



ИПБ России

№6 | 2018

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность в рамках использования современных ерр-систем: проблемы синхронизации  
с. 15
- Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации  
с. 25
- Методика и инструментарий налогового консультирования коммерческих организаций  
с. 40



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, Российская Федерация, Москва

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

**РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович**, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

**БАЛАН Игорь Михайлович**, доктор экономики, конференциар университетар, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

**ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна**, доктор экономики, конференциар университетар, декан факультета бухгалтерского учета Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

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

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

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

**МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович**, докт. экон. наук, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород

**ПАНКОВА Светлана Валентиновна**, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

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

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

**СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры экономики и управления Северного государственного медицинского университета, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Российская Федерация, Архангельск

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

**ТЕМРИН Сергей Борисович**, доктор экономики, директор аудиторской компании «Сонсерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

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

**ШЕЛАРУ Марина Федоровна**, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной сети CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

## EDITOR-IN-CHIEF

**Liudmila I. KHORUZHII**, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

**Dmitry I. RYAKHOVSKY**, Doctor of Economics, Associate Professor, the First Vice-Rector, Professor of the Crisis Management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

## EDITORIAL BOARD

**Rolan A. ALBOROV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

**Igor M. BALAN**, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Finance, Banks and Accounting Department of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

**Lilia G. GRIGOROI**, Phd in Economics, Associate Professor, Dean of the Accounting Department of Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

**Vitaly B. IVASHKEVICH**, Doctor of Economics, Professor of the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

**Valery V. KOVALEV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University, Russian Federation, Saint-Petersburg

**Nikolay T. LABYNTSEV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don

**Efim A. MIZIKOVSKY**, Doctor of Economics, Professor of the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

**Svetlana V. PANKOVA**, Doctor of Economics, Professor, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

**Tatyana M. ROGULENKO**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

**Olga V. ROZHNОВА**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

**Vladimir A. SKRIPNICHENKO**, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at 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, Russian Federation, Arkhangelsk

**Viatcheslav Ya. SOKOLOV**, Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

**Sergey B. TEMRIN**, PhD in Economics, Director of the Audit Company Concept, Editor-in-Chief of Journal "Buhgalterskie i nalogovy konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

**Alexandr A. SHAPOSHNIKOV**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Information Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk

**Marina F. SHELARU**, Master of Economics, Chairman of the State Examination Commission of the Academy of Economic Studies of Moldova and Free International University of Moldova, Director of the ACCA Examination Centre (Association of Chartered Certified Accountants) in Moldova, Representative of the CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) in Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

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»  
Подписано в печать  
28.12.2018  
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

Название журнала на рус-  
ском языке – «Вестник ИПБ  
(Вестник профессиональных  
бухгалтеров)», в транс-  
литерации – «Vestnik IPB  
(Vestnik Professional'nyh  
buhgalterov)»

## Accounting, statistics

- 9 Difficulties of Accounting for Personnel Health Investments  
**Olga N. Kuznetsova**
- 15 Financial and Management Accounting within the Framework of Modern ERP-Systems Usage: Synchronization Problems  
**Ainur A. Akhmetzianov,  
Andrey Yu. Sokolov**
- 25 Theoretical and Practical Aspects of Pro Forma Financial Statements and its Audit in the Era of Digitalization  
**Irina V. Alekseeva,  
Elena M. Evstafieva**

## Finance, money circulation and credit

- 34 Improving Mechanism of Insurance Contributions Payment to the State Extrabudgetary Funds  
**Luydmila I. Danilkevich,  
Mikhail A. Danilkevich**
- 40 Tax Consulting Technique and Tax Consulting Tools of Commercial Organizations  
**Lyuba M. Baburyan**

## В ИПБ России

- 2 Конгресс ИПБ России: кто войдет в цифровую экономику
- 6 Участники конгресса ИПБ России приняли резолюцию
- 7 «Лучший бухгалтер России – 2018»: как формируется элита профессии

## Бухгалтерский учет, статистика

- 9 Проблемы учета вложений в здоровье сотрудников предприятия  
**О.Н. Кузнецова**
- 15 Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность в рамках использования современных ерп-систем: проблемы синхронизации  
**А.А. Ахметзянов,  
А.Ю. Соколов**
- 25 Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации  
**И.В. Алексеева,  
Е.М. Евстафьева**

## Финансы, денежное обращение и кредит

- 34 Совершенствование уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды  
**Л.И. Данилькевич,  
М.А. Данилькевич**
- 40 Методика и инструментарий налогового консультирования коммерческих организаций  
**Л.М. Бабуриян**

## Конгресс ИПБ России: кто войдет в цифровую экономику

Конгресс ИПБ России, состоявшийся 29–30 ноября в Москве, стал одним из самых масштабных бухгалтерских событий уходящего года. Свыше 1000 участников, более 20 спикеров – представителей контролирующих ведомств и известнейших специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения, широкий круг дискутируемых вопросов – от новой политики ИПБ России в системе аттестации специалистов экономического блока и перспектив профессии до внутреннего контроля и роли профессионального сообщества в цифровой экономике. О наиболее ярких выступлениях и важных заявлениях, которые были сделаны в рамках конгресса, – читайте в нашем репортаже.

Главным трендам развития бухгалтерской профессии посвятили свои доклады на пленарном заседании конгресса президент ИПБ России Людмила Ивановна Хоружий и директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России Леонид Зиновьевич Шнейдман. Эти вопросы поднял в своем выступлении и начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, кандидат экономических наук Игорь Робертович Сухарев на секции по МСФО.

Если резюмировать все выступления, основной проблемой, с которой столкнутся бухгалтеры



Л.З. Шнейдман

является отсутствие системного понимания предмета деятельности, которое ограничивает свободу профессионального мышления и низводит их потенциал к формальному исполнению существующих регламентов».

при переходе к цифровой экономике, будет их собственный менталитет, ограниченный традиционными представлениями о роли учетного процесса.

«Сегодня для целей составления отчетности становится необходимым не только абсолютно точное отображение экономических явлений, сколько применение различных финансовых оценок, моделей, профессиональных суждений, – констатировала Л.И. Хоружий. – Опыт ИПБ России показывает, что главной бедой многих современных специалистов экономического профиля



По мнению Леонида Зиновьевича Шнейдмана, директора Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, бухгалтер должен адаптироваться к совершенно новым условиям ведения бизнеса в цифровой экономике: «Доля рутинного простого технического труда будет сокращаться, доля высококвалифицированного, не побоюсь этого слова – творческого труда, будет возрастать». Л.З. Шнейдман назвал и функции бухгалтера, которые ему



И.Р. Сухарев

предстоит выполнять в новых условиях. Главная из них – определить, какая информация нужна для управления конкретной организацией, и, исходя из этого, спроектировать бухгалтерскую службу и учетный процесс. Бухгалтеру также нужно будет выработать учетную политику организации, профессиональное суждение по вопросам, не поддающимся жесткой формализации, взаимодействовать с другими службами предприятия; представлять финансовую информацию о деятельности организации в электронном виде и работать с нефинансовой отчетностью.

На традиционный и во многом формальный подход бухгалтеров к разработке учетной политики организации, не основанный на верификации федеральных стандартов и понимании МСФО, обратил внимание и И.Р. Сухарев.

Какие пути видят спикеры для преодоления названной проблемы?

## Перспективы профессионального развития

Адаптироваться к реалиям цифровой экономики бухгалтерам, равно как и другим специалистам экономического блока, поможет получение новых знаний, повышение профессионального уровня, а также освоение смежных профессий. На это направлена новая политика ИПБ России, о которой рассказала Л.И. Хоружий.

По словам президента ИПБ России, начиная с отчетности за 2018 г., организации госсектора применяют федеральные стандарты бухгалтерского учета, основанные на МСФО для общественного сектора.



Л.И. Хоружий

В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018–2020 гг., утвержденной Минфином России, остальные организации будут переходить на новые стандарты постепенно, начиная с 2019–2020 гг.

Внедрение новых правил сопряжено с дополнительными усилиями, которые требуются для их освоения. Для равномерного распределения нагрузки ИПБ России рекомендует бухгалтерам подготовиться заранее. «Уместно будет напомнить, что знание главными бухгалтерами МСФО

предусмотрено действующей редакцией профессионального стандарта бухгалтера», – отметила Л.И. Хоружий. Получить эти знания и соответствующие навыки можно в процессе подготовки к сдаче на аттестат профессионального бухгалтера или на специальных курсах в рамках ежегодного повышения профессионального уровня. По этому поводу также высказался и И.Р. Сухарев в рамках секции по МСФО: «Можно сейчас спокойно, основательно изучать имеющиеся международные стандарты и не бояться, что вы отстанете от времени. Не отстанете: в ближайшие год, два, три в МСФО ничего кардинального приниматься не будет».

На профессиональное развитие также нацелены последние решения ИПБ России. В настоящее время полностью сформирована новая система аттестации, включающая два важнейших направления: 1) расширенную (многофункциональную) аттестацию профессиональных бухгалтеров. В 2019 году появятся аттестаты:

- главного бухгалтера – эксперта в области налогового учета и налоговой отчетности;
  - главного бухгалтера – эксперта в области внутреннего контроля;
  - главного бухгалтера – эксперта в области финансового анализа и управления денежными потоками.
- 2) аттестацию иных специалистов экономического блока:
- профессионального налогового консультанта;
  - профессионального финансового директора;
  - профессионального внутреннего аудитора (контролера);
  - профессионального эксперта по МСФО.

Данные аттестаты предназначены как для проф.

бухгалтеров, которые хотят выйти за рамки профессии и попробовать себя в смежных областях, так и для работников других профессий.

В 2018 году введен новый аттестат седьмого уровня (доступен только для членов ИПБ России, имеющих аттестат главного бухгалтера), ориентированный на осу-

ществление деятельности в субъектах со сложной организационной структурой. Как подчеркнула Л.И. Хоружий, эти документы предоставляют возможность расширить круг компетенций в рамках бухгалтерской профессии.

### МСФО: у каждой компании будет своя дата перехода

Какие компании обязаны руководствоваться МСФО, что изменится с их полным внедрением в российскую практику и когда завершится переход на международные стандарты – этим вопросом посвятил свое выступление И.Р. Сухарев.

МСФО являются основой для российского бухгалтерского учета. Законодательная база для этого была заложена несколько лет назад и предполагает прямое и косвенное применение МСФО.

Прямое применение МСФО основано на Законе о консолидированной отчетности и касается так называемых общественно значимых организаций. Во всем мире к этой категории относятся организации, информация о которых остро необходима для принятия экономических решений целевыми пользователями, то есть речь идет о публичных компаниях, которые эмитируют инструменты и выпускают их на открытый рынок. К этой базовой категории каждая страна добавляет что-то свое. В России к числу тех, кто обязан прямо применять МСФО, сразу были добавлены страховые организации и банки, затем НПФ, управляющие компании различных фондов, а также организации с государственным участием – по списку, утвержденному правительством.

Спикер отметил, что в международном праве МСФО квалифицируются как авторское произведение, принадлежащее частной организации – Фонду МСФО. Потребовались переговоры с фондом, чтобы заключить соглашение и ввести эти стандарты в российское правовое поле. В результате МСФО появились на русском языке. Они утверждаются приказами Минфина России и являются нормативными правовыми актами. Один раз в год Минфин России



обновляет консолидированную версию МСФО – публикует перечень стандартов с учетом всех поправок, которые в них были внесены, чтобы бухгалтеры видели актуальную версию каждого стандарта.

По словам И.Р. Сухарева, косвенное применение МСФО – в качестве основы для разработки федеральных

стандартов – затрагивает не только публичные компании, но и все другие организации. «Наши стандарты не только разрабатываются на основе МСФО, они еще все чаще и чаще ссылаются на международные стандарты. И если раньше такая ссылка была, по сути, ссылкой в никуда, сейчас это ссылка на конкретный нормативный правовой акт», – подчеркнул спикер. Благодаря этому в прошлом году удалось внести поправки прежде всего в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

«Фактическая учетная политика, которая применяется компаниями, в большей степени обусловлена сложившимися традициями, чем тем, что написано в ПБУ. Очень многие вопросы решаются так, потому что их всегда так решали, – отметил спикер. – Где есть расхождения с ПБУ, где надо вынести суждения – там всегда проблема».

Так, совершенно не работали ссылки на МСФО, которые были в прежней редакции ПБУ 1/2008. Теперь в нем, согласно последним изменениям, вместо одного п. 7 появилось пять пунктов, в которых подробно излагается, как должна строиться учетная политика, какие способы организация должна выбирать для отражения фактов хозяйственной жизни. И пункт 7.1 гласит: если что-то не установлено нормативно-правовым актом по бухгалтерскому учету, компания разрабатывает учетную политику, руководствуясь МСФО, другими федеральными стандартами по аналогичным или связанным вопросам и рекомендациями в области бухгалтерского учета. То есть МСФО стоят на первом месте, и компания должна ими руководствоваться.

Спикер также подчеркнул, что все наиболее грандиозное и значимое на сегодняшний день в МСФО уже произошло. А всему грандиозному и значимому в российском бухгалтерском учете еще только предстоит свершиться. Поэтому по любому вопросу мы можем посмотреть МСФО – они все уже приняты. «Я ответственно могу сказать, что на сегодняшний день в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету нет норм, которые бы препятствовали компании составлять отчетность, соответствующую МСФО. И она же будет

соответствовать российским стандартам», – констатировал И.С. Сухарев.

«Фраза о том, что российский бухучет переходит на МСФО, звучит уже 20 лет. Когда мы объявим, что переход завершился? Ответ: для каждой компании будет своя дата. Переход завершится тогда, когда компания за один прекрасный год, может быть за 2018-й, составит отчетность и сможет заявить, что эта отчетность соответствует МСФО и российским стандартам», – продолжил спикер. – Я заявляю, это можно сделать уже в отношении отчетности за 2018 год. Нужно только желание. И конечно, нужно немного перестроить сознание в отношении традиционных, сложившихся способов, которые зачастую не соответствуют тому, что написано в наших нормативных правовых актах».

## Налоговый контроль

Сейчас многих налогоплательщиков волнует, в каких случаях они могут стать субъектами налоговой проверки и каким образом защищать свои интересы в ходе такой проверки.

О том, как налоговые органы выбирают модель администрирования налогоплательщика и как на этот выбор влияет его система внутреннего контроля, на примере НДС показал на пленарном заседании Александр Валерьевич Егоричев, начальник Управления камерального контроля ФНС России. Для того чтобы правила игры были одинаковыми и налогоплательщики тоже знали о требованиях к ним и о рисках, которые видит налоговый инспектор, ФНС России избрала два пути. Первый – это информирование налогоплательщика через «личный кабинет» о тех рисках, которые у него могут наступить, второй – профилактические процедуры по нивелированию этих рисков. Следовательно, налогоплательщик, как и налоговая служба, тоже должен стремиться применять риск-модели, считает А.В. Егоричев.

По словам руководителя Управления, большое значение сегодня уделяется системе внутреннего контроля налогоплательщика: насколько полно



А.В. Егоричев

оценены риски, насколько им дана квалификация с точки зрения вероятности наступления и существенности и, главное, как они нивелируются. «Для нас важно понимание того, что внутренний контроль компании покрывает значительные участки», – подчеркнул А.В. Егоричев. – Базируясь на ваших системах внутреннего контроля, мы определяем объем налогового контроля и его вектор».

Татьяна Степановна Смирнова, начальник отдела документальных проверок и ревизий УЭБиПК МВД России, рассказала об изменениях внедренных Федеральным законом № 302-ФЗ от 03.08.2018 в Налоговую декларацию и Налоговый контроль части I Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, спикером было отмечено, что может послужить основанием для увеличения срока проведения камеральной налоговой проверки или проведения повторной выездной налоговой проверки.

Еще одна важная поправка, на которую обратила внимание спикер: с 4 сентября установлена обязанность налоговой инспекции по дополнительным мероприятиям налогового контроля, а именно: оформлять дополнение к акту налоговой проверки (п. 6.1 ст. 101 НК РФ), в котором фиксируются дополнительные доказательства, подтверждающие факт совершения нарушений налогового контроля или отсутствия таковых.

Таким образом, налогоплательщик получил возможность узнать о том, какие претензии к нему предъявлены по результатам допроверочных мероприятий, и подать на них возражение.



Г.В. Бобрышева

## Роль аудиторов и бухгалтеров в национальной антиотмывочной системе

Предметом доклада Галины Владимировны Бобрышевой, заместителя директора Росфинмониторинга, на пленарном заседании стала Концепция развития российской антиотмывочной системы.

По словам Г.В. Бобрышевой, концепция определяет пять основных зон рисков и пути снижения этих рисков. В этих зонах в основном и проявляются

те процессы, которые связаны с легализацией преступных доходов и финансированием терроризма. С точки зрения отмывания денег это кредитно-финансовая сфера, сфера бюджетных отношений, где проявляются и налоговые преступления, и посягательства на расходную часть бюджета через систему госзакупок, через систему операций с госимуществом, это и коррупция как отдельный кластер, это и незаконный оборот наркотиков.

Для названных пяти зон характерны, с одной стороны, основные риски, которые присущи экономике в целом, с другой стороны, специфические риски, которые проявляются в тех или иных отраслях. Это использование номинальных юридических лиц или, как еще принято их называть, «фирм-однодневок», которые встраиваются в финансовые цепочки для того, чтобы обеспечить канал вывода легальных финансовых потоков в теневой оборот. Это и оборот наличных, как определенная уязвимость финансовой системы. Неправомерное использование для вывода средств за рубеж фиктивной



внешне-экономической деятельности и целый ряд других рисков.

По словам Г.В. Бобрышевой, уже несколько лет работает устойчивый способ связи со всеми участниками антиотмывочной системы из частного сектора – «личный кабинет», который открыт на портале Росфинмониторинга. Через него можно получить

исчерпывающую информацию о том, какие тренды и риски сегодня находятся в фокусе внимания, что рекомендуется организациям для управления этими рисками. «Организации, которые работают в системе, могут через «личный кабинет» увидеть свою оценку риска, посмотреть на себя глазами нашей Службы, чтобы определить, где нужно снизить собственные риски», – пояснила Г.В. Бобрышева.

Более подробно вопросы, поднятые в докладе Г.В. Бобрышевой, участники конгресса обсудили в рамках круглого стола на тему «Противодействие отмыванию денег в рамках оказания бухгалтерских услуг», организованного ИПБ России совместно Минфином России и Росфинмониторингом. ☑

## Участники конгресса ИПБ России приняли резолюцию

По результатам Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2018 его участники приняли резолюцию. Ее проект был обнародован на пленарном заседании конгресса, в течение двух дней оргкомитет принимал дополнения. Публикуем итоговый вариант резолюции.

### РЕЗОЛЮЦИЯ

#### КОНГРЕССА ИПБ РОССИИ – 2018

г. Москва

29–30 ноября 2018 года

ИПБ России – крупнейшая в России профессиональная организация, объединяющая бухгалтеров и других специалистов в области экономики.

ИПБ России был учрежден в апреле 1997 года при поддержке Министерства финансов РФ для реализации программы Правительства РФ по реформированию бухгалтерского учета и объединения членов профессии. Более чем за 20 лет деятельности ИПБ России сумел аккумулировать потенциал многих смежных профессий и объединить



в своих рядах не только бухгалтеров, но и аудиторов, финансистов, налоговиков, внутренних контролеров и других специалистов.

Миссия ИПБ России – создание условий для формирования фундаментальных основ экономических профессий в соответствии с потребностями общества и государства, для обеспечения развития профессиональных компетенций специалистов в области экономики, представление и защита интересов профессионального сообщества на национальном и международном уровнях.

Сегодня ИПБ России является организацией федерального масштаба, объединяющей в своих рядах около 80000 действительных и корпоративных членов. Региональная сеть ИПБ России включает 61 территориальную организацию (ТИПБ) и более 400 центров подготовки (УМЦ).

Участники Конгресса ИПБ России – 2018 призывают активизировать работу по следующим направлениям:

- объединение в рядах ИПБ России профессионалов в области экономики и управления;
- создание сервисов для содействия руководителям экономических субъектов в организации бухгалтерского учета;
- расширение комплекса сервисов для содействия действительным членам в профессиональном росте в рамках профессии и в смежных областях;
- совершенствование программ экзаменов в целях аттестации претендентов для вступления в члены ИПБ России и повышения профессионального уровня;
- совершенствование формата и содержания оценочных средств и процедур проведения квалификационных экзаменов в системе ИПБ России в целях развития у специалистов профессиональных умений и навыков;
- участие в разработке, экспертизе и обсуждении проектов нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и смежных областях;
- развитие Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России» в целях популяризации профессий экономического блока;
- мониторинг применения и актуализация профессионального стандарта «Бухгалтер»;
- участие в обсуждении профессиональных стандартов специалистов по направлению «Экономика и управление»;
- расширение сотрудничества в области бухгалтерского учета и смежных областях в рамках СНГ, ЕАЭС и других объединений.

