

**Аннотация.** На практике нередкими бывают ситуации, когда организации по каким-либо причинам прекращают использовать внеоборотные активы в своей деятельности и принимают решение об их продаже. В настоящее время такие активы до их продажи продолжают учитываться по российским правилам в качестве соответствующих внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов и др.). Вместе с тем на сегодняшний день уже подготовлен проект отечественного федерального стандарта бухгалтерского учета, предусматривающий отражение указанных активов в качестве нового объекта учета — долгосрочных активов к продаже — и устанавливающий новые правила их оценки. В статье проанализированы новые регламентации в отношении данных вопросов, ожидающие российских бухгалтеров в ближайшем будущем.

**Ключевые слова:** оценка при признании; оценка после признания; долгосрочные активы к продаже; федеральный стандарт.

**Abstract.** It is not uncommon for the organizations to cease using long-term assets in their business activities and decide to sell them. Currently, before their sale, such assets continue to be considered as the relevant long-term assets (fixed assets, intangible assets, etc.) under Russian regulations. However, to date, there has already been prepared a draft of the Russian Federal Accounting Standard for incorporating these assets as a new item of accounting— non-current assets held for sale — and establishing new rules for its assessment. New regulations awaiting Russian accountants in the near future in relation to these issues are analyzed in the article.

**Key words:** recognition assessment; post acquisition assessment; long-term assets for sale; Federal Standard.

С 1 января 2019 года Минфин России планирует ввести<sup>1</sup> в действие федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы». В настоящее время на сайте фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”»<sup>2</sup> размещен проект

этого стандарта. Данный проект вводит новый для российских нормативных документов учетный объект — долгосрочные активы к продаже — и устанавливает требования к его оценке.

#### Долгосрочные активы к продаже как новый учетный объект

В названном проекте под долгосрочными активами к продаже понимаются внеоборотные активы (за исключением финансовых активов), использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается в связи

<sup>1</sup>Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. (утв. приказом Минфина России от 07.06.2017 № 85н).

<sup>2</sup>URL: [http://bmccenter.ru/Files/proekt\\_FSBU\\_Zapaci](http://bmccenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci). См. также сводную информацию о ходе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на официальном сайте Минфина России (URL: [https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/project\\_dev](https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/project_dev)).



с принятием решения об их продаже. Кроме того, к долгосрочным активам к продаже проект федерального стандарта «Запасы» относит предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции.

Отметим, что такой объект учета, как долгосрочные активы, предназначенные для продажи, вводится в новый федеральный стандарт с целью сближения с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Вместе с тем приведенная в проекте данного стандарта трактовка указанного объекта учета не в полной мере соответствует регламентациям международных стандартов.

Так, в отличие от российского документа, МСФО (IFRS) 5<sup>4</sup>, во-первых, не включает в состав долгосрочных (внеоборотных – в зависимости от перевода с английского) активов, предназначенных для продажи, названные выше материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции.

Во-вторых, указанный международный стандарт содержит отсутствующие в отечественном проекте требования, которые должны выполняться для того, чтобы долгосрочный актив был классифицирован как предназначенный для продажи. Таким образом, в будущем, на наш взгляд, возможны некоторые изменения российской трактовки долгосрочных активов, предназначенных для продажи, с целью ее сближения с положениями МСФО.

Обратим внимание также на то, что в системе международных стандартов учет запасов и долгосрочных активов, предназначенных для продажи, регламентируется двумя разными документами: МСФО (IAS) 2<sup>4</sup> и МСФО (IFRS) 5. В планируемой российской системе федеральных стандартов вопросы учета перечисленных активов пока включены в один стандарт с названием «Запасы», что может приводить к отождествлению долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и запасов.

Однако на самом деле такие активы являются двумя качественно разными учетными объектами. Полагаем, что поскольку реформирование отечественной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета проводится на основе МСФО, в будущем все-таки возможно выделение правил учета (в том числе оценки) долгосрочных активов к продаже в самостоятельный федеральный стандарт.

## Оценка при признании долгосрочных активов к продаже

Перейдем к оценке при признании данных активов. Согласно проекту российского федерального

стандарта «Запасы», указанной оценкой долгосрочных активов к продаже на момент переклассификации соответствующих внеоборотных активов считается балансовая стоимость переклассифицированных внеоборотных активов. Однако такие правила могут использоваться для оценки при признании не всех указанных долгосрочных активов. Эти правила не могут применяться к предназначенным для продажи материальным ценностям, остающимся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемым в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции.

Полагаем, что для оценки при признании указанных материальных ценностей должны использоваться регламентации, установленные в вышеназванном проекте в отношении запасов, остающихся от выбытия, в том числе частичного, основных средств и других внеоборотных активов, или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции и иных аналогичных действий. Оценкой при признании данных запасов в соответствии с проектом является наименьшая из следующих величин:

- 1) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией в своем операционном цикле;
- 2) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, фактически понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением запасов, приведением их в состояние, необходимое для их использования.

Аналогичным образом, согласно проекту, на наш взгляд, должна определяться и оценка при признании предназначенных для продажи материальных ценностей, остающихся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции.

Анализируя правила оценки при признании долгосрочных активов к продаже, рассмотрим, на каких счетах бухгалтерского учета эта оценка должна формироваться. Полагаем, что поскольку данные активы являются самостоятельным учетным объектом, они должны отражаться на отдельном счете.

При этом относящиеся, согласно вышеназванному проекту, к указанным активам предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего

<sup>3</sup>Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).

<sup>4</sup>Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).

содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, являются, на наш взгляд, объектом учета, качественно отличающимся от внеоборотных активов (за исключением финансовых активов), использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается в связи с принятием решения об их продаже.

Следовательно, два указанных объекта учета, входящих в состав долгосрочных активов к продаже, с нашей точки зрения, должны отражаться на разных счетах. Исходя из сказанного, а также с учетом того, что, согласно вышеназванному проекту, долгосрочные активы к продаже отражаются в качестве оборотных активов, полагаем, что для учета указанных активов в План счетов<sup>5</sup> необходимо будет ввести два отдельных счета.

В настоящее время в Плане счетов нет раздела, название которого полностью соответствовало бы экономической сущности долгосрочных активов к продаже. Полагаем, что в наибольшей степени к указанным активам близок раздел IV «Готовая продукция и товары».

Вместе с тем в случае введения счетов для учета долгосрочных активов к продаже именно в этот раздел его название целесообразно будет изменить. Возможным новым названием данного раздела является, на наш взгляд, следующее: «Готовая продукция, товары и долгосрочные активы к продаже».

Для отражения двух названных объектов учета, входящих в состав указанных долгосрочных активов, могут использоваться любые два счета из трех свободных на сегодняшний день счетов, входящих в раздел IV: 47, 48, 49. Например, на счете 47 могут учитываться внеоборотные активы, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается в связи с принятием решения об их продаже. А на счете 48 могут отражаться предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции.

Говоря о счете для учета внеоборотных активов, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается, обратим внимание на субсчета к данному счету. На практике возможны ситуации с обратным переводом долгосрочных активов к продаже в состав основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов. При этом в некоторых случаях организации может быть сложно определить, является реклассифицируемый объект основным средством или нематериальным активом.

В связи с этим представляется целесообразным открытие к счету по учету внеоборотных активов, использование которых прекращено

и возобновление их использования не предполагается, субсчетов, соответствующих видам таких активов, например: 1 «Основные средства», 2 «Нематериальные активы» и т.д. В этом случае при обратном переводе долгосрочных активов к продаже в состав основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов у организации не возникнет проблем с классификацией таких объектов.

Определенные выше правила оценки при признании долгосрочных активов к продаже и производимые при этом бухгалтерские записи систематизированы в таблице.

### Оценка после признания долгосрочных активов к продаже

Обратимся к оценке после признания долгосрочных активов к продаже. Следует отметить, что проект стандарта устанавливает правила такой оценки только для запасов. Регламентации в отношении оценки после признания долгосрочных активов к продаже в указанном документе отсутствуют.

Вместе с тем полагаем, что поскольку действие данного документа распространяется на учет вышеназванных активов, то вполне правомерным представляется применение установленных им правил последующей оценки запасов к оценке после признания долгосрочных активов к продаже. Таким образом, считаем, что, согласно будущему федеральному стандарту, указанные активы должны оцениваться на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- 1) чистой стоимости продажи;
- 2) величины, определенной в качестве оценки при признании (таблица).

При этом первая из перечисленных величин должна определяться по аналогии с регламентациями вышеназванного стандарта к расчету чистой стоимости продажи запасов. То есть чистая стоимость продажи долгосрочных активов к продаже должна быть равна предполагаемой цене продажи данных активов, уменьшенной на величину предполагаемых расходов на их подготовку к продаже и осуществление продажи.

Уценку долгосрочных активов к продаже до их чистой стоимости продажи предлагаем отражать в учете следующим образом.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит счета по учету внеоборотных активов, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается (например, счета 47), или счета по учету предназначенных для продажи материальных ценностей, остающихся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции (например, счета 48).

<sup>5</sup>План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

*Правила оценки при признании долгосрочных активов к продаже и осуществляемые при этом бухгалтерские записи*

Группы долгосрочных активов к продаже, которые можно выделить на основе анализа регламентаций проекта федерального стандарта «Запасы»	Оценка при признании указанных групп долгосрочных активов к продаже	Бухгалтерские записи
1. Внеоборотные активы, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается в связи с принятием решения об их продаже	Балансовая стоимость переклассифицированных внеоборотных активов	Дебет счета по учету внеоборотных активов, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается (например, счета 47), субсчет 1 «Основные средства», Кредит счета 01 «Основные средства» – переведены в состав долгосрочных активов к продаже основные средства. Дебет счета по учету внеоборотных активов, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается, субсчет 2 «Нематериальные активы», Кредит счета 04 «Нематериальные активы» – классифицированы в качестве долгосрочных активов к продаже нематериальные активы. Аналогичные записи могут быть составлены в отношении признания долгосрочными активами к продаже доходных вложений в материальные ценности. Впоследствии такие ценности, возможно, будут заменены в российской системе нормативного регулирования на другой объект учета – инвестиционная недвижимость
2. Предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции	Наименьшая из следующих величин: 1) стоимость, по которой учитываются аналогичные ценности, используемые организацией в своем операционном цикле; б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, фактически понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением ценностей, приведением их в состояние, необходимое для их продажи	Дебет счета по учету предназначенных для продажи материальных ценностей, остающихся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции (например, счета 48), Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Завершая исследование требований к оценке после признания долгосрочных активов к продаже, обратим внимание на то, что амортизация по данным активам не начисляется. В результате в финансовой отчетности такие активы должны будут отражаться по наименьшей из двух названных величин (чистой стоимости продажи и величины, определенной в качестве оценки при признании указанных активов).


Отметим, что регламентации в отношении представления в финансовой отчетности долгосрочных активов к продаже в существующих в настоящее

время проектах отечественных федеральных стандартов отсутствуют. Полагаем, что данные активы должны будут отражаться в бухгалтерском балансе по отдельной одноименной строке. А в примечаниях к финансовой отчетности целесообразно будет раскрывать информацию о группах таких активов и методике их оценки.

Мы рассмотрели новый объект учета, вводимый в российские нормативные документы, – долгосрочные активы к продаже – и проанализировали правила его оценки. Ряд вопросов, взаимосвязанных с указанными проблемами, рассмотрен в других



статьях [например, 1–6]. В завершение исследования отметим, что установленные, согласно проекту федерального стандарта «Запасы», положения по оценке вышеназванных активов не в полной

мере соответствуют регламентациям МСФО. Следовательно, в будущем в отечественном бухгалтерском учете еще возможны изменения правил оценки долгосрочных активов к продаже. 

## Библиографический список

1. Васильев Ю.А. Активы на продажу с позиции МСФО // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 3. – С. 9–12.
2. Дружиловская Э.С. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и их оценка в российском и международном учете // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 1. – С. 21–30.
3. Куликова Л.И. Представление информации в отчетности о долгосрочных активах, предназначенных для продажи, в соответствии с IFRS5 // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 46. – С. 2–8.
4. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 3. – С. 18–23.
5. Рожнова О.В. Примеры применения интерактивных методов обучения по дисциплине «МСФО» // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 29. – С. 32–37.
6. Трапезникова Н.Г. МСФО (IFRS) 5: учет и оценка выбывающих активов // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28. – С. 7–14.

## References

1. Vasil'ev Yu. A. Assets for Sale from the IFRS Position. *Uslugi svyazi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2012, no. 3, pp. 9–12 (in Russ.).
2. Druzhilovskaya E. S. Non-Current Assets Held for Sale, and their Valuation under Russian and International Accounting Standards. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 2015, no. 1, pp. 21–30 (in Russ.).
3. Kulikova L. I. The Presentation of Non-current Assets Held for Sale in Accordance with IFRS5. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 2011, no. 46, pp. 2–8 (in Russ.).
4. Rozhnova O. V. Current Problems of Financial Statements. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii*, 2013, no. 3, pp. 18–23 (in Russ.).
5. Rozhnova O. V. Application Examples of the Interactive Teaching Methods in the Discipline IFRS. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 2013, no. 29, pp. 32–37 (in Russ.).
6. Trapeznikova N. G. IFRS5: Accounting and Valuation of Assets Disposal. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 2014, no. 28, pp. 7–14 (in Russ.).

УДК 657.1

## Эволюция учетного ресурса в отношении ключевых показателей субъекта и отклонений от них

### Evolution of the Accounting Resource in relation to the Entity's Key Indicators and Deviations from Them

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

**Радмила Насировна Магомедова**

аспирант кафедры бухгалтерского учета

e-mail: radmi-d@mail.ru

344002, Россия, Ростов-на-Дону, Большая Садовая ул., 69 (кафедра бухгалтерского учета)

Тел. +7 (961) 403-83-18.

Rostov State University of Economics,  
Russia, Rostov-on-Don

**Radmila N. Magomedova**

Postgraduate student of the Accounting Department

e-mail: radmi-d@mail.ru

69, Bolshaya Sadovaya str., Rostov-on-Don, Russia, 344002

Phone. + 7 (961) 403-83-18.

**Аннотация.** В статье рассмотрена тенденция развития учета, подтверждающая роль отклонений в целях принятия управленческих решений. Определена эволюционная связь учета и методов калькулирования до начала экономической перестройки в России и в более позднее время. Показано существенное влияние фиксирования отклонений на стратегию развития управленческого учета и его значимости в управлении экономическим субъектом по ключевым показателям.

**Ключевые слова:** управленческий учет; затраты; прибыль; эволюция развития экономического содержания отклонений; калькулирование; стратегия.

**Abstract.** The article reviews the accounting development trend, confirming the role of deviations in taking management decisions. The evolutionary connection of accounting and calculation methods before and after economic transformation in Russia is determined. A significant influence of fixing deviations on the management accounting development strategy and its importance in the economic entity's management by key performance indicators is presented.

**Keywords:** management accounting; costs; profit; evolution of the deviations economic substance; calculation; strategy.

Стиль управления современным экономическим субъектом ориентирован на избрание значимых показателей бизнеса, в отношении которых формируются целевые параметры. Именно они становятся объектом менеджмента, все подсистемы которого направлены на достижение указанных параметров, формируя алгоритмы прикладного контроля возникающих отклонений.

Большая нагрузка при этом ложится на систему бухгалтерского и управленческого учета, в которой формируются различные отклонения от целевых показателей и в которой отражается фактическая, а не прогнозная прибыль за тот или иной отчетный период. Учет стал экспортером информации при принятии управленческих решений в силу возникновения различного рода экономических отклонений.

Несмотря на множество научных исследований в области совершенствования бухгалтерского и управленческого учета, в прикладном плане

исследования лишь косвенно подтверждают интерес к экономическим манипуляциям с отклонениями, воспринимая их в качестве возникших математических разниц между планом и реальностью. В меньшей степени экономические отклонения были востребованы в качестве самостоятельного приема менеджмента.

Тем не менее дискретный набор отклонений от целевых экономических показателей становится единственно приоритетной информацией в формате управленческой отчетности. По сути, именно алгоритмы расчета и структуризация отклонений в системе менеджмента превращаются в информационную платформу самого менеджмента, способную оценить коммерческий потенциал любого бизнеса, включая функциональные возможности топ-менеджеров.

Эволюция взаимоотношений между коммерческими субъектами и государством, между конкурирующими компаниями, между внешним

и внутренним рынком предложений приводит к эволюции учетно-контрольных инструментов. В результате «вольность в применении учетно-управленческих приемов, с одной стороны, желание сделать коммерческой тайной результаты такой технологии, с другой стороны, привели к острой необходимости локализовать учетный механизм в сфере управления от учетного механизма для целей формирования фискальной отчетности» [10]. Точечные исследования в отношении непрерывного роста интереса к экономическим показателям и отклонениям от них в различные периоды экономического развития подтвердили актуальность исследуемого направления и выбор наиболее актуальной структуры отклонений на современном этапе развития экономики [1, 3, 4, 8–11].

Учитывая косвенный интерес экономистов к отклонениям как к математической разнице между целью и фактом, хотелось бы обратить внимание на экономическую природу отклонений и их информативность в системе менеджмента. В этой связи мы ориентировались на то, что отклонения в отношении экономических показателей становятся полноценным приемом менеджмента, который реализуется через учетную систему (в большей степени через систему управленческого учета). Это способно обеспечить объективность и рациональность принятия управленческих решений. Важна лишь их структуризация в зависимости от целей формирования этих отклонений.

Прием структуризации отклонений как прием менеджмента можно охарактеризовать следующим образом: отклонения от целевых экономических показателей системы менеджмента, формируемых в системном учете путем сравнения их базового значения (бюджетного, нормативного, сметного) с фактически достигнутым или путем сравнения одного порогового значения показателя с иным взаимосвязанным с ним пороговым значением, представляют собой прием управления экономическими рисками, являются объектом управленческой отчетности и служат экономической основой для принятия управленческих решений.

В результате совокупность приемов учета, контроля и анализа направлена на оценку возникающих отклонений от целевых значений и поиск путей их оптимизации. Экономические отклонения, являясь неизбежными в любой деятельности, где установлены нормативные или сметные показатели, превращаются в связующее звено и инструмент менеджмента в процессе принятия управленческих решений. При этом существенность значения отклонений зависит от разных факторов: вида базовых показателей, периода планирования, объекта сравнения, алгоритма расчета математической разницы между сравниваемыми величинами.

Эволюция развития экономического содержания отклонений подтверждает значимость тех или иных факторов в процессе расчета самих отклонений, что свидетельствует о развитии приемов управленческого учета в российской и международной практике. Отклонения определяются по разным тенденциям, факторам, интервалу времени, а эволюция используемых показателей для их расчета позволяет обосновать такой известный прием менеджмента в международной практике, как прием «управления по отклонениям».

Совершенствование и применение приема «управление по отклонениям» вызвано не просто эволюцией научной теории и практики экономики в цифрах, а эволюцией управленческих задач в зависимости от экономической среды. Для подтверждения статуса приема «управление по отклонениям» в бухгалтерском и управленческом учете важны анализ предпосылок, условия образования и процесс развития информационного ресурса для целей управления.

Характерное развитие учета отклонений для целей управления началось в конце XIX века с развитием калькуляционной системы на основе бухгалтерских методов учета затрат. В конце XIX – начале XX века в целях обеспечения оперативно-технической информацией о затратах была сформирована теория калькуляционного учета, спровоцировавшая интерес к различного рода отклонениям при формировании той или иной себестоимости.