ИПБ России предстоит продолжить работу по консолидации усилий своих членов, направленную на развитие бухгалтерской профессии.

\* \* \*

Президентскому совету ИПБ России опубликовать материалы Конгресса на официальном сайте ИПБ России информационно-телекоммуникационной сети Интернет и в специальных печатных изданиях, довести эту информацию до всех заинтересованных сторон.

## «Лучший бухгалтер России – 2018»: как формируется элита профессии

В рамках Конгресса ИПБ России 29 ноября подведены итоги Всероссийского конкурса на звание «Лучший бухгалтер России – 2018». Торжественная церемония награждения победителей конкурса стала одним из самых ярких событий конгресса. Искренняя радость победителей, помноженная на эмоции зрительного зала, дала невероятный заряд энергии всем присутствующим.

Церемонию открыла президент ИПБ России Людмила Ивановна Хоружий. От имени Центрального конкурсного совета она поблагодарила всех, кто принял участие в подготовке, организации и проведении

конкурса на звание «Лучший бухгалтер России – 2018», а также его непосредственных участников. В этом году их количество превысило четыре тысячи человек. Расширилась и география конкурса:

свои силы попробовали представители 76 регионов нашей страны, а победителями стали 16 человек из 15 городов России. Имена победителей размещены на сайте ИПБ России (<https://www.ipbr.org>).

«Мы сохраняем традиции, но каждый год стараемся найти какую-то изюминку, – рассказала Людмила Ивановна. – В этом году нам удалось полностью по всем номинациям отказаться от тестов и предложить конкурсантам интересные нестандартные задачи. Для расширения аудитории участников введена новая номинация «Лучший налоговый консультант». Она вызвала огромный интерес среди конкурсантов. Высокие результаты в этой номинации подтверждают, что в практической жизни вопросам налогообложения они уделяют много внимания».

Л.И. Хоружий также объявила о том, что Центральным конкурсным советом в 2018 году учреждены две специальные премии – имени Олега Моисеевича Островского и имени Ярослава Вячеславовича Соколова.

По словам президента ИПБ России, предметом особой гордости института является тот факт, что многие специалисты и целые трудовые коллективы участвуют в конкурсе регулярно на протяжении нескольких лет. Самый яркий пример – это бухгалтерия АО «Саянскхимпласт», 30 сотрудников которой из года в год показывают высокие результаты. В этом году коллективными участниками конкурса стали сотрудники таких крупных и известных компаний, как ПАО «Уралкалий», ПАО «Лукойл» и АО «СУЭК».

Добавим к этому, что в конкурсе участвуют не только целые коллективы, но и бухгалтерские династии. Так, вместе с Сергеем Юрьевичем Колесниковым, главным бухгалтером Шахтинского политехнического колледжа – лауреатом премии имени Ярослава Вячеславовича Соколова и победителем в номинации «Лучший бухгалтер в организации государственного сектора», в конкурсе принимал участие и его сын Никита. И как заметил ведущий церемонии: «Может, они когда-нибудь выйдут на эту сцену вдвоем!»

Церемонию вручения дипломов и наград президент ИПБ России провела вместе с Ильей Дмитриевичем Лагутиным – победителем прошлого года в номинации «Лучший бухгалтер организации государственного сектора».

«Конкурс, ежегодно проводимый Институтом профессиональных бухгалтеров, является стартовой площадкой для молодых специалистов, – отметил И.Д. Лагутин. Это высказывание И.Д. Лагутин подтвердил на собственном примере: благодаря победе в конкурсе в прошлом году произошел его личный карьерный рост.

Награды вручались победителям в четырех номинациях: «Лучший молодой бухгалтер», «Лучший бухгалтер организации государственного сектора», «Лучший бухгалтер коммерческой организации» и «Лучший налоговый консультант».

Все победители получили почетные дипломы, денежные сертификаты, а также сертификаты о повышении профессионального уровня в объеме 40 часов. Соорганизаторы конкурса – компании «КонсультантПлюс» и «Гарант» подготовили для победителей свои призы. А 50 лучших участников – членов ИПБ России получили сертификаты о повышении профессионального уровня в объеме десяти часов.

От имени всех участников победитель в новой номинации «Лучший налоговый консультант» Максим Сергеевич Савченко, начальник отдела учета налога на прибыль добычи и переработки ООО «ЛУКОЙЛ-УРЦ Волгоград», поблагодарил организаторов конкурса за прекрасную возможность расширить свой кругозор, проверить себя, свои знания и выявить направления и области для дальнейшего профессионального развития. И действительно, как отметил представитель одного из соорганизаторов конгресса – заместитель руководителя департамента ЗАО «КонсультантПлюс» Владимир Игоревич Кучеров, победа в таком масштабном конкурсе – это большое событие в профессиональной биографии специалиста и вообще в человеческой жизни.



УДК 657.222  
ВАК 08.00.12

## Проблемы учета вложений в здоровье сотрудников предприятия

### Difficulties of Accounting for Personnel Health Investments

Брянский государственный университет  
имени академика И.Г. Петровского,  
Российская Федерация, Брянск

**Ольга Николаевна Кузнецова**

канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры  
бухгалтерского учета и налогообложения  
e-mail: olga-kuz-1979@mail.ru  
241037, Российская Федерация, г. Брянск,  
ул. Красноармейская, д. 160 «Б», кв. 47.  
Тел. +7 (952) 960-45-07.

Bryansk State University (Bryanskiy  
gosudarstvennyy universitet imeni akademika  
I.G. Petrovskogo), Russian Federation, Bryansk

**Olga N. Kuznetsova**

PhD in Economics, Associate Professor, Associate  
Professor at the Accounting and Taxation Department  
e-mail: olga-kuz-1979@mail.ru  
Ap. 47, 160B Krasnoarmeyskaya Str.,  
Bryansk 241037, Russian Federation.  
Phone +7 (952) 960-45-07.

**Аннотация.** Вложения в здоровье работников фирмы по экономической природе – инвестиции, но в учете – текущие расходы, что вызывает бурную научную дискуссию. Объект исследования – российские и зарубежные предприятия. Предмет исследования – традиционная и альтернативная методика учета вложений в здоровье персонала. В финансовом и налоговом учете их необходимо признавать операционными расходами. В управленческом учете – можно включать или не включать в себестоимость.

**Ключевые слова:** дополнительное медицинское страхование; вложения в здоровье персонала; коллизии; налоговый учет; персонал; текущие расходы; управленческий учет; финансовый учет.

**Abstract.** By the economic nature personnel health investments are investments, but in accounting they are recognized as current expenditures. This collision causes impassioned scholarly discussion. Objects of research are Russian and foreign companies. Subjects of research are traditional and alternative method of accounting for personnel health investments. In financial accounting and tax accounting personnel health investments are recognized as current expenditures. In management accounting they can be included or can be not included in the production cost.

**Keywords:** supplementary medical insurance; personnel health investments; collisions; tax accounting; personnel; current expenditures; management accounting; financial accounting.

#### Значение вложений в здоровье работников предприятия и их виды

За рубежом в системе менеджмента предприятий уже давно приветствуются инвестиции в здоровье сотрудников. Считается, что здоровые работники показывают более высокий уровень производительности труда. По оценкам западных исследователей, презентеизм приносит работодателям лишние расходы: работник, страдающий депрессией, стоит на 48% дороже; сотрудник с высоким уровнем глюкозы крови обходится на 31,8% дороже; работник с высоким артериальным давлением стоит на 31,6% дороже и т.д.<sup>1</sup>

Кроме того, при инвестициях в здоровье персонала фирмы сокращается количество больничных листов, а значит, уменьшаются расходы работодателей и государства в связи с выплатой пособий по временной нетрудоспособности. В соответствии с исследованиями ФГБНУ «Научно-исследовательский

институт медицины труда имени академика Н.Ф. Измерова», финансовые потери отечественных работодателей ежегодно составляют 40000–60000 руб. при уровне временной нетрудоспособности 14 дней на одного сотрудника<sup>1</sup>.

Однако в Российской Федерации масштабы вложений в здоровье работников не велики. Отдельные отечественные фирмы все-таки предлагают персоналу расширенный социальный пакет (табл. 1):

За рубежом в крупных компаниях ДМС является нормой. Wellness-программы в западных странах являются более обширными, они также дополняются

<sup>1</sup> 9 причин вкладываться в программы здоровья и благополучия. News.rambler.ru: официальный сайт информационно-аналитического сетевого издания. Режим доступа: [https://news.rambler.ru/other/38590067/?utm\\_content=rnews&utm\\_medium=read\\_more&utm\\_source=copylink](https://news.rambler.ru/other/38590067/?utm_content=rnews&utm_medium=read_more&utm_source=copylink). Режим доступа: <https://news.rambler.ru/other/38590067-9-prichin-vkladyvatsya-v-programmy-zdorovya-i-blagopoluchiya/>.

Таблица 1. Типичные виды инвестиций в здоровье сотрудников российских предприятий\*

Вид инвестиций	Краткая характеристика
1. Дополнительное медицинское страхование (ДМС)	Работодатели осуществляют дополнительные социальные отчисления по сотрудникам в страховые медицинские компании
2. Wellness-программы	Программы, связанные с улучшением общего состояния здоровья, снижением риска развития различных заболеваний у работников: доступ к питьевой воде для персонала
3. Поощрение за ведение здорового образа жизни	Материальное поощрение некурящих и отказавшихся от курения сотрудников

Таблица 2. Российская практика финансового учета расходов на ДМС сотрудников\*\*

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
1. Оплата единовременной страховой премии по ДМС	76	51	100000
2. Учтены расходы на ДМС за январь 2017 г. (100000 / 365 x 20)	08, 20, 23, 25, 26, 44...	76	5479,45
3. Учтены расходы на ДМС за февраль 2017 г. (100000 / 365 x 28)	08, 20, 23, 25, 26, 44...	76	7671,23
4. Учтены расходы на ДМС за март 2017 г. (100000 / 365 x 31)	08, 20, 23, 25, 26, 44...	76	8493,15
5. Учтены расходы на ДМС за апрель 2017 г. (100000 / 365 x 30) и т.д.	08, 20, 23, 25, 26, 44...	76	8219,18

недорогими wellbeing- и workplace-программами<sup>2</sup>. К их числу относятся:

- информирование персонала о факторах риска различных заболеваний;
- внедрение тренингов по борьбе со стрессом и хронической усталостью;
- создание условий для выполнения сотрудниками физических упражнений в офисе;
- проведение дней, недель здоровья;
- использование услуги «врач в офисе» и др.

Согласно данным, опубликованным исследователями Harvard Business Review, фирмы, которые не вкладывают средства в wellbeing-, workplace-wellness-программы, ежегодно тратят на оплату

пособий по временной нетрудоспособности на 7% больше по сравнению с предыдущим финансовым годом. А устранение каждого фактора риска в области здоровья персонала компании приводит к экономии 170 долларов США на каждого работника в год<sup>1</sup>.

### Коллизии трактовки и учета вложений в здоровье сотрудников предприятия

При сопоставлении трактовки понятия «инвестиции в здоровье персонала» с системами финансового и налогового учета указанных вложений существуют определенные коллизии, причем как в России, так и за рубежом.

В российской практике финансовом учете инвестиции отражаются на активных счетах: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 58 «Финансовые вложения», 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 3 «Депозитные счета»). Инвестиции в здоровье работников на них не учитываются, так как признаются расходами по обычным видам деятельности.

В табл. 2 представлен порядок учета расходов на ДМС (при наличии следующих условных данных: 10.01.2017 г. ООО «Актив» заключило договор ДМС для работников сроком на 365 дней; оплата страховой премии осуществляется единым платежом – 12.01.2017 г. в размере 100000 руб.; срок договора –

с 12.01.2017 г. по 11.01.2018 г.; в учетной политике для целей бухгалтерского учета установлено, что включение страховой премии по ДМС в расходы отчетного месяца осуществляется, исходя из количества календарных дней в каждом месяце).

В налоговом учете (для расчета налога на прибыль организаций) указанные вложения тоже считаются расходами (а именно – расходами на оплату труда) при соблюдении условий:

- страховщиками выступают юридические лица, которые имеют соответствующие лицензии;
- договоры ДМС заключаются на срок не менее одного года.

При этом расходы по ДМС работников лимитируются: лимит составляет 6% от суммы расходов на оплату труда (фактор, стимулирующий вложения в здоровье персонала). Однако указанные расходы не облагаются страховыми взносами во внебюджетные фонды (стимулирующий фактор)<sup>3</sup>.

За рубежом вложения в здоровье сотрудников компаний также считаются расходами. Согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам», расходы на ДМС признаются краткосрочными видами вознаграждений сотрудникам, то есть считаются не инвестициями, а текущими расходами<sup>4</sup>.

\* Составлено автором на основе материалов Исследовательского центра холдинга «Империя Кадров» [1].

<sup>2</sup> Healthcare Management: как внедрить идеи здорового образа жизни в умы сотрудников? Официальный сайт компании «Бизнес-школа SRC». Режим доступа: <https://www.src-master.ru/article22845.html>.

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018).

<sup>4</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

\*\* Составлено автором.

Таблица 3. Сравнительная характеристика текущих (операционных) расходов и инвестиций предприятия\*

Признак характеристики	Текущие (операционные) расходы	Инвестиции
1. Направление финансирования	Финансирование текущей (операционной) деятельности фирмы	Финансирование долгосрочного развития фирмы
2. Период, в течение которого поступают экономические выгоды от вложений	Менее 12 месяцев или одного обычного операционного цикла	Более 12 месяцев или одного обычного операционного цикла
3. Результат вложений	Производство и реализация продукции (товаров, работ, услуг)	Обычно создание активов, используемых в деятельности фирмы

Но в формулировке «инвестиции в здоровье работников» фигурирует термин «инвестиции». Следовательно, возникает самая главная коллизия – инвестиционные вложения признаются в учете текущими расходами. Может быть, некорректно использовать термин «инвестиции» к операциям, связанным с улучшением здоровья сотрудников предприятия? Для этого выделим характерные черты текущих и инвестиционных расходов фирмы (табл. 3).

Значит, операционные расходы предприятия связаны с его текущей деятельностью; они утилизируются в течение краткосрочного периода времени (месяца, квартала, максимум – года). Инвестиции осуществляются для развития бизнеса на перспективу; они утилизируются в течение долгосрочного периода времени (например, через амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам).

Исходя из этих критериев, расходы, связанные с улучшением здоровья персонала фирмы, все же следует трактовать как инвестиции, поскольку они представляют собой вложения в долгосрочное развитие бизнеса. В соответствии с данными Всемирной организации здравоохранения, средний срок окупаемости программ здоровья и благополучия сотрудников компаний составляет 2,6 года. Научные исследования зафиксировали, что возврат инвестиций может варьировать от 0,30 до 28 долларов США на каждый доллар, вложенный в wellbeing-, workplace- wellness-программы<sup>5</sup>.

Что касается критерия в виде результата вложений, то инвестиции обычно приводят к созданию активов, используемых в бизнесе. Но в некоторых случаях активы не появляются (например, при осуществлении расходов на НИОКР, которые не дали положительного результата). В российском финансовом учете они все равно отражаются как капитальные инвестиции.

В процессе вложений в здоровье работников предприятия тоже не возникает никаких активов. Однако методология отечественного и зарубежного

учета заранее не предполагает такого учетного объекта как человеческий капитал. Согласно ПБУ 14/2007, интеллектуальные и деловые качества сотрудников предприятия, их квалификация и способность к труду не признаются нематериальными активами<sup>6</sup>.

В то же время существуют противники данного подхода. Так, разработчик концепции учета человеческих ресурсов Э. Фламхольц подчеркивает, что традиционный подход к расчету рентабельности активов фирмы не признает человеческих инвестиций, но это несправедливо [2]. Я. Фитц-енц его поддерживает, указывая на то, что бухгалтерский учет игнорирует человеческий капитал, поэтому показатели, характеризующие персонал, крайне ограничены и связаны

только с расходами, а не с прибылью [3].

В традиционной бухгалтерии, по мнению В. Ф. Паляя, человеческий капитал не признается, исходя из принципа осмотрительности: организация не может в абсолютной мере контролировать лояльность сотрудников, продолжение их работы в будущем. Однако В. Ф. Палий отмечает, что данное условие справедливо только в отношении отдельно взятого работника в коллективе предприятия. Пока существует хозяйствующий субъект, продолжает существовать и его человеческий капитал, представленный коллективом работников как организованной системой [4].

Однако самый главный аргумент противников концепции управления человеческим капиталом – это то, что сотрудники фирмы не являются ее собственностью. Следовательно, в учете нельзя отражать человеческий капитал, и расходы на улучшение здоровья персонала не могут учитываться в качестве инвестиций.

С другой стороны, право собственности связано с таким признаком активов, как наличие над ним контроля со стороны фирмы. Работодатель же в полной мере контролирует персонал, поскольку: – наемные сотрудники выполняют свои трудовые функции на основании трудовых договоров, приказов о приеме на работу и т.п. (где устанавливаются: дата начала и окончания работы, режим работы и отдыха, размер заработной платы, порядок ее выплаты и пр.);

\* Составлено автором.

<sup>5</sup> 9 причин вкладываться в программы здоровья и благополучия. News.rambler.ru: официальный сайт информационно-аналитического сетевого издания. Режим доступа: [https://news.rambler.ru/other/38590067/?utm\\_content=rnews&utm\\_medium=read\\_more&utm\\_source=copylink](https://news.rambler.ru/other/38590067/?utm_content=rnews&utm_medium=read_more&utm_source=copylink). Режим доступа: <https://news.rambler.ru/other/38590067-9-prichin-vkladyvatsya-v-programmy-zdorovya-i-blagopoluchiya/>.

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975).

Таблица 4. Авторский вариант возможных бухгалтерских записей по финансовому учету вложений в персонал фирмы (гипотеза)\*

Содержание операции	Авторское мнение		Критическая оценка, комментарий
	Д-т	К-т	
1. Работники впервые приняты на работу	-	-	Поскольку персонал не является объектом бухгалтерского учета, прием сотрудников на работу нельзя отражать в рамках финансового учета
2. Вложения в персонал (в том числе в здоровье)	08, субсчет «Вложения в персонал организации»	60, 76 и др.	Если трудовой договор – менее 1 года, вместо счета 08 нужно использовать другой отдельный счет
3. Вложения в персонал списываются на текущие расходы в течение их возможного срока окупаемости	20, 23, 25, 26 ...	08, субсчет «Вложения в персонал организации»	Возникает коллизия в учете, так как вложения в персонал должны приводить к формированию долгосрочного актива, но, как уже упоминалось выше, персонал не выделен в качестве такого объекта учета
4. Выбытие работников	-	-	Бухгалтерские записи не предусматриваются по причине, отраженной в п. 1

необходимо впоследствии списывать не текущие расходы фирмы [5].

Конечно, с точки зрения финансовой привлекательности, компаниям выгодно показывать более высокую стоимость своих активов (за счет включения в баланс персонала, как это рекомендует Т.Н. Обущенко). Однако данный процесс сопряжен с бухгалтерскими рисками. Как раз в целях погони за финансовой привлекательностью предприятия-эмитенты, например, могут завышать

– работодатель поручает работникам конкретную работу, контролирует объем и качество ее выполнения, применяя стимулирующие и штрафные меры.

Кроме того, вложения в персонал (в том числе вложения в здоровье сотрудников) обладают всеми признаками инвестиций. В результате отдельными исследователями предпринимались попытки отразить в рамках учетной системы и персонал, и инвестиции в него (в том числе вложения в здоровье сотрудников). Рассмотрим возможные варианты.

### Альтернативные варианты учета вложений в здоровье персонала предприятия

Учетная система предприятия, как известно, включает:

- финансовый учет (обязателен для всех юридических лиц, кроме иностранных филиалов и представительств, расположенных на территории России);
- налоговый учет (является обязательным);
- управленческий учет (может использоваться добровольно).

Проанализируем возможные варианты учета вложений в здоровье персонала предприятия в указанных подсистемах.

Т.Н. Обущенко в рамках финансового учета предлагает ввести два активных балансовых счета – для отражения персонала и вложений в него. При этом инвестиции в работников, по ее мнению,

стоимость своего персонала [6].

В табл. 4 представлено авторское мнение касательно порядка финансового учета вложений в работников организации.

Анализ данных табл. 4 показывает, что при попытке отразить вложения в работников организации с помощью балансовых бухгалтерских счетов в рамках финансового учета возникает ряд трудностей и коллизий. Например, могут появиться вопросы по поводу объективности и точности расчета периода окупаемости вложений в персонал, способа их списания на текущие расходы в течение данного срока (равномерно или иными методами).

Следовательно, расходы на улучшение здоровья персонала (так же как и другие вложения в сотрудников) все-таки логичнее и удобнее отражать в финансовом учете по-прежнему – как текущие (операционные) расходы.

Что касается налогового учета, то в его рамках фирмам однозначно не выгодно капитализировать любые расходы, в том числе вложения в здоровье персонала. Ведь тогда они будут медленно уменьшать налогооблагаемую прибыль организации (в процессе начисления амортизации по работникам). А поскольку амортизация персонала связана с трудоспособным возрастом сотрудников (например, целесообразно брать возраст работника до момента его выхода на пенсию), данный процесс окажется чрезвычайно длительным.

Исследование показало, что российские работодатели крайне мало и редко тратят средства на улучшение здоровья сотрудников. И это – при условии списания указанных расходов в налоговом учете как расходов на оплату труда (правда,

\* Составлено автором.

Таблица 5. Возможный порядок признания вложений в здоровье персонала предприятия в рамках управленческого учета\*

Ситуация 1	Ситуация 2
Вложения в здоровье сотрудников предусмотрены трудовыми договорами персонала или коллективным договором фирмы (например, ДМС)	Вложения в здоровье сотрудников не установлены договорами, но периодически осуществляются фирмой в рамках корпоративных мероприятий (например, спортивные соревнования между работниками с целью пропаганды здорового образа жизни)
Связь с управленческой себестоимостью	
Вложения в здоровье сотрудников включаются в себестоимость в целях управленческого учета	Вложения в здоровье сотрудников не должны влиять на валовую прибыль, так как они не относятся к затратам на производство и продажу, поэтому они не включаются в управленческую себестоимость. Их можно отнести к прочим расходам

в рамках лимита по ДМС). Соответственно, капитализация инвестиций в здоровье сотрудников в целях исчисления налога на прибыль организаций будет их еще больше стимулировать в данном направлении.

Поэтому в налоговом учете расходы на улучшение здоровья работников предприятия тоже нет смысла капитализировать.

Но в целях активизации процесса социально ориентированного менеджмента (в части повышения вложений в здоровье сотрудников) было бы целесообразно:

- на уровне хозяйствующих субъектов: в учетной политике для целей налогообложения зафиксировать отнесение страховых взносов по ДМС сотрудников в состав косвенных расходов (поскольку действующее налоговое законодательство это не запрещает); в итоге указанные расходы не придется распределять на незавершенное производство и нереализованную продукцию (товары), а списывать на уменьшение налогооблагаемой прибыли в полном объеме за отчетный (налоговый) период;
- на уровне государства: отменить лимит для расходов по ДМС (или увеличить его с 6 до 12–15% от фонда заработной платы персонала).

В управленческом учете можно создать особую систему учета затрат на персонал (в том числе вложений в здоровье сотрудников) с целью *обеспечения эффективного развития предприятия* [7]. Так, учетная политика в целях управленческого учета должна содержать правила признания затрат на сотрудников фирмы. В связи с этим целесообразно выделить две их группы:

- затраты на оплату труда персонала (включаются в управленческую себестоимость);
- вложения в персонал (могут признаваться в составе управленческой себестоимости, а могут не включаться в нее).

Соответственно вложения в здоровье работников будут относиться ко второй группе. Причем необходимо принимать во внимание, что часть таких вложений могут потребляться в течение определенного периода времени (например, услуги по ДМС).

Следует подчеркнуть, что правила признания и списания затрат на персонал (в том числе – вложений

в здоровье работников), изложенные в учетной политике в целях управленческого учета, утверждает только руководство отдельного предприятия, исходя из потребностей в информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности фирмы и принятия решений в системе менеджмента. При этом управленческий учет должен отражать экономический смысл хозяйственных операций в контуре специфики деятельности конкретного хозяйствующего субъекта.

В результате, с экономической точки зрения, вложения в персонал фирмы (в том числе в здоровье сотрудников) могут приводить к ситуациям, представленным в табл. 5.

Особое внимание следует уделять управленческому учету таких инновационных вложений в здоровье персонала, как создание различных комнат для психологической разгрузки сотрудников [8]. В первую очередь такие вложения актуальны для работников интеллектуального труда, в том числе задействованных в разработке инновационных продуктов предприятия.

Кроме того, целесообразно использовать метод резервирования при управленческом учете вложений в здоровье персонала [9]. При этом следует формировать отдельно резервы по вложениям в здоровье персонала, включаемых и не включаемых в управленческую себестоимость.

### Резюме

В процессе исследования:

- выявлена роль инвестиций в здоровье персонала фирмы;
- определены коллизии при сопоставлении трактовки данного вида вложений с порядком его финансового и налогового учета;
- рассмотрены альтернативные варианты учета вложений в здоровье сотрудников фирмы (в рамках финансового и налогового учета их следует признавать текущими расходами, а в системе управленческого учета можно как включать, так и не включать в себестоимость).

\* Составлено автором.

## Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## Библиографический список

1. Тигулева А. Инвестиции в здоровье сотрудников // Актуальная бухгалтерия. – 2012. – № 8. – С. 100–102.
2. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting. – N.Y.: Jossey-Bass Publ., 1985. – 389 p.
3. Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал. Измерение экономической ценности персонала. – М.: Вершина, 2006. – 320 с.
4. Палий В.Ф. Человеческий капитал: вопросы учета и оценки // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 6. – С. 80–84.
5. Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Интернет-журнал «Наукоедение». – 2016. – Том 8. – № 3 (34). – 61 с. Режим доступа: <https://naukovedenie.ru/PDF/93EVN316.pdf>. (дата обращения: 22.05.2018).
6. Кузнецова О.Н., Мишина М.Ю., Леонова Е.В. Минимизация бухгалтерских рисков – фактор повышения финансовой безопасности организации // Дискуссия. – 2016. – № 2 (65). – С. 23–27.
7. Носкова К.А. Многоуровневая система оценки человеческого капитала // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014. – № 4 (31). – 13 с. Режим доступа: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/4842>. (дата обращения: 30.05.2018).
8. Кузнецова О.Н. Стимулирование инновационной активности экономических субъектов // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21. – № 1 (97). – С. 28–34.
9. Кузнецова О.Н. Новая модель учета вознаграждений работникам предприятия // В мире научных открытий. – 2013. – № 4–1 (40). – С. 260–270.

## Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

## References

1. Tiguleva A. Investitsii v zdorov'e sotrudnikov [Personnel Health Investments]. *Aktual'naya buhgalteriya*, 2012, no. 8, pp. 100–102 (in Russ.).
2. Flamholtz E.G. *Human Resource Accounting*. New York, Jossey-Bass Publ., 1985, 389 p.
3. Fitts-ents Ya. *Rentabel'nost' investitsiy v personal. Izmerenie ekonomicheskoy tsennosti personala* [Return on Investments in Personnel. Economic Personnel Value Measurement]. Moscow, Vershina Publ., 2006, 320 p.
4. Paliy V.F. Chelovecheskiy kapital: voprosy ucheta i otsenki [Human Capital Assets: Accounting and Evaluation Issues]. *Bukhgalterskiy uchet*, 2016, no. 6, pp. 80–84 (in Russ.).
5. Obushchenko T.N. Bukhgalterskiy uchet chelovecheskogo kapitala [Human Capital Accounting]. *Internet-zhurnal Naukovedenie*, 2016, Vol. 8, no. 3 (34), 61 p. (in Russ.). Available at: <https://naukovedenie.ru/PDF/93EVN316.pdf>. (accessed 22 May 2018).
6. Kuznetsova O.N., Mishina M. Yu., Leonova E.V. Minimizatsiya bukhgalterskikh riskov – faktor povysheniya finansovoy bezopasnosti organizatsii [Minimization of Account Risks as a Factor of Organization's Financial Safety Rise]. *Diskussiya – Discussion*, 2016, no. 2 (65), pp. 23–27 (in Russ.).
7. Noskova K.A. Mnogourovnevaya sistema otsenki chelovecheskogo kapitala [Multilevel System of Evaluation of Human Capital]. *Ekonomika i menedzhment innovatsionnykh tekhnologiy – Economics and innovations management*, 2014, no. 4 (31), 13 p. (in Russ.). Available at: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/484>. (accessed 30 May 2018).
8. Kuznetsova O.N. Stimulirovanie innovatsionnoy aktivnosti ekonomicheskikh sub"ektov [Stimulation of Innovative Activities of Economic Actors]. *Vestnik Finansovogo universiteta – Bulletin of The Financial University*, 2017, Vol. 21, no. 1, pp. 28–34 (in Russ.).
9. Kuznetsova O.N. Novaya model' ucheta vognagrazhdeniy rabotnikam predpriyatiya [The New Model of Accounting of Employee Benefits of the Entity]. *V mire nauchnykh otkrytiy – Siberian Journal of Life Sciences and Agriculture*, 2013, no. 4–1 (40), pp. 260–270 (in Russ.).

## Для цитирования

Кузнецова О.Н. Проблемы учета вложений в здоровье сотрудников предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 6. – С. 9–14.

## For citation

Kuznetsova O.N. Problemy ucheta vlozheniy v zdorov'e sotrudnikov predpriyatiya [Difficulties of Accounting for Personnel Health Investments]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 9–14 (in Russ.).



УДК 657.1.011.56  
 ВАК 08.00.12  
 JEL M40, M41

## Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность в рамках использования современных erp-систем: проблемы синхронизации

### Financial and Management Accounting within the Framework of Modern ERP-Systems Usage: Synchronization Problems

Казанский (Приволжский) федеральный университет, Российская Федерация, Казань

**Айнур Абузярович Ахметзянов**  
 аспирант, руководитель отдела МСФО  
 E-mail: aynurahmetzyanov@gmail.com

**Андрей Юрьевич Соколов**  
 докт. экон. наук, профессор  
 департамента финансового учета  
 e-mail: sssandr@mail.ru  
 420012, Российская Федерация, респ. Татарстан,  
 г. Казань, ул. Маяковского, д. 6, кв. 19.  
 Тел. +7 (965) 607-56-54.

Kazan Federal University (Kazanskiy (Privolzhskiy) federal'nyy universitet), Russian Federation, Kazan

**Ainur A. Akhmetzianov**  
 Postgraduate student, Head of IFRS  
 E-mail: aynurahmetzyanov@gmail.com

**Andrey Yu. Sokolov**  
 Doctor of Economics, Professor of the  
 Financial Accounting Department  
 e-mail: sssandr@mail.ru  
 Ap. 19, 6 Mayakovsky str., Kazan 420012,  
 Republic of Tatarstan, Russian Federation.  
 Phone +7 (965) 607-56-54.

**Аннотация.** Предмет: новые возможности составления отчетности в современных условиях глобализации и цифровизации экономики.

**Цели:** обобщить и оценить исследования в области унификации и синхронизации процессов составления отчетности с научно-практической точки зрения.

**Методология:** в статье применяется системный подход, который включал в себя исследование видов учета. Все изучаемые термины исследованы методом сравнения, систематизации и обобщения. **Результаты:** сформулировано несколько элементов научной новизны. Во-первых, предложено авторское определение синхронизированным системам учета. Во-вторых, разработаны принципы данных систем. В-третьих, предложены комплексная система по составлению отчетности, включающая в себя: график синхронизации, кодировку и формы отчетности.

**Область применения:** результаты исследования носят научно-практический характер и могут применяться в девелоперском, строительном бизнесе. Основные выводы возможно использовать при написании научных статей, учебных пособий, а также дальнейших научных изысканий.

**Выводы:** составление отчетности по международным стандартам является приоритетным направлением в России и в мире, а унификация этих процессов с управленческим учетом несет в себе для компаний стратегическое преимущество перед конкурентами. Предложенная система составления отчетности позволяет во много раз повысить скорость и качество составления отчетности.

**Abstract.** Subject. New reporting opportunities in the current economy globalization and digitalization. Goals. To generalize and evaluate research results in the field of reporting processes unification and synchronization from the scientific and practical point of view.

**Methodology.** The system approach is applied in the article, which includes the research of accounting types. All studied terms are investigated by comparison, systematization and generalization methods. **Results.** Several elements of scientific novelty are formulated. First, an author's definition of synchronized accounting systems is proposed. Secondly, the principles of these systems are developed. Thirdly, an integrated reporting system is proposed, which includes synchronization schedule, coding and reporting forms. **Scope.** The research results are of a scientific and practical nature and can be applied in the development and construction business. The main conclusions can be used when writing scientific articles, teaching aids, as well as further scientific research.

**Conclusions.** Preparation of reporting in accordance with the international standards is a priority in Russia and in the world, the unification of these processes with management accounting bears a strategic advantage for the companies over their competitors. The proposed reporting system allows to improve the speed and quality of reporting significantly.

**Ключевые слова:** международная финансовая отчетность, управленческий учет, синхронизация, унификация.

**Keywords:** international financial reporting, management accounting, synchronization, unification.

## Введение

В условиях современного экономического развития системообразующим направлением является составление достоверной и оперативной отчетности для внешних и внутренних пользователей информации [1;2]. Поэтому автоматизация процессов составления отчетности и синхронизация составляющих ее систем является приоритетным направлением для роста компании и экономики в целом. В нашем исследовании мы рассматриваем проблемы синхронизации системы финансовой и управленческой отчетности

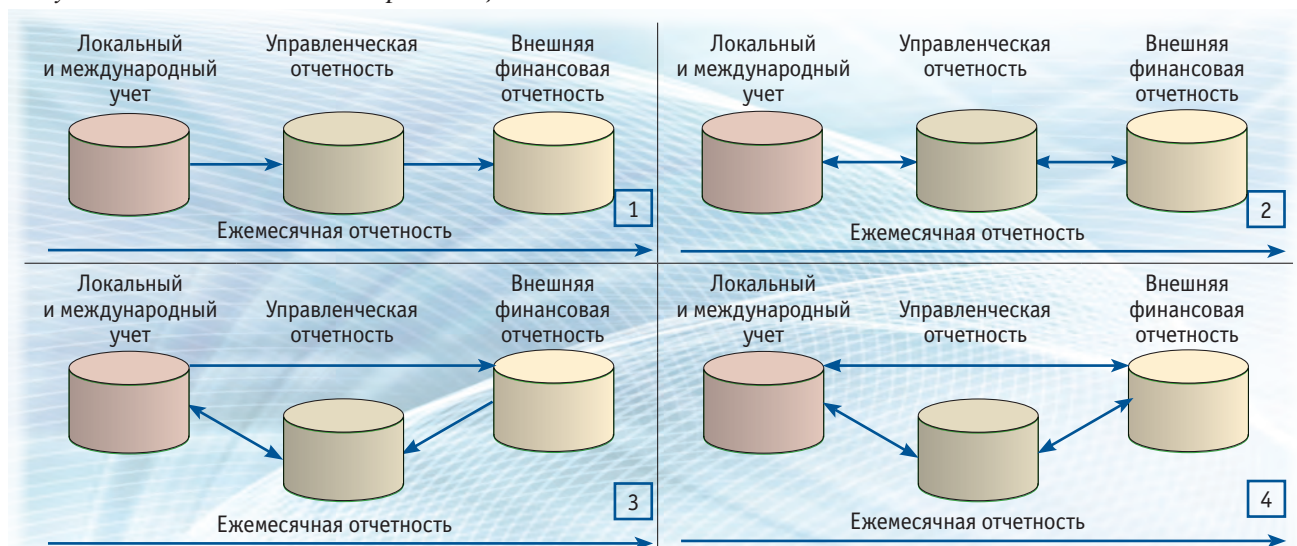
для целей управления компанией. Несомненно, плюсы от такой системы учета огромные, например, снижение затрат времени на подготовку отчетностей, подготовленных для целей управленческого и финансового учета.

Для того чтобы такая система непрерывно работала необходима хорошо разработанная методология управленческого учета, которая учитывает все нормы составления финансовой отчетности. А также должна быть мощная информационно-аналитическая база [3], в которой будут обрабатываться и храниться данные.

Таблица 1. Исследования ученых в области автоматизации учетных процессов

Авторы	Сущность исследования
Слободняк И. А.	Автор подробно анализирует «вопросы целесообразности использования единой информационной базы при ведении финансового и управленческого учета» [9].
Палий В.Ф., Николаева С.А.	Авторы рассматривали «возможные варианты организации управленческого учета и взаимодействия его с системой финансового учета (вне вопросов автоматизации). Речь шла о сопоставлении двухкруговой (вариант автономии, или дуализма) и однокруговой (интегрированной, или вариант монизма) систем организации бухгалтерского учета» [9].
Черемисина Т.Н.	Автор выделяет «шесть основных приоритетных направлений совершенствования систем автоматизации бухгалтерского учета: 1. Упорядочение и оптимизация практического ведения бухгалтерского учета; 2. Оптимизация количества информации информационной системы бухгалтерского учета без потери ее качества; 3. Снижение числа ошибок в бухгалтерском учете с использованием встроенных алгоритмов внутреннего автоматизированного контроля бухгалтерских данных; 4. Продолжение работы по формализации учетных процедур; 5. Повышение сопоставимости информационных систем различных субъектов; 6. Повышение квалификации пользователей информационных систем» [4;8].
Кульга С.С.	Автором предлагается «методология создания интегрированной автоматизированной информационной системы, предназначенной, прежде всего, для автоматизации в едином информационном пространстве предприятия бизнес-процессов технической подготовки и оперативного управления позаказным производством наукоемких изделий» [5].
Шуклов Л.В.	Автором исследуется «вопрос потребности в использовании информационных систем и автоматизации процессов учета. Способы структурирования информации зависят от изменения процесса подготовки отчетности в процессе решения ключевых задач развития на протяжении жизненного цикла организации зависит от степени развитости. В зависимости от решения ключевых задач (мотивация, прозрачность, контроль, инвестиции, диверсификация, корпоративная культура) автор предлагает использовать три различные способы структурирования информации: трансформацию, трансляцию, параллельный учет (ERP-системы)» [6].
Балашова Н.Н., Мелихов В.А.	Авторами рассматриваются «когерентно-интегрированные отчетности. Для целей бухгалтерского учета и отчетности они понимают когерентность как процесс скореллированности (согласованности) нескольких учетно-аналитических процессов во времени, проявляющийся при их сложении. Учетно-аналитические процессы когерентны, если разность их фаз постоянна во времени и при сложении колебаний (отклонений) получается единая целостная отчетность. По их мнению, когерентность учетной информации означает, что в различных пространственных точках контроль существенных данных происходит синхронно, разность содержания аналитических данных между двумя учетными системами не зависит от времени» [7].
Сидорова М.И.	Автором рассматриваются «возможности автоматизации бухгалтерского учета за счет информационных технологий обработки информации и получение синергетического эффекта. Интеграция программного обеспечения предполагает создание единых классификаторов и справочников для всех систем, разработку регламентов обмена данными между системами, а также процедур сверки данных и последующего закрытия периодов. В результате таких мероприятий возникает важнейшее качество интегрированной информационной системы – синергетический эффект» [10].

Рисунок 1. Виды систем синхронизации данных



Представленные в таблице 1 краткие описания исследований ученых наглядно показывают, что данная проблематика является актуальной и требует дальнейшего изучения и развития идей синхронизации систем в информационно-аналитических базах данных [11].

В статье представлены основы концепции синхронизированных систем учета. Важно определить аспекты терминологии. Для учетных систем, использующих синхронизацию данных мы дали авторское определение и выделили шесть принципов. Синхронизированная система учета (ССУ) – это налаженное и непрерывное взаимодействие двух или более систем, использующих данные друг друга на основе единой методологии для обеспечения максимально допустимо быстрого формирования отчетности о конкретных процессах или состоянии бизнеса (компании).

Для ССУ были разработаны следующие принципы:

1. Принцип совместимости, определяется единой методологической и аналитической базой (использование МСФО для этих целей);
2. Принципы сосредоточения функций, определяется развитой информационно-аналитической базой, суть которой заключается в фокусировании отдельных функций на реализацию основной, непосредственно получение необходимой информации об изучаемом объекте;
3. Принцип нейтрализации, определяется наличием квалифицированных специалистов, которые обладают свойствами, способными нейтрализовать потерю функциональности или проявление дисфункций, практически этот принцип проявляется в применении методов, обеспечивающих их надежность;
4. Принцип актуализации функций, определяется внутренним и внешним контролем данной системы, предполагается, что он позволяет выявить наиболее важные функции ССУ на том или ином этапе развития, определить изменения в их содержании и соотношении;

5. Принцип лабализации функций, определяется полифункциональностью элементов системы и достигается путем обучения специалистов смежным специальностям, повышения взаимозаменяемости предметов и средств труда;

6. Принцип симбиоза, означающий, что информационно-аналитическая база данных следующего уровня, извлекает выгоду от взаимоотношений, а для передающей системы взаимоотношения нейтральны, либо обе системы извлекают выгоду.