Однако революция 1917 года непредсказуемо повлияла на учетные принципы российского учета, так как в советский период в экономически отсталой стране необходимо было научное обоснование социалистической ориентации в вопросах учета. Оперативный учет на тот момент доминировал по значимости и целесообразности по сравнению с калькуляционным учетом, а резкая смена экономической ориентации в некоторой степени затормозила развитие производственно-калькуляционного учета.

При этом сценарий выхода из экономических «ловушек» был предсказуем, поскольку качество приемов бухгалтерского учета меняется по мере развития потребностей в сферах управления. «После революционных событий 1917 года для страны и экономической структуры общества учет, основанный на частной собственности, деградировал, уступив место поискам социалистической формы учета. Помимо бухгалтерского учета стал адаптироваться новый вид производственного учета – оперативный» [10].

Существенной предпосылкой к развитию категории отклонений как объекта управления стал калькуляционный учет, ориентированный на избрание носителя затрат для исчисления его себестоимости с целью сравнения с базовой величиной (ценой продажи, фактической и бюджетной стоимостью). По мере развития калькуляционного

учета меняются формы калькулируемых показателей: узлы, агрегаты, продукция в целом, товарные группы, сегменты деятельности. Расширение производства, его автоматизация, поточная сборка изделий привели к разработке новых методов исчисления себестоимости, таких как директ-костинг, стандарт-кост, и появлению приема управления по отклонениям.

Великая депрессия, начавшаяся в 1929 году, и внедряемый в России нормативный метод учета затрат, в который были введены элементы метода «стандарт-кост», не имели успеха, так как кадровый потенциал в то время не был направлен на выявление отклонений по основным показателям отчетности.

В конце 30-х годов XX века управленческий учет в западных странах ориентировался на ключевые показатели управления затратами, а мировой кризис дал старт эволюции управленческого учета и его широкому применению на промышленных предприятиях. Родоначальником системы «стандарт-кост», введенной П. Лонгмью и примененной Г. Эмерсоном, является нормативный учет. На основании концепции метода «стандарт-кост» сформулировано понятие отклонений в аспекте ключевых показателей, которые стали значимыми для управленческого учета.

В России понятие «управленческий учет» появилось в конце 1950-х годов. Его эволюция тесно связана с интересами отечественных авторов, таких как М. А. Вахрушина [2], В. Б. Ивашкевич [5], Н. П. Кондраков [6], А. Д. Шеремет [12], и др. Эти авторы рассматривают управленческий учет как часть менеджмента, который участвует в процессе планирования, измерения, анализа, оценки отклонений по ключевым показателям коммерческих организаций.

В историческом плане по мере развития процессов калькулирования наблюдалась эволюция совершенствования объектов для исчисления себестоимости и соответственно объектов для расчета отклонений. Периоды перехода на рыночные основы хозяйствования стали актуальными для своевременной и причинной фиксации выявленных отклонений по различным ключевым показателям. В таблице приведены этапы развития учетной практики, повлиявшие на развитие интереса к экономическим отклонениям.

Этапы, показанные в таблице, по своим характерным особенностям модифицировали отношение к отклонениям по мере изменения интереса к экономическим показателям в соответствии с требованиями менеджмента. До начала экономической перестройки в России и позднее учет служил проводником основных оценочных показателей в хозяйственной сфере – информации об отклонениях по ключевым показателям, например по статьям, элементам, центрам ответственности, об их влиянии на хозяйственную деятельность субъектов бизнеса.

Подтверждением интереса к учету в сфере управления как к импортеру информации об отклонениях является приказ Минэкономразвития России от 11.03.2002 № 63<sup>1</sup> г., согласно которому был создан Экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. Обеспечение деятельности данного совета и координация работ департаментов министерства в области развития управленческого учета возложены на Департамент регулирования предпринимательской деятельности и развития корпоративного управления [7, с. 290].

За последние десятилетия можно наблюдать довольно жесткие условия конкуренции в глобальной экономической среде. Поэтому Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года<sup>2</sup>, разработанная в 2008 г., направлена на достижение стабильного, прочного развития процессов управления и контроля экономики в России.

Эксперименты в области планирования и управления свидетельствуют о ценности приема «управления по отклонениям». Только при предварительно выявленных отклонениях от предполагаемых показателей реализуется стратегия, в которой ключевую роль играет система измерения отклонений, учитывающая причины и параметры воздействия на отклонения фактических показателей.

Таким образом, на сегодняшний день структура отклонений доработана не полностью, не определены взаимосвязи категорий отклонений в условиях их возникновения. Коммерческие организации, стремящиеся к экономической устойчивости, разрабатывают методы извлечения информации по отклонениям, следуя собственной и зарубежной практике по управлению и учету отклонений.

Установление причин возникновения отклонений позволит своевременно реагировать на управление затратами с целью развития производства и управления издержками производства. Подсистема бухгалтерского учета, а именно управленческий учет, является важным аспектом информации в управлении по отклонениям.

При формировании отчетности бухгалтерский учет руководствуется положениями по бухгалтерскому учету. В отличие от него управленческий учет при формировании оперативных данных опирается на распоряжения руководства по принятию управленческих решений. С целью получения прибыли учет отклонений по прибылеобразующим показателям становится полноценным приемом в концепции обоснования управленческих решений. ☺

<sup>1</sup>Приказ Минэкономразвития России от 11.03.2002 № 63 «О создании Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России».

<sup>2</sup>Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 10.02.2017) «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года».

*Эволюция взаимосвязи бухгалтерского учета и приемов калькулирования*

<b>Период</b>	<b>Характерные черты учетной практики</b>	<b>Значимые показатели</b>
До 1950 г.	Поиск новых форм расчета себестоимости, появление способа сметного планирования; условность при расчете себестоимости	Продукция как объект калькулирования, введен обобщающий показатель «затраты на рубль товарной продукции»
До 1965 г.	Появление в практике учета элементов нормативного метода, нормативной себестоимости (однако отсутствовали научно обоснованные нормативы); развитие оперативного учета затрат за счет снижения значимости достоверного калькулирования. В силу отсутствия технических возможностей трудоемким был аналитический учет затрат по калькулируемым объектам	Для оценки производственной деятельности в учете был избран показатель прибыли вместо показателя себестоимости
До 1975 г.	Появление новых объектов калькулирования: первичные бригады, работающие в условиях подряда и хозрасчетные подразделения; переход к формированию в учете финансовых результатов на основе показателя «Реализованная продукция»; сформированы основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях	Прямые и косвенные затраты; бригады в качестве объектов учета затрат и калькулирования
До 1987 г.	Развился аналитический учет затрат и результатов в разрезе центров затрат; для целей калькулирования утверждена типовая структура элементов и статей затрат; в производственном учете стали использоваться методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: подетальный, нормативный, позаказный, попередельный	Носители затрат и центры затрат в качестве калькулируемых объектов
До 2000 г.	Для целей планирования и производственного учета выделены сметные, нормативные, плановые и отчетные калькуляции; децентрализация калькуляционного учета, в большей степени вызванная причинами ведения налогового учета, нежели причинами управления; появление категории «управленческий учет», принципы которого выходили за рамки регламентного бухгалтерского учета; расчет финансового результата по методу «отгрузки»	Сокращенная себестоимость, бюджетная себестоимость
С 2000 г. по наст. время	Развитие принципов управления по отклонениям; выделение подсистемы управленческого и налогового учета; появление возможности использования рабочего плана счетов для целей бухгалтерского и управленческого учета	Носители затрат, места возникновения затрат, центры финансовой ответственности; маржинальная прибыль, маржинальный доход

**Библиографический список**

1. Вахрушина М.А. Внутрихозяйственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.

**References**

1. Vakhrushina M.A. *Vnutrihozyajstvennyj uchet i otchetnost'. Segmentarnyj uchet i otchetnost'. Rossiyskaya praktika: problemy i perspektivy* [Intercompany Accounting and Reporting. Segmental Accounting and Reporting. Russian Practice: Problems and Prospects]. Moscow, Ekonomika I zhizn Publ., 2000. 192 p.
2. Vahrushina M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2006. 576 p.



3. Воронова Е.Ю. Институциональные основы управленческого учета (теория, методология, практика): монография. – М.: Изд-во МГОУ, 2011. – 358 с.
3. Voronova E.Y. *Institucional'nye osnovy upravlencheskogo ucheta (teoriya, metodologiya, praktika)* [Institutional Framework of Management Accounting (Theory, Methodology, Practice)]. Moscow, MGOU Publ., 2011. 358 p
4. Иванов В.В., Богаченко П.В., Хан О.К. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управления компанией // Управленческий учет. – 2006. – № 1. – С. 4–6.
4. Ivanov V.V., Bogachenko P.V., Khan O.K. Management Accounting System Formation Based on the Process Methods of Company's Control. *Upravlencheskiy uchet – The Management Accounting Journal*, 2006, no. 1, pp. 4–16 (in Russ.).
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
5. Ivashkevich V.B. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Economist Publ., 2003. 618 p.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 368 с.
6. Kondrakov N.P. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2003. 368 p.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: Проспект, 2008. – 448 с.
7. Kondrakov N.P. *Buhgalterskiy (finansovyy, upravlencheskiy) uchet* [Accounting (Financial and Management)]. Moscow, Prospect Publ., 2008. 448 p.
8. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
8. Nikolaeva S.A. *Principy formirovaniya i kal'kulirovaniya sebestoimosti* [Principles of Costing]. Moscow, Analitika-Press Publ., 1997. 144 p.
9. Пыткин А.П., Нечеухина Н.С. Методологические основы совершенствования учета в системе контроллинга промышленного предприятия // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 3. – С. 11–16.
9. Pytkin A.P., Necheukhina N.S. Methodological Foundation of the Accounting Improvement in the Controlling System of Industrial Enterprise. *Ekonomicheskiy analiz: teoriya i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2010, no. 3, p. 11–16 (in Russ.).
10. Шароватова Е.А. Причинно-следственная связь в эволюции развития управленческого учета // Учет и статистика. – 2011. – № 3. – С. 34–40.
10. Sharovatova E.A. Cause and Effect Relationship in the Evolution of Management Accounting. *Uchet i statistika – Accounting and statistics*, 2011, no. 3, pp. 34–40 (in Russ.).
11. Шароватова Е.А. Системное моделирование управленческой деятельности на основе базовых инструментов учета в сфере управления // Terra Economicus. – 2011. – Т. 9, № 3–2. – С. 96–99.
11. Sharovatova E.A. System Simulation Management Activities on the basis of the Basic Tools of Management Accounting. *Terra Economicus*, 2011, Vol. 9, no. 3–2, pp. 96–99 (in Russ.).
12. Шеремет А.Д. Управленческий учет. – М.: ФБК ПРЕСС, 2000. – 434 с.
12. Sheremet A.D. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, FBK PRESS Publ., 2000. 434 p.

УДК 657.1  
ВАК 08.00.12

## Хозяйственный учет в режиме реального времени как атрибут единого экономического пространства\*

### Real Time Accounting as an Attribute of the Single Economic Space

Кубанский государственный аграрный университет, Россия, Краснодар

**Сергей Петрович Першин**

канд. экон. наук, доцент кафедры теории бухгалтерского учета.

SPIN-код: 1487-2111

e-mail: PershinSP@mail.ru

350044, Россия, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

(кафедра теории бухгалтерского учета)

Тел. +7 (953) 091-75-57.

Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

**Sergey P. Pershin**

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting Theory Department.

e-mail: PershinSP@mail.ru

13, Kalinina str., Krasnodar, Russia, 350044

(the Department of Accounting Theory)

Phone +7 (953) 091-75-57.

**Аннотация.** Статья посвящена вопросам организации хозяйственного учета в режиме реального времени в рамках системы единого информационного пространства. Исследованы и предложены механизмы автоматизированного формирования учетных сведений в единой системе информационного пространства и их использования в целях управления.

**Ключевые слова:** учет; автоматизация; единая система; учетный агент; упрощенный порядок; управление; информационное пространство.

**Abstract.** This article is devoted to the organization issues of accounting in real time mode in the framework of a single information space. The author researched and proposed mechanisms of accounting information automated formation in a single information space and their use for management purposes.

**Keywords:** accounting; automation; single system; accounting agent; simplified procedure; management; information space.

Современные тенденции в области технологий производства, финансовых инструментов, способов хозяйственного взаимоотношения, связи обуславливают необходимость функционирования единого (цельного) информационного поля. Участники экономических связей испытывают потребность в большом спектре и объеме информации, значительная часть которой формируется с помощью хозяйственного учета.

В это понятие входит потребность в данных о наличии и движении имущества, т.е. о хозяйственных ресурсах каждого предпринимателя в отдельности и об имуществе взаимосвязанных субъектов. Операции с обязательствами и другими источниками формирования имущества предприятия становятся зачастую самостоятельным объектом сделок, в значительной степени определяя экономическую конъюнктуру в регионе хозяйствования.

Высока потребность администрирующих и контрольных органов в информации о деятельности

субъектов хозяйствования и ее результатах, а также в формировании специальных отчетных показателей, что необходимо для принятия решений в области их компетенции. Таким образом, каждый из участников деловых отношений испытывает потребность в сведениях о своих контрагентах, партнерах, о ситуации на рынке товаров (работ, услуг). Межведомственное взаимодействие различных органов и служб государственного механизма порождает потребность в оперативном обмене сведениями, формировании специального набора данных.

Современные телекоммуникационные технологии позволяют реализовывать множество проектов в области обобщения, автоматизированного контроля, анализа информации, обмена сведениями. Внешнеторговая деятельность, обеспечивающая значительное расширение рынков сбыта продукции, товаров, создает предпосылки для стандартизации учетных и в целом хозяйственных правил для обеспечения возможности объединенных и слаженных действий предприятий в целях реализации крупных проектов.

\*Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ и администрации Краснодарского края в рамках научного проекта № 16-46-230131.

Формирование единого экономического, прежде всего информационного, пространства требует специального подхода к разработке научно обоснованных принципов его функционирования и отдельных порядков [4]. Необходимым условием при этом становится учет фактической экономической конъюнктуры, включающей в том числе способность и возможность участия государственных органов в контроле и администрировании экономики, обеспечении потребностей всех участников деловых отношений.

Следует учитывать приоритеты экономического развития, состоящие в расширении масштабов малого и среднего бизнеса, вовлечении новых участников в хозяйственный оборот, создании предпосылок развития честной конкурентной борьбы на фоне современных учетных автоматизированных технологий.

### **Использование автоматизированных технологий в хозяйственном учете**

Немногочисленные бухгалтерские автоматизированные продукты, представленные сегодня на рынке, не предлагают принципиально различающихся приемов обработки и представления информации, что в определенной мере даже удобно, так как позволяет обобщать сведения, получаемые из различных источников. Активное сотрудничество предприятий с широким спектром контрагентов требует стандартизации автоматизированных алгоритмов и форматов используемых электронных документов для обеспечения возможности обмена документами, учетными сведениями, сопоставления их между собой.

Получили развитие программные комплексы, позволяющие организовать автоматизированный обмен учетными сведениями между деловыми партнерами. Теория бухгалтерского учета, основанная на двойной записи, требования представления установленных форм отчетности позволяют сегодня организовать систему единого информационного пространства, в которой каждый участник является ее отдельным элементом.

Участие реализуется в формате индивидуального автоматизированного рабочего места. Технически система представляет собой большой учетно-аналитический комплекс на базе администрирующего органа. Вероятнее всего, это Федеральная налоговая служба [3].

Доступ к личному кабинету субъекта экономической деятельности осуществляется в режиме реального времени через защищенные каналы сети Интернет. Рабочее место субъекта включает набор инструментов для отражения фактов хозяйственной жизни, обобщения учетной информации, формирования отчетных показателей.

Администрирующий орган обеспечивает также работу хозяйственных модулей по взаимодействию с различными органами и службами. Это модули

экономического администрирования, насыщенные сведениями о реализуемых экономических проектах, о мероприятиях поддержки бизнеса, его регулирования.

Считаем, что предлагаемый автоматизированный комплекс должен включать модуль обеспечения хозяйственного процесса. Речь идет о предложении алгоритмов совершения экономических операций и сделок. Так, если субъект экономической деятельности (к примеру, сельхозпроизводитель) принимает решение об экспорте продукции, ему предлагается последовательность действий, направленных на реализацию сделки.

В автоматизированном комплексе должны присутствовать инструменты по формированию необходимых учетных документов (паспорта сделок, декларации, документы на отгрузку продукции, расчетные документы). Важно, чтобы программный комплекс обеспечивал заполнение документов путем вывода полей, в которые необходимо вписывать требуемые сведения.

Более того, часть сведений должна быть автоматически получена из базы данных единого учетного комплекса. Сформировав необходимый пакет документов, распечатав транспортные документы, субъект экономической деятельности должен лишь доставить продукт в пункт погрузки. Алгоритм предусматривает минимизацию участия посредников и принципиальное снижение трудозатрат, бюрократических барьеров при совершении хозяйственной операции.

Сведения о потребности в продукте могут быть сформированы предприятием-экспортером, иностранным участником в той же системе путем формирования требования накладной. Экономическая конъюнктура на каждом отдельном рынке товара (работы, услуги), таким образом, представляется в форме единого информационного пространства. Общая схема функционирования такого пространства, основанная на модуле формирования, накопления, обобщения учетной информации, представлена на рис. 1.

### **Методические аспекты хозяйственного учета в режиме реального времени**

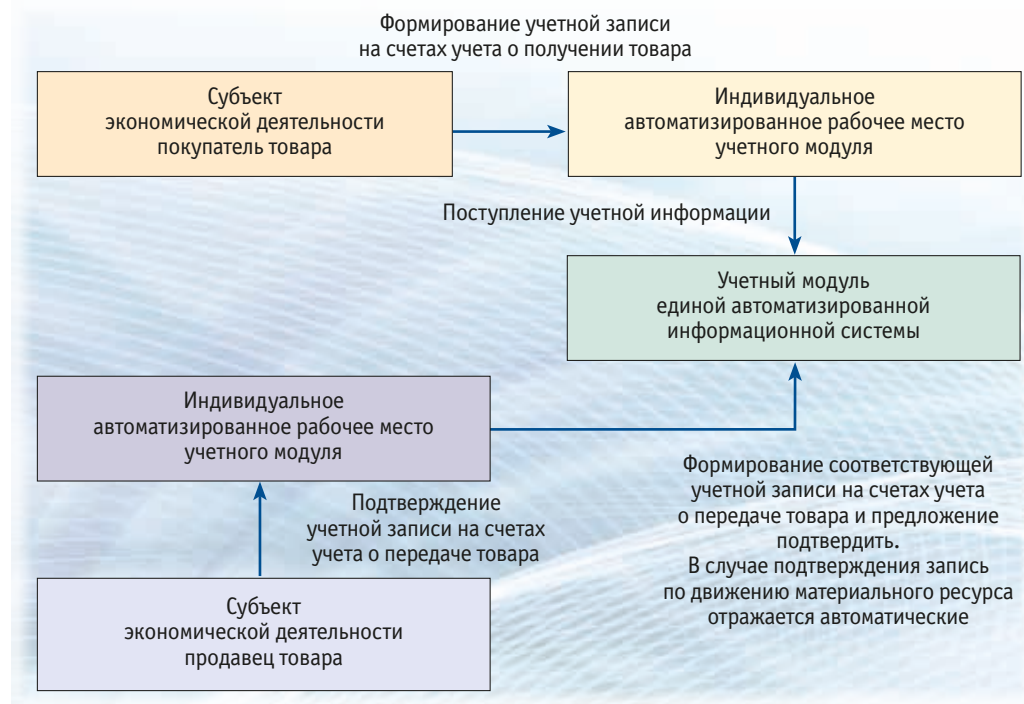
Проблема пользования учетными инструментами, доступными сегодня, состоит в необходимости понимания деталей, конкретных порядков, методик. Уровень профессиональной подготовки субъектов экономической деятельности не всегда позволяет с успехом реализовать идею неукоснительного соблюдения положений закона не только потому, что субъект умышленно нарушает требования, но и потому, что он не может разобраться в установленных правилах.

Заметим, что в упомянутых правилах в правоприменительной практике иногда не может быть даже их автор, – слишком универсальные положения закона влекут за собой возможность

Рис. 1. Схема функционирования автоматизированной системы единого информационного пространства



Рис. 2. Формирование учетных записей в единой автоматизированной учетной системе



К примеру, получение товара (материала) предполагает соответствие учетных данных данным поставщика. При этом операция может быть отражена в системе в режиме реального времени любым из этих лиц (партнеров). Второму или третьим участвующим лицам достаточно подтвердить совершившийся факт, и сведения о нем автоматически ложатся в массив учетных данных его рабочего места (рис. 2).

Подтвержденная учетная запись служит основой автоматизированного формирования учетных сведений единой системы о движении материального ресурса. Эти сведения используются для анализа и контроля уполномоченными органами [2]. Согласованность учетных сведений является способом подтверждения реальности хозяйственного события. Тот же товар,

многозначного понимания текста. Автоматизированная система учета, реализуемая на базе администрирующего органа, позволяет не столько требовать, сколько предлагать механизмы, инструменты, алгоритмы реализации хозяйственных идей, отражения фактов хозяйственной жизни в единой системе учета [2].

В рамках единой автоматизированной системы факты хозяйственной жизни субъекта экономической деятельности отражаются путем занесения первичных учетных сведений при работе ответственного лица в личном кабинете субъекта аналогично применяемому сегодня порядку. Разница в том, что отражаемые сведения должны соответствовать данным контрагента.

прежде чем он будет передан потребителю, посреднику, должен быть учтен как произведенный, ввезенный на таможенную территорию государства.

Конечный потребитель товара (продукции, работы, услуги) – это полноправный участник экономических отношений. Каждое экономически активное физическое лицо имеет доступ к учетному модулю для возможности подтверждения совершения операции. Речь идет о крупных и иных сделках с имуществом и обязательствами, подлежащими контролю.

Сегодня никого не удивляет обоснованная необходимость регистрации сделок с имуществом, рядом обязательств, транспортными сделками. Безусловно, отразить в единой учетной системе

приобретение потребительских товаров на практике сложно. Соответствующие сделки могут быть отражены, если субъект в этом заинтересован.

Здесь следует упомянуть принцип осмотрительности, когда любой участник хозяйственных отношений в целях реализации своих гражданских прав, исходя из соображений добросовестности, учетного принципа непрерывности деятельности, стремится зафиксировать факт хозяйственной жизни.

Несогласованность учетных сведений с данными контрагента автоматически высвечивается при попытке провести операцию в бухгалтерском учете. Такая зависимость потребует от субъектов экономической деятельности проявления добросовестности и деловой надежности. Вступать в хозяйственные связи с необеспеченными данными об имуществе, готовом продукте, товарах становится невозможно.

Организация сделок посредничества, когда продавец продает товар, которого нет в его распоряжении, его поставка ожидается или выполняется под предварительный заказ, требуют отражения в учетной системе всей цепочки поставки товара. Один из участников должен выступить в качестве производителя или импортера. Нарушения в работе последнего становятся основанием для признания всей последовательности сделок неправомерной (необоснованной).

Выход продукции из производства сопоставим с затратами живого и овеществленного труда, материальными ресурсами производителя. Алгоритм единой учетной системы должен предполагать возможность определения соответствия. Для этого могут быть привлечены эксперты в соответствующей области [4].

Сегодня такое сопоставление осуществляется в ходе контрольных мероприятий уполномоченных государственных органов с заданной периодичностью. Объем потребляемого производством материала должен соответствовать источнику его поступления. Труд работников измеряется в установленной системой учета единице труда.

Сложно полностью контролировать теневой оборот: ресурс–производство–конечное потребление. Но конъюнктура хозяйствования такова, что далеко не всегда его участники готовы к теневому обороту, даже в ограниченных объемах. На том или ином этапе движения ресурса или продукта производства возникает крайняя необходимость отразить данные в учетной системе.

Система автоматизированного хозяйственно-го учета в режиме реального времени позволяет учитывать множество отчетных показателей и стандартизированных расчетов автоматически, без потребности в ресурсе самого субъекта экономической деятельности. Так, начисление оплаты труда, отраженное субъектом в учетной системе, становится основанием для расчета отчислений во внебюджетные фонды. Общая сумма отраженных и принятых системой затрат и доходов

используется для формирования налоговой базы и расчета налога.

В установленном месте расчетного алгоритма субъект имеет возможность корректировать учетные и расчетные сведения. О необходимости представления для автоматизированного расчета дополнительных сведений, которые не могут быть получены или сформированы единой системой автоматически исходя из имеющихся данных, сообщается субъекту хозяйствования посредством обратной связи.

Отражение сведений о выполнении работ или оказании услуг требует согласованности с учетными данными о производственных возможностях субъекта. Это данные о численности, квалификации и занятости персонала, наличии производственных мощностей, основных средств, нематериальных активов.

Отражение обязательств также не составит сложности с учетом формирования взаимосвязанной операции с контрагентом. Переложение ответственности за формирование части учетных данных на учетных агентов значительно упростит ведение учета предприятиями малого и среднего бизнеса.

Формирование учетных записей и представление отчетности в таком случае сводится к минимуму, при этом реализуется принцип упрощенного порядка ведения учета на новом уровне. Сведения о движении денежных средств формируются банком, обслуживающим расчетные и иные счета субъекта хозяйствования. Движение материальных ресурсов во многом фиксируется контрагентами из числа крупного бизнеса. Расчетные показатели создаются в автоматическом режиме при внесении достаточного объема первичной учетной информации.

Субъекты хозяйствования в труднодоступных районах, не охваченных ресурсом связи, позволяющим работать в режиме реального времени, могут использовать автономные автоматизированные технологии с обязательной выгрузкой данных в отчетные периоды. Таковыми могут быть периоды не более недели.

### **Экономическое администрирование при системе хозяйственного учета в режиме реального времени**


Единая автоматизированная учетная система открывает огромные возможности для анализа учетной информации, который служит источником данных для принятия управленческих решений в рамках администрируемой территории [3], т.е. муниципалитета или субъекта Российской Федерации. Контрольные мероприятия за исчислением налогов, соблюдением гражданского законодательства становятся обыденной процедурой, реализуемой в основном автоматически. Несогласованность учетных сведений становится объектом оценки экспертов, уполномоченных государственных служащих.



Ключевыми качествами данной системы служат простота и оперативность формирования учетных данных, обеспечение юридической прозрачности хозяйствования. Создаваемый таким образом объем учетных сведений позволяет сформировать хозяйственный баланс муниципалитета, района, региона.

Отсюда – реальный экономический эффект в поддержке малого и среднего бизнеса. Упрощение делопроизводства – это привлекательный фактор для потенциальных субъектов экономической деятельности. Единая автоматизированная учетная система обеспечивает снижение бюрократических

барьеров, предлагает алгоритмы совершения сделок по отраслям и направлениям деятельности, делает прозрачными инвестиции.

Таким образом, хозяйственный учет становится сегодня неизменным атрибутом единого информационного экономического пространства, реализуемого посредством автоматизированных продуктов формирования, регистрации, обобщения и контроля сведений. Учетный модуль играет важнейшую роль в обеспечении экономической деятельности, создает информационную основу для управленческих решений. 

## Библиографический список

1. Першин С.П. Бухгалтерия в режиме реального времени – реальность и перспективы // Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение: материалы VI международной научной конференции (Краснодар, 18–19 ноября 2016 г.). – Майкоп, 2017. – С. 145–148.
2. Першин С.П., Задоркина Т.В. Внедрение новых учетных инструментов как способ решения актуальных проблем в хозяйственной жизни общества // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ). – 2017. – № 126. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2017/02/pdf/38.pdf>.
3. Першин С.П., Можегова В.Д. Административный ресурс в системе единого учетного пространства как средство обеспечения экономического роста // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ). – 2016. – № 04(118). – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2016/04/pdf/31.pdf>.
4. Першин С.П., Посохова Т.В. Единое учетное пространство и учетные агенты как приемы развития бухгалтерского учета // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ). 2015. – № 08 (112). – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2015/08/pdf/47.pdf>.

## References

1. Pershin S.P. Real Time Accounting – Reality and Prospects [Buhgalteriya v rezhime real'nogo vremeni – real'nost' i perspektivy]. *Materialy VI mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii (Krasnodar, 18–19 noyabrya 2016 g.)* “Sovremennaya ekonomika: problemy, perspektivy, informatsionnoe obespechenie” (Mat. of VI int. sci. conf. Modern Economy: Problems, Prospects and Information Provision). Maikop, 2017. pp. 145–148.
2. Pershin S.P., Zadorkina T.V. Implementation of New Accounting Tools as a Way of Solving Actual Problems in the Economic Life of Society. *Polythematic network electronic scientific journal of the Kuban state agrarian University (Scientific Journal of KubSAU)*, 2017, no. 126. Available at: <http://ej.kubagro.ru/2017/02/pdf/38.pdf> (in Russ.).
3. Pershin S.P., Mozhegova V.D. Administrative Resource in the Uniform Accounting System as a Tool of Ensuring Economic Growth. *Polythematic network electronic scientific journal of the Kuban state agrarian University (the Scientific magazine of Kubsau)*, 2016, no. № 04(118). Available at: <http://ej.kubagro.ru/2016/04/pdf/31.pdf> (in Russ.).
4. Pershin S.P., Posokhova T.V. Single Account Space and User Agents as Techniques for the Development of Accounting. *Polythematic network electronic scientific journal of the Kuban state agrarian University (the Scientific magazine of Kubsau)*, 2015, no. 08(112). Available at: <http://ej.kubagro.ru/2015/08/pdf/47.pdf> (in Russ.).

УДК 336.67:347.736

## Инструментарий обоснования бизнес-решения о покупке дебиторской задолженности на торгах по банкротству\*

### Justification Tools for the Business Decision of the Accounts Receivable Purchase at the Bankruptcy Auctions

*Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва*

**Наталья Георгиевна Акулова**

*канд. экон. наук, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы»  
e-mail: akulovang@mail.ru*

**Дмитрий Иванович Ряховский**

*докт. экон. наук, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы», профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ*

*e-mail: umc331@mail.ru*

*117312, Россия, г. Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3  
Тел. +7 (495) 988-64-64.*

*Institute of Economics and Crisis Management, Russia, Moscow*

**Natalya G. Akulova**

*PhD in Economics, Professor of the Crisis Management and Finance Department  
e-mail: akulovang@mail.ru*

**Dmitry I. Ryakhovsky**

*Doctor of Economics, Professor of the Crisis Management and Finance Department, Professor of the Tax Policy and Tariff Regulation Department in the Financial university under the Government of the Russian Federation*

*e-mail: umc331@mail.ru*

*53/3, Vavilova str., Moscow, Russia, 117312  
Phone +7 (495) 988-64-64.*

**Аннотация.** В статье рассматриваются особенности управления дебиторской задолженностью в компаниях, находящихся в стадии банкротства, раскрываются риски, связанные с бизнес-деятельностью по приобретению дебиторской задолженности на аукционах по банкротству, даются рекомендации по минимизации рисков и повышению обоснованности принимаемых решений по покупке дебиторской задолженности на торгах.

**Ключевые слова:** дебиторская задолженность; банкротство; торги; должник; анализ.

**Abstract.** This article reviews the features of accounts receivables management in the distressed companies, discloses the business related risks of thereceivables acquisition at the bankruptcy auctions. Recommendations for the risks minimization and decisions validity maximization of thereceivables purchase at the auctions are given.

**Keywords:** accounts receivable; bankruptcy; auctions; debtor; analysis.

#### Дебиторская задолженность как элемент конкурсной массы должника

При банкротстве компании в рамках процедуры конкурсного производства конкурсный управляющий проводит инвентаризацию имущества, в том числе и дебиторской задолженности, в целях формирования конкурсной массы должника и удовлетворения из нее требований кредиторов. В рамках инвентаризации имущества должника дается оценка вероятности взыскания дебиторской задолженности отдельно по каждому дебитору.

Арбитражный управляющий классифицирует дебиторскую задолженность должника по признаку возможности ее взыскания. В этом случае

Дебиторская задолженность любой компании, находящейся в стадии банкротства, представляет собой важный и значимый компонент ее имущества, предназначенный для удовлетворения требований кредиторов. Однако этот компонент имущества должника считается высокорискованным активом, возникающим из обязательств юридических и физических лиц по договорам (соглашениям), заключенным на потенциально выгодных для них условиях, но отвлеченный из оборота должника, который необходимо взыскать.

\*Статья подготовлена в рамках общеуниверситетской комплексной темы Финансового университета при Правительстве Российской Федерации «Новая парадигма общественного развития в условиях цифровой экономики».

выделяют надежную, сомнительную, безнадежную дебиторскую задолженность.

К надежной дебиторской задолженности относят сумму счетов, предъявленных покупателям с оплатой в пределах срока, установленного договором, а также задолженность дебиторов, обеспеченную залогом, поручительством или банковской гарантией. Сомнительной является не погашенная в срок и не обеспеченная задолженность, по которой, тем не менее, сохраняется вероятность возможного погашения. Безнадежной считают задолженность с истекшим сроком исковой давности, невозможную к получению вследствие форс-мажорных обстоятельств, в которых оказался должник, а также ликвидации организации-дебитора или ее банкротства.

Не всегда арбитражный управляющий столь искусен в анализе дебиторской задолженности, чтобы выявить все нюансы возникновения и динамики дебиторской задолженности, в том числе манипулирования ее суммой и структурой в целях заинтересованных лиц. Например, в преддверии банкротства удельный вес дебиторской задолженности в структуре активов должника не меняется, однако меняется сама структура дебиторской задолженности, в которой увеличивается доля статьи «прочая дебиторская задолженность», скрывающая вексельные схемы продажи товаров (работ, услуг). Другой пример – к активу в виде дебиторской задолженности возникает контрактив, представляющий собой резерв по сомнительным долгам и отнесенный на финансовые результаты организации-банкрота.

В результате возрастают убытки должника, а в активе его баланса изменения не видны, тогда как в пассиве снижается доля собственного капитала, ухудшая показатели, характеризующие финансовую устойчивость должника. В отдельных случаях искусственно создается ситуация формального отсутствия денежных средств у должника и зависания денежных средств в дебиторской задолженности в целях уклонения от выплат кредиторам в течение длительного времени.

Тем не менее после выявления суммы дебиторской задолженности и ее оценки в конкурсном производстве начинаются работы по взысканию дебиторской задолженности путем обращения в суд. После оформления судебных актов службой судебных приставов возбуждается исполнительное производство.

## **Особенности продажи имущества должника на аукционе**

Затяжной период инкассации дебиторской задолженности в судебном порядке не позволяет конкурсному управляющему осуществить взыскание во временных рамках конкурсного производства. В этом случае право на взыскание продается на торгах в рамках процедур банкротства наряду

с другими активами, процесс которых строго регламентируется Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» (п. 3–19 ст. 110, п. 3 ст. 111, ст. 130, ст. 139)<sup>1</sup>.

Возможность покупки и продажи дебиторской задолженности закрепляется на законодательном уровне, в частности, описывается в статьях 112 и 140 Закона о банкротстве<sup>1</sup>. При этом продажа имущества должника, которая проводится, как правило, на открытых электронных торгах в форме аукционов, должна основываться на следующих основных принципах:

- соблюдение при совершении сделок прав и законных интересов кредиторов должника;
- транспарентность (прозрачность) сделок;
- доступность процесса заключения сделок для максимального количества желающих;
- заключение сделок по максимально высокой цене.

Начальная цена продажи имущества в банкротстве определяется решением собрания кредиторов или комитета кредиторов.

Продажа имущества компании-банкрота осуществляется по сформированным конкурсным управляющим лотам на торгах и предполагает несколько этапов, которые в укрупненном виде можно описать следующим образом:

- первый этап торгов проводится путем повышения начальной цены на «шаг аукциона», который устанавливается организатором торгов в размере от 5 до 10% начальной цены;
- в случае признания первых торгов несостоявшимися по тем или иным причинам организатор торгов принимает решение о проведении повторных торгов, осуществляемых на понижение с шагом 10%;
- в случае если первые и повторные торги не состоялись, имущество подлежит продаже посредством последовательного снижения цены по истечении определенного срока.

К настоящему времени статистика реестра сведений о банкротстве<sup>2</sup> констатирует крайне низкие показатели соотношения начальной стоимости имущества должника с его окончательной стоимостью реализации на торгах, что служит одним из финансовых критериев эффективности конкурсного производства. Так, торги в ходе процедур банкротства компаний в 2016 году в 82% случаев были признаны несостоявшимися, в среднем реализовать имущество должников удавалось лишь с третьей или четвертой попытки со снижением цены на 60–70%, что усугубляет потери кредиторов.

В последнее время набирает популярность и имеет определенные перспективы такое направление бизнес-инвестирования, как приобретение прав

<sup>1</sup> Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 29.12.2017) «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2018).

<sup>2</sup> <http://bankrot.fedresurs.ru/NewsCard.aspx?ID=854> – официальный сайт Единого федерального реестра сведений о банкротстве.



требования дебиторской задолженности на торгах по банкротству, несмотря на то что этот элемент конкурсной массы должника является наиболее рискованным имуществом, выставляемым на аукцион, поскольку относится к неосязаемым бизнес-активам должника, а поступление денежных средств по нему – событие вероятностное.

Покупатели дебиторской задолженности на торгах по банкротству могут преследовать две основные цели.

Во-первых, развивающиеся интернет-технологии расширили перечень способов заработка, в частности, возможность заработать путем покупки со значительным дисконтом дебиторской задолженности, которую затем можно взыскать в полной сумме, работая с дебиторами, и получить прибыль. Коммерческий интерес покупателя проявляется в том, что стоимость прав требования дебиторской задолженности на торгах обычно значительно ниже номинала, и на торгах в формате публичного предложения их цена снижается с каждым временным интервалом. Это позволяет приобрести за несколько десятков тысяч рублей (бывают лоты и менее тысячи рублей) право требования задолженности на несколько сотен тысяч рублей и реализовать его с доходом с одного лота, который может достигать сотни процентов.

В настоящее время существует множество ресурсов – электронных площадок, занимающихся реализацией имущества должников. Однако специалисты в области банкротства утверждают, что в структуре предлагаемой на торгах суммы дебиторской задолженности только 10% представляют собой долги, реальные к взысканию. Поэтому при принятии бизнес-решения о покупке дебиторской задолженности на торгах требуется тщательный анализ качества дебиторской задолженности и состоятельности дебиторов по ее оплате.

Во-вторых, покупка дебиторской задолженности за сумму, значительно меньшую по сравнению с ее балансовой стоимостью, что свойственно некачественной дебиторской задолженности, позволяет компании-покупателю создать иллюзию ее высокой платежеспособности, поскольку появление такой дебиторской задолженности в балансе компании-покупателя приведет к росту коэффициентов ликвидности и обеспеченности обязательств компании ее активами. В дальнейшем, если компания-дебитор не находится в стадии банкротства или ликвидации, купленная дебиторская задолженность передается службе судебных приставов для взыскания.

### **Рекомендуемый инструментарий для минимизации риска потерь при покупке дебиторской задолженности на торгах по банкротству**

Независимо от того, какая цель преследуется покупателем, основными критериями для принятия

решения о покупке дебиторской задолженности с торгов по банкротству являются:

- а) разница между балансовой стоимостью дебиторской задолженности и ценой ее продажи на торгах;
- б) вероятность взыскания купленной дебиторской задолженности.