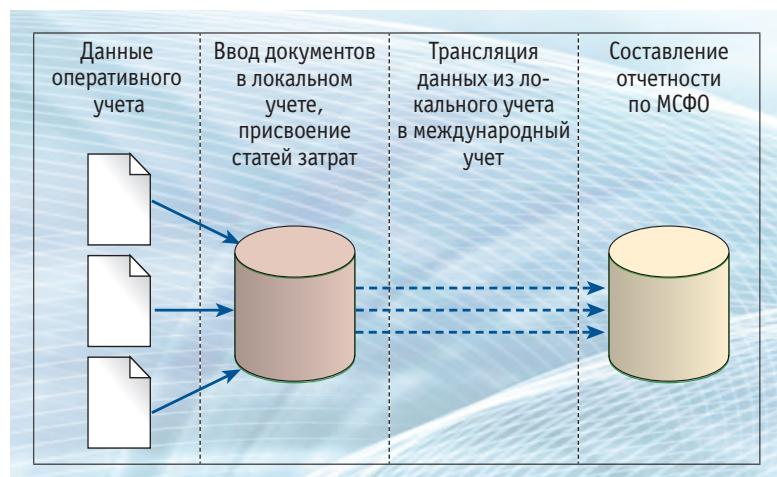
Последний предложенный принцип является важным именно для синхронизированных систем учета.

### Материалы и методы исследования

Нами были проанализированы различные научные работы, посвященные проблеме синхронизации учетных систем. По результатам анализа, полученная информация была обобщена и были предложены следующие четыре наиболее популярные системы синхронизации данных, представлены на рисунке 1:

1. Система прямой синхронизации данных (рисунок 1.1). Ее суть заключается в том, что передача данных происходит линейно из одного источника базы данных в следующий источник базы данных. Ее преимущество заключается в простоте и минимальных затрат на внедрение и эксплуатацию. Недостатком такой системы является отсутствие возможности экспорта данных в предыдущую базу, то есть мы не можем автоматически получить из данных внешней финансовой отчетности данные управленческой отчетности без ручных манипуляций.
2. Система обратно-прямой синхронизации данных (рисунок 1.2). Суть данной системы заключается в том, что передача данных происходит в обоих направлениях, то есть имеется возможность экспорта данных из базы внешней финансовой отчетности в управленческую, и наоборот.

Рисунок 2. Схема процесса трансляции данных локального учета в международный учет



3. Система с элементами полной синхронизации (рисунок 1.3). Ее суть заключается в том, что между первой системой базой данных и последней существует обратно-прямая связь. Это означает, что данные из внешней финансовой отчетности могут экспортироваться непосредственно в базу данных локального и международного учета, минуя систему базу данных управленческого учета. Данный подход позволяет более оперативно получать необходимую информацию.

4. Система полной синхронизации (рисунок 1.4). Суть данной системы заключается в том, что между всеми базами данных существует обратно-прямая связь. Преимуществом данной системы является то, что возможен экспорт данных из одной в любую базу данных, что снижает сроки сбора и систематизации информации. Однако существенным недостатком является то, что настройка и поддержание такой синхронизации данных является затратным процессом.

Представленные системы синхронизации ясно показывают, как может быть построено взаимодействие учетных систем в организации [12]. Выбор определенного варианта является важным моментом для любой организации. Критериями такого выбора являются:

- 1) Объективная необходимость в информации;
- 2) Обеспеченность ресурсами организации (трудовые, финансовые, административные);
- 3) Заинтересованность руководителей организации.

Исходя из этих критериев, организация выбирает ту или иную систему синхронизации данных для составления отчетов.

В нашей статье мы выбрали самый простой вид – это система прямой синхронизации. Для достижения синхронизации между управленческим и финансовым учетом необходимо разработать методологию финансового локального учета (ЛУ) с развернутой классификацией статей затрат, которая учитывала бы возможность сопоставления со статьями затрат в управленческом учете,

в идеале аналитика локального учета должна полностью совпадать с аналитикой управленческого учета (УУ). Создается настройка правил трансляции, которая данные локального учета относит на счета международного учета (МУ) с сохранением необходимой аналитики, такая настройка называется «мэппинг». Все это делается в информационно-аналитической среде системы бухгалтерского учета (ИАССБУ), существует множество таких бухгалтерских программ например: 1С: Предприятие, SAP, Галактика, БОСС-компания, БЭСТ, в нашем исследовании, в качестве примера, мы использовали самую популярную программу 1С, но отметим, что выбор программы может зависеть от размера компании, количества поль-

зователей, количества записей в журнале фактов хозяйственной жизни (проводок), количества аналитик. Схема на рисунке 2, представляет собой общую концепцию и в любой ИАССБУ имеет схожие параметры.

Для выбора используемых программ по управлению эффективностью бизнеса (CPM – corporate performance management system) для системы бюджетирования (управленческого учета) и системы консолидации (для внешней финансовой отчетности) рекомендуется провести сравнительный анализ на основе следующих данных, представленных в таблице 2.

Предполагается, что система бюджетирования будет использоваться больше для целей управленческого учета, составленная на основе данных МСФО, а система консолидации будет удовлетворять потребности составлению внешней финансовой отчетности. Несмотря на то, что обе системы могут быть представлены в одной программе, рекомендуется разделить их, так как между ними имеются существенные различия, например, в системе консолидации существует возможность элиминирования внутригрупповых операций, что в рамках систем бюджетирования может быть затруднительным, или в системе консолидации затруднительным может быть прогнозирование данных в рамках различных управленческих аналитик.

Для управленческого учета на рынке автоматизированных систем CPM также множество предложений. Наиболее популярные это: Oracle Hyperion, SAP BPC, IBM Cognos TM1 + Controller, IBM Cognos Planning, 1С Управление холдингом, Галактика CnP, Инталев: Корпоративный менеджмент

Для составления внешней финансовой отчетности на рынке автоматизированных систем имеются следующие наиболее популярные варианты CPM: Oracle EPM, Oracle Hyperion Planning, IBM Cognos Planning, SAP EPM, IBM Cognos FPM, IBM Cognos TM1.

На основе проведенного нами анализа было принято решение использовать для системы

Таблица 2. Критерии для выбора программного продукта СРМ для систем бюджетирования и систем консолидации

Система бюджетирования	Система консолидации
Поддержка большого объема данных / масштабируемость	Поддержка большого объема данных / масштабируемость
Интеграция с продуктами Microsoft	Интеграция с продуктами Microsoft
Скорость внесения изменений в модель	Скорость внесения изменений в модель (требуется ли прерывание сервиса при внесении изменений)
Hot Backup	Сложность изменения в модель – возможность внесения изменения в модель без программистов
Возможность Drill Through до транзакции	Ограничения по количеству аналитик
Возможность согласования	Детализация с сохранением истории по всем этапам распределения
Возможность Ad-Нос анализа	Расчет циклических аллокаций
Доступ с мобильных устройств	Версионность (возможность моделирования)
Возможность ведения параллельных иерархий в одной структуре	Встроенные средства интеграции
Преднастроенная возможность мультивалютности	Возможность Ad-Нос анализа (или только преднастроенные формы)
Возможность ведения единых справочников для разных блоков/приложений	Возможность Drill Through к транзакции
Наличие средства для загрузки данных из внешних источников с возможностью проверки корректности, мэппингами и безопасностью	
Наличие преднастроенных методов консолидации / возможность создания собственных методов консолидации	
Количество измерений в приложении	

бюджетирования IBM Cognos Planning, а для системы консолидации HFM Oracle Hyperion Financial Management. Преимуществами IBM Cognos Planning являются вариативность измерений и сценариев, как раз то, что необходимо для управленческого учета, а преимуществами HFM Oracle Hyperion является возможность элиминирования внутригрупповых операций.

Данные, сформированные согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в ИАССБУ должны автоматически загружаться в систему управления эффективностью организации в программу IBM Cognos Planning (сокр. Planner).

В Planner данные загружаются в разрезе проектов по показателям продаж и притоков, затрат и оттоков по различным управленческим аналитикам и статьям. Далее данные экспортируются в финансовую модель, в которой содержатся данные об отчете о прибылях и убытках, отчете о движении денежных средств, и бухгалтерский баланс. В случае необходимости дополнительные данные для финансовой модели могут браться из Microsoft Excel отчетов. Отчетность, составленная в программе Planner, является управленческой и позволяет топ-менеджменту и контролерам дивизиона

ежемесячно контролировать результаты деятельности по ключевым показателям [2], а менеджерам дочерних компаний отчитываться перед вышестоящим руководством.

Управленческие данные автоматической обработкой ежемесячно относятся на счета МУ в программу HFM из Planner, согласно определенным правилам, общая концепция которой представлена на рисунке 3. Данная синхронизация позволяет без особых усилий получить как данные управленческого учета, для ежемесячного контроля за результатами компании, так и данные финансового учета для целей МСФО.

Таким образом, для достижения синхронизации данных между ЛУ, УУ и МУ необходимо создать

Рисунок 3. Система прямой синхронизации с использованием программных продуктов

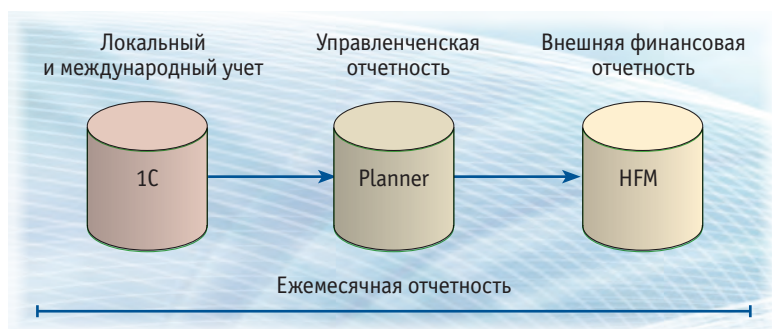


Таблица 3. График синхронизации

Процесс	Периодичность	Как происходит? Какие данные используются?	Какие отчеты формируются?
ЛУ -> МУ	Ежедневно	Ежедневно в 1С данные из ЛУ транслируются и отражаются в оборотно-сальдовой ведомости (ОСВ) МУ по соответствующим счетам.	ОСВ МСФО, отчет о трансляции данных из ЛУ в МУ
	Ежемесячно	Проводятся корректировки МСФО	Журнал проводок МСФО, ОСВ МСФО
МУ-> УО	Ежемесячно	Данные из 1С экспортируются в Planner	Управленческие отчеты по проектной модели: затраты и оттоки; продажи и притоки Управленческая финансовая модель: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств
	Ежемесячно	Данные из Planner экспортируются в HFM по счетам МСФО	HFM: отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс
УО-> ФО	Ежемесячно	Данные в HFM автоматически формируют отчеты для внешней финансовой отчетности	HFM: отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств и пр.
	Ежемесячно	Заполняются ежемесячные пояснительные записки	HFM: ежемесячные пояснения
	Ежеквартально	Заполняются ежеквартальные пояснительные записки	HFM: квартальные пояснения
	Ежегодно	Заполняются ежегодные пояснительные записки	HFM: годовые пояснения

единую методологическую базу с единой системой аналитики, и обеспечить компанию мощной программной составляющей.

## Результаты

Представленная ранее схема (рисунок 3) может активно использоваться в девелоперском бизнесе для составления отчетности по международным стандартам. Стоит отметить ее преимущества, которые заключаются в снижении сроках подготовки отчетности. Однако, по нашему мнению, существуют и недостатки данной системы, которые заключаются в том, что в Planner представлена недостаточная подробная управленческая информация, чтобы получить дополнительные данные о затратах необходимо смотреть отчеты Microsoft Excel, которые составляют ответственные за экономику проекта сотрудники. Для «решения вопроса повышения прозрачности составляющих себестоимости проектов и контроля за ними» [1] предлагается внедрить в процессы подготовки отчетности более совершенную программу для управленческого учета, но оставить программу Planner, так как она полностью удовлетворяет потребности в текущем контроле [13] по основным ключевым показателям компании для топ-менеджеров. Внедрение программы RIB iTWO позволяет повысить «качество процессов планирования, оценки, управления

затратами и контроля проектов». Она сочетает в себе традиционное планирование строительства с возможностью 5D-планирования в одном программном пакете. Естественно, традиционные системы, например, 1С: Бухгалтерия, не смогут взаимодействовать с такими сложными системами, поэтому для большей автоматизации процессов и выгрузки данных непосредственно в другие программные продукты предлагается перейти на систему 1С: ERP, которая сочетает в себе все процессы для управления компанией в программе [14]. Новая система синхронизации данных управленческого и финансового учета будет выглядеть следующим образом, которая представлена на рисунке 4.

В таблице 3 представлена общая концепция графика последовательности и периодичности

Рисунок 4. Усовершенствованная версия системы прямой синхронизации для компании девелопера

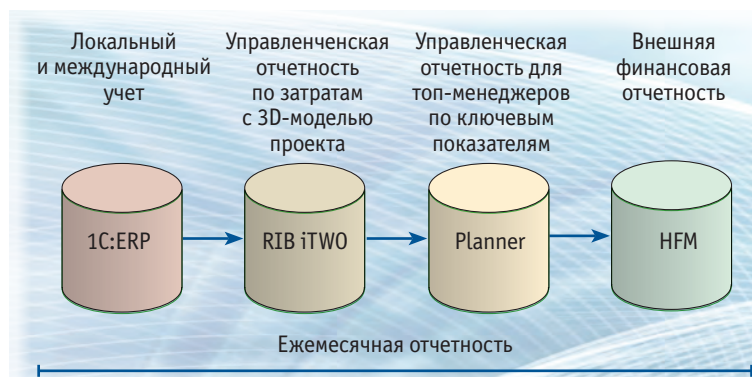


Таблица 4. Фрагмент синхронизации данных для отчета о прибылях и убытках

Наименование статьи в Planner	Система синхронизации	Счет в HFM	Наименование счета в HFM
Выручка	Прямая	344540	Чистая выручка
Переменные расходы	Прямая	394740	Переменные расходы
Прочие переменные доходы и расходы	Прямая	493740	Прочие операционные расходы
<b>Валовая прибыль</b>	<b>Прямая</b>	<b>S47770</b>	<b>Валовая прибыль</b>
Административные расходы	Прямая	590340	Административные расходы
Расходы на командировку	Прямая	590540	Командировочные расходы
Расходы на аренду	Прямая	594840	Прочие расходы по аренде
Представительские расходы	Прямая	590300	Представительские расходы
Маркетинговые расходы	Прямая	590350	Расходы на маркетинг
Расходы на недвижимость	Прямая	590040	Прочие расходы по помещениям
ИТ расходы	Прямая	590640	Расходы по ИТ
Прочие постоянные расходы	Прямая	593740	Прочие постоянные расходы
Общие постоянные расходы	Прямая	S54444	Общие постоянные расходы
Расходы на персонал	Прямая	534440	Расходы по заработной плате и компенсациям
<b>Операционная прибыль до процентов, налогов и амортизации EBITDA</b>	<b>Прямая</b>	<b>S57770</b>	<b>Операционная прибыль до процентов, налогов и амортизации EBITDA</b>
Общая амортизация	Прямая	S64440	Общая амортизация
<b>Операционная прибыль до процентов и налогов</b>	<b>Прямая</b>	<b>S67770</b>	<b>Операционная прибыль до процентов и налогов</b>
Доходы и расходы от процентов	Прямая	S75440	Доходы и расходы от процентов
Курсовые разницы	Прямая	S76440	Курсовые разницы
<b>Прибыль до налогообложения</b>	<b>Прямая</b>	<b>S84770</b>	<b>Прибыль до налогообложения</b>
Налог на прибыль, ОНА, ОНО	Прямая	S85440	Налоги
<b>Прибыль за период</b>	<b>Прямая</b>	<b>S97770</b>	<b>Прибыль за период</b>

выгрузки информации характерной для системы прямой синхронизации данных.

В следующей таблице 4 и 5 приведен фрагмент синхронизации данных из IBM Cognos Planning (Planner) финансовой модели в Oracle Hyperion Financial Management (HFM). В представленной

таблице каждой статье Planner существует соответствующая настройка трансляции счета в HFM (мэппинг).

Данный «мэппинг» может содержать в себе любые необходимые статьи отчетов и счетов, утвержденных в организации.

Таблица 5. Фрагмент синхронизации данных отчета о финансовом положении

Наименование статьи в Planner	Система синхронизации	Счет в HFM	Наименование счета в HFM
<b>Нематериальные активы</b>	<b>Прямая</b>	<b>S14540</b>	<b>Нематериальные активы</b>
Здания и сооружения	Прямая	154540	Здания и сооружения
Машины и оборудования	Прямая	154340	Машины и оборудования
<b>Материальные активы</b>	<b>Прямая</b>	<b>S15540</b>	<b>Материальные активы</b>
<b>Инвестиции</b>	<b>Прямая</b>	<b>S10440</b>	<b>Инвестиции</b>
Сырье и материалы	Прямая	184440	Сырье и материалы
Незавершенное строительство	Прямая	184040	Незавершенное строительство
Земельные участки	Прямая	180440	Земельные участки

Окончание табл. 5

Наименование статьи в Planner	Система синхронизации	Счет в НФМ	Наименование счета в НФМ
Готовая продукция	Прямая	188440	Готовая продукция
Прочие запасы	Прямая	185840	Прочие запасы
<b>Запасы</b>	<b>Прямая</b>	<b>S18840</b>	<b>Запасы</b>
Отложенные налоговые активы	Прямая	132440	Отложенные налоговые активы
Торговая дебиторская задолженность	Прямая	194440	Торговая дебиторская задолженность
Выданные кредиты	Прямая	194340	Выданные кредиты
Проценты к получению	Прямая	196440	Проценты к получению
Задолженность по налогам на прибыль	Прямая	124440	Задолженность по налогам на прибыль
Прочая дебиторская задолженность	Прямая	194770	Прочая дебиторская задолженность
Денежные средства	Прямая	175440	Денежные средства
<b>Финансовые активы</b>	<b>Прямая</b>		
<b>Активы всего</b>	<b>Прямая</b>	<b>S14440</b>	<b>Активы всего</b>
Акционерный капитал	Прямая	244440	Акционерный капитал
Добавочный капитал	Прямая	244540	Добавочный капитал
Нераспределенная прибыль	Прямая	264444	Нераспределенная прибыль
Прибыль и убыток за период	Прямая	204440	Прибыль и убыток за период
Резервы	Прямая	228740	Резервы
<b>Капитал и резервы</b>	<b>Прямая</b>	<b>S24445</b>	<b>Капитал и резервы</b>
Отложенные налоговые обязательства	Прямая	281440	Отложенные налоговые обязательства
Прочие долгосрочные обязательства	Прямая	283740	Прочие долгосрочные обязательства
<b>Долгосрочные обязательства</b>	<b>Прямая</b>	<b>S28440</b>	<b>Долгосрочные обязательства</b>
Авансы полученные	Прямая	290440	Авансы полученные
Торговая кредиторская задолженность	Прямая	290040	Торговая кредиторская задолженность
Проценты к выплате	Прямая	293440	Проценты к выплате
Задолженность по налогу на прибыль	Прямая	298440	Задолженность по налогу на прибыль
Прочие краткосрочные обязательства	Прямая	290740	Прочие краткосрочные обязательства
<b>Краткосрочные обязательства</b>	<b>Прямая</b>	<b>S29440</b>	<b>Краткосрочные обязательства</b>
<b>Капитал и обязательства всего</b>	<b>Прямая</b>	<b>S24440</b>	<b>Капитал и обязательства всего</b>

В качестве примера, в таблице 6 представлена расшифровка кодировки структуры плана счетов в НФМ для отчета о прибылях и убытках. В общем виде счет НФМ выглядит следующим образом ХУУУУУУ, и может быть суммовым или аналитическим. Компания

сама должна утвердить в учетной политике используемый план счетов по МСФО.

Как можно заметить из представленных таблиц коды счетов имеют сложную структуру, поэтому важно настроить правила синхронизации данных.