При этом необходимо понимать, что наукой доказана обратная зависимость между этими двумя критериями: чем больше разница между ценой дебиторской задолженности на торгах и ее балансовой стоимостью, тем ниже вероятность взыскания данной дебиторской задолженности.

Практика покупки имущества на торгах по банкротству позволяет рекомендовать потенциальным покупателям ориентироваться на цену продаж дебиторской задолженности, составляющую примерно 10% ее балансовой стоимости. В этом случае есть вероятность взыскать долг и получить прибыль на вложенные средства. Более привлекательное соотношение цены продажи и балансовой стоимости дебиторской задолженности меньше 10% несет в себе недопустимые риски невозможности взыскания долга.

С другой стороны, не следует опрометчиво приобретать более дорогой лот на аукционе, рассчитывая на высокую вероятность взыскания дебиторской задолженности, поскольку данный лот, возможно, только недавно появился на аукционе, и в будущем цена его будет снижаться.

Основными источниками риска для потенциального покупателя дебиторской задолженности на торгах по банкротству могут стать как сам должник (ненадлежащее оформление документов, заключение договоров с заведомо неплатежеспособными организациями), так и его дебиторы, генерирующие безнадежную дебиторскую задолженность.

Следовательно, если покупателем преследуется цель получения прибыли от покупки дебиторской задолженности на торгах, для обоснования принятия решения о ее покупке важно провести определенные аналитические процедуры для минимизации риска потерь. К ним относятся:

1. Изучение в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) данных о компании-дебиторе. Реестр доступен на официальном сайте Федеральной налоговой службы (<https://www.nalog.ru>, раздел «Риски бизнеса: проверь контрагента»). По информации, полученной из ЕГРЮЛ, нужно убедиться, что компания является действующей, не находится в стадии ликвидации или реорганизации. Необходимо обратить внимание на отсутствие факта «теневой» реорганизации в форме слияния, когда группа организаций в целях уклонения от платы кредиторам объединяется в форме нового юридического лица в территориально отдаленных регионах Российской Федерации, в данном случае в ЕГРЮЛ имеется информация о правопреемнике.

2. Подтверждение факта отсутствия возбужденного дела о банкротстве компании-дебитора по данным официального сайта Единого федерального реестра сведений о банкротстве (<http://bankrot.fedresurs.ru/>).
3. Исследование компании-дебитора на наличие признаков компании-«однодневки». В частности, не составит труда установить такие признаки:
  - отсутствует информация о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей;
  - отсутствует информация о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам)<sup>3</sup>.
4. Выявление фактов смены генерального директора компании-дебитора на массового, фиктивного руководителя, а также смены учредителя должника на массового, которые можно установить по сведениям ФНС России, размещенным на ее официальном сайте в рубрике «Сведения о физических лицах, являющихся руководителями или учредителями (участниками) нескольких юридических лиц» (<https://service.nalog.ru/mru.do>). Следует понимать, что массовый директор – это физическое лицо, формально являющееся единоличным исполнителем руководящих обязанностей в нескольких организациях – более чем в пяти фирмах. Смысл формулировки «массовый руководитель» сводится к отнесению данного факта к признакам вероятной фиктивной деятельности предприятий для оптимизации налогообложения, снижения налоговой базы либо уклонения от уплаты налогов, а следовательно, и других обязательств.
5. Анализ платежных возможностей компании-дебитора по данным его финансовой отчетности (варианты источников информации: на официальном сайте компании-дебитора в разделе «Раскрытие информации», на сайте Всероссийской системы проверки контрагентов (<https://zachestnyibiznes.ru>), другие открытые источники информации, например, СПАРК, Центр раскрытия корпоративной информации и др.). Компания-дебитор должна иметь имущество, осуществлять деятельность по созданию экономического продукта (продукция, работы, услуги).

Желательно, чтобы коэффициент текущей ликвидности был больше единицы, а собственный

капитал (раздел бухгалтерского баланса «Капитал и резервы») не имел отрицательного значения. Все сервисы владеют информацией о связанных (аффилированных) компаниях по руководителю, учредителю. С осторожностью следует относиться к компаниям-дебиторам, которые имеют взаимозависимые компании, поскольку существует опасность недобросовестных действий их руководителей по выводу активов в период работы покупателя дебиторской задолженности на торгах по взысканию долгов с компании-дебитора [2].

6. Изучение материалов по анализируемой компании на официальном сайте Федеральной службы судебных приставов (<http://fssprus.ru/>). В разделе «Банк данных исполнительных производств» важно убедиться, что организация не ведет других судебных споров, кроме как по взысканию интересующей вас дебиторской задолженности. При этом если имеются долги по налогам, которые не оплачиваются в течение полутора–двух лет, то от покупки дебиторской задолженности такой компании рекомендуется отказаться. В разделе «Лица, находящиеся в розыске по подозрению в совершении преступлений» желательно убедиться, что руководитель компании-дебитора не находится в розыске за противоправные действия.
7. Ориентировочная оценка возможности взыскания в перспективе купленной дебиторской задолженности. Такая оценка проводится по данным интернет-ресурса по торгам, например, <http://bankrot.fedresurs.ru/TradeList.aspx> (в описании лота объекта реализуемого имущества (в нашем случае – дебиторской задолженности) указываются сроки возникновения задолженности, наличие решения суда об исполнительном производстве), а также на основании результатов перечисленных выше аналитических процедур и методики оценки вероятности взыскания дебиторской задолженности, рекомендуемой в отечественной экономической литературе (см. таблицу).

*Оценка реального состояния дебиторской задолженности [5]*

Срок задолженности, дн.	Вероятность безнадежных долгов, %	Срок задолженности, дн.	Вероятность безнадежных долгов, %
0–30	2	120–150	25
30–60	4	150–180	50
60–90	7	180–360	75
90–120	15	Свыше 360	95

8. Проверка наличия необходимых документов для взыскания дебиторской задолженности. Продаваемая на аукционе дебиторская задолженность компании-банкрота может выступать в двух статусах:

<sup>3</sup> Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

1) дебиторская задолженность, по которой состоялось решение суда и имеется исполнительный лист;

2) дебиторская задолженность, по которой нет решения суда о ее взыскании.

В первом случае покупатель дебиторской задолженности на торгах передает исполнительный лист судебным приставам, которые в соответствии со своими служебными обязанностями занимаются работой с должником. При этом необходимо понимать, что факт наличия исполнительного листа не гарантирует, что физическое или юридическое лицо выплатит требуемую сумму.

Во втором случае претенденту на покупку дебиторской задолженности следует ознакомиться с документами, подтверждающими наличие дебиторской задолженности, поскольку, не имея первичной документации (счет-фактура, товарная накладная и др.), суд не примет исковое заявление по взысканию дебиторской задолженности.

#### Библиографический список

1. Акулов А. Я. Аналитические возможности и ограничения установления признаков злостного банкротства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 28–32.
2. Акулова Н. Г., Акулов А. Я. Вывод активов компании-должника как инструмент недобросовестных действий ее контролирующих лиц // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 23–32.
3. Пономарева С. В. Аудит несостоятельности на досудебной стадии специализированных организаций, предоставляющих услуги для бизнеса // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2010. – № 16. – С. 292.
4. Ряховский Д. И., Сафронова А. А. «Фирмы-однодневки» как уклонение от уплаты налогов // Вестник ИЭАУ. – 2016. – № 12. Режим доступа: <http://www.ieau.ru/nauka-v-ieau/vestnik-ieau/publikacii-zhurnala-vestnik-ieau/vestnik-ieau-2016.-n-12/ryahovskij-d.i.-safronova-a.a.-firmy-odnodnevki-kak-uklonenie-ot-uplaty-nalogov>.
5. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебник [под ред. Е. С. Стояновой]. – М.: Перспектива, 2010. – 656 с.

Накопленный опыт по торгам по банкротству показал, что:

- имелись случаи, когда после покупки дебиторской задолженности должника было установлено, что отсутствовали многие документы, необходимые для подтверждения самого факта задолженности;
- срок исковой давности истек задолго до появления лота на аукционе;
- компания-дебитор находилась в стадии банкротства и не могла выплатить требуемые деньги.

#### Вывод

Приобретение имущества, в том числе прав требования дебиторской задолженности должника, на аукционах по банкротству может стать доходным бизнесом только при условии обоснованного принятия решения о покупке, базирующегося на детальном анализе всех обстоятельств, сопровождающих повышенные риски данной деятельности. ✓

#### References

1. Akulov A. Ja. Analytical Capabilities and Limitations of Detecting the Signs of Fraudulent Bankruptcy. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 6, pp. 28–32 (in Russ.).
2. Akulova N. G., Akulov A. Ja. Dissipating of Indebted Company's Assets as a Tool for Fraud of its Controlling Persons. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 23–32 (in Russ.).
3. Ponomareva S. V. Insolvency Audit at the Pre-trial Stage of the Specialized Organizations Providing Business Services. *Vestnik Universiteta*, 2010, no. 6, pp. 292 (in Russ.).
4. Ryakhovsky D. I., Safronova A. A. Rogue Firms as a Tool for Tax Evasion. *Vestnik IEAU*, 2016, no. 12. Available at: <http://www.ieau.ru/nauka-v-ieau/vestnik-ieau/publikacii-zhurnala-vestnik-ieau/vestnik-ieau-2016.-n-12/ryahovskij-d.i.-safronova-a.a.-firmy-odnodnevki-kak-uklonenie-ot-uplaty-nalogov> (in Russ.).
5. Stoyanova E. S. *Finansoviy menedzhment: teoriya i praktika* [Financial Management: Theory and Practice]. Moscow, Perspektiva Publ., 2010. 656 p.

УДК 336.7

## Платежная система как неотъемлемый элемент экономики государства и проблемы ее развития

## Payment System as an Essential Element of the Government Economy and the Problems of Its Development

Международный независимый университет Молдовы (ULIM), Республика Молдова, Кишинев

**Раиса Дмитриевна Евсюкова**

доктор экономики (канд. экон. наук),  
конференциар (доцент)

e-mail: rde50@mail.ru

**Игорь Михайлович Балан**

доктор экономики (канд. экон. наук),  
конференциар (доцент), заведующий кафедрой  
«Финансы, банки и бухгалтерский учет»

e-mail: luibalan@mail.ru

**Анна Ивановна Спыну**

доктор экономики (канд. экон. наук),  
конференциар (доцент)

e-mail: anasoltan2001@yahoo.com

Republic of Moldova, MD-2012, Chisinau,  
Vlaicu Parcalab str., 52 (кафедра «Финансы,  
банки и бухгалтерский учет»)

Тел. (+373 22) 22-00-29,

тел./факс (+373 22) 22-00-28.

Free International University of Moldova,  
(ULIM), Republic of Moldova, Chisinau

**Raisa D. Evsukova**

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: rde50@mail.ru

**Igor M. Balan**

PhD in Economics, Associate Professor, Head  
of the Finance, Banking and Accounting Department

e-mail: luibalan@mail.ru

**Anna I. Spynu**

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: anasoltan2001@yahoo.com

52, Vlaicu Parcalab str., Chisinau, MD-2012, Republic of  
Moldova (Finance, Banking and Accounting Department)

Phone (+373 22) 22-00-29,

Phone/Fax (+373 22) 22-00-28.

**Аннотация.** В рыночной экономике к платежной системе предъявляются высокие требования в отношении качества обеспечения платежей. Именно поэтому она стала инструментом устойчивого финансового и экономического развития страны как участник общественного воспроизводственного процесса. В данной статье исследуются экономическая сущность и виды платежей, роль платежной системы с экономической точки зрения, особенности платежной системы в Республике Молдова, роль банков и платежных обществ в организации платежной системы. Совершенствование национальной системы платежей необходимо для создания национальной безопасности, которая призвана обеспечить бесперебойность денежных расчетов, ускорение оборачиваемости денег в стране, управление общей денежной массой и сокращение налично-денежных расчетов. Все эти обстоятельства определили актуальность выбранной темы исследования.

**Ключевые слова:** платеж; платежная система; денежный перевод; платежный инструмент; банки; платежные организации.

**Abstract.** In the market economy environment, the payment system demands a high quality of payment security. And that is why it has become an instrument of sustainable financial and economic development of the country, participating at the social reproduction process. This article explores the economic essence and kinds of payments, the role of payment system from the economic point of view, the features of payment system in the Republic of Moldova, the role of banks and payment institutions in the organization of the payment system. Improvement of the National Payment System is necessary for the creation of national security, which is designed to ensure the continuity of monetary settlements, accelerate the velocity of money in the country, manage the total money quantity and reduce cash turnover. These circumstances determined the relevance of the chosen research topic.

**Keywords:** payment, payment system, money transfer, payment instrument, banks, payment institutions.

Рыночная экономика основывается, как известно, на товарно-денежных отношениях, успешное развитие которых предполагает погашение (оплату) обязательств перед государством, поставщиками, кредиторами, т.е. совершение платежа или расчета. В экономической литературе платеж определяют следующим образом: «платеж – это денежные средства, которые уплачиваются за приобретенные товары, за используемые ресурсы, за предоставленный кредит в виде установленных законом взносов, в форме расчетов по обязательствам» [3].

Данное определение можно отнести только к денежным отношениям, но на практике имеют место и материальные отношения, когда платеж совершается в натуральной форме [4].

«Платеж – это выдача денег по какому-нибудь обязательству, передача имущества от должника к заемщику по исполнению обязательства, взнос денег на счет, расчет за купленный продукт или полученную услугу»<sup>1</sup>.

Это определение платежа отражает его совершение, т.е. уже оплату. Однако в практической деятельности платеж может быть просроченным или неисполненным.

В Википедии читаем: «Платеж (синонимы: плата, уплата, оплата, расчет) – это: выдача денег по какому-нибудь обязательству; передача имущества от должника к кредитору по исполнению обязательства; расчет за купленный товар или предоставленную услугу посредством обмена соответствующего количества денег на товар»<sup>2</sup>.

Из этого толкования платежа видно, что все операции обусловлены определенными обязательствами, которые должны быть погашены, оплачены. Поэтому платеж, по мнению авторов, представляет собой сумму, предназначенную для погашения обязательств. Экономическую сущность платежа можно определить как возмещение затрат контрагента и погашение обязательств перед государством.

В связи с тем, что обязательства могут быть различного вида, платежи необходимо рассматривать по различным признакам. Так, платежи могут быть осуществлены в натуральной и денежной форме [2]. Платежи в денежной форме совершаются:

- наличными деньгами. Анализ налично-денежного оборота показывает его существенную долю в общем денежном обороте. Так, в третьем квартале 2017 года наличные деньги в обращении увеличились на 8,7%, их доля в структуре денежной массы составила 24,3%<sup>3</sup>;
- в безналичной форме, предусматривающей платеж на основе определенных документов по счетам, открытым в банках.

В зависимости от вида валюты платежи могут совершаться национальной и иностранной валютой [6].

В зависимости от характера операций платежи выполняются по товарным и финансовым операциям. К товарным операциям относятся операции за товары, услуги и выполненные работы, совершение

платежа по которым требует оплаты налога на добавленную стоимость. Финансовые операции – это выдача и получение кредитов, депозитов, процентов, уплата налогов, сборов, штрафов, пени, неустойки, по которым НДС не уплачивается [5].

Очередность: вначале платеж, совершаемый в виде предоплаты, которая подразумевает оплату полной стоимости контракта, или аванс – оплату только его части, а сам платеж – после исполнения контракта. К этому виду платежа относится наложенный платеж при оплате стоимости товара получателем по получении посылки [2].

По срокам: своевременный платеж – выполненный в срок; пролонгированный или отсроченный – платеж с продленным сроком; просроченный – платеж после установленного срока.

По способам: платеж в полной сумме; платежи частями.

По размерам: платежи могут быть крупные, средние и мелкие. Этот размер каждый плательщик устанавливает для себя сам. Исключением являются платежи по предоставляемым банковским кредитам. Так, максимальный размер кредита, который может выдать банк, составляет не более 15% его совокупного нормативного капитала [2].

Платежи могут самостоятельно уплачиваться плательщиком или взыскиваться с него, т.е. быть получены с плательщика в принудительном порядке и, как правило, с уплатой штрафных санкций.

Законным платежным средством на территории Республики Молдова, согласно статье 3 Закона Республики Молдова «О деньгах»<sup>4</sup> [5], является лей.

Совершение платежа осуществляется путем проведения платежных операций, т.е. действий по размещению (например, на депозиты, вклад в инвестиции и т.д.), переводу (перечисление поставщикам, налоги и т.д.) или изъятию средств (штрафов, неустоек, получение наличности и т.п.). Объемы этих операций практически невозможно определить, поскольку они в условиях рынка опосредуют все экономические операции.

Платежи осуществляются по инициативе плательщиков или получателей (бенефициаров), а совершаются посредниками – платежными организациями. В современных условиях организация и управление платежами проводятся Платежной системой государства. В Законе Республики Молдова «О платежных услугах и электронных деньгах»<sup>6</sup>

<sup>1</sup> <http://investments.academic.ru/1270//Платеж>.

<sup>2</sup> <https://ru.wikipedia.org/wiki/Платеж>.

<sup>3</sup> Динамика денежных показателей. Режим доступа: <https://www.bnm.md/ru/content/dinamika-denezhnyh-pokazateley-v-iyule-2017>, <https://www.bnm.md/ru/content/dinamika-denezhnyh-pokazateley-v-avguste-2017>, <https://www.bnm.md/ru/content/evolutia-indicatorilor-monetari-luna-septembrie-2017>.

<sup>4</sup> Закон Республики Молдова «О деньгах» от 15.12.1992 № 1232-XII (в ред. от 06.03.2012). Режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=3519](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3519). 6 Закон Республики Молдова «О платежных услугах и электронных деньгах» от 18.05.2012 № 114. Режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=54628](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=54628).

**платежная система** определяется как «система перевода средств, действующая на основе формальных стандартных общих норм (правил, процедур, договоров и т.д.) в области обработки, клиринга<sup>5</sup> и (или) расчета по платежным операциям». Данное определение раскрывает технологии совершения платежа без инфраструктуры, обеспечивающей перевод стоимости от одного субъекта экономики другому.

Исследование платежной системы с экономической точки зрения показывает, что она основывается на категории платежа и практическом его использовании в виде предоставления платежных услуг соответствующими платежными организациями.

Платежные услуги (денежные расчеты) можно определить как перечисление денежных средств платежной организацией (посредником) со счета плательщика, открытого в этой организации, на счет получателя, который по платежным документам именуется бенефициаром. Основа проведения платежных услуг определяется в законодательном порядке.

Так, согласно статье 5 Закона Республики Молдова «О Национальном банке Молдовы»<sup>6</sup>, Национальный банк осуществляет надзор за системой платежей в республике и способствует стабильному и эффективному функционированию автоматизированной системы межбанковских платежей.

Кроме того, он является органом публичной власти, регулирующим, осуществляющим надзор и лицензирующим деятельность банков и платежных обществ по предоставлению платежных услуг, а также деятельность по выпуску электронных денег.

В этой связи платежные услуги, которые необходимо рассматривать как вид деятельности платежных организаций, можно подразделить на:

- 1) внесение наличных денег на счета, а также все операции по зачислению безналичных денежных средств на счета;
- 2) снятие наличных денег со счета, а также все операции по перечислению безналичных денежных средств со счетов;
- 3) исполнение платежных операций, инициированных плательщиком или получателем платежа по размещению, переводу или изъятию средств путем:
  - а) прямого дебетования;
  - б) кредитового перевода, включая запланированные переводы;

в) платежной карты.

Расчеты с помощью этих платежных инструментов могут осуществляться как за счет собственных денежных средств, так и за счет заемных (кредитных) средств;

4) выпуск и прием платежных карт и иных платежных инструментов;

5) перевод денег;

6) использование телекоммуникационных, цифровых или информационных устройств, в том числе терминалов наличной оплаты (cash-in-терминалы), когда платеж адресован оператору телекоммуникационной или информационной системы или сети, действующему исключительно в качестве посредника между пользователем платежных услуг и поставщиком товаров и услуг.

Платежная система по организационному признаку, в соответствии со статьей 5 Закона РМ «О платежных услугах и электронных деньгах», включает следующих так называемых поставщиков платежных услуг или платежных организаций:

- банки, действующие в соответствии с Законом о финансовых учреждениях<sup>7</sup>;
- платежные общества;
- общества, выпускающие электронные деньги;
- поставщиков почтовых услуг, действующих в соответствии с Законом о почте;
- Национальный банк Молдовы, когда он не выступает в качестве органа денежной политики или другой публичной власти;
- Государственное казначейство;
- министерства.

При этом платежные организации не осуществляют контроль за законностью, действительностью и целесообразностью операции, в связи с которой предоставляют платежную услугу или выпускают электронные деньги, если это не связано с нарушениями законодательства в области предупреждения и борьбы с отмыванием денег и финансированием терроризма, а также с валютным законодательством.

Таким образом, организации, оказывающие платежные услуги по проведению платежей, представлены двумя группами – банками и организациями, которые не являются банковскими организациями. К организациям, которые не являются банковскими, относятся организации почтовой связи, операторы электронной денежной наличности, операторы мобильной связи, а также международные и национальные системы денежных переводов. Банки имеют право проводить все виды платежных услуг. Небанковские платежные организации ограничены в проведении платежей в зависимости от размера собственного капитала (не менее 350 тыс. леев, 900 тыс. леев и 2,2 млн леев). Кроме того, они обязаны располагать регламентированным капиталом, рассчитанным исходя из объемов совершаемых платежей; осуществлять свою деятельность только на основании лицензии, выдаваемой Национальным банком Молдовы.

<sup>5</sup> Клиринг – это система взаимных безналичных расчетов за товары, ценные бумаги и оказанные услуги, основанная на учете (зачете) взаимных финансовых требований и долгов.

<sup>6</sup> Закон Республики Молдова «О Национальном банке Молдовы» от 21.07.1995 № 548-ХІІІ (в ред. от 14.07.2017). Режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx? Rgn=3525](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx? Rgn=3525).

<sup>7</sup> Начиная с 1 января 2018 года банки функционируют в соответствии с Законом Республики Молдова «О деятельности банков» от 06.10.2017 № 202 (режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=103403](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=103403)).

Небанковские платежные организации являются юридическими лицами, которые по организационно-правовой форме могут быть акционерными обществами (АО) или обществами с ограниченной ответственностью (ООО).

В настоящее время в Республике Молдова небанковскими платежными организациями являются:

- Î.S. “Poșta Moldovei”, осуществляющая перевод денежных средств;
- “Plată Online” SRL, Î.M. “OSMP-M” SRL, “QIWI-M” SRL, SC “MMPS COM” SRL, которые проводят платежные операции при условии, что плательщик дает согласие на проведение платежной операции с использованием телекоммуникационных, цифровых или информационных устройств, в том числе терминалов наличной оплаты (cash-in-терминалы), а платеж адресован оператору телекоммуникационной или информационной системы или сети, который действует исключительно в качестве посредника между пользователем платежных услуг и поставщиком товаров и услуг.

Следовательно, практически весь объем платежей денежными средствами совершают банки, которые для его учета открывают и ведут счета бухгалтерского учета, что является основой платежной системы. До 2015 года эти счета открывались в соответствии с Регламентом Национального банка Молдова (НБМ) «По открытию, изменению и закрытию счетов в банках Республики Молдова», принятым в 2004 году. В настоящее время этот регламент отменен, и право открывать счета предоставлено самим банкам на их усмотрение.

Банки открывают следующие виды счетов:

- а) хозяйствующим субъектам (юридическим лицам):
- текущий;
  - депозитный (срочный и до востребования);
  - ссудный (кредитный);
  - временный;
  - счет ЛОРО.
- б) физическим лицам:
- текущий;
  - депозитный (срочный и до востребования);
  - ссудный (кредитный) [1].

Текущий счет предназначен для учета денежных средств, связанных с хозяйственно-финансовой деятельностью клиента [5]. Документы, необходимые для открытия текущего счета:

- заявление;
- выписка из государственного регистра предприятия, а также сведения о лицах, которые будут обслуживать этот счет;
- копия сертификата о фискальном коде;
- карточка с образца подписей лиц, которые будут использовать текущий счет и оттиск печати, заверенные нотариально или самим банком, в 2-х экземплярах;
- копия удостоверения личности лица, которой открывает этот счет;
- другие документы на усмотрение банка (например, учредительные документы клиента, которые

в настоящее время требуют практически все банки) [6].

Депозитные счета могут быть двух видов:

- до востребования – это означает, что клиент имеет право в любое время и в любой сумме снять денежные средства с этого счета;
- срочный депозитный счет – денежные средства хранятся в течение определенного времени, и по остатку, как правило, начисляются и выплачиваются проценты;
- ссудный (кредитный) счет предназначен для учета выданных и погашенных кредитов;
- временный счет предназначен для учета капитала на стадии создания предприятия или при его увеличении;
- счет ЛОРО открывается для коммерческих банков в Национальном банке Молдова для учета основных денежных потоков экономики государства [2].

Закрытие счетов происходит по заявлению владельца и в результате банкротства.

Изменение счета может быть связано с изменением организационно-правовой формы предприятия (например, ООО на АО).

Платежные организации открывают платежные счета для осуществления платежных услуг. Неганковские платежные организации не имеют права открывать депозитные счета, поскольку, согласно Закону Республики Молдова «О финансовых учреждениях»<sup>8</sup>, они не имеют права принимать (привлекать) депозиты или иные возвратные средства.

Прямыми субъектами платежей являются государство, юридическое и физическое лицо, которые могут выступать как в качестве плательщиков (покупателей), так и в качестве получателей денежных средств, называемых бенефициарами (например, поставщики).

Кроме прямых субъектов, в платежах (расчетах) участвуют посредники, т.е. платежные организации, которые, как было определено выше, по поручению плательщика или бенефициара производят оплату товаров, работ, услуг, налогов, денежных переводов физических лиц и т.п.

В настоящее время банки развивают такие виды платежей, как «запрограммированные платежи», которые означают платеж банком от имени своих клиентов, без их непосредственного присутствия, фиксированной суммы в пользу поставщика с заранее установленной периодичностью (ежедневно, еженедельно, дважды в месяц, ежемесячно, ежеквартально, дважды в год или ежегодно) на основе заключенного контракта-поручения.

С помощью запрограммированных платежей можно осуществлять:

- пополнение собственных счетов и счетов третьих лиц, открытых в коммерческих банках;

<sup>8</sup> Закон Республики Молдова «О финансовых учреждениях» от 21.07.1995 № 550-XIII (в ред. от 06.10.2017). Режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=3531](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3531).

Динамика показателей деятельности платежной системы банковскими картами<sup>9</sup>

Показатель	3-й кв. 2016 г.	3-й кв. 2017 г.	Изменения («+» – рост; «-» – снижение)	
			млн. леев	%
Количество платежных карт, шт.	1461205	1681805	+ 220600	15,1
Сумма операций платежными картами, эмитированными в Республике Молдова, млн леев				
Всего	10101,8	11715,4	+ 1613,6	16,0
в том числе:				
снятие наличных денег	9305,3	10530,4	+ 1225,1	13,2
безналичные платежи	796,5	1185,0	+ 388,5	48,8
Сумма операций платежными картами, эмитированными за рубежом, млн леев)				
Всего	1590,6	1915,0	+ 324,4	20,4
в том числе:				
снятие наличных денег	987,6	1088,6	+ 101,0	10,2
безналичные платежи	603,0	826,3	+ 223,3	37,0

- оплату коммунальных услуг;
  - ежедневный перевод всей суммы, находящейся на текущем счете;
  - ежедневный перевод суммы, превышающей определенный лимит, установленный на текущем счете;
  - оплату лизинговых взносов, аренды;
  - пополнение счетов мобильной телефонии и др.
- Для осуществления платежей, по мнению авторов, должны соблюдаться следующие условия, обеспечивающие снижение рисков:
- согласие (акцепт) плательщика на оплату, которое выражается в предоставлении им платежного инструмента или отражается в договоре. Исключением является бесспорное списание средств согласно законодательству;
  - основание для совершения платежа – вид документа (платежное поручение, инкассовое поручение, платежная карточка);
  - способ платежа (наличными деньгами или безналичным путем на основании платежных документов, т.е. перевод средств с одного счета на другой, зачет взаимных требований с перечислением сальдо);
  - порядок оформления платежных документов (выписка этих документов плательщиком или бенефициаром);
  - порядок оплаты платежных документов (платеж совершается до или после отгрузки товара, выполненной услуги);
  - технология (способы) обслуживания банком клиента (общепринятая или система дистанционного обслуживания);

- контроль банка за правильным заполнением платежных документов, наличием денежных средств, необходимых для исполнения платежных документов.

На территории государства действует национальная платежная система, основывающаяся на использовании национальной и иностранной валюты, а также международные платежные системы, услуги которых доступны в разных странах и только в виде иностранной валюты. В Молдове действуют следующие виды международных платежных систем:

- Международные платежные системы по банковским (платежным) карточкам (VISA International Service Association, MasterCard Worldwide, American Express и др.);
- Международные системы денежных переводов (Western Union, MoneyGram, Unistream, Zolotaya Korona и др.);
- Системы международных межбанковских платежей, основывающихся на использовании корреспондентских счетов банков, открытых в иностранных банках-корреспондентах.

Применение банковских карт в платежном обороте<sup>10</sup> является для нашей банковской системы инновацией и характеризуется данными, представленными в таблице.

Из данных таблицы видно, что наблюдается тенденция роста по всем показателям. Однако проблема состоит в том, что платежные карты используются в основном для получения наличных денежных средств, а значит, для налично-денежных расчетов. Их доля в общей сумме платежей в 2016 году составляла 92,1%, в 2017 году – 89,9%.

Использование наличных денег приводит к увеличению издержек обращения и недополучению доходов бюджетом. Поэтому для сокращения этого показателя целесообразно увеличить число магазинов и других видов торговых точек, которые могли бы принимать для оплаты платежные карты.

<sup>9</sup> Составлено и рассчитано авторами на основании данных Отчета «Показатели деятельности системы платежей по платежным картам Республики Молдова». Режим доступа: <https://www.bnm.md/bdi/pages/reports/dsp/DSPI.xhtml?id=0&lang=ru>.

<sup>10</sup> Платежный оборот – это часть денежного оборота, образующаяся в результате функционирования денег как средства платежа, т.е. включает часть налично-денежного оборота и весь безналичный оборот.



Во всех международных платежных системах используются всемирные финансовые телекоммуникации, которые называются SWIFT (СВИФТ) – Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications (Сообщество всемирных межбанковских финансовых телекоммуникаций). Ее используют около 10 тыс. банков по всему миру для обмена сообщениями. Система обеспечивает передачу порядка 2,5 млрд платежных поручений, сообщений в год.

Национальная платежная система Республики Молдова включает:

- 1) совокупность правил и процедур, разрабатываемую НБМ и обеспечивающую совершение платежей;
- 2) формы безналичных расчетов – это законодательно установленный порядок совершения расчетов в безналичном платежном обороте на основе документооборота, определяемого видом платежных инструкций. Основными формами являются: кредитовый перевод, прямое дебетование, инкассовое поручение, платежная (банковская) карточка;
- 3) платежные инструменты безналичных расчетов (платежное поручение, инкассовое поручение, платежная карточка);
- 4) следующие виды систем:
  - автоматизированная система межбанковских платежей, обеспечивающая совершение межбанковских платежей в молдавских леях на территории Республики Молдова;
  - дистанционное банковское обслуживание, т.е. обслуживание клиентов на расстоянии: доступ к счетам, получение информации об их состоянии и проведенных операциях, а также электронное использование платежных инструментов безналичных расчетов с целью осуществления платежных операций;
  - система расчетов ценных бумаг, которая включает Систему записи на счетах ценных бумаг (СЗС) отдельно размещенных государственных ценных бумаг, сертификатов Национального банка, а также Национального депозитария ценных бумаг, в котором размещены корпоративные ценные бумаги;
  - Правительственная услуга электронных платежей – МРау, которая представляет собой платежную систему, позволяющую оплачивать государственные услуги: все виды налогов, таможенные сборы, полицейские штрафы, медицинское страхование, услуги гражданского состояния и др.

При этом может использоваться любой платежный инструмент: банковские карты, интернет-банк, платежные терминалы или наличные.

Национальная система платежей необходима для создания национальной безопасности и призвана обеспечивать бесперебойность денежных расчетов, а следовательно, ускорение оборачиваемости денег в стране, управление общей денежной массой, регулирование курса лея и сокращение налично-денежных расчетов.

При расчетах наличными деньгами, когда продавец и покупатель противостоят друг другу, отсутствуют риски. При безналичных расчетах существует разрыв во времени и пространстве, поэтому возникают риски несвоевременных платежей или вообще неплатежей либо неполучение товаров, услуг и т.д. Кроме того, существуют риски обеспечения банковской тайны и защиты информации в платежной системе. Для управления рисками в 2014 году был создан Национальный платежный совет из представителей руководства НБМ, министерств: экономики, финансов, информационных технологий и связи, Государственной налоговой инспекции, Центра электронного управления, Ассоциации банков Молдовы и коммерческих банков Республики Молдова с целью:

- 1) обеспечения безопасности и стабильной деятельности платежной системы;
- 2) стимулирования безналичных платежей в Республике Молдова и снижения количества наличных денег в обращении;
- 3) способствования операционной эффективности, безопасности и целостности платежных услуг и систем в Республике Молдова;
- 4) продвижения соответствия платежных систем и услуг рыночному спросу и потребностям пользователей, а также их доступности для всего населения Республики Молдова;
- 5) продвижение новаторского характера платежей, безопасности безналичных платежных инструментов и их доступности для пользователей<sup>11</sup>.

Анализ элементов платежной системы по различным ее признакам показывает, что для обеспечения эффективного использования денежной массы необходимо сокращение налично-денежных расчетов и увеличение не только безналичных расчетов, но и их автоматизации, что в свою очередь обеспечит надлежащее пополнение доходов государственного бюджета и скорость оборота денежных средств.

Для ускорения расчетов (совершения платежей) необходимо развивать клиринговые операции и способствовать созданию клиринговых центров. Клиринг направлен прежде всего на построение эффективной платежной системы, снижение стоимости и повышение скорости транзакций. Однако процесс полной автоматизации платежных услуг и создания полноценной национальной учетно-платежной инфраструктуры, соответствующей европейским стандартам, должен проходить постепенно, поскольку для этого необходимы источники финансирования.

Отдельного рассмотрения заслуживает участие бухгалтеров банков и организаций Молдовы в функционировании платежной системы. Эти вопросы будут проанализированы в последующих статьях.

<sup>11</sup> <http://www.bnm.md/ru/content/nacionalnyy-platezhnyy-sovet>.

**Библиографический список**

1. Балан И.М. Условия предоставления потребительских кредитов работникам и особенности их учета на предприятии // Инновационное развитие социально-экономических систем: условия, результаты и возможности: материалы II международной научно-практической конференции (Орехово-Зуево, 21 марта 2014 г.). – Орехово-Зуево, 2014. – С. 26–27.
2. Евсюкова Р.Д., Спыну А.И. Управление платежами и кредитами. – Кишинев: Print-Caro S.R.L., 2017. – 168 с.
3. Кураков Л.П., Кураков В.Л., Кураков А.Л. Экономика и право: словарь-справочник. – М.: Вуз и школа, 2004. – 1072 с.
4. Balan I. Contabilitatea micului business. – Chişinău: Centrul editorial al UASM, 2007. – 225 p.
5. Balan I., Romanciuc A. Dicţionar explicativ de contabilitate. – Chişinău: Centrul editorial al UASM, 2007. – 115 p.
6. Balan I., Burlea E., Spînu A. Ghid de contabilitate financiară. – Chişinău: Print-Caro S.R.L., 2017. – 57 p.

**References**

1. Balan I.M. Terms of Consumer Loans to the Employees and Its Specific Accounting Conditions at the Enterprise [Usloviya predostavljeniya potrebitel'skih kreditov rabotnikam i osobennosti ih ucheta na predpriyatii]. *Materialy II mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferencii „Innovacionnoe razvitie social'no-ekonomicheskikh sistem: usloviya, rezul'taty i vozmozhnosti”* (Proc. of the II int. sci. and pract. conf. Innovative Development of the Economic and Social Systems: Conditions, Results and Possibilities, Orekhovo-Zuevo, 2014, pp. 26–27 (in Russ.).
2. Evsyukova R.D., Spynu A.I. *Upravlenie platezhami i kreditami* [Payments and Credit Management.]. Chisinau, Print-Caro S.R.L., 2017. 168 p.
3. Kurakov L.P., Kurakov V.L., Kurakov A.L. *Ekonomika i pravo: slovar'-spravochnik* [Economics and Law: dictionary-guide]. Moscow, Vuz i shkola Publ., 2004. 1072 p.
4. Balan I. *Contabilitatea micului business*. Chişinău, Centrul editorial al UASM, 2007. 225 p. (in Mold.)
5. Balan I., Romanciuc A. *Dicţionar explicativ de contabilitate*. Chişinău, Centrul editorial al UASM, 2007. 115 p. (in Mold.)
6. Balan I., Burlea E., Spînu A. *Ghid de contabilitate financiară*. Chişinău, Print-Caro S.R.L., 2017. 57 p. (in Mold.)

УДК 336.221 (470) **От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы**

**From Tax Benefits to the Limits of Rights Execution on the Tax Base Computation**

Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова, Россия, Чебоксары

**Николай Зотикович Зотиков**

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов, кредита и экономической безопасности  
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru  
428015, Чувашская Республика, г. Чебоксары, Московский проспект, д. 29  
Тел. +7 (835) 245-84-51.

I.N. Ulianov Chuvash State University, Russia, Cheboksary

**Nikolai Z. Zotikov**

PhD in Economics, Associate Professor of the Finance, Credit and Economic Security Department  
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru  
29, Moskovskiy av., Cheboksary, Chuvash Republic, 428015  
Phone +7 (835) 245-84-51.

**Аннотация.** Из определения налога вытекает двойственная природа налога: с одной стороны, наличие желание налогоплательщика платить меньшую сумму налога, с другой — стремление государства больше получить с налогоплательщика, реализовав приоритетную по значимости фискальную функцию налогов. Противоположность интересов бизнеса и государства в процессе их разрешения ведет к поиску компромисса, направленному на постепенный переход государства от реализации сугубо фискальной функции к формированию налоговой политики, призванной способствовать повышению деловой активности бизнеса.

**Abstract.** The dual nature of tax follows from its definition contained in the Tax Code of the Russian Federation (paragraph 1, Article 8): on the one hand, the taxpayer's desire to pay a smaller amount of tax; on the other, the government's aspiration to obtain more from the taxpayer by implementing the priority fiscal function of taxes. The contradiction of business and government interests in the process of resolution leads to the search for a compromise aimed at the government gradual transition from the implementation of a purely fiscal function to the formation of tax policy designed to promote business activity.

Формирование налоговой базы служит серьезным инструментом налоговой политики государства, поскольку от этого зависит увеличение или уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика.

**Ключевые слова:** налоговая политика; налоговая база; метод налогообложения; необоснованная налоговая выгода; налоговые риски; налоговая нагрузка; предел осуществления прав по исчислению налоговой базы.