Таблица 6. Расшифровка кодировки структуры плана счетов в НФМ для отчета о прибылях и убытках

Код счета	Вид счета	Расшифровка
3УУУУУ	Аналитический счет	Проектные доходы и расходы
4УУУУУ	Аналитический счет	Прочие переменные доходы и расходы
5УУУУУ	Аналитический счет	Постоянные расходы
6УУУУУ	Аналитический счет	Расходы на амортизацию
7УУУУУ	Аналитический счет	Доходы и расходы от процентов, курсовые разницы
8УУУУУ	Аналитический счет	Налоги
9УУУУУ	Аналитический счет	Финансовый результат
SXXXXX	Суммовой счет	Суммовой счет

## Выводы

Предложенная нами ССУ может быть успешно внедрена и использована в крупной девелоперской компании. Стоит учесть, что внедрение такой системы предполагает определенное количество ресурсов, таких как время, деньги, квалифицированный персонал. Поэтому перед внедрением, стоит соотносить собственные возможности,



временные сложности в связи с внедрением, затраты на внедрение и пользу от внедрения. Несомненно, планируемый экономический

эффект от использования предлагаемой ССУ должен превышать все отрицательные составляющие.



### Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### Библиографический список

1. Bodiako A. V., Ponomareva S. V., Rogulenko T. M., Karp M., Kirova E., Gorlov V. V., Burdina A. The Goal Setting of Internal Control in the System of Project Financing // *International Journal of Economics and Financial Issues*. – 2016. – Vol. 6. – no. 4. – pp. 1945–1955.
2. Rogulenko T., Bodiaco A., Zelenov V., Ponomareva S., Mironenko V. Budgeting-based Organization of Internal Control // *International Journal of Environmental and Science Education*. – 2016. – Vol. 11. – no. 11. – pp. 4104–4117.
3. Баженов А. А., Мизиковский И. Е. Структурирование плана счетов бухгалтерского учета в целях формирования эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 2. – С. 6–13.
4. Черемисина Т. Н. К вопросу совершенствования систем автоматизации бухгалтерского учета // *Ученые записки Тамбовского отделения РoSMU*. – 2016. – № 5. – С. 201–209.
5. Кульга К. С. Модели и методы создания интегрированной информационной системы для автоматизации технической подготовки и управления авиационным производством // *Известия Самарского научного центра Российской академии наук*. – 2012. – Т. 14. – № 4–2. – С. 437–445.
6. Шуклов Л. В. Оптимизация процесса подготовки международной отчетности в течение жизненного цикла компании // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 14 (212). – С. 30–37.
7. Балашова Н. Н., Мелихов В. А. Базовые аспекты и параметры концепции когерентно-интегрированной отчетности агропромышленных холдингов // *Известия Оренбургского государственного аграрного университета*. – 2014. – № 4 (48). – С. 235–239.

### References

1. Bodiako A. V., Ponomareva S. V., Rogulenko T. M., Karp M., Kirova E., Gorlov V. V., Burdina A. The Goal Setting of Internal Control in the System of Project Financing. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, Vol. 6, no. 4, pp. 1945–1955 (in Eng.).
2. Rogulenko T., Bodiaco A., Zelenov V., Ponomareva S., Mironenko V. Budgeting-based Organization of Internal Control. *International Journal of Environmental and Science Education*, 2016, Vol. 11, no. 11, pp. 4104–4117 (in Eng.).
3. Bazhenov A. A., Mizikovskiy I. E. Strukturirovanie plana schetov bukhgalterskogo ucheta v tselyakh formirovaniya endogenno uchetho-analiticheskogo prostranstva unitarnykh predpriyatiy [Structuring the Chart of Accounts for the Formation of Endogenous Accounting and Analytical Space in the Unitary Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 6–13 (in Russ.).
4. Cheremisina T. N. K voprosu sovershenstvovaniya sistem avtomatizatsii bukhgalterskogo ucheta [To the Question of Improvement of Systems of Automation of Accounting]. *Uchenye zapiski Tambovskogo otdeleniya RoSMU*, 2016, no. 5, pp. 201–209 (in Russ.).
5. Kulga K. S. Modeli i metody sozdaniya integrirovannoy informatsionnoy sistemy dlya avtomatizatsii tekhnicheskoy podgotovki i upravleniya aviatsionnym proizvodstvom [Models and Methods for Creating an Integrated Information System for Automated Technical Training and Management Aircraft Production]. *Izvestiya Samarskogo nauchnogo tsentra Rossiyskoy akademii nauk – Izvestia of Samara Scientific Center of the Russian Academy of Sciences*, 2012, Vol. 14, no. 4–2, pp. 437–445 (in Russ.).
6. Shuklov L. V. Optimizatsiya protsessa podgotovki mezhdunarodnoy otchetnosti v techenie zhiznennogo tsikla kompanii [Optimization of the International Reporting Preparation during the Life Cycle of Company]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy ucheth – International Accounting*, 2012, no. 14(212), pp. 30–37 (in Russ.).
7. Balashova N. N., Melihov V. A. Bazovye aspekty i parametry kontseptsii kogerentno-integrirrovannoy otchetnosti agropromyshlennykh holdingov [Basic Aspects and Conceptual Factors of the Coherent Integrated Reporting of Agro-Industrial Holdings]. *Izvestiya Orenburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2014, no. 4(48), pp. 235–239 (in Russ.).

8. Черемисина Т.Н. Автоматизация бухгалтерского учета как информационная основа принятия управленческих решений // Социально-экономические явления и процессы. – 2015. – Т. 10. – № 12. – С. 93–97.
9. Слободняк И.А., Пискунов И.В. Актуальные проблемы автоматизации бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 1(295). – С. 16–22.
10. Сидорова М.И. Современные информационные технологии как инструмент автоматизации бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 28(178). – С. 19–24.
11. Генералова Н.В., Соколова Н.А., Морозова Е.И. Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 18–24.
12. Иванько В.А. Многофакторность условий формирования систем учетно-информационного обеспечения в корпорации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 15–19.
13. Осипова Р.Г. Роль и место корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического обеспечения коммерческих организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 37–43.
14. Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28–35.
8. Cheremisina T.N. Avtomatizatsiya buhgalterskogo ucheta kak informatsionnaya osnova prinyatiya upravlencheskih resheniy [Accounting Automation as Information Basis of Adoption of Administrative Decisions]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy – Social and Economic Phenomena and Processes*, 2015, Vol. 10, no. 12, pp. 93–97 (in Russ.).
9. Slobodnyak I.A., Piskunov I.V. Aktual'nye problemy avtomatizatsii buhgalterskogo ucheta [Actual problems of Automation of Accounting]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International accounting*, 2014, no. 1(295), p. 16–22 (in Russ.).
10. Sidorova M.I. Sovremennye informacionnye tekhnologii kak instrument avtomatizatsii buhgalterskogo ucheta [Modern Information Technologies as an Accounting Automation tool]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International accounting*, 2011, no. 28(178), pp. 19–24 (in Russ.).
11. Generalova N.V., Sokolova N.A., Morozova E.I. Obzor i otsenka mirovogo opyta primeneniya MSFO [Review and Evaluation of the World Experience of IFRS Application]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 18–24 (in Russ.).
12. Ivanko V.A. Mnogofaktornost' usloviy formirovaniya sistem uchetno-informatsionnogo obespecheniya v korporatsii [Multifactor Formation Conditions for Corporation Accounting and Information Support Systems]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 15–19 (in Russ.).
13. Osipova R.G. Rol' i mesto korporativnoy otchetnosti v sisteme uchetno-analiticheskogo obespecheniya kommercheskikh organizatsiy [Role and Place of the Corporate Reporting in the Accounting and Analytical Support System of Commercial Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 37–43 (in Russ.).
14. Khoruzhy L.I., Kharcheva I.V., Pavlychev A.I. Teoriya i praktika buhgalterskogo ucheta v usloviyakh sovremennogo informatsionnogo obshhestva [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28–35 (in Russ.).

### Для цитирования

Ахметзянов А.А., Соколов А.Ю. Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность в рамках использования современных erp-систем: проблемы синхронизации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 6. – С. 15–24.

### For citation

Ahmetzyanov A.A., Sokolov A.YU. Buhgalterskaya finansovaya i upravlencheskaya otchetnost' v ramkah ispol'zovaniya sovremennykh erp-sistem: problemy sinhronizatsii [Financial and Management Accounting within the Framework of Modern ERP-Systems Usage: Synchronization Problems]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 15–24 (in Russ.).

УДК 657.6  
ВАК 08.00.12

## Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации

### Theoretical and Practical Aspects of Pro Forma Financial Statements and its Audit in the Era of Digitalization

Ростовский государственный экономический университет, Российская Федерация, Ростов-на-Дону

**Ирина Владимировна Алексеева**

докт. экон. наук., доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета  
e-mail: irina-rseu@yandex.ru

**Елена Михайловна Евстафьева**

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета  
e-mail: 2982232@mail.ru

344002, Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69.  
Тел. +7 (918) 502-40-60.

Rostov State University of Economics (Rostovskiy Gosudarstvennyy Ekonomicheskii Universitet), Russian Federation, Rostov-on-don

**Irina V. Alekseeva**

Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Accounting Department  
e-mail: irina-rseu@yandex.ru

**Elena M. Evstafieva**

Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department  
e-mail: 2982232@mail.ru

69 Bolshaya Sadovaya str., Rostov-on-don 344002, Russian Federation.  
Phone +7 (918) 502-40-60.

**Аннотация.** В статье раскрыты теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит. Сформирована классификация форм отчетности, носящей прогнозный характер в зависимости от поставленных целей, а также содержащийся в них рекомендуемый состав общих и специальных показателей. На основе предложенных классификаций форм прогнозной отчетности и ключевых показателей ее эффективности, применимых в условиях цифровизации экономических процессов, авторами разработаны компьютерные программы «Система стратегической отчетности, ориентированная на показатели стоимости капитала» и «Стратегический аудит бизнеса коммерческой организации». Их использование позволит менеджменту организации мгновенно ориентироваться в сложившейся экономической ситуации и принимать обоснованные управленческие решения.

**Ключевые слова:** прогнозная финансовая отчетность; стратегическая отчетность; стратегический аудит; цифровизация экономических процессов; компьютерные программы.

**Abstract.** This paper reveals theoretical and practical aspects of pro forma financial statements and its audit. The classification of forecasting reporting forms depending on the desired goals and the composition of recommended general and special indicators contained in them are formed. The authors developed computer programs: Strategic Reporting System focused on Capital Cost Parameters and Strategic Audit of Commercial Organization Business on the basis of proposed forecasting reporting forms classification and key indicators of its effectiveness, applicable in the era of economic digitalization. The usage of these programs will allow the organization's management to understand the current economic situation and make well-grounded managerial decisions.

**Keywords:** pro forma financial statements, strategic reporting, strategic audit, digitalization of economic activities, computer programs.

В настоящее время в условиях высокого повышения требований к информационному пространству возникла острая необходимость осуществлять стратегическое планирование как базовую основу стабильного, устойчивого и долгосрочного функционирования, внедрять более эффективные методы

управления, увязанные с учетно-аналитической системой коммерческих организаций.

Эффективная система стратегического планирования позволяет внешним и внутренним группам пользователей сориентироваться с направлениями и темпами развития бизнеса, обозначить основные

тенденции трансформации рынка, осмыслить изменения в организации и структуре построения менеджмента компании с целью повышения ее конкурентоспособности, определение ее сильных и слабых сторон, поиск инструментов успешного развития коммерческих организаций.

Процесс стратегического планирования должен включать осуществление следующих взаимосвязанных функций.

1. Распределение ресурсов (материальных, финансовых, трудовых, информационных и т.д.).
2. Адаптация к изменяющимся рыночным условиям хозяйствования.
3. Координация и регулирование внутренними производственными операциями.
4. Изменения в организационной структуре, которые проводятся с целью реализации новой стратегии развития компании.

Процессом стратегического планирования является реализуемая стратегия развития коммерческой организации. Стратегия организации в современном мире должна быть комплексной, ориентированной на долгосрочную перспективу, существенно меняющей формы взаимодействия бизнеса с обществом и государственными органами в интересах их совместного развития [1].

Проведенное анкетирование 250 коммерческих организаций показало, что в настоящее время намечаются тенденции к ведению, наряду с бухгалтерским (финансовым) и управленческим учетом, отдельных элементов стратегического учета и, как следствие, формирование новых форм отчетности, в том числе и прогнозных.

Прогнозная отчетность является неотъемлемой частью финансовой прогнозной информации и представляет собой систему финансовых и нефинансовых показателей о прогнозируемом положении компании, финансовых показателях ее деятельности, а также различных факторах, существенно влияющих на ее формирование.

По нашему мнению, прогнозная финансовая отчетность – система показателей о прогнозируемом имущественном и финансовом положении организации, результатах ее хозяйственной деятельности, внешних и внутренних факторах, оказывающих на нее существенное влияние.

Рассмотрим теоретические предпосылки формирования прогнозной финансовой отчетности, представленные в табл. 1.

Прогнозная финансовая отчетность, как обобщающий итог финансовой деятельности коммерческой организации, строится на основе

Таблица 1. Предпосылки формирования прогнозной финансовой отчетности

Название предпосылки	Содержание предпосылки	Документы, источники
1. Зарождение	Зафиксированные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности компании.	План развития компании, формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, формы стратегической отчетности, формы управленческой отчетности, формы прогнозной отчетности
2. Полнота отражения учетной и неучетной прогнозной информации	Отражение фактов хозяйственной жизни, оказывающих влияние на составление прогноза развития коммерческой организации.	Прогнозная отчетность
3. Точность	Все финансовые и нефинансовые показатели имеют прогнозную направленность.	Прогнозная отчетность
4. Периодизация фактов хозяйственной жизни	Отражение всех хозяйственных операций в соответствующем отчетном периоде.	Прогнозная отчетность
5. Классификация прогнозных данных	Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах прогнозного учета.	Прогнозная отчетность
6. Существование	Реально существующие активы, обязательства и капитал, зафиксированные в финансовом учете, учитываются при ведении прогнозного учета и формирования прогнозной отчетности.	Бухгалтерская (финансовая) отчетность, прогнозная отчетность
7. Права и обязанности	Коммерческая организация имеет право формировать прогноз и использовать при этом экспертные оценки, а также осуществлять контроль за отражением активов и обязательств.	Прогнозная отчетность, бухгалтерская (финансовая) отчетность
8. Оценка	Учетные данные, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражаются в денежной оценке.	Прогнозная отчетность, бухгалтерская (финансовая) отчетность

Таблица 2. Принципы формирования прогнозной финансовой отчетности коммерческими организациями

№	Принципы	Характеристика принципа
1	Системность	Необходима взаимоувязка разработанных прогнозов развития компании, объектов прогноза, а также прогностического фона.
2	Комплексность	Совокупность способов и правил формирования прогнозной финансовой отчетности.
3	Постоянность	Внесение корректировок в прогнозную финансовую отчетность должно носить дискретный характер, так как оптимальные сроки обновленных прогнозов определяются после фактически полученных результатов, уточняются потребности компании, изменение тенденций развития хозяйствующего субъекта или прогностического фона должно периодически поступать к разработчику прогнозной отчетности.
4	Вариантность	Прогностический фон оказывает непосредственное влияние на формирование прогнозной финансовой отчетности.
5	Объективные закономерности, оказывающие влияние на формирование прогнозной отчетности	Учет объективных закономерностей вероятностного характера определенных процессов, преобладающих тенденций и оценка вероятности реализации выявленных тенденций развития компании.
6	Оптимальность	Выбор оптимального варианта из совокупности альтернативных вариантов.

принципов ее формирования, представленных в табл. 2.

Используемые при формировании прогнозной финансовой отчетности методы и методики зависят от особенностей конкретной коммерческой организации и связаны с отраслевой спецификой, оказывающей влияние на осуществляемые бизнес-процессы, размера организации, организационно-правовой формы, стадии жизненного цикла, используемых режимов налогообложения и целей, которые ставит менеджмент организации.

Согласно исследованиям «международного рейтингового агентства Standard&Poor's и Центра экономических и финансовых исследований и разработок Российской экономической школы (ЦЭФИРРЭШ), общий индекс информационной прозрачности российского бизнеса составил 57,5%» [2]. Все это свидетельствует о низком качестве раскрытия информации в финансовой отчетности коммерческой организации. Основное значение при раскрытии информации в финансовой отчетности коммерческой организации отводится стратегической информации, отражаемой в стратегической отчетности. Исходя из принципов корпоративного управления Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)<sup>1</sup>, следует раскрывать данные по всем существенным вопросам, касающимся корпорации, включая финансовое положение, результаты деятельности, имущества и методов корпоративного управления компанией [2]. Эти данные и являются стратегически важными для многих внешних пользователей финансовой отчетности. В современных условиях жесткой конкуренции и необходимости принимать эффективные управленческие решения крупные корпорации выделяют департамент стратегической отчетности, так как цели стратегического управления финансово-хозяйственной деятельностью

коммерческой организацией в условиях динамичной внутренней и внешней среды не могут быть достигнуты. Задачи стратегического управления решаются в большей мере на основе доступных традиционных источников информации для принятия управленческих решений, которые базируются на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также разнообразной оперативно-технической информации.

Таким образом, формирование прогнозной финансовой отчетности является эффективной основой процесса принятия управленческих (тактических и стратегических) решений. Вектор информации прогнозной финансовой отчетности ориентирован на будущее, как долгосрочное, так и краткосрочное, в отличие от данных финансового учета, который отражает свершившиеся факты хозяйственной жизни.

Коммерческие организации в зависимости от целей и информационных потребностей акцентируют внимание на отдельных направлениях прогнозов. Исследование показало, что коммерческие организации составляют не все виды прогнозов, так как в этом нет практической необходимости. В табл. 3 нами сформированы классификация форм прогнозной отчетности и ключевые показатели ее эффективности.

Определив состав необходимых форм прогнозной финансовой отчетности, коммерческая организация стоит перед проблемой варианта их построения.

Предлагаемые формы прогнозной отчетности и набор ее основных показателей будут способствовать формированию необходимой информации для принятия стратегических решений.

<sup>1</sup> Принципы корпоративного управления Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Режим доступа: <http://koet.syktso.ru/download/oesr.pdf>.

Таблица 3. Классификация форм прогнозной отчетности и ключевые показатели ее эффективности

№ пп.	Признаки классификации прогнозной отчетности	Рекомендуемый перечень форм прогнозной отчетности	Специальные показатели форм прогнозной отчетности	Общие показатели форм прогнозной отчетности
1	Формирование прогнозных отчетов в рамках управленческого учета	Прогноз себестоимости продукции	Прогноз уровня постоянных и переменных затрат. Прогноз инфляции затрат.	1. Прогнозная цена на готовую продукцию, производимую компанией 2. Прогнозный объем продаж 3. $DR = (ЧВ / ОП) / (ОО / ООП)$ , где ДР – доля рынка; ЧВ – чистая выручка; ОП – объем продаж компании; ОО – общий оборот; ООП – общий объем продаж всего рынка
		Прогнозный отчет о валовой выручке	Прогнозный объем продаж. Коэффициент изменения объема продаж (КИОП). $DR = (ЧВ / ОП) / (ОО / ООП)$ , где ДР – доля рынка; ЧВ – чистая выручка; ОП – объем продаж компании; ОО – общий оборот; ООП – общий объем продаж всего рынка	
		Прогнозный отчет о валовой прибыли	Прогнозный объем продаж. Прогнозная величина себестоимости продукции. Прогнозная рентабельность продаж. $DR = (ЧВ / ОП) / (ОО / ООП)$ , где ДР – доля рынка; ЧВ – чистая выручка; ОП – объем продаж компании; ОО – общий оборот; ООП – общий объем продаж всего рынка.	
		Прогнозный баланс	Прогнозная величина активов компании. Прогнозная величина обязательств компании. Прогнозная величина собственного капитала компании.	
2	Формирование прогнозных отчетов в рамках инвестирования в новые виды бизнеса	Прогнозный отчет о величине оборотного капитала	Курсы валют. Прирост стоимости чистых активов.	
		Прогнозный отчет о величине капитальных вложений и амортизационных отчислений	Фондоотдача основных средств.	
		Прогнозный отчет о финансовых потоках	Прогноз потоков от финансовой деятельности. Прогноз потоков от инвестиционной деятельности. Прогноз потоков от финансовой деятельности.	
3	Формирование прогнозных отчетов с целью определения финансовых результатов деятельности организации (управленческий учет не ведется)	Прогнозный баланс	Коэффициент доведения продукта до потребителя (КСБ); $DR = (ЧВ / ОП) / (ОО / ООП)$ , где ДР – доля рынка; ЧВ – чистая выручка; ОП – объем продаж компании; ОО – общий оборот; ООП – общий объем продаж всего рынка.	