Tax base formation is a serious tool of the government tax policy, since it increases or decreases the tax liability of the taxpayer.

**Keywords:** tax policy; tax base; taxation method; unjustified tax benefit; tax risks; tax burden; limit of rights execution on the tax base computation.

## Общие положения о налоговой базе

Налоговая база – это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 53 НК РФ<sup>1</sup>). Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются Налоговым кодексом РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 53 НК РФ<sup>1</sup>).

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и/или на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением (п. 1 ст. 54 НК РФ<sup>1</sup>).

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (п. 1 ст. 52 НК РФ<sup>1</sup>).

Метод налогообложения – это порядок применения налоговой ставки, размер которой меняется в зависимости от роста налоговой базы. В российском налоговом законодательстве применяются следующие методы налогообложения:

- пропорциональный (с изменением налоговой базы меняется сумма налога, ставка налога остается неизменной);
- прогрессивный (чем больше объект налогообложения, тем выше уровень налоговых ставок);
- регрессивный (чем больше объект налогообложения, тем ниже уровень налоговых ставок).

Как правило, сумма налогов рассчитывается путем умножения налоговой базы на налоговую ставку. При этом увеличение размера налоговых ставок имеет определенный предел. Государство, устанавливая максимальный уровень налоговой нагрузки, может повышать уровень налогообложения

до определенного уровня, выше которого оно попадает в «налоговую ловушку», т.е. повышение уровня налогообложения уже не сопровождается приростом государственных доходов («кривая Лаффера»).

Из табл. 1 следует, что увеличения суммы налогов и сборов можно добиться за счет увеличения налоговой базы или ставки налога. А это зависит от уровня и метода налогового планирования, осуществляемого налогоплательщиком, с одной стороны, и налогового администрирования со стороны государства – с другой.

## Этапы налогового менеджмента

Л.С. Кирина [1] выделяет следующие этапы налогового менеджмента в Российской Федерации.

Этап 1. 1990–1999 гг.: налоговое планирование в виде уклонения от уплаты налогов. Под налоговым планированием прежде всего понималась минимизация налоговых платежей. Государство создало налоговую полицию.

Этап 2. 2000–2003 гг.: налоговое планирование как возможность законной минимизации платежей. Государство было вынуждено принимать меры, чтобы не допустить уменьшения налоговых обязательств. Особый смысл приобретал такой признак, как законность в управлении налоговыми платежами. Попытки государства установить границы налогового планирования практически привели к отрицанию самой возможности планирования. Свобода действий налогоплательщика в вопросах налогового планирования была ограничена некорректируемой концепцией «недобросовестного налогоплательщика».

Этап 3. 2004–2005 гг.: налоговое планирование как совокупность методов оптимизации налоговых потоков. На смену концепции «недобросовестный налогоплательщик» приходит новая концепция – «разумная деловая цель». Налоговая оптимизация стала рассматриваться как деятельность по определению эффективного способа распределения и использования ресурсов хозяйствующего субъекта, способствующего достижению наиболее выгодной величины налоговой базы.

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2017).

Таблица 1. Налоговая база по основным налогам

Налог	Налоговая база
НДС	Стоимость товаров исходя из цен реализации с учетом акцизов
Акцизы	Стоимость реализованных подакцизных товаров
НДФЛ	Доходы в денежной, натуральной формах и в виде материальной выгоды
Налог на прибыль	Денежное выражение прибыли
НДПИ	Стоимость добытых полезных ископаемых
Водный налог	Объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период
Налог на имущество организаций	Среднегодовая стоимость имущества; кадастровая стоимость имущества
Транспортный налог	Мощность двигателя в л.с.; единица транспортного средства
Земельный налог	Кадастровая стоимость земельных участков
Страховые взносы	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг
УСН	Денежное выражение доходов; денежное выражение доходов, уменьшенных на расходы
ЕНВД	Величина вмененного дохода
Патентная система налогообложения	Денежное выражение потенциально возможного к получению ИП годового дохода

Этап 4. 2006–2009 гг.: налоговый менеджмент и «налоговая выгода». Этот этап связан с вступлением в силу постановления Пленума ВАС РФ № 53<sup>2</sup> (далее – Постановление № 53). Предпринята попытка установления четких границ (пределов) налогового планирования.

Этап 5. 2010 – по настоящее время: налоговый менеджмент как поиск компромисса между интересами хозяйствующего субъекта и государства.

По нашему мнению, ограничение 4-го этапа 2009-м годом не совсем оправдано, так как концепция «необоснованной налоговой выгоды», введенная в обиход Постановлением № 53, продолжала действовать и в 2017 году.

### Необоснованная налоговая выгода

Издание Постановления № 53 обуславливалось необходимостью конкретизации и закрепления основных критериев понятия «недобросовестность налогоплательщика», которое хоть и не определено в налоговом законодательстве, но уже несколько лет активно использовалось налоговыми органами, судами и налогоплательщиками. В итоге обсуждения Постановления № 53 победила точка зрения, в соответствии с которой недобросовестность является этической категорией, чуждой публичному праву. Поэтому было решено отказаться от использования термина «недобросовестность» и оперировать понятием «необоснованная налоговая выгода».

<sup>2</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

<sup>3</sup> Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333(а) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Введенный в связи с принятием Постановления № 53 12-й критерий отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском»<sup>3</sup> не только «работает», но и преобладает в деятельности налоговых органов: проведение выездных налоговых проверок в последнее время в основном сводится к «навязыванию» налогоплательщику налоговыми органами факта получения им необоснованной налоговой выгоды.

В результате этого налогоплательщик лишается получения налоговых вычетов по НДС, в связи с чем в бюджет поступает налог не с добавленной стоимости, а с более чем полной стоимости продукции, товара, работ, услуг.

Это приводит к двойному налогообложению, утрате сущности самого налога на добавленную стоимость. В этих случаях организации не могут относить не принятые к вычету суммы «входного» НДС на затраты при расчете налога на прибыль, переплачивают в бюджет «невозмещенный» НДС за счет собственных средств, которые могли бы быть использованы в инвестиционных целях.

Положения Постановления № 53 в основном использовались при администрировании НДС и налога на прибыль организаций. Если первоначально российская налоговая система в целом выполняла свою роль, обеспечивая в условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов, то со временем присущие ей недостатки становятся все более заметными.

К таким недостаткам в первую очередь относится гипертрофированно большая роль косвенных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость, искажение механизма действия этого

налога, что обусловлено желанием государства усилить его фискальную функцию и одновременно приспособить его к сложной ситуации в экономике.

Многочисленные изменения, которые постоянно вносятся в Налоговый кодекс РФ, в том числе в главу 21, позволяют решать лишь некоторые частные проблемы и не затрагивают основ налоговой системы. В результате в России сформировалась экономически нерациональная налоговая система, имеющая к тому же слишком сложную и запутанную систему администрирования, в которой преобладает доля косвенных налогов, чему способствовало в том числе действие с 2006 года Постановления № 53.

Из рисунка следует, что в 2016 году по сравнению с 2010 годом поступления НДС в федеральный бюджет увеличились с 1328,7 млрд до 2657,4 млрд руб., или в два раза.

Из табл. 2 видно, что при росте доходов консолидированного бюджета РФ в 2016 году по сравнению с 2010 годом на 73,1% поступления НДС увеличились на 83%, в том числе на товары, реализуемые на территории РФ, в два раза. При этом доля косвенных налогов в доходах консолидированного бюджета РФ уменьшилась за указанный период на 18%, что связано со снижением доходов от внешнеэкономической деятельности (в 2014 году – 5463,7 млрд руб., в 2016 году – 2606,0 млрд руб.).

Поступления НДС в федеральный бюджет на товары, реализуемые в РФ, в процентах к предыдущему году всегда увеличивались: в 2012 году на 42%, в 2014 году – 16,8%, в 2016 году – на 8,5%. Этот рост происходил тогда, когда величина ВВП не возрастала.

Следовательно, увеличение поступлений НДС в условиях отсутствия роста ВВП явилось следствием жесткого администрирования налоговыми органами НДС: применяя положения Постановления № 53 о необоснованной налоговой выгоде, налоговые органы отказывали налогоплательщику в вычете «входного» НДС.

Под налоговой выгодой в Постановлении № 53 понимается снижение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат или возмещение налога из бюджета. Таким образом, Постановление № 53 исключило из судебной практики понятие «недобросовестного» налогоплательщика, заменив его *доктриной деловой цели*. Так что теперь налогоплательщику необходимо знать, при каких обстоятельствах заключенные им сделки могут счесть не имеющими деловой цели, а его самого заподозрить в получении необоснованной налоговой выгоды.

К обстоятельствам, свидетельствующим о необоснованности налоговой выгоды, Пленум ВАС РФ в Постановлении № 53 относит:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом

времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг (организация-контрагент не является производителем продукции);

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, необходимых лицензий;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций. Судебная практика показывает, что при отсутствии учета отдельных хозяйственных операций действия налогоплательщика неправомерны и свидетельствуют о направленности его действий на получение налоговой выгоды;
- совершение операций с товаром, который не произведен или не мог быть произведен в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета. Данное положение распространяется на случаи, когда налоговые органы не обнаруживают документов, подтверждающих реальное движение товаров: накладных, актов приема-передачи, документов на транспортировку товара от поставщика к покупателю либо документов, связанных с хранением и транспортировкой товаров.

В соответствии с пунктом 10 Постановления № 53 факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Закон прямо не предусматривает ни субсидиарной обязанности по уплате налога за контрагента, ни ответственности за неправомерные действия последнего. Иное противоречило бы принципам юридической ответственности.

Вместе с тем нельзя исключать ситуации сговора налогоплательщика с контрагентом с целью получения совместной выгоды от неуплаты последним налога в бюджет. В связи с этим пункт 10 Постановления № 53 устанавливает, что налоговая выгода налогоплательщика, возникшая при осуществлении операций с определенными контрагентами, может быть признана необоснованной, если это будет доказано.

ВАС РФ указывает не только на отсутствие необходимой осмотрительности и осторожности, но и на обязанность доказывания налоговым

Поступления НДС в федеральный бюджет РФ в 2000–2016 гг., млрд руб.

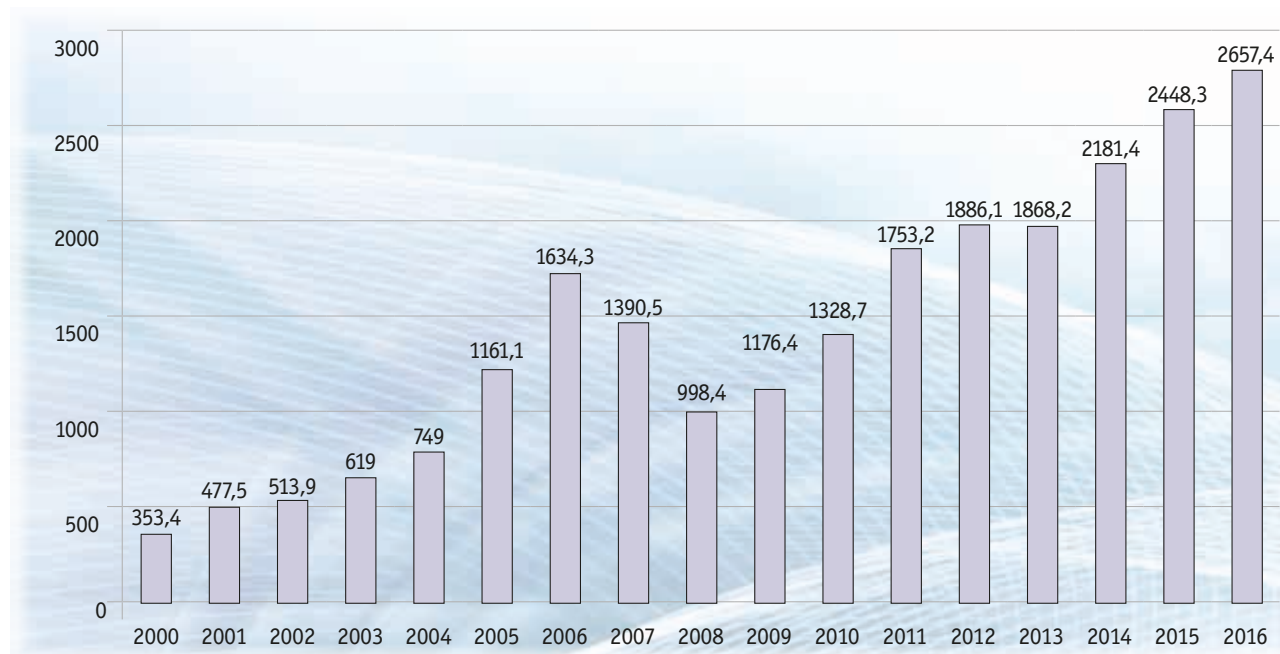


Таблица 2. Консолидированный бюджет РФ по годам, млрд руб<sup>4</sup>

Показатель	2010 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016 г. к 2010 г., %
Доходы	16931,9	23435,1	24442,7	26766,1	26922	27746,7	173,1
Налог на прибыль	1774,6	2355,7	2071,9	2375,3	2599,0	2770,3	156,1
НДС – всего	2498,6	3546,1	3539,4	3940,2	4233,9	4571,4	183,0
товары, реализуемые в РФ	1329,1	1886,4	1868,5	2188,8	2448,5	2657,7	2 раза
товары, ввозимые в РФ	1169,5	1659,7	1670,9	1751,4	1785,4	1913,7	163,6
Косвенные налоги – всего	6197,8	9345,8	9566,3	10476,1	8597,6	8533,4	137,7
Доля косвенных налогов, %	36,6	39,9	39,1	39,1	31,9	30,7	82,0

органом того, что налогоплательщику должно было быть известно о нарушениях контрагента, а также вводит исчерпывающий перечень обстоятельств, когда неблагоприятные для налогоплательщика последствия могут возникнуть в результате налоговых нарушений его контрагентов.

*Должная осмотрительность и осторожность* – очень важный элемент понятия «добросовестность». С момента принятия Постановления № 53 судьи выработали единый подход к трактовке понятия «должная осмотрительность». Он сводится к следующему: без доказательств реальности хозяйственной операции налоговая выгода компании не может быть признана обоснованной, даже если компания представит аргументы в пользу собственной должной осмотрительности.

За период действия Постановления № 53 на практике налоговые органы существенно расширили

круг обстоятельств (фактов), которые ВАС РФ в постановлении выделил как признаки получения необоснованной налоговой выгоды.

Доказательством реальности сделок могут служить договоры, заключенные с контрагентом (поставщиком) на поставку товара, товарные накладные, счета-фактуры, подписанные директором контрагента. В этом случае такие обстоятельства, как отсутствие у контрагентов управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, суд не будет рассматривать в качестве оснований для признания налоговой выгоды необоснованной, и размеры налоговых претензий могут быть снижены.

О реальности хозяйственных операций может также свидетельствовать обоснованный расчет «рыночности» цен по спорным операциям, представленный налогоплательщиком.

<sup>4</sup> Составлено автором на основе работы [4].

Таким образом, Пленум ВАС РФ отметил, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Данная норма подразумевает, что налогоплательщик априори считается добросовестным. Это подтверждается следующим: «Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы» (п. 1 Постановления № 53).

### Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы

В 2017 году часть первая Налогового кодекса РФ дополнена новой статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»<sup>5</sup>. Введенная норма направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации.

В целях формирования единообразного подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами (далее – налогоплательщиками) пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов ФНС России выработала Рекомендации по применению положений статьи 54.1 НК РФ<sup>1</sup> (письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@).

В статье 54.1 НК РФ содержится абсолютно новый подход к проблеме злоупотребления правами налогоплательщика: определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, при соблюдении которых налогоплательщиком могут быть учтены расходы и заявлены налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям). То есть налицо отказ от размытого определения необоснованной налоговой выгоды, которым оперировал Пленум ВАС РФ, а вслед за ним налоговые и судебные органы в течение последних десяти лет.

Статья 54.1 НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы. Действовать будут, как и раньше, законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксации и оценке

доказательств. Следовательно, сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом. Поэтому любые действия налогоплательщика признаются обоснованными и законными (а правила статьи 54.1 НК РФ соблюдены), пока налоговым органом не доказано обратное.

Обстоятельства, предусмотренные пунктами 1 и 2 статьи 54.1 НК РФ, доказываются налоговым органом в процессе проведения мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V «Налоговая декларация и налоговый контроль», V-I «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», V-II «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК РФ.

Указанные положения применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ, а также к выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу данного закона (с 19 августа 2017 года).

Как указано в Рекомендациях, статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Таким образом, налоговые органы не должны применять понятия, отраженные в Постановлении № 53 и сложившиеся в судебной практике, сформированной до вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ, в отношении налоговых деклараций, представленных после 19 октября 2017 года, и решений о проведении выездных налоговых проверок, принятых после указанной даты.

Это означает, что отныне бухгалтерам не нужно пристально изучать каждую операцию на предмет выявления в ней намеков на признаки необоснованной налоговой выгоды. Достаточно соотнести операцию с четкими критериями статьи 54.1 НК РФ, которые устанавливают, что можно и чего нельзя делать.

Следует учесть, что сделки, предусмотренные подпунктами 2, 4–8 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ, признаются контролируруемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами

<sup>5</sup> Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб., а по сделкам, предусмотренным подпунктом 3 указанной статьи, – 100 млн руб. При этом проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится ФНС России на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика (п. 1 ст. 105.17 НК РФ<sup>1</sup>).

Организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при соблюдении следующих условий:

- 1) совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДС, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, составляет не менее 300 млн руб.;
- 2) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд руб.;
- 3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд руб. (п. 3 ст. 105.26 НК РФ<sup>1</sup>).

Из сказанного следует, что для большинства налогоплательщиков доказывать обстоятельства, предусмотренные пунктами 1 и 2 статьи 54.1 НК РФ, налоговые органы могут лишь при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделом 5 «Налоговая декларация и налоговый контроль» НК РФ<sup>1</sup>.

В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт статьи 54.1 НК РФ. Рассмотрим эти пункты подробнее.

**Пункт 1 статьи 54.1 НК РФ** предусматривает запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Данные положения следует применять в случае доказывания *умышленных действий самого налогоплательщика*, выразившихся в сознательном искажении сведений, отражаемых в бухгалтерском учете либо налоговой отчетности в целях занижения налоговой базы и суммы подлежащего уплате

налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, выбранного налогового режима, умышленных действий налогового агента.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия) (п. 2 ст. 110 НК РФ<sup>1</sup>).

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), совершенных умышленно, влекут за собой взыскание штрафа в размере 40% неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) (п. 3 ст. 122 НК РФ<sup>1</sup>). При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

В Рекомендациях ФНС России в качестве примеров такого искажения приводит следующее:

- создание схемы «дробления бизнеса», направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;
- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений против уклонения от двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

К способам искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы в соответствии с пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, можно отнести:

- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;
- отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему. Вместе с тем обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умысле в действиях налогоплательщика.

При этом установление умысла не может сводиться к простому перечислению всех сделок (операций), в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию, и проведению



анализа возможности влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности. Необходимо указывать конкретные действия налогоплательщика, обусловившие правонарушения, и приводить доказательства, свидетельствующие о намерении причинить вред бюджету:

- согласованность действий участников сделки;
- предопределенность движения денежных и товарных ценностей;
- совершение ряда неслучайных действий (операций) с целью возможности отражения заведомо ложных сведений в отчетности;
- создание искусственного документооборота в целях получения налоговой экономии;
- установление лиц, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки.

Таким образом, налоговые органы для целей применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

- существо искажения (в чем конкретно оно выразилось);
- причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;
- умышленный характер действий налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений об объектах налогообложения в целях уменьшения налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога;
- потери бюджета.