Продолжение табл. 3

№ пп.	Признаки классификации прогнозной отчетности	Рекомендуемый перечень форм прогнозной отчетности	Специальные показатели форм прогнозной отчетности	Общие показатели форм прогнозной отчетности
		Прогнозный отчет о финансовых результатах	Эффективность маркетинговой деятельности (Э). $ДР = (ЧВ / ОП) / (ОО / ООП)$ , где ДР – доля рынка; ЧВ – чистая выручка; ОП – объем продаж компании; ОО – общий оборот; ООП – общий объем продаж всего рынка. $ПИК = \text{Прибыль} / \text{Инвестиции}$ , где ПИК – прибыль на инвестированный капитал; П – прибыль; И – инвестиции.	
4	Формирование прогнозных отчетов с целью определения стоимости организации	Прогнозный отчет о видах добавленной стоимости  Отчет о стоимости капитала  Производные балансовые отчеты (иммунизационный, хеджированный, виртуальный, актуарные и др.)	$EVA = ЧОП - ПК$ , где EVA – добавленная экономическая стоимость; ЧОП – чистая операционная прибыль; ПК – стоимость капитала. $SVA = РСК - БСК$ , где SVA – добавленная стоимость акционерного капитала; РСК – расчетная стоимость капитала; БСК – балансовая стоимость капитала. $УДС = В - ЭЗ$ , где УДС – управленческая добавленная стоимость; В – выручка; ЭЗ – экономические затраты ресурсов.  Стоимость капитала $ПР = \text{ПерР} * \text{ПерРен} * \text{ПерСтаб}$ , где ПерР – привлекательность рынка; ПерРен – перспектива роста; ПерРен – перспектива рентабельности; ПерСтаб – перспектива стабильности. $ДР = (ЧВ / ОП) / (ОО / ООП)$ , где ДР – доля рынка; ЧВ – чистая выручка; ОП – объем продаж компании; ОО – общий оборот; ООП – общий объем продаж всего рынка.	
5	Формирование прогнозных отчетов с учетом выбранной стратегии	Производные балансовые отчеты, носящие стратегический характер  (стратегический производный балансовый отчет)	$СП = ИП * РП * СПот$ , где СП – стратегическое положение; ИП – инвестиционная позиция; РП – рыночная позиция; СПот – состояние потенциала.  $ДНП = ОНП / ЧО$ , где ДНП – сегмент новых продуктов; ОНП – оборачиваемость новых продуктов; ЧО – чистый оборот.	

Окончание табл. 3

№ пп.	Признаки классификации прогнозной отчетности	Рекомендуемый перечень форм прогнозной отчетности	Специальные показатели форм прогнозной отчетности	Общие показатели форм прогнозной отчетности
		Формы прогнозной отчетности, носящие стратегический характер (отчет о рисках, отчет о бизнес-перспективах)	$УО = КП / ДОР$ , где УО – уровень осведомленности о товаре; КП – показатель потребителей, используемых товар; ДОР – сегмент осведомленных респондентов в выборке.	

В ходе исследования нами сформированы три варианта формирования прогнозной финансовой отчетности.

1. Первый вариант (автономный). Этот вариант предусматривает формирование бюджетов коммерческой организации в системе как управленческого, так и стратегического учета, организованной автономно.
2. Второй вариант (трансформационный) предполагает использование различных видов производных балансовых отчетов, формируемых по данным бухгалтерских балансов и с учетом внешних и внутренних факторов, влияющих на экономическую деятельность хозяйствующего субъекта и поставленных перед менеджментом организации целей.
3. Третий вариант (комбинированный) предполагает, с одной стороны, составление трансформационных проводок, характерных для трансформационного варианта, с другой стороны, предусматривает функционирование автономной системы управленческого или стратегического учета, в рамках которой формируются основные формы прогнозной отчетности [3].

Как уже отмечалось выше, одной из разновидностей прогнозной финансовой отчетности является стратегическая отчетность, основной целью которой является предоставление стратегической информации для менеджеров в целях принятия стратегических решений, что будет способствовать долгосрочному эффективному функционированию коммерческой организации. Форма раскрытия информации стратегического характера в финансовой отчетности определяется на базе современной парадигмы корпоративного управления, которая оценивает как эффективность бизнеса в целом, так и качество процессов управления.

В условиях цифровизации экономических процессов нами разработана компьютерная программа «Система стратегической отчетности, ориентированная на показатели стоимости капитала» (Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2011613179).

Предлагаемая программа обеспечивает формирование комплекта форм стратегической отчетности,

включающего в себя четыре уровня отчетности, представленных на рис. 1.

Использование предлагаемого программного продукта позволит формировать комплект форм стратегической отчетности коммерческой организации в рамках учетно-аналитической системы для обоснованного принятия управленческих решений и осуществления контроля за процессом реализации выбранной стратегии.

Для повышения достоверности информации, содержащейся в стратегической отчетности, следует проводить ее аудит. Понятие «аудит», в узком его понимании, ограничивается аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности как это закреплено в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»<sup>2</sup>, в то время как понятие аудит в широком понимании представляет собой аудит бизнеса и включает наряду с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности сопутствующие аудиту услуги, а также прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. Стратегическая отчетность аудитуется в рамках стратегического аудита.

Следует отметить, что основным документом регулирующим аудит стратегической отчетности, является Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации», который вступил в силу с 01.01.2017 года. Если стратегическая отчетность изложена в обобщенном или описательном виде, то данный стандарт не применяется.

В связи с этим в настоящее время вопросы проведения стратегического аудита в коммерческой организации получают все большее распространение. Исследованию механизмов и инструментов стратегического аудита и стратегического управления посвящены труды таких ученых, как: И. Ансофф, Н.Ю. Архипенко [4] И.Н. Богатая, Р.П. Булыга, Т. Гранди, Г.Я. Гольдштейн, О.В. Гуденица, Ю.В. Гусева, Н.Г. Данилочкина, Г. Джонсон, И.Н. Емельянова, П.В. Журавлева, В.М. Игумнов

<sup>2</sup> Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»



Рис. 1. Основные комплекты стратегической отчетности

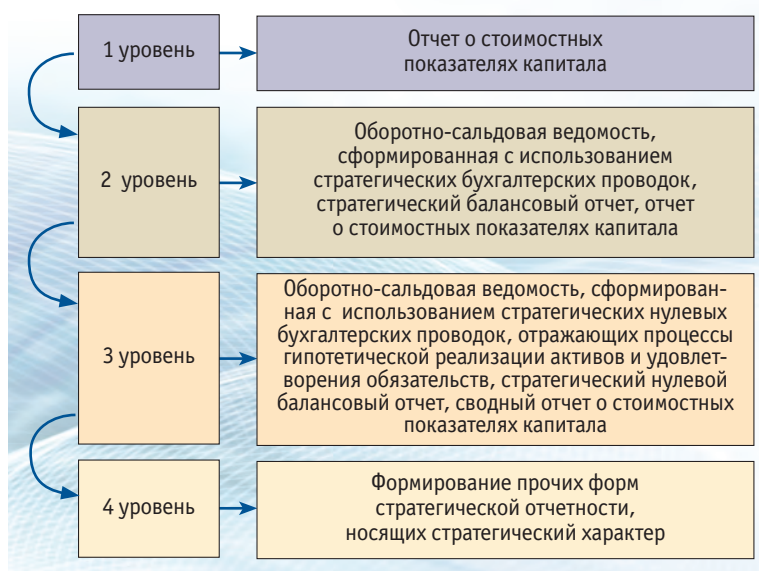
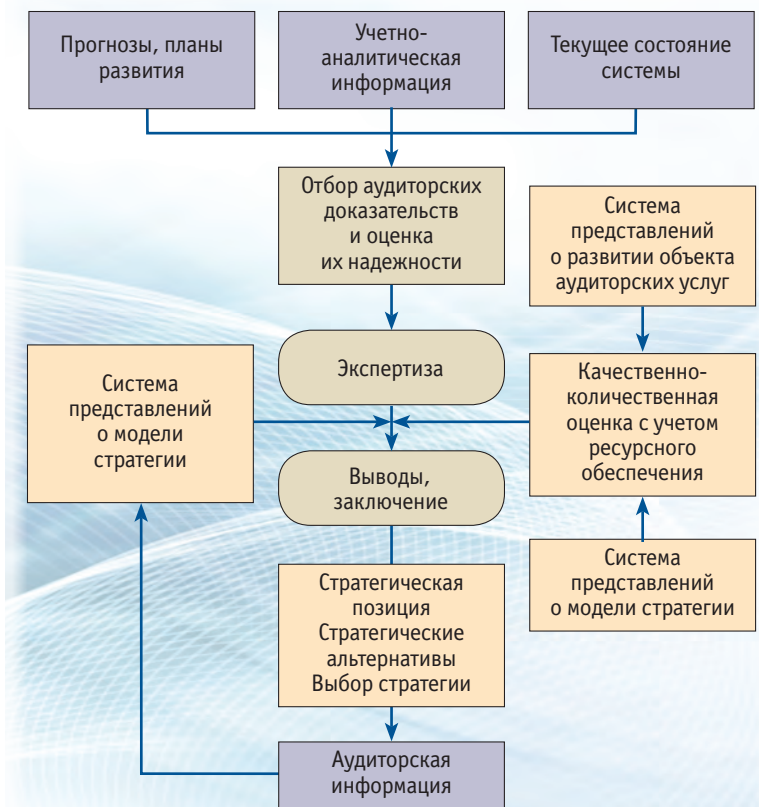


Рис. 2. Система стратегического аудита коммерческих организаций [10, с.48]



[5], Ф. Котлер, Н.Т. Лабынцев [4], В.Д. Маркова, В.А. Мышов, Р.Мэсон, М.В. Мельник, М.Л. Пятов [6], А. Роув, Т.М. Рогуненко [7], О.В. Рожнова [5], Т.Н. Соловей [6], Л.С. Шахматова [7], К. Скулз, А. Стрикленд, А. Томпсон, К. Хаттен, Л.И. Хоружий [8], Д. Шендел, и многих других.

Несмотря на такое большое количество ученых, занимающихся данной проблемой, общепринятой

формулировки понятия стратегического аудита, а также методики его проведения в настоящее время не существует.

Изучив определения различных авторов термина стратегического аудита, мы пришли к выводу, что данный термин можно рассматривать с двух точек зрения. В рамках узкого подхода стратегический аудит относится к сопутствующим аудитам услугам, что зафиксировано в Федеральном законе об аудиторской деятельности. Если рассматривать в рамках широкого подхода, то мы сформулировали следующее видение данной категории. Стратегический аудит – «сопутствующие аудитам услуги: в качестве согласованной процедуры (аудит стратегической отчетности, отдельных ее показателей, аудит стратегии) или компиляции финансовой информации (разработка стратегии), прочие услуги, связанные с проведением аудиторской деятельности (стратегический консалтинг, услуги по стратегическому планированию, разработке рекомендаций по устранению выявленных стратегических разрывов и т.д.)» [9, с. 12–13]. Исходя из данного определения, нами приведен анализ видов аудиторских услуг, оказываемых в рамках стратегического аудита, который приведен в табл. 3.

Таким образом, исходя из рассмотренных определений стратегического аудита, который стал неотъемлемой частью аудиторской деятельности, трансформировавшись от аудита бухгалтерской отчетности до аудита бизнеса, т.е. аудита в широкой трактовке. Это лишь основные составляющие стратегического аудита в широкой трактовке, которые могут быть существенно дополнены. Стратегический аудит дает возможность наличия качественной стратегии развития компании, обеспечивающей ускоренную адаптацию к внешней среде, а также увеличения возможности экономического роста хозяйствующего субъекта.

Процесс формирования информации в системе стратегического аудита в обобщенном виде представлен на рис. 2.

Для стандартизации процесса проведения стратегического аудита нами в рамках проведенного исследования разработана и рекомендуется к использованию авторская компьютерная программа «Стратегический аудит бизнеса коммерческой организации» (Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2011613179) [9]. Программа позволяет проводить стратегический аудит по 3-м блокам.

Таблица 3. Анализ аудиторских услуг, оказываемых в рамках стратегического аудита

Области сравнения	Отчетность, составленная по специальным правилам	Согласованные процедуры	Компиляция	Обзорная проверка	Прочие аудиторские услуги
Характеристика видов услуг	Аудит отчетности стратегической направленности	Аудит эффективности стратегии Аудит стратегии	Формирование стратегии Составление отчетности, стратегической направленности	–	Стратегический консалтинг. Стратегическое планирование. Разработка правил по сокращению стратегических разрывов. Анализ стратегии
Уровень уверенности	Разумна, но не абсолютная уверенность	Уверенность не обеспечивается	Уверенность не обеспечивается	Ограниченная уверенность	
Итоговые документы, составленные по результатам оказываемых услуг	Аудиторское заключение	Отчет по результатам выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации	Отчет о компиляции финансовой отчетности	Отчет по результатам обзорной проверки	Отчет

*Блок 1* – обработка данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, расчет основных показателей. В данном блоке для каждой формы бухгалтерской (финансовой) отчетности (Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменении капитала) создается свой вид документа, тем самым можно будет вводить и хранить в программе столько форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, сколько необходимо. Для расчета «Общих показателей» и «Специальных показателей по маркетинговой стратегии» созданы соответствующие виды документов и регистров к ним.


*Блок 2* – обработка информации по тестированию. Для проведения тестирования коммерческой организации создано N количество видов справочников, в которых будут содержаться вопросы по конкретному тесту. Для каждого теста будут динамически настраиваться его итоговые показатели: количество баллов за ответ, максимальное количество баллов, таблица значений полученных результатов.

### Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

*Блок 3* – получение итогового заключения. Все введенные ранее данные интегрируются в итоговом документе «Отчет аудитора по результатам проведения стратегического аудита».

Разработанная компьютерная программа позволит оптимизировать, автоматизировать процесс проведения стратегического аудита: маркетинговой стратегии, финансовой стратегии и т.д.

Таким образом, стремительный рост цифровизации экономических процессов, глобальное овладение информационно-коммуникационными технологиями, существенное влияние внешних факторов на экономическую деятельность диктуют организациям использовать новые подходы к видению бизнеса. В связи с чем предлагаемые теоретические и практические аспекты формирования прогнозной отчетности и ее аудит, а также разработанные компьютерные программы весьма актуальны в современных условиях. Их использование позволит менеджменту организации мгновенно ориентироваться в сложившейся экономической ситуации и принимать обоснованные управленческие решения. 

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

**Библиографический список**

1. Булыга Р.П. Становление и развитие стратегического аудита // Аудитор. – 2014. – № 4 (230). – С. 10–17.
2. Несветайлов В.Ф. Предоставление стратегической информации, прозрачность бизнеса // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 25 (175). – С. 19–25.
3. Алексеева И.В. Методика проведения стратегического маркетингового аудита эффективности продаж коммерческой организации на основе компьютерной программы // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 3. – С. 129–135.
4. Лабынцев Н.Т., Архипенко Н.Ю. Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 28–36.
5. Рожнова О.В., Игумнов В.М. Транспарентизация финансовой отчетности на предприятии // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 1. – С. 30–34.
6. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. Практика распространения нефинансовых отчетов компаний как способ формирования их конкурентных преимуществ // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 3. – С. 29–41.
7. Рогулenco Т.М., Шахматова Л.С. Основные направления совершенствования отчетности в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 25–28.
8. Хоружий Л.И. Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 4. – С. 19–27.
9. Алексеева И.В. Методология стратегического аудита коммерческих организаций в условиях реформирования аудиторской деятельности: автореферат диссертации ... доктора экономических наук: 08.00.12 // Место защиты: Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2013. – 49 с.
10. Филобокова Л.Ю. Стратегический аудит в малом предпринимательстве: сущность, содержание, методология // Учет и контроль. – 2016. – № 1–2 (3). – С. 2–16.

**Для цитирования**

Алексеева И.В., Евстафьева Е.М. Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 6. – С. 25–33.

**References**

1. Bulyga R.P. Stanovlenie i razvitie strategicheskogo audita [Formation and Development of Strategic Audit]. *Auditor*, 2014, no. 4 (230), pp. 10–17 (in Russ.).
2. Nesvetaylov V.F. Predostavlenie strategicheskoy informatsii, prozrachnost' biznesa [Strategic Information Disclosure and Transparency of Business] *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2011, no. 25 (175), pp. 19–25 (in Russ.).
3. Alekseeva I.V. Metodika provedeniya strategicheskogo marketingovogo audita effektivnosti prodazh kommercheskoy organizatsii na osnove komp'yuternoy programmy [Procedure of Sales Performance Strategic Marketing Audit of the Commercial Organization on the basis of Computer Programs]. *Audit i finansovyy analiz – Audit and financial analysis*, 2015, no. 3, pp. 129–135 (in Russ.).
4. Labyntsev N.T., Arhipenko N.YU. Korporativnaya otchetnost' kak instrument vliya-niya na investitsionnyu privlekatel'nost' biznesa [Corporate Reporting as an Instrument of Influence on the Business Investment Attractiveness]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 28–36 (in Russ.).
5. Rozhnova O.V., Igumnov V.M. Transparentizatsiya finansovoy otchetnosti na predpriyatii [Transparentization of the Company's Financial Statements]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 1, pp. 30–34 (in Russ.).
6. Pyatov M.L., Solovey T.N. Praktika rasprostraneniya nefinansovykh otchetov kompaniy kak sposob formirovaniya ih konkurentnykh preimushchestv [Practice of Non-Financial Reports Distribution as a Way of Creating Companies' Competitive Advantages]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 3, pp. 29–41 (in Russ.).
7. Rogulenko T.M., Shahmatova L.S. Osnovnye napravleniya sovershenstvovaniya otchetnosti v Rossii [Main Trends of Reporting Improvement in Russia]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 25–28 (in Russ.).
8. Horuzhiy L.I. Kontseptual'nye polozheniya formirovaniya publichnoy nefinansovoy otchetnosti v sisteme integrirovannoy otchetnosti [Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp. 19–27 (in Russ.).
9. Alekseeva I.V. *Metodologiya strategicheskogo audita kommercheskikh organizatsiy v usloviyakh reformirovaniya auditor'skoy deyatel'nosti: avtoreferat dissertatsiya ... doktora ekonomicheskikh nauk: 08.00.12* [Methodology of Commercial Organizations Strategic Audit under the Reformation of Audit Activities: extended abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation: 08.00.12]. Rostov-on-don, 2013. 49 p.
10. Filobokova L. YU. Strategicheskii audit v malom predprinimatel'stve: sushchnost', sodержание, metodologiya [Strategic Audit in Small Business: Essence, Content, Methodology]. *Uchet i kontrol'*, 2016, no. 1–2 (3), pp. 2–16 (in Russ.).

**For citation**

Alekseeva I.V., Evstafieva E.M. Teoreticheskie i prakticheskie aspekty formirovaniya prognoznoy finansovoy otchetnosti i ee audit v usloviyakh tsifrovizatsii [Theoretical and Practical Aspects of Pro Forma Financial Statements and its Audit in the Era of Digitalization]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 25–33 (in Russ.).

УДК 336.02  
ВАК 08.00.10

## Совершенствование уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды

### Improving Mechanism of Insurance Contributions Payment to the State Extrabudgetary Funds

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

#### Людмила Ивановна Данилькевич

канд. экон. наук, доцент департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования  
e-mail: Ludadanil49@gmail.com

#### Михаил Анатольевич Данилькевич

канд. экон. наук, доцент департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования  
e-mail: Mywebs@mail.ru  
121471, Российская Федерация, г. Москва,  
Можайское шоссе д. 31, корп.1, кв.198.  
Тел. +7 (495) 443-42-17.

Financial University under the Government of the Russian Federation (Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii), Russian Federation, Moscow

#### Ludmila I. Danilkevich

PhD in Economics, Associate Professor at the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department  
e-mail: Ludadanil49@gmail.com

#### Mikhail A. Danilkevich

PhD in Economics, Associate Professor at the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department  
e-mail: Mywebs@mail.ru  
Ap. 198, 31/1 Mozhayskoe highway,  
Moscow 121471, Russian Federation.  
Phone +7(495) 443-42-17.

**Аннотация.** Настоящая статья посвящена вопросам уплаты отчислений в государственные внебюджетные фонды. В статье прослежены этапы развития с 1999 года по настоящее время и особенности механизма исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, такие как Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования. Отмечены проблемы, связанные с расчетом и уплатой таких платежей, предложены возможные направления совершенствования. Кроме того, рассмотрен вопрос уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды теми налогоплательщиками, которые применяют спецналогрежимы.

**Ключевые слова:** внебюджетные фонды; взносы в государственные внебюджетные фонды; Единый социальный налог; пенсионное, социальное и медицинское страхование.