*Пункт 2 статьи 54.1 НК РФ.* При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму, подлежащую уплате. Но это возможно при одновременном соблюдении двух условий:

- 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, представляющим собой сторону договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. Данный пункт содержит условия, только при соблюдении которых налогоплательщик имеет право учесть расходы и вычеты. Налогоплательщику будет отказано в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ условий: если установлено, что целью совершения сделки оказалась неуплата налога или товар (работа, услуга) исходит от иного лица, а не от заявленного контрагента.

При этом налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции, т.е. налогоплательщику будет отказано в праве на учет понесенных расходов, а также на заявление по ним к вычету сумм НДС в полном объеме.

Таким образом, основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не экономия налогов. При установлении того факта, что основной целью сделки стало получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а лишь преследует цель уменьшения налоговых обязательств.

Вместе с тем положения Налогового кодекса РФ не ограничивают право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки не должен присутствовать признак искусственности, лишенной хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не имеет права настаивать на выборе того или иного варианта сделки.

Критерий, установленный подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, носит конкретный характер: законодатель фактически ограничил право учитывать расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах. А значит, налогоплательщику необходимо обращать внимание на то, чтобы факт возложения исполнения обязательств по договору на третьих лиц был правильно оформлен, а также на наличие документов, подтверждающих фактическое исполнение этих обязанностей не самим налогоплательщиком, а реальным контрагентом.

В гражданском законодательстве есть несколько случаев, когда обязательство по договору, заключенному с одним лицом, в конечном итоге может выполнять другое лицо. А значит, сам по себе факт исполнения сделки организацией или индивидуальным предпринимателем, которые не являются стороной договора, нельзя считать незаконным.

Возможность передачи обязательств по договору должна быть прямо предусмотрена законом, а сама передача оформлена соответствующим документом. В качестве примера ситуаций, когда обязательство по сделке выполняется лицом, которое в ней не участвует, можно привести «возложение исполнения на третье лицо» (ст. 313 ГК РФ<sup>6</sup>), договор цессии, или уступки права требования (ст. 382 ГК РФ<sup>6</sup>), соглашение о переводе долга (ст. 391 ГК РФ<sup>6</sup>), зачет встречных требований (ст. 410 ГК РФ<sup>6</sup>).

Налоговым органам рекомендовано доказывать факт того, что сделка не исполнена заявленным контрагентом, а налогоплательщик лишь создал соответствующий формальный документооборот. Налоговые органы должны опровергать реальность спорной сделки посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке иным лицом,

<sup>6</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017).

а не лицом – стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону, и (или) посредством доказывания фактов, свидетельствующих о том, что спорная сделка выполнена проверяемым налогоплательщиком самостоятельно. В этих случаях используются такие механизмы, как:

- получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки;
  - проведение осмотра территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств;
  - сопоставление объема поставляемых товаров и размера складских помещений;
  - инвентаризация имущества;
  - анализ и воссоздание полного баланса предприятия;
  - истребование документов (информации), а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и др.
- Налоговый орган не должен ставить перед собой задачу формально охватить полный перечень имеющихся механизмов для сбора информации, а должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля.

Факты, свидетельствующие об использовании формального документооборота для получения налоговой экономии:

- обналичивание денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом;
- использование средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц;
- использование одних и тех же IP-адресов;
- обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика;
- нетипичность документооборота;
- несоответствие поведения участников сделки (должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок и др.) обычаям делового оборота.

По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и ответственных лиц. При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом.

При допросах лиц, подписавших первичные документы, необходимо изъять образцы почерка для проведения почерковедческой экспертизы. При этом результаты экспертизы не могут рассматриваться как самостоятельное и достаточное доказательство налогового нарушения.

Во избежание исключения возможности предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам в статье 54.1 НК РФ закреплены критерии, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий. К ним относятся:

- подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
- нарушение контрагентом налогового законодательства;
- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок.

В рамках исследования финансовых потоков налоговыми органам необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме.

Следует учитывать, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие «непроявление должной осмотрительности». Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения контрагентом, заявленным налогоплательщиком, сделок и операций, не могут служить самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам.

Положения пункта 2 статьи 54.1 НК РФ не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев. Данная норма очень важна: в условиях действия Постановления № 53 налоговой проверки проверяли в основном деятельность не самого налогоплательщика, а его контрагентов второго, третьего звеньев.

Налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ условий (письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152(а) «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Таким образом, введенная в Налоговый кодекс норма, провозгласившая новый подход к проблеме злоупотребления правами налогоплательщика, призвана стать новой вехой, направленной на улучшение условий для ведения бизнеса, уровня налогового администрирования в целом.

### Библиографический список

1. Кирина Л.С., Горохова Н.А. Налоговый менеджмент в организациях: учебник для магистров. – М.: Юрайт, 2014. – 279 с.
2. Н.З. Зотиков. Роль косвенного налогообложения в формировании доходов бюджетов // *Oeconomia et Jus.* – 2015. – № 1. – С. 9–14.
3. Н.З. Зотиков. Что лучше: уменьшить прямые или косвенные налоги? // Материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции (Чебоксары, 5–7 апреля 2017 г.). – Чебоксары, 2017. – 216 с.
4. Финансы России. 2016: Стат. сб. – М.: Росстат, 2016. – 343с. Режим доступа: [http://www.gks.ru/free\\_doc/doc\\_2016/fin16.pdf](http://www.gks.ru/free_doc/doc_2016/fin16.pdf).

### References

1. Kirina L.S., Gorohova N.A. *Nalogovyj menedzhment v organizatsiyah* [Tax Management in Organizations]. Moscow, Yurait Publ., 2014. 279 p.
2. Zotikov N.Z. Role of Indirect Taxation in Forming Budget Revenues. *Oeconomia et Jus*, 2015, no. 1, pp. 9–14 (in Russ.).
3. N.Z. The Zotikov. Chto luchshe: umen'shit' pryamye ili kosvennyye nalogi? [What's Better: to Reduce Direct or Indirect Taxes?]. *Materialy Vserossiyskoy zaочноy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Cheboksary, 5–7 aprelya 2017 g.)* [Mat. of all-Rus. correspondence sci.-pract. conf. (Cheboksary, April 5–7, 2017)]. Cheboksary, 2017. 216 p.
4. Finance Of Russia. 2016: Statistics Book. Moscow, Rosstat Publ., 2016. 343 p. Available at: [http://www.gks.ru/free\\_doc/doc\\_2016/fin16.pdf](http://www.gks.ru/free_doc/doc_2016/fin16.pdf) (in Russ.).

АК 08.00.10

## Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля\*

### Improving the Regulatory Tax Control Tools

*Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва*

**Дмитрий Иванович Ряховский**

*докт. экон. наук, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы», профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ*  
e-mail: [umc331@mail.ru](mailto:umc331@mail.ru)

**Виталий Иванович Крицкий**

*советник государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса*  
e-mail: [rskmig@gmail.com](mailto:rskmig@gmail.com)  
117312, г. Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3  
Тел. +7 (495) 988-64-64.

**Аннотация.** В статье рассмотрены вопросы налогового контроля, связанные с формированием доказательной базы, такие как осмотр, обследование и выемка документов и предметов. Выявлены пробелы в законодательстве и предложены альтернативные варианты трансформации нормативной базы.

**Ключевые слова:** налоги; выездная проверка; выемка; осмотр; обследование; обыск; органы внутренних дел; налоговые органы; ответственность.

*Institute of Economics and Crisis Management, Russia, Moscow*

**Dmitry I. Ryakhovsky**

*Doctor of Economics, Professor of the Crisis Management and Finance Department, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department in the Financial University under the Government of the Russian Federation*  
e-mail: [umc331@mail.ru](mailto:umc331@mail.ru)

**Vitaly I. Kritsky**

*Councillor of State Civil Service of the Russian Federation, 3rd class*  
e-mail: [rskmig@gmail.com](mailto:rskmig@gmail.com)  
53/3, Vavilova str., Moscow, Russia, 117312  
Phone +7 (495) 988-64-64.

**Abstract.** The problematic issues of tax control in connection with formation of the evidence, such as revision, inspection, and seizure of documents and items are considered in the article. The authors revealed the gaps in legislation and proposed alternative options of the regulatory framework transformation.

**Keywords:** taxes; field audit; seizure; revision; inspection; search; Internal Affairs Agencies; Tax Authorities; liability.

\* Статья подготовлена в рамках общеуниверситетской комплексной темы Финансового университета при Правительстве Российской Федерации «Новая парадигма общественного развития в условиях цифровой экономики».

Как известно, цель предпринимательской деятельности — извлечение прибыли и действие в общественных интересах. При этом в большинстве случаев целью предпринимательской деятельности экономического субъекта является максимальное получение прибыли при минимизации расходов, в том числе налоговых отчислений [10].

Цель государства, напротив, состоит в максимально возможном обеспечении поступлений налогов и сборов в бюджеты всех уровней. Значительный рост уровня налогового администрирования, информатизация и автоматизация контрольных процессов налоговых органов выводят на новый уровень процедурные вопросы налогового контроля и соответственно трансформируют налоговые споры [7, 8].

Ни для кого не секрет, что по настоящее время, несмотря на принимаемые меры, довольно велик теневой оборот наличных денежных средств. Это невозможно себе представить без так называемых фирм-«однодневок» — организаций, не ведущих реальной деятельности, не уплачивающих налоги, а участвующих в схемах вывода денежных средств из легитимного и контролируемого оборота [9].

В этой связи перед налоговыми органами остро встает задача по противодействию отмыванию и легализации денежных средств и доначислению налогов, недополученных бюджетной системой из-за деятельности фирм-«однодневок». Основным инструментом формирования доказательной базы состоит в проведении выемки документов и предметов, а также осмотре, обследовании и досмотре.

Несмотря на кажущуюся простоту задачи, доказать участие проверяемой организации в схеме вывода денежных средств нелегко. Об этом свидетельствует судебная практика последних лет (например, дело № А40-98029/2016), признающая получение необоснованной налоговой выгоды конкретным субъектом предпринимательской деятельности только в случае, если проверяющими будет доказана его осведомленность о таких действиях его контрагента или непосредственное руководство им.

Налоговые органы должны доказывать умысел (взаимозависимость, транзитность операций, особые формы расчетов и сроков платежей, обстоятельства согласованности действий участников), а также отсутствие реальности сделки или операций (п. 2 ст. 54.1 НК РФ<sup>1</sup>, письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@). При этом арбитражные суды анализируют совокупность действий налогоплательщика (постановления АС Западно-Сибирского округа от 03.07.17 № Ф04-1688/17 и Поволжского округа от 13.06.2017 № Ф06-20744/17 и др.) и требуют прямых доказательств того, что компания сознательно пошла на правонарушение (постановление АС Поволжского округа от 25.04.17 № Ф06-19104/17).

Для привлечения к ответственности налогоплательщика также необходимо доказать хозяйственные связи с фирмами-«однодневками»

(постановление АС Северо-Кавказского округа от 29.01.2016 № Ф08-10387/15), или подконтрольность однодневок (постановление АС Поволжского округа от 16.07.2017 № Ф06-20491/17), или сложные, продолжительные и повторяющиеся действия, которые не совершают в повседневной работе или по неосторожности (постановления АС Северо-Кавказского от 09.03.2017 № Ф08-904/17 и Московского от 01.02.17 № Ф05-20817/16 округов).

Для решения этих задач в Налоговом кодексе РФ предусмотрены мероприятия налогового контроля, такие как осмотр территорий, помещений, документов и предметов (ст. 92 НК РФ<sup>1</sup>) и выемка документов и предметов (ст. 95 НК РФ<sup>1</sup>).

Стоит отметить, что Налоговый кодекс РФ не содержит ни определения данных мероприятий налогового контроля, ни детальных особенностей и регламентации их производства, что, безусловно, порождает многочисленные нарушения как со стороны налоговых органов, так и со стороны организаций и неминуемо ведет к возникновению множества спорных ситуаций, ответов на которые Налоговый кодекс РФ также не содержит. При этом следует отметить тот факт, что при рассмотрении по существу налогового спора, в том числе в суде, нарушение процедуры практически не влияет на положительность решения в пользу налогоплательщика, за исключением случая массовости процедурных нарушений в процессе налогового контроля.

Согласно статье 92 НК РФ, осмотр проводится сотрудниками налоговых органов при проведении камеральных (в случае возмещения НДС и расходов в декларации) и выездных налоговых проверок (п. 1 ст. 92 НК РФ). Следует помнить, что в рамках камеральных налоговых проверок осмотр может проводиться исключительно на основании постановления сотрудника налоговой инспекции, утвержденного руководителем налогового органа или его заместителем (абз. 2 п. 1 ст. 92 НК РФ). При этом осмотру подлежат только территории и помещения лица, в отношении которого проводится камеральная проверка. Форма такого постановления утверждена приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ (приложение № 13).

В то же время выездная налоговая проверка может включать осмотр должностными лицами не только территорий и помещений, но и документов, а также предметов, **без вынесения какого-либо постановления на его проведение**. Следует учитывать, что сотрудники ИФНС **вправе осматривать компьютеры проверяемой компании**. Суды, в том числе Верховный суд РФ, признали законным осмотр сотрудниками ИФНС в ходе выездной проверки компьютеров и установленного на них программного обеспечения (Определение ВС РФ от 17.07.2017 № 302-КГ17-8315). Помимо

<sup>1</sup> *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2017).*

этого сотрудники ИФНС имеют право осматривать документы и проводить видеосъемку.

Важно, что в проведении осмотра в рамках выездной налоговой проверки могут участвовать сотрудники органов внутренних дел, включенные в состав проверяющей группы.

Осмотр может проводиться в присутствии лица, в отношении которого проводят проверку, его представителей, специалистов, с обязательным присутствием двух понятых — любых незаинтересованных в исходе дела лиц (п. 3 ст. 92, п. 2 ст. 98 НК РФ<sup>1</sup>). Стоит отметить, что налоговые органы при проведении осмотра вправе использовать средства фото- и киносъемки, но не могут заменить ими присутствие понятых.

По результатам осмотра составляется протокол по форме, утвержденной приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ (Приложение № 14), в котором обязательно должны быть указаны следующие реквизиты (ст. 99 НК РФ<sup>1</sup>):

- 1) наименование налогоплательщика;
- 2) место и дата проведения конкретного действия;
- 3) время начала и окончания действия;
- 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении;
- 6) содержание действия, последовательность его проведения;
- 7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

В соответствии с пунктом 5 статьи 98 НК РФ понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

Согласно пункту 3 статьи 99 НК РФ, протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в действии или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Как правило, проведение осмотра при выездной налоговой проверке влечет за собой использование налоговым органом еще одной процедуры сбора доказательств вины налогоплательщика, предусмотренной статьей 94 НК РФ<sup>1</sup>: проведение выемки документов и предметов.

Согласно пункту 14 статьи 89 НК РФ<sup>1</sup>, если у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц есть достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, проводится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ. Выемка документов и предметов проводится на основании постановления лица (Приложение № 19 к приказу

ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@), проводящего выездную проверку, утвержденным руководителем или заместителем руководителя налогового органа. Оригиналы документов могут быть изъяты, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица, например для проведения экспертизы (Определение ВС РФ от 26.09.2016 № 305-КГ16-11358).

Сотрудник налоговой инспекции обязан до начала выемки предъявить участвующим лицам постановление о проведении выемки и разъяснить всем присутствующим при выемке их права и обязанности. О предъявлении постановления и ознакомлении участвующих лиц с их правами и обязанностями делается соответствующая запись в протоколе выемки.

Пунктом 4 статьи 94 НК РФ установлены правила проведения выемки:

- должностное лицо налогового органа предлагает налогоплательщику добровольно выдать истребуемые документы и предметы;
- при отказе от добровольной выдачи Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность принудительного изъятия документов и предметов.

При отказе налогоплательщика вскрыть помещения и комнаты, где могут находиться документы и предметы, сотрудник налогового органа вправе сделать это самостоятельно. При этом Налоговый кодекс РФ не содержит указаний на способы и порядок вскрытия дверей, сейфов и т.д., которых должны придерживаться сотрудники налоговой инспекции. Имеется лишь указание на то, что это должно быть сделано без причинения несоразмерного ущерба.

Представляется, что в случае с дверью должностному лицу налогового органа надлежит вскрыть замок с использованием грубой силы (лом, монтировка, дрель и пр.), а не демонтировать всю дверную коробку, однако в случае, например, с сейфом его функциональность после вскрытия будет утеряна навсегда.

Препятствование проведению осмотра и выемки может повлечь за собой привлечение к административной ответственности по статьям 19.76 и 19.4.1 КоАП РФ<sup>2</sup>, поэтому не следует этого делать.

Пунктом 2 статьи 94 НК РФ предусмотрено, что выемка документов и предметов проводится в дневное время. Производство выемки ночью запрещено. При этом статья 96 Трудового кодекса РФ к ночному относит время с 22.00 до 06.00. По правилам при налоговых проверках запрещено проводить выемку (изъятие) документов в это время. Однако это не значит, что закончить протоколирование выемки сотрудники инспекции также обязаны до 22 часов (письмо Минфина России от 05.10.2017 № 03-02-08/64830).

<sup>2</sup> Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 31.12.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.01.2018).

Пункт 10 статьи 94 НК РФ предусматривает обязанность налогового органа вручить под расписку лицу, у которого изъяты предметы и документы, протокол выемки (или выслать протокол в случае отказа проверяемого лица от участия в выемке). Однако такие сроки данным пунктом не определены, поэтому инспекция может направить протокол о проведении выемки намного позже (дело № А40-250005/15).

При этом понятия могут не расписываться в описи документов (дело № А40-208999/15). Непостоянное присутствие понятых в процессе выемки может быть признано серьезным процессуальным нарушением, например, если они выходили из помещения во время изъятия документов и предметов, даже если они будут впоследствии ознакомлены с изымаемыми документами (дело № А74-6105/2013, постановление ФАС Поволжского округа от 10.03.2011 по делу № А12-9423/2010).

В то же время в случае невозможности составления детальной описи на месте должностные лица могут упаковать изымаемые документы и предметы в присутствии понятых и налогоплательщика способом, исключающим несанкционированный доступ к ним, и составить опись в помещении налогового органа в присутствии проверяемого лица в иное время, о чем его должны уведомить (например, дело № А40-27170/2016). Также налоговый орган может составить «усеченный» вариант описи, без детального указания каждого конкретного изымаемого документа, и такой вариант также будет соответствовать положениям Налогового кодекса РФ (дело № А40-141659/2014).

Налогоплательщику стоит помнить, что компьютеры, ноутбуки, серверы, записные книжки сотрудников также являются предметами, которые подлежат выемке, проводимой налоговыми органами (дело № А40-98029/2016).

Следует заметить, что под помещениями в целях Налогового кодекса РФ следует понимать не только производственные, складские и т.п., но и офисные помещения и иные места, где искомые документы и предметы находятся или могут находиться. Исключением в этом случае является жилье (ст. 91 НК РФ).

Рассмотренные права налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля, схожих по своей сути и содержанию с проведением оперативно-розыскных мероприятий сотрудниками правоохранительных органов, зачастую приводят к возникновению конфликтных ситуаций. В этой связи необходимо рассмотреть иные схожие мероприятия, проводимые силовыми органами, такие как досмотр, обследование, обыск, отличающиеся от предусмотренных Налоговым кодексом РФ особенностями и порядком их проведения, а также перечнем органов, имеющих право на их производство.