**Abstract.** This paper is devoted to the contributions payment to the state extrabudgetary funds in the Russian Federation. The authors follow development stages from 1999 to the present time and indicate features of the calculating mechanism for paying insurance contributions to the Pension Fund, the Social Insurance Fund and the Compulsory Medical Insurance Fund. The problems connected with the calculation and payment of insurance premiums are noted, and possible directions for improvement are suggested. In addition, the issue of taxpayers using special tax regimes for paying insurance premiums to the state extrabudgetary funds by is reviewed.

**Keywords:** extrabudgetary funds, state extrabudgetary funds contributions, Unified Social Tax, pension, social and health insurance.

В большинстве стран для финансирования пенсионного обеспечения, обеспечения медицинского обслуживания, различных социальных нужд создаются государственные внебюджетные фонды.

В Российской Федерации насчитывается достаточно большое количество внебюджетных фондов социального и экономического назначения. Основными по размерам и значению являются такие государственные внебюджетные фонды, как:

- Пенсионный фонд Российской Федерации (далее – ПФР);
- Фонд социального страхования Российской Федерации (далее – ФСС);
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее – ФФОМС);

Общее, что присуще вышеперечисленным фондам, – это то, что их формирование производится за счет взносов, осуществляемых в обязательном порядке. При этом суммы взносов во внебюджетные фонды, как правило, устанавливаются в процентах к фонду оплаты труда и удорожают себестоимость.

В отличие от пенсионного и социального страхования медицинское страхование в Российской Федерации представлено не только Федеральным фондом обязательного медицинского страхования. Существуют также территориальные фонды обязательного медицинского страхования – самостоятельные государственные учреждения, созданные для реализации государственной политики в области обязательного медицинского страхования.

Таблица 1. Распределение Единого социального налога

Направление отчисления	1-й предел (0–280000 руб. включительно), %	2-й предел (280000–600000 руб. включительно), %	3-й предел (более 600000 руб.), %
ФБ	6	2,4	2
ПФР	14	5,5	0
ТФОМС	2	0,5	0
ФФОМС	1,1	0,6	0
ФСС	2,9	1	0

За последние 20 лет размеры взносов в государственные внебюджетные фонды в Российской Федерации претерпевали существенные изменения.

Так, стоит упомянуть, что ранее, помимо взносов в вышеперечисленные фонды, производились взносы в Государственный фонд занятости населения РФ. Обязательные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год были установлены Федеральным законом от 4 января 1999 года № 1-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год». Впоследствии Государственный фонд занятости населения РФ был упразднен.

В последующие годы были приняты некоторые другие федеральные законы, регулирующие порядок образования и использования средств государственных внебюджетных фондов. При этом по каждому из фондов был принят отдельный закон, регулирующий его деятельность.

В 2001 году для удобства и простоты взимания взносов в государственные внебюджетные фонды было принято решение об объединении указанных взносов в единый обязательный платеж, который был назван Единым социальным налогом и введен в действие Федеральным законом от 31.12.2001 № 198-ФЗ в виде главы 24 НК РФ «Единый социальный налог». В момент введения в действие указанной главы администрирование Единого социального налога (ЕСН) от государственных внебюджетных фондов перешло к налоговым органам.

При установлении ЕСН была предусмотрена определенная регрессия. Так, ЕСН, зачисляемый в Федеральный бюджет, рассчитывался следующим образом: в пределах налоговой базы до 280 тыс.руб. в Федеральный бюджет зачислялись 6% налога, в случае превышения 280 тыс.руб. и до 600000 тыс. руб. в Федеральный бюджет зачислялись 2,4% налога. Если налоговая база превышала 600000 руб., ставка ЕСН, взимаемая с суммы превышения, понижалась до 2% (см. табл. 1).

Указанный Единый социальный налог (ЕСН) просуществовал до 2010 года, когда было принято

решение о ликвидации ЕСН и возврате к уплате каждого страхового взноса непосредственно в государственные внебюджетные фонды: в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования, вернув администрирование полноты уплаты таких

взносов государственным внебюджетным фондам, как это было до введения ЕСН, при этом сохранив суммарные ставки отчислений.

В этот период важную роль в развитии отношений, связанных со страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды, сыграл Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (в ред. от 02 апреля 2014 г. № 59-ФЗ) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». Этим законом был установлен порядок исчисления и уплаты страховых взносов: определены категории плательщиков страховых взносов, суммы, на которые они начисляются, и суммы, не подлежащие обложению взносами, был установлен размер страховых взносов и сроки их уплаты.

Однако и этот нормативный правовой акт просуществовал относительно недолго. В начале 2017 года было принято решение об отмене данного федерального закона, что повлекло за собой ряд определенных изменений в порядке исчисления и уплаты страховых взносов. Причиной отмены указанного закона послужило решение о передаче контроля за взносами в государственные внебюджетные фонды налоговым органам. Был принят новый законодательный акт – Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование», в соответствии с которым полномочия по администрированию отчислений на пенсионное, медицинское и социальное страхование передавались налоговым органам. Была введена глава НК РФ 34 «Страховые взносы».

В результате осуществленных преобразований контроль за правильностью исчисления обязательных страховых взносов и за их перечислением в фонды в настоящее время осуществляют налоговые органы. Согласно новым условиям предоставления отчетности с 1 квартала 2017 года должна представляться не в орган Пенсионного фонда, а в налоговый орган. Сотрудники Пенсионного фонда и Фонда социального страхования проверяют правильность

Таблица 2. База для начисления страховых взносов в 2018 году<sup>1</sup>

Взносы	Размер базы, тыс. руб.	
	2017 год	2018 год
На обязательное пенсионное страхование	876	1021
На обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	755	815
На медицинское страхование	Не утверждается	

Таблица 3. Тарифы взносов в 2018 году<sup>2</sup>

Вид взносов	База в 2018 г., тыс. руб.	Ставка в пределах базы, %	Ставка сверх базы, %
Пенсионные	1021	22	10
На социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и материнства	815	2,9 (1,8)	
Медицинские	Не устанавливается	5,1	

начислений страховых взносов, выполненных в периоды до 01.01.2017 г. До того момента, пока не будут выполнены все проверки, Федеральный закон № 212-ФЗ продолжает свое действие. При этом уточненные расчеты по начислению страховых взносов, выполненных до 01.01.2017 г., представляются по старой форме, действовавшей в конкретный период.

В настоящее время действует статья 33.1 Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», где предусмотрена тарифная ставка в размере 22%, если величина базы для начисления страховых взносов не превышает предельную величину. Если сумма выше положенного, то дополнительно применяется тарифная ставка в размере 10%.

Каждый год предельная величина облагаемой базы для взносов во внебюджетные фонды определяется Правительством РФ. В 2017 году база для начисления страховых взносов в Пенсионный фонд составляла 876 тысяч рублей. В текущем 2018 году указанная база увеличилась до 1021 тысячи рублей. В соответствии с Постановлением Правительства РФ № 1378 размер предельной величины базы для исчисления взносов в Фонд социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в 2018 году составляет 815 тысяч рублей против 715 тысяч рублей в 2017 году. База для исчисления взносов на медицинское страхование не утверждается (см. табл. 2).

Тарифы пенсионных, медицинских и страховых взносов по временной нетрудоспособности и в связи

с материнством в 2018 году не изменились (Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. 361 – ФЗ «О внесении изменений в статью 426 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»). Так, в случае отсутствия права на применение пониженных тарифов, то в 2018 года взносы по основным тарифам начисляются в следующих размерах (см. табл. 3).

Таким образом, общая ставка взносов составляет в 2018 году 30%:

- 22% – на пенсионное страхование;
- 5,1% – на медицинское страхование;
- 2,9% – на социальное страхование;
- (1,8%) – для иностранных граждан и лиц без гражданства, которые временно пребывают на российской территории.

Предусмотрено, что указанные ставки будут действовать по 2020 год включительно, а установленные базы

будут ежегодно индексироваться с учетом уровня заработной платы. Взносы в ПФР будут исчисляться по ставке 22%, в ФСС и ФФОМС по ставке в 2,9 и 5,1% соответственно, для ИП сохранится прежний порядок оплаты налогов с лимитом доходов в 300 тысяч рублей.

Следует отметить, что размеры страховых взносов в Российской Федерации, имеется в виду удельный вес страховых взносов, отнесенных к ВВП, примерно совпадают со страховыми взносами, взимаемыми в экономически развитых странах, а в отношении некоторых стран составляют меньший размер. Для примера сравним размер страховых взносов, уплачиваемых в таких странах, как Франция, Германия, Швеция, Норвегия (то есть странах с высоким уровнем социальной поддержки населения) с размером страховых взносов, уплачиваемых в Российской Федерации.

Для этого воспользуемся анализом нагрузки по видам налоговых доходов на экономику стран ОЭСР за 2007–2013 годы, который приводится в «Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов»<sup>3</sup>.

Так, если в среднем по странам ОЭСР налоговая нагрузка по страховым взносам составляет 9,30%, а во Франции она составляет 16,7%, Швеции – 9,80%, Норвегии – 9,0%, то в России этот показатель равен 7,09% к ВВП, что означает, что в России еще имеются возможности увеличения размеров страховых взносов. Однако если такое решение будет приниматься, то оно в обязательном порядке должно увязываться с выплачиваемой заработной платой. Только при повышении реальной заработной платы возможно безболезненное увеличение размеров страховых взносов, в том числе и за счет увеличения самих страховых тарифов.

<sup>1</sup> Данные Пенсионного фонда Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.pfrf.ru/>.

<sup>2</sup> Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации.

<sup>3</sup> Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов.

Кроме того, полагаем, что такое кардинальное изменение подхода к уплате взносов в государственные внебюджетные фонды требует тщательной подготовки, в том числе требуются серьезные теоретические разработки различных моделей уплаты страховых платежей, точного и выверенного расчета правильного соотношения взносов, уплачиваемых работодателями, и взносов, уплачиваемых застрахованными работниками. Для подобных разработок целесообразно привлечь как научных, так и практических работников, особенно что касается специалистов по бухгалтерскому учету.

Дело в том, что введение новой системы уплаты взносов в страховые внебюджетные фонды потребует изменения порядка ведения учета и отчетности, в частности, определения отнесения затрат на себестоимость и ведения лицевых счетов застрахованных.

К разработкам должны быть привлечены также специалисты в области налогообложения, как научные работники, так и практики.

Вместе с тем хотелось бы отметить особенности уплаты взносов в государственные внебюджетные фонды малыми и средними предприятиями, в том числе применяющими специальные налоговые режимы, такие как ЕСХН, УСН, ЕНВД и ПСН, в том числе что касается индивидуальных предпринимателей, работающих на условиях этих режимов.

До 2018 года размер взносов для такой категории плательщиков в государственные внебюджетные фонды был привязан к размеру МРОТ.

В 2018 году размер взносов в государственные внебюджетные фонды, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями, планировалось «отвязать» от МРОТ и прописать размер взносов в рублях в Налоговом кодексе. В этих целях был принят Федеральный закон от 27.11.2017 г. № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В результате принятия указанного закона такие плательщики страховых взносов, как индивидуальные предприниматели (ИП), адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие и т.д., уплачивают:

- 1) страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере, который определяется в следующем порядке:
  - в случае, если величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300000 рублей, – в фиксированном размере 26545 рублей за расчетный период 2018 года, 29354 рублей за расчетный период 2019 года, 32448 рублей за расчетный период 2020 года;
  - в случае, если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300000 рублей, – в фиксированном размере 26545 рублей за расчетный период 2018 года (29354 рублей за расчетный период 2019 года, 32448 рублей за расчетный период 2020 года) плюс 1,0% суммы

дохода плательщика, превышающего 300000 рублей за расчетный период.

При этом размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за расчетный период не может быть более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленного абзацем вторым настоящего подпункта;

2) страховые взносы на обязательное медицинское страхование в фиксированном размере 5840 рублей за расчетный период 2018 года, 6884 рублей за расчетный период 2019 года и 8426 рублей за расчетный период 2020 года.

Изменилось также исчисление размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в целом по крестьянскому (фермерскому) хозяйству, которое также «отвязалось» от МРОТ и составляет 26545 рублей за расчетный период 2018 года, 29354 за расчетный период 2019 года, 32448 рублей за расчетный период 2020 года.

Новый порядок исчисления страховых взносов, несомненно, упрощает работу плательщиков, перечисленных в подпункте 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса, сделав условия по исчислению взносов предсказуемыми на ближайшие три года. Однако, на наш взгляд, экономический эффект для малого бизнеса от такого решения скорее всего будет незначительным. Хотя реальные результаты и верную оценку можно будет получить уже по итогам 2018 года.

Вместе с тем в Российской Федерации имеются определенные проблемы по сбору взносов в государственные внебюджетные фонды, что в определенном смысле является следствием высокой налоговой нагрузки на российских налогоплательщиков. К такому выводу пришли аналитики консалтинговой компании PricewaterhouseCoopers (PwC) в своем исследовании Paying Taxes – 2017. Налоговая нагрузка в России по расчетам этих аналитиков составляет до 47% от общей прибыли компаний.

Такое положение вещей в ряде случаев порождает уклонение от уплаты страховых взносов и влечет за собой увеличение недоимки в бюджет по этому виду платежей. Так, по результатам аудиторской проверки Счетной палаты выполнения бюджета Пенсионного фонда России за 2015 год было установлено, что задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование за этот период составила 259,6 млрд руб. Причем такая тенденция сохраняется на протяжении ряда последних лет. По расчетам аналитиков, в последнее время прирост недоплаты в Пенсионный фонд составляет примерно 50 млрд руб. ежегодно<sup>4</sup>.

Одновременно, согласно имеющимся данным за последние годы, вырос дефицит Пенсионного фонда,

<sup>4</sup> Аналитический материал «Долги перед пенсией: почему работодатели не платят страховые взносы» – Карьерист.ру. Режим доступа: <https://careerist.ru/news/dolgi-pered-pensiej-pochemu-rabotodateli-ne-platyat-straxovye-vznosy.html>. (Дата обращения: 24.11.2016).

Таблица 4. Динамика общего объема доходов бюджета Пенсионного фонда России 2016–2020 гг., тыс. руб.<sup>5</sup>

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Доходы	7625 622433	8362 645514	8266 546909	8621 004880	8935 400070
В том числе трансферт из ФБ	3407 703260	3751 769802	3277 559691	3339 580466	3433 769479
%	45	45	40	39	38
Дефицит	175171 977	221673 734	265543 901	73843 624	44596 289
%	2	3	3	1	0

размер которого практически совпадает с размерами недоплаты страховых взносов в Пенсионный фонд России (см. табл. 4).

Встает вопрос: что делать? На первый взгляд, речь может идти об ужесточении наказаний, применяемых за неуплату взносов в государственные внебюджетные фонды, вплоть до введения уголовной ответственности. До последнего времени законодательством в отношении взносов в государственные внебюджетные фонды предусматривалась только административная ответственность. Это было связано с тем, что уголовная ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, прежде установленная наряду с ответственностью за уклонение от уплаты налогов, в 2003 году была упразднена по причине введения вместо страховых взносов Единого социального налога (ЕСН), что предполагало, что за уклонение от уплаты ЕСН применяется такая же мера ответственности, как и в отношении других налогов. Однако после отмены ЕСН в 2010 году и возвращения к страховым взносам уголовное наказание за уклонение от уплаты страховых платежей введено не было.

Такое положение сохранялось довольно долго – до принятия Федерального закона от 29 июля 2017 года № 250-ФЗ, когда с 10 августа 2017 года вступили в силу поправки в ст. 198 УК РФ (уклонение от уплаты налогов, взносов физическим лицом) и ст. ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов, взносов юридическим лицом). Принципиальное отличие прежней редакции от новой заключается только в одном – законодатель добавил к налогам и сборам страховые взносы, тем самым включив их в базу для исчисления порогов, с которых возможно наступление уголовной ответственности<sup>6</sup>.

По нашему мнению, исправление положения по уплате страховых взносов должно идти через усиление контроля за их уплатой. Дело в том, что до последнего времени сохранялась существенная неопределенность в отношении страховых взносов в государственные

внебюджетные фонды – такие взносы на практике не рассматривались как обязательные, а тем более как налоговые платежи, поэтому было неясно, какие органы должны отвечать за осуществление контроля за полнотой их поступления.

Введение в Налоговый кодекс Российской Федерации специальной главы 33 «Страховые взносы в Российской Федерации» открыли новые возможности для усиления контроля, в первую очередь со стороны налоговых органов. Полагаем, что налоговые органы, имеющие большой опыт в контрольной работе, могут обеспечить пресечение уклонений от уплаты страховых платежей, что значительно пополнит поступления в соответствующие фонды.

При этом имеются интересные наработки со стороны экономистов и ученых по мониторингу и проверке полноты уплаты обязательных платежей, к которым, безусловно, относятся взносы в государственные внебюджетные фонды. Из последних публикаций можно отметить статью Зотикова Н.З., где страховые взносы напрямую отнесены к основным налогам [1]. Интересной и полезной в плане изучения методов налогового контроля является статья Ряховского Д.И. и Крицкого В.И. [2]. Также можно отметить работу Фоминой Д.С. [3], посвященную вопросам совершенствования системы контроля качества аудита как важнейшего действенного инструментария контроля, в том числе внутреннего. И публикацию Магомедовой Р.Н. [4], в которой прослеживается эволюция взаимоотношений между коммерческими структурами и государством, в том числе в плане учетной политики.

Кроме того, представляется необходимым внимательно изучать опыт зарубежных специалистов в этом направлении. Для этого не только читать зарубежную прессу, но и публиковать свои статьи на английском языке. Дело это новое, и для многих потенциальных авторов будет интересна и полезна статья Соколова В.Я., где автор подробно не только излагает методику написания и опубликования статьи на английском языке, но также обосновывает насущную необходимость таких публикаций [5].

Однако всех неплательщиков не проверишь. И возникает другое предложение. Дело в том, что в Российской Федерации страховые взносы уплачивают за своих работников в полной сумме сами работодатели, хотя в большинстве развитых стран в уплате страховых взносов участие принимают не только работодатели, но и застрахованные лица. В Европе, например, часть суммы страхового взноса уплачивает само застрахованное лицо. Например, в Швейцарии взносы на социальное страхование уплачиваются в равной пропорции как работодателем, так и работником. При

<sup>5</sup> Данные Пенсионного фонда Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.pfrf.ru/>.

<sup>6</sup> Федеральный закон от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды».



Таблица 5. Ставки взносов на обязательное страхование [6, с. 155]

Вид обязательного страхования	Ставка для работника	Ставка для работодателя	Общая ставка	Ставка для самозанятого гражданина
Пенсионное страхование	4,2	4,2	8,4	7,8
Страхование жизни и здоровья	0,7	0,7	1,4	1,4
Социальное страхование	1,0	1,0	2,0	-

 Таблица № 6. Сравнительная таблица соотношения средней заработной платы и пенсий за ряд лет<sup>7</sup>

Год	Средний размер пенсии, руб.	Средний размер заработной платы	% соотношение
2000	694,3	2223	31,23
2001	1023,5	3240	31,59
2002	1378,5	4360	31,62
2003	1637,0	5499	29,77
2004	1914,5	6740	28,41
2005	2364,0	8555	27,63
2006	2726,1	10634	25,64
2007	3115,5	13593	22,92
2008	4198,6	17290	24,28
2009	5191,1	18638	27,85
2010	7476,3	20952	35,68
2011	8202,9	23369	35,10
2012	9040,5	26629	33,95
2013	9917,5	29792	33,29
2014	10786,1	32495	33,19
2015	11986,0	34030	35,22
2016	12391,1	36709	33,75

этом обязательное социальное страхование в этой стране включает пенсионное страхование, страхование жизни и здоровья и социальное страхование (в случае безработицы). Выглядит это следующим образом (см. табл. 5).

Однако попытки введения такого новшества в ближайшее время в нашей стране скорее всего вызовут отрицательную реакцию как со стороны застрахованных работников, так и ряда экономистов. Особенно если такое предложение будет выдвинуто одновременно с принятием решения об увеличении возраста выхода на пенсию, что предполагается сделать в первую очередь. И первое, на что будут ссылаться критики,


это небольшие, по сравнению с западными странами, зарплаты наших работников.

Однако пенсию, и желательно достойную, хотят получать по завершении трудовой деятельности практически все. На наш взгляд, разделение ответственности за перечисление страховых взносов на пенсионное обеспечение между работодателем и работником обеспечит большую заинтересованность самих застрахованных лиц в полном и своевременном перечислении взносов в Пенсионные фонды.