Досмотр — это принудительное обследование гражданина, его одежды, вещей, а также

транспортных средств с целью обнаружения и изъятия документов, вещей и предметов, которые стали орудием или объектом правонарушения. Правила и порядок проведения досмотра регулируются статьями 27.7, 27.9 КоАП РФ<sup>2</sup>.

Правом на проведение досмотра обладают сотрудники органов внутренних дел (полиции), сотрудники Росгвардии, сотрудники пограничной службы, сотрудники ФСО, а также, в особых случаях, лица, указанные в статьях 27.2 и 27.3 КоАП РФ<sup>2</sup>.

Важной особенностью досмотра является то, что он проводится лицом того же пола, что и досматриваемый гражданин, с обязательным присутствием двух понятых, разумеется, того же пола. Досмотр личных вещей может проводиться без присутствия понятых при условии проведения видеозаписи. О проведении досмотра составляется протокол, в котором фиксируются все установленные факты, имеющие значение для производства по делу, а также сведения о применяемых технических средствах.

Обыск — это процедура, проводимая в рамках расследования уголовного дела, в порядке, установленном Уголовно-процессуальным кодексом РФ (ст. 182 УПК РФ<sup>3</sup>). Целью обыска, как правило, является обнаружение имеющих значение для следствия предметов, документов, ценностей, орудий преступления и т.д.

Обычно обыск проводится в том месте, где указанные вещи могут находиться. Следует отметить, что обыск проводится на основании постановления следователя (дознателя), а в случае проведения его в жилище — постановления суда.

Перед началом обыска следователь обязан предъявить лицу, у которого проводится обыск, соответствующее постановление, после чего предложить добровольно выдать подлежащие изъятию предметы. Отличительной чертой обыска является право следователя на запрет участвующим лицам покидать помещение или общаться с кем-либо, в том числе и друг с другом.

Надо помнить, что только при обыске сотрудники правоохранительных органов вправе взламывать двери, вскрывать шкафы, тумбочки, сейфы и любые другие помещения и предметы. Неповиновение законному требованию грозит штрафом или административным арестом (п. 1 ст. 19.2 КоАП РФ<sup>3</sup>).

При обыске вправе присутствовать само лицо, его адвокат, совершеннолетние лица семьи, понятые, а также специалисты в случае изъятия документов на электронных носителях. Уголовно-процессуальный кодекс РФ предусматривает возможность проведения обыска в отсутствие понятых с обязательным применением средств видеofиксации.

Все предметы, найденные в ходе обыска, опечатываются на месте и заверяются подписью участвовавших лиц. Сведения о них отражаются в протоколе обыска с указанием количества, индивидуальных

и иных признаков. Копия протокола обыска вручается владельцу обыскиваемого помещения или совершеннолетнему члену его семьи.

Также Уголовно-процессуальный кодекс РФ предусматривает сходную с установленной Налоговым кодексом РФ процедуру выемки (ст. 183 УПК РФ<sup>3</sup>). В уголовно-процессуальном законодательстве предусмотрена возможность изъятия конкретно определенных документов и предметов, которые указываются в постановлении о производстве выемки. Важно отметить, что процедура выемки в Уголовно-процессуальном кодексе РФ не предоставляет следователю права поиска таких предметов.

В целом требования к производству выемки в Уголовно-процессуальном кодексе РФ аналогичны требованиям, предъявляемым при проведении обыска, за исключением случаев изъятия документов, содержащих охраняемую законом тайну, банковских документов физических лиц и в иных случаях, в которых требуется судебное решение.

Обследование — это оперативно-розыскное мероприятие, смысл которого заключается в визуальном осмотре и изучении помещений, территорий, земельных участков, транспортных средств и т.д. с целью установления обстоятельств, фактов, лиц, которые могут иметь значение при производстве оперативно-розыскной деятельности (приказ МВД России от 01.04.2014 № 199<sup>4</sup>).

Важным отличием обследования является возможность его проведения в ночное время в случаях, которые не терпят отлагательств и могут привести к факту сокрытия преступной деятельности.

Обследование проводится на основании распоряжения, утверждаемого руководителем структурного подразделения Министерства внутренних дел РФ, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность. По результатам обследования лицо, которому было поручено его проведение, составляет рапорт. В нем указываются действия, которые проводились в рамках обследования, их порядок и выявленные факты. К рапорту прилагаются аудио- и видеоматериалы.

При проведении обследования должностное лицо органов внутренних дел также вправе изымать обнаруженные вещи, документы и предметы, о чем составляется протокол (п. 23-33 Приложения № 1 к приказу МВД России от 01.04.2014 № 199<sup>4</sup>). При изъятии документов с них должны быть на месте изготовлены копии, передаваемые лицу, у которого проводилось обследование и изъятие. В случае невозможности изготовления копий на месте они должны быть изготовлены в течение пяти рабочих дней и переданы лицу, у которого изъятые, а если это невозможно, то в течение трех дней направлены по почте.

Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»<sup>5</sup>

(далее – Закон об ОРД) запрещает в процессе обследования вскрывать запертые помещения, шкафы, сейфы, а также в ходе его проведения присутствующим лицам не может быть запрещено общаться между собой и покидать обследуемое помещение. В процессе обследования не могут проводиться личный обыск и изъятие личных вещей, оказываться психологическое и физическое давление на работников организации.

Сходства и различия мероприятий, проводимых налоговыми и правоохранительными органами, документы, на основании которых проводятся те или иные мероприятия, а также оформление результатов их проведения наглядно показаны в таблице.

При изучении данных мероприятий в глаза бросается большое сходство между обыском (Уголовно-процессуальный кодекс РФ), обследованием (Закон об ОРД) и осмотром совместно с выемкой (Налоговый кодекс РФ). Все эти мероприятия проводятся уполномоченными лицами на основании утвержденного документа в присутствии не менее двух понятых и допускают изъятие документов, вещей, предметов, которые могут иметь значение для целей проведения таких мероприятий.

Особо следует отметить, что при проведении сотрудниками налоговых органов мероприятий на них могут присутствовать сотрудники МВД РФ и наоборот. В этом случае возникает ряд коллизий по регламенту проводимых мероприятий, в которых рядовой налогоплательщик не может разобраться в полной мере, что приводит к негативным последствиям.

Как же вести себя налогоплательщику, к которому налоговый орган в рамках выездной налоговой проверки пришел с постановлением о выемке документов и предметов? Как защитить себя от неправомερных действий сотрудников налоговой инспекции и самому не совершить ошибок, которые могут привести к порче имущества?

В соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 31 НК РФ<sup>1</sup> налоговые органы вправе в порядке, предусмотренном статьей 92 НК РФ<sup>1</sup>, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием

<sup>3</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 31.12.2017).

<sup>4</sup> Приказ МВД России от 01.04.2014 № 199 (ред. от 17.04.2017) «Об утверждении Инструкции о порядке проведения сотрудниками органов внутренних дел Российской Федерации гласного оперативно-розыскного мероприятия обследования помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств и Перечня должностных лиц органов внутренних дел Российской Федерации, уполномоченных издавать распоряжения о проведении гласного оперативно-розыскного мероприятия обследования помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств» (Зарегистрировано в Минюсте России 21.05.2014 № 32369).

<sup>5</sup> Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ (ред. от 06.07.2016) «Об оперативно-розыскной деятельности».

*Анализ особенностей проведения осмотра, досмотра, выемки и обыска*

Процедура	Кто проводит, основание	Основание проведения (документ)	Составляемые документы
Осмотр	Налоговые органы, в том числе совместно с правоохранительными органами	В рамках камеральной налоговой проверки – постановление, в рамках выездной налоговой проверки – не требуется	Протокол
Выемка	Налоговые органы, в том числе совместно с правоохранительными органами	Постановление, утвержденное руководителем (заместителем руководителя) налогового органа	Протокол
Досмотр	Сотрудники полиции, Росгвардии, ФСО и др.	Не требуется	Протокол
Обследование	Сотрудники органов внутренних дел	Распоряжение руководителя структурного подразделения МВД РФ	Рапорт (протокол в случае изъятия)
Обыск	Следователь (сотрудники полиции по поручению следователя)	Постановление следователя	Протокол

объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества [2].

Следует отметить, что глава 14 НК РФ<sup>1</sup> не содержит положений, предписывающих осуществлять выемку документов и предметов исключительно по месту нахождения налогоплательщика, указанному в его учредительных документах. По своей правовой природе выемка носит исключительный характер и производится в том случае, если обычный порядок проведения выездной налоговой проверки, предполагающий свободное знакомство должностных лиц инспекции с материалами налогоплательщика, не может быть реализован вследствие действий (бездействия) последнего (дело № А41-67840/2014).

Часто бывает так, что вместе с сотрудниками налоговых органов на выемку приходят и понятые, которые в силу прямого указания в Налоговом кодексе РФ не должны быть заинтересованы в исходе дела (п. 2, 3 ст. 98 НК РФ). Однако если понятые приводятся сотрудниками налоговой инспекции, это однозначно заставляет налогоплательщика сомневаться в их беспристрастности и незаинтересованности.

В этой связи рекомендуется перед началом проведения выемки ходатайствовать, в том числе и в письменной форме на имя руководителя проверяющей группы или старшего по должности инспектора, о замене понятых. Несмотря на то что этот механизм не предусмотрен Налоговым кодексом РФ, налогоплательщик может создать себе дополнительный плацдарм для дальнейшего оспаривания действий должностных лиц, если пойдет на такой шаг.

Между тем зачастую такие понятые не только не наблюдают за процессом проведения осмотра и выемки (разгадывают кроссворды, заняты

просмотром интернета с телефона), но и могут помогать должностным лицам в проведении мероприятий налогового контроля, чего в соответствии с Налоговым кодексом РФ делать не вправе.

Лицо, у которого будет проводиться выемка, может предложить в качестве понятых сотрудников организаций-соседей или прохожих с улицы. Для защиты от понятых, которые «оказывают услуги» контролирующим органам, представляется целесообразным иметь договоренности с соседними офисами об участии их сотрудников в подобных мероприятиях в целях соблюдения законодательства — беспристрастного наблюдения за процессом проведения мероприятий и внесения соответствующих замечаний в протоколы, что, безусловно, повысит шансы дальнейшего оспаривания действий сотрудников налоговых органов.

Стоит отметить, что пока налоговый орган будет искать понятых, налогоплательщик может «убраться» в офис, чему налоговый орган помешать не вправе, поскольку процедура выемки еще не начата. Также неправомерно требование налогового органа освободить все помещения и собрать всех сотрудников в одном месте.

В случае наличия большого офисного помещения выемку проводят несколько инспекторов одновременно в присутствии всего двух понятых, причем они могут делать это в разных концах помещения. Таким образом, понятые видят лишь одного инспектора, а остальные остаются без внимания. В такой ситуации требуйте, чтобы на каждого инспектора, проводящего выемку, приходилось двое понятых.

Непостоянное присутствие понятых при проведении выемки может быть признано серьезным процессуальным нарушением, например их выход во время проведения изъятия документов и предметов, даже если они будут впоследствии



ознакомлены с изымаемыми документами (дело № А74-6105/2013, постановление ФАС Поволжского округа от 10.03.2011 по делу № А12-9423/2010).

Необходимо помнить, что если первичные документы изымет налоговая инспекция и пройдет по ним экспертизу, то оспорить ее результаты будет сложно, даже если дубликаты подпишет лицо, заявленное как директор контрагента (дело № А40-133081/16).

При проведении выемки сотрудники налогового органа непременно заинтересуются, кто из сотрудников находится за конкретным рабочим местом. На этот вопрос ни в коем случае нельзя давать ответ, поскольку это будет отражено в протоколе и использовано против организации.

После проведения выемки документов и предметов должностное лицо обязано составить их детальную опись в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов (п. 7 ст. 94 НК РФ). При этом понятия могут не расписываться в описи документов (дело № А40-208999/15). В то же время стоит помнить, что должностные лица в случае невозможности составления детальной описи на месте могут упаковать изымаемые документы и предметы в присутствии понятых и налогоплательщика способом, исключающим несанкционированный доступ к ним, и составить опись в помещении налогового органа в присутствии проверяемого лица в иное время, о чем его должны уведомить (см., например, дело № А40-27170/2016). Также налоговый орган может составить «усеченный» вариант описи, без детального указания каждого конкретного изымаемого документа, и такой вариант также будет соответствовать положениям Налогового кодекса РФ (дело № А40-141659/2014).

Интересной в практической реализации является норма пункта 8 статьи 95 НК РФ<sup>1</sup>, согласно которой со всех изымаемых документов должны быть изготовлены копии, подлежащие передаче налогоплательщику, а при невозможности их изготовления на месте проведения выемки на это отводится 5 рабочих дней. Между тем суды признают пропуск данного срока несущественным обстоятельством, не влекущим за собой каких-либо процессуальных последствий для признания действий налогового органа незаконными или нарушающими права налогоплательщика (дело № А41-67440/2014).

Отличным способом защиты любой информации от сотрудников налоговых и правоохранительных органов является отнесение ее к коммерческой тайне [3].

Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»<sup>6</sup> (далее — Закон № 98-ФЗ) дает определение коммерческой тайне как режиму конфиденциальности информации, позволяющей

ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг либо получить иную коммерческую выгоду.

Согласно пункту 1 статьи 4 Закона № 98-ФЗ, право на отнесение информации к информации, составляющей коммерческую тайну, и на определение перечня и состава такой информации принадлежит обладателю такой информации с учетом положений данного закона. В статье 5 Закона № 98-ФЗ установлен перечень сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну [5].

Ограничение доступа к информации, составляющей коммерческую тайну, осуществляется путем установления режима коммерческой тайны. Такой режим считается установленным после принятия хозяйственным обществом мер, указанных в пункте 1 статьи 10 Закона № 98-ФЗ.

Информация, отнесенная к коммерческой тайне, предоставляется государственным органам на основании мотивированного требования, подписанного уполномоченным должностным лицом, с указанием целей и оснований для затребования такой информации.

Выемка информации, в отношении которой установлен режим коммерческой тайны, может быть проведена сотрудниками правоохранительных органов лишь на основании решения суда (п. 7 ч. 2 ст. 29, п. 3 ст. 183 УПК РФ<sup>3</sup>). Следовательно, при наличии положения об охране коммерческой тайны, содержимое которой хранится в закрытом сейфе, ни сотрудники налогового органа, ни сотрудники полиции вскрывать такой сейф не вправе.

Аналогичной позиции придерживается Европейский суд по правам человека (дела «Функе против Франции», «Кремье против Франции», «Миаи против Франции») [1].

С учетом изложенного выше можно сделать следующие выводы:

- сходство процедур и регламента действий, проводимых налоговыми органами, органами внутренних дел и Следственным комитетом РФ, создает правовую неопределенность для налогоплательщика и приводит к ухудшению его позиций;
- необходимость наличия в штате налогоплательщика узкопрофильных специалистов, помогающих ему при проведении данных мероприятий, ухудшает его позиции и создает основу для злоупотреблений государственных служащих;
- унифицировать документооборот и сократить издержки государства и бизнеса на осуществление контроля позволит создание Единого процессуального кодекса, регламентирующего проведение контрольных мероприятий государственными структурами.

<sup>6</sup> Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ (ред. от 12.03.2014) «О коммерческой тайне».

**Библиографический список**

1. Варнавский А.В. Налоговое стимулирование участия малых форм предпринимательства в реиндустриализации российской экономики // Вестник ИПБ (Ин-та профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 3. – С. 32–37.
2. Гончаренко Л.И., Жукова Е.И., Пинская М.Р. Налогообложение организаций : учебник. – М. : Кнорус, 2016. – 512 с.
3. Кирина Л.С., Горохова Н.А. Налоговый менеджмент в организациях : учебник для магистров. – М. : Юрайт, 2016. – 288 с.
4. Кирина Л.С., Горохова Н.А. Методы устранения проблемных и спорных ситуаций в налогообложении строительных организаций // Горизонты экономики. – 2015. – № 4 (23). – С. 46–51.
5. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. – М. : Юрайт, 2016. – 546 с.
6. Налоговое консультирование: теория и практика / под ред. проф. Н.И. Малис. – М. : Магистр, 2017. – 416 с.
7. Ряховский Д.И. Актуальные вопросы инвестиционного развития российских промышленных компаний : монография. – М. : ИЭАУ, 2007. – 259 с.
8. Ряховский Д.И. О российском инвестиционном климате // Экономические науки. – 2008. – № 1(38). – С. 44–48.
9. Ряховский Д.И., Сергиенко А.А., Чертовских Т.Н. Роль неналоговых платежей в налогообложении организаций // Вестник ИЭАУ. – 2016. – № 11. Режим доступа: <http://www.ieau.ru/nauka-v-ieau/vestnik-ieau/publikacii-zhurnala-vestnik-ieau/vestnik-ieau-2016.-n-11-ot-26-marta-2016g/11-ryahovskij-d.i.-sergienko-a.a.-rol-nenalogovyh-platezhej-v-nalogooblozhenii-organizacij>
10. Ряховский Д.И., Рудикова Е.В. Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков // Вестник ИПБ (Ин-та профессиональных бухгалтеров). – 2014. – № 5. – С. 29–37.

**References**

1. Varnavskiy A.V. Tax Incentives for the Small Businesses Participation in the Reindustrialization of the Russian Economy. *Vestnik IPB (Vestnik Professional'nyh Buhgalterov)*, 2015, no. 3, pp. 32–37 (in Russ.).
2. Goncharenko L.I., Zhukova E.I., Pinskaya M.R. *Nalogooblozhenie organizatsiy* [Taxation of Organizations]. Moscow, Knorus Publ., 2016. 512 p.
3. Kirina L.S., Gorokhova N.A. *Nalogovyj menedzhment v organizatsiyah* [Tax Management in Organizations]. Moscow, Yurayt Publ., 2016. 288 p.
4. Kirina L.S., Gorokhova N.A. Methods to Eliminate the Problem and Disputes in the Taxation of Construction Companies *Gorizonty ekonomiki*, 2015, no. 4 (23), pp. 46–51 (in Russ.).
5. Goncharenko L.I. *Nalogi i nalogovaya sistema Rossiyskoy Federatsii* [Taxes and Tax System of the Russian Federation]. Moscow, Yurayt Publ., 2016. 546 p.
6. Malis N.I. *Nalogovoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika* [Tax Advice: Theory and Practice]. Moscow, Magistr Publ., 2017. 416 p.
7. Ryakhovskiy D.I. *Aktual'nye voprosy investitsionnogo razvitiya rossiyskikh promyshlennykh kompaniy* [Topical Issues of the Russian Industrial Companies Investment Development]. Moscow, IEAU Publ., 2007. 259 p.
8. Ryakhovskiy D.I. About Russian InvestClimate. *Ekonomicheskie nauki - Economic sciences*, 2008, no. 1 (38), pp. 44–48 (in Russ.).
9. Ryakhovskiy D.I., Sergienko A.A., Chertovskiy T.N. The Role of Non-Tax Payments in the Taxation of Organizations. *Vestnik IEAU*, 2016, no. 11. Available at: <http://www.ieau.ru/nauka-v-ieau/vestnik-ieau/publikacii-zhurnala-vestnik-ieau/vestnik-ieau-2016.-n-11-ot-26-marta-2016g/11-ryahovskij-d.i.-sergienko-a.a.-rol-nenalogovyh-platezhej-v-nalogooblozhenii-organizacij> (in Russ.).
10. Ryakhovskiy D.I., Rudikova E.V. Modern Theoretical Approaches to the Classification of Tax Risks. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2014, no. 5, pp. 29–37 (in Russ.).



## АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- 👤 бухгалтеры
- 👤 налоговые консультанты
- 👤 внутренние аудиторы  
(контролеры)
- 👤 финансовые директора
- 👤 эксперты по МСФО

## АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3  
+ 7(495) 720 54 55  
[info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)