Одновременно интересно посмотреть, каково в Российской Федерации соотношение размера средней пенсии и средний размер заработной платы на протяжении последних 16 лет. Согласно данным табл. 6, начиная с 2010 года, соотношение размера пенсии к заработной плате уверенно держится в границах 33–35% (см. табл. 6).

Если посмотреть на приведенную таблицу, то прослеживается устойчивый рост показателей 2014 года, как средней заработной платы, так и среднего размера пенсии. В связи с чем представляется, что в условиях последовательного роста

заработной платы возрастет заинтересованность самих работников в обеспечении перечислений страховых взносов во внебюджетные фонды, что поможет разработать механизм участия самих застрахованных в перечислении части страховых взносов, сделав такой порядок добровольным, а затем и обязательным.

Пока же государству следует проводить подготовительную работу, разъясняя, что добросовестно и в полном размере уплачивая пенсионные и другие страховые взносы, все мы обеспечиваем свое достойное будущее. 

<sup>7</sup> Данные Росстата. Режим доступа: <http://www.gks.ru/>.

### Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### Библиографический список

1. Зотиков Н.З. От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 32–41.
2. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41–48.
3. Фомина Д.С. Формирование концептуальных основ системы контроля качества аудита в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 28–35.
4. Магомедова Р.Н. Эволюция учетного ресурса в отношении ключевых показателей субъекта и отклонений от них // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 11–15.
5. Соколов В.Я. Как печататься в зарубежных научных журналах. Из опыта автора и редактора // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 17–27.
6. Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: учебник. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 428 с.

### Для цитирования

Данилькевич Л.И., Данилькевич М.А. Совершенствование уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 6. – С. 34–40.

УДК 336.051  
ВАК 08.00.10

## Методика и инструментарий налогового консультирования коммерческих организаций

## Tax Consulting Technique and Tax Consulting Tools of Commercial Organizations

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

**Люба Мовсесовна Бабурян**

аспирант

e-mail: Lyuba.baburyan@gmail.com

114752, Российская Федерация, г. Москва,

ул. Черноморский бульвар, д. 11, корп. 1, кв. 38.

Тел. +7(965) 315–35–46.

**Аннотация.** В работе раскрыты основные инструменты налогового консультирования, предложена авторская методика налогового консультирования, проведен анализ интенсивности

### References

1. Zotikov N.Z. Ot nalogovoy vygody k predelam osushchestvleniya prav po ischisleniyu nalogovoy bazy [From Tax Benefits to the Limits of Rights Execution on the Tax Base Computation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 32–41 (in Russ.).
2. Ryahovskiy D.I., Kritskiy V.I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41–48 (in Russ.).
3. Fomina D.S. Formirovanie kontseptual'nyh osnov sistemy kontrolya kachestva audita v Rossii [Building Conceptual Framework of the Quality Auditing System in Russia]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 28–35 (in Russ.).
4. Magomedova R.N. Evolyutsiya uchelnogo resursa v otnoshenii klyuchevykh pokazateley sub"ekta i otkloneniy ot nih [Evolution of the Accounting Resource in relation to the Entity's Key Indicators and Deviations from Them]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 11–15 (in Russ.).
5. Sokolov V. Ya. Kak pechatat'sya v zarubezhnykh nauchnykh zhurnalakh. Iz opyta avtora i redaktora [How to Have One's Work Published in Foreign Scientific Journals. Based on the Experience of an Author and Editor]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 17–27 (in Russ.).
6. Lykova L.N., Bukina I.S. *Nalogovye sistemy zarubezhnykh stran* [Taxation Systems of Foreign Countries]. Moscow, Yurait Publ., 2013. 428 p.

### For citation

Danilkevich L.I., Danilkevich M.A. Sovershenstvovanie uplaty strahovykh vnosov v gosudarstvennye vnebyudzhethnye fondy [Improving Mechanism of Insurance Contributions Payment to the State Extrabudgetary Funds]. *Vestnik Bulletin (Vestnik of Professional Accountants)*. 2018, no. 6, pp. 34–40 (in Russ.).

Financial University under the Government of the Russian Federation (Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii), Russian Federation, Moscow

**Lyuba M. Baburyan**

Postgraduate student

e-mail: Lyuba.baburyan@gmail.com

Ap. 38, 11/1 Chernomorskiy Bulvar str.,

Moscow 114752, Russian Federation.

Phone +7(965) 315–35–46.

**Abstract.** The paper discloses the main tax consulting tools, proposes the author's methodology of tax consulting, analyzes the intensity of client's and consultant's participation in the tax consulting

участия в процессе налогового консультирования клиента и консультанта, что подтверждает отнесение данного вида деятельности к сервис-доминирующей логике.

**Ключевые слова:** налоговое консультирование; методика налогового планирования; инструментарий налогового консультирования; конечные продукты консультирования; направления налогового консультирования.

В настоящее время многие отечественные и зарубежные ученые и практики обращаются к проблемам теории налогообложения и теории налогового консультирования. Важно отметить, что в действительности испытывается недостаток в разработке последовательной теории и единой методики налогового консультирования, с помощью чего возможна оценка устоявшихся, вновь сформировавшихся и потенциальных методов налогового консультирования.

Под методикой, как правило, принято понимать алгоритм, инструкцию, процедуру по проведению каких-либо действий или мероприятий. Методика отличается от метода конкретизацией приемов и задач.

В налоговом консультировании нет конкретной и общепринятой методики ее осуществления, поскольку проблемы, которые формулируют фирмы-клиенты, значительно отличаются друг от друга. Каждая консультационная организация самостоятельно определяет свои приемы и способы реализации действий по ведению налогового консультирования. Но, тем не менее, существуют определенные формы и инструменты реализации налогового консультирования, которые и составляют методику налогового консультирования.

Автором в качестве составляющих методики налогового консультирования коммерческих организаций предлагаются следующие компоненты.

1. Направления налогового консультирования.
2. Объект налогового консультирования.
3. Модели налогового консультирования.
4. Этапы налогового консультирования.
5. Инструментарий налогового консультирования.
6. Конечные продукты налогового консультирования.

В процессе налогового консультирования коммерческих организаций необходимо согласовывать содержание каждого компонента методики налогового консультирования с клиентом – коммерческой организацией (рис. 1).

## Направления налогового консультирования

Налоговое консультирование имеет свои направления деятельности, каждому из которых соответствуют определенные методы, способы и приемы, что в общем и целом и составляет его методику. В современной практике налогового

process and attributes this type of activity to the service dominant logic.

**Keywords:** tax consulting, tax planning technique, tax consulting tools, end products of consulting, directions of tax consulting.

консультирования можно выделить следующие направления (табл. 1, рис. 2).

Рис. 2 и табл. 1 отражают классификацию налогового консультирования коммерческих организаций по видам направлений, существующих в практике.

Существующее законодательство позволяет использовать различные инструменты для снижения налогового бремени, находящиеся в правовом поле. Например, налоговый инжиниринг, или налоговое планирование может включать в себя:

- разработку и помощь во внедрении схем оптимизации налогообложения и финансовых потоков в рамках действующего законодательства;
- разработку мер по уменьшению налоговой нагрузки;
- разработку мер по минимизации налоговых рисков;
- прогноз налоговых последствий планируемых сделок и анализ совершенных сделок.

## Объект налогового консультирования коммерческих организаций

В рамках указанных направлений налогового консультирования коммерческих организаций необходимо учесть, что может являться объектом консультирования, т.е. то, на что направлены услуги. Таким образом, можно выделить классификацию налогового консультирования по объектному признаку (табл. 2).

Для целей настоящего исследования под бизнесом, имущественным комплексом, инновационным проектом, договорными отношениями с контрагентами, сделкой (совокупностью сделок), транзакцией понимается следующее.

Под бизнесом для целей налогового консультирования следует понимать предпринимательскую деятельность, предполагающую производство и реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав) и направленную на получение прибыли.

Имущественный комплекс – совокупность активов и обязательств, составляющих имущественные права юридических и физических лиц.

Инновационный проект – посевной фонд, материальный актив или объект интеллектуальной собственности.

Договорные отношения с контрагентом – финансово-хозяйственные взаимоотношения

Рис. 1. Блок-схема методики налогового консультирования

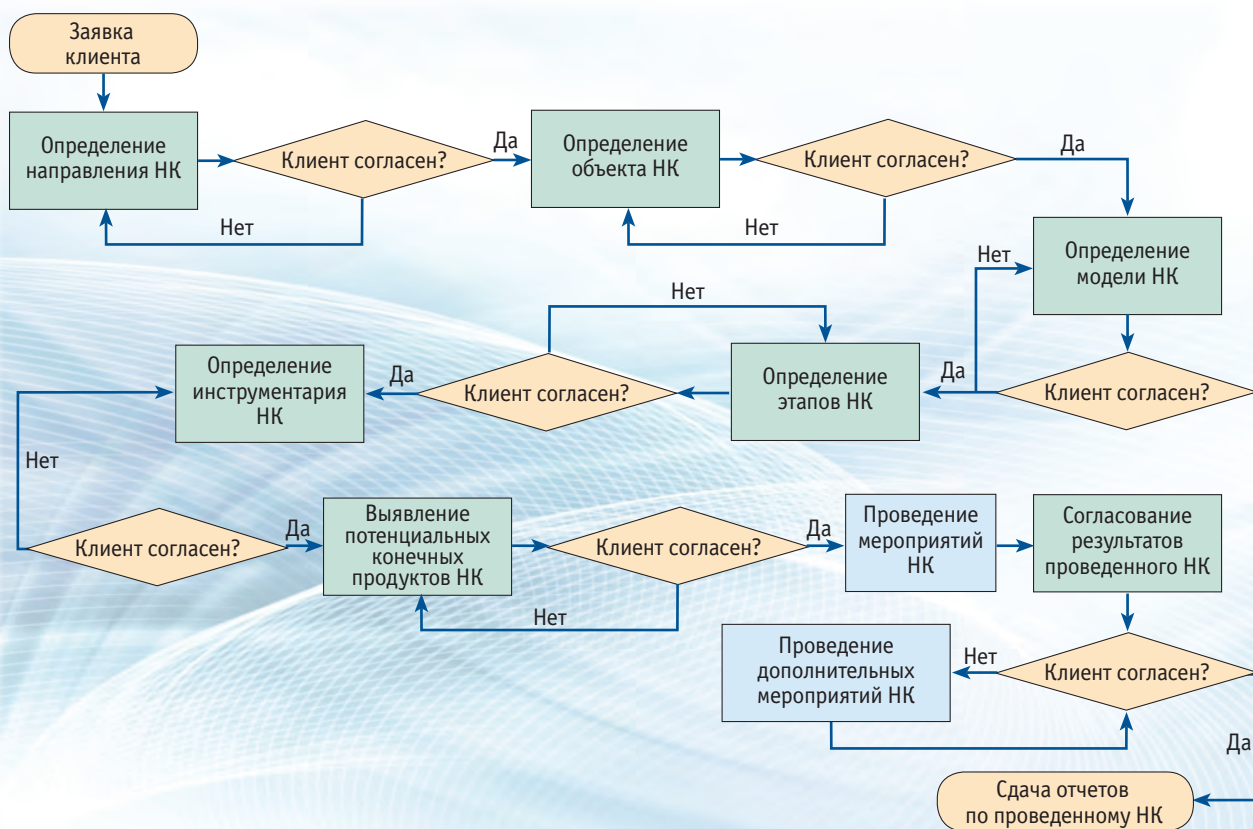


Рис. 2. Основные направления налогового консалтинга в России



с экономическими субъектами, оформленные договором в соответствии с требованиями законодательства.

Сделка (совокупность сделок) – совокупность финансово-хозяйственных операций, агрегированных в одном договоре.

Транзакция – отдельная финансово-хозяйственная операция.

### Модели налогового консультирования коммерческих организаций

Современная практика налогового консультирования представлена следующими видами моделей налогового консультирования [2]:

1. экспертная (устные / письменные консультации; обзоры нормативно-правовой документации, практики и обычае делового оборота; выдача экспертных оценок);
2. проектная (выработка и предложения решений по проблемам клиента);
3. процессная (выработка и предложение решений по проблемам клиента, а также их практическое внедрение и оценка результатов);
4. обучающая (предоставление теоретических и практических материалов в форме лекций, семинаров, раздаточных материалов, деловых игр и т.п. по вопросам клиента);
5. комплексная (сочетает в себе особенности всех перечисленных моделей консультирования).

Существующие модели налогового консультирования подтверждают его отнесение к «интеллектуальным деловым услугам», развитым в сервис-доминирующей экономике.

### Этапы налогового консультирования коммерческих организаций

Учитывая специфику деятельности налогового консультирования как сферы услуг, выделим его основные стадии производственного процесса.

Традиционно выделяют пять основных стадий или этапов консультирования [3].

1. Подготовительный.
2. Диагностический.
3. Разработка вариантов решений.
4. Внедрение решений.
5. Оценка результатов.

Подготовительный этап включает в себя знакомство с клиентом, определение объема работы, опрос клиента, определение стоимости, заключение договоров и соглашения о конфиденциальности.

На этапе диагностики проводится анализ первичной документации, выявляется методика расчета налоговой базы, проводятся опросы клиентов, сотрудников.

Разработка решений основывается на глубоком анализе нормативно-правовой базы, ее сопоставлении с особенностями клиента. Результатом налогового консультирования выступают предложенные экспертами решения, которые можно группировать по уровню риска следующим образом:

- консервативные (строго в соответствии с установленным законодательством, не имеет двояких «чтений» по арбитражной практике);
- оптимальные (в рамках установленных законодательством норм, но возможны «разночтения» с контролирующими органами);

Таблица 1. Направления налогового консалтинга в странах Европейского союза[1]

<b>Налоги</b>	
Консультации по внутреннему налоговому законодательству	<input type="checkbox"/>
Консультирование по налоговому законодательству других стран	<input type="checkbox"/>
Налоговые декларации	<input type="checkbox"/>
Представление клиентов перед налоговыми органами	<input type="checkbox"/>
Представление клиентов в суде	<input type="checkbox"/>
Представление клиентов в суде по уголовным делам по налоговым вопросам	<input type="checkbox"/>
Представление интересов клиентов перед вашим высшим судом по налоговым вопросам	<input type="checkbox"/>
<b>Учет</b>	
Бухгалтерские услуги	<input type="checkbox"/>
Пенсии	<input type="checkbox"/>
Социальная безопасность	<input type="checkbox"/>
Представление перед администрацией в области социального обеспечения	<input type="checkbox"/>
<b>Консультационные услуги</b>	
Консультирование по вопросам управления в экономических вопросах	<input type="checkbox"/>
<b>Юридическая помощь</b>	
Консультирование по вопросам коммерческого права	<input type="checkbox"/>
Консультирование по трудовому законодательству	<input type="checkbox"/>
Консультирование по вопросам банкротства (не связано с налоговыми вопросами)	<input type="checkbox"/>
Арбитраж	<input type="checkbox"/>
Заключение договоров и их составление	<input type="checkbox"/>
<b>Аудит</b>	
Обязательный аудит для индивидуальных предпринимателей / партнерств	<input type="checkbox"/>
Обязательный аудит для малого бизнеса	<input type="checkbox"/>
Обязательный аудит для среднего бизнеса	<input type="checkbox"/>
Инициативный аудит для компаний	<input type="checkbox"/>
<b>Прочее</b>	
Услуги секретаря	<input type="checkbox"/>

Пояснения

да  нет  в теории да, но на практике не всегда

– высокорискованные (с применением недопустимых способов минимизации налогообложения).

Этап внедрения предполагает совещание, на котором обсуждаются результаты работы консультирования, корректировка предыдущих решений, анализ изменений действующей нормативной базы.

На этапе «оценка результатов» проходят доведение результатов, повторный мониторинг эффективности налогового консультирования, закрепление взаимоотношений (например, путем бесплатного информирования).

Авторы книги «Эффективное управление налогообложением: будущее корпоративной

Таблица 2. Классификация налогового консультирования по объектному признаку

Направления налогового консультирования	Объекты налогового консультирования					
	Бизнес	Имущественный комплекс	Инновационный проект	Договорные отношения с контрагентом	Сделки (совокупность сделок)	Транзакция
Налоговый аудит	+	+	+	-		-
Общее консультирование по вопросам налогообложения	-	-	+	+		+
Налоговое планирование, налоговый инжиниринг	+	-	+	-		-
Сопровождение в ходе налоговых проверок, защита позиции налогоплательщика	-	-	+	+		-
Помощь в досудебном разрешении разногласий с налоговыми службами	-	-	+	+		-
Представление интересов налогоплательщика в ходе судебных разногласий	-	-	+	+		-
Постановка и ведение налогового учета в соответствии с изменениями в законодательстве РФ	+	-	+	+		+
Разработка и внедрение оптимальной налоговой политики в соответствии с законодательством	+	-	+	-		-
Оценка налогооблагаемой базы заказчика и выработка предложений по ее оптимизации	+	-	+	+		-
Налоговый анализ	+	+	+	+		-
Оценка налоговых рисков	+	+	+	+		+
Налоговая экспертиза договоров	+	-	-	+		-
Защита налогоплательщика при уголовном преследовании						

Рис. 3. Экспертная модель налогового консультирования в сервис-доминирующей логике



Рис. 4. Проектная модель налогового консультирования в сервис-доминирующей логике

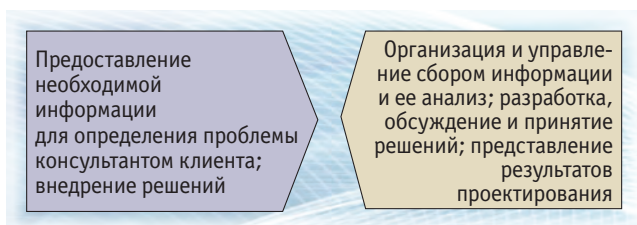
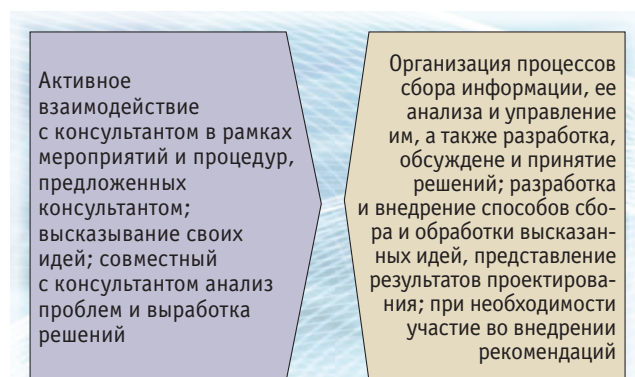


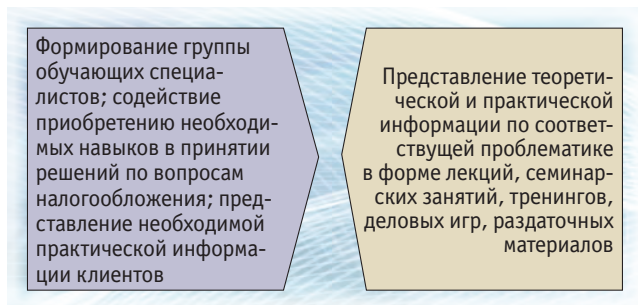
Рис. 5. Процессная модель налогового консультирования в сервис-доминирующей логике



налоговой службы» Тони Элгуд, Тони Фултон и Марк Шудман в качестве практических процессов реализации налоговой функции консультанта выделяют (рис. 7) [4]:

1. Составление карты существующих процессов. Составление «карты процессов» необходимо для того, чтобы задокументировать фактические процессы

Рис. 6. Обучающая модель налогового консультирования в сервис-доминирующей логике



и понять, какие из них работают, а какие нет. В идеале карта составляется данных по всему процессу: откуда исходят налоговые данные, какая требуется обработка, какие операции по согласованию и переработке осуществляются. На карте должны быть обозначены ключевые сотрудники или функциональные области, задействованные в процессе, а также точки обмена данными между указанными сотрудниками или функциональными областями.

## 2. Анализ существующих процессов.

Документирование фактически существующих процессов позволяет выявить участки, где происходит дублирование действий, чрезмерное потребление ресурсов, возникают проблемы с данными и где наблюдаются разрывы и узкие места. Кроме того, документирование должно высвечивать области налоговых рисков, возможности для автоматизации и участки, за которые никто не отвечает. Цель данного этапа – определение точного характера проблемы, которую необходимо решить путем совершенствования процессов.

На данном этапе необходимо решить следующие проблемы и вопросы:

- каковы функции корпоративной налоговой службы и ожидаемые результаты;
- насколько эффективны существующие ключевые процессы;
- какие процессы работают хорошо, а какие нет;
- где находятся области неэффективности;
- какие существуют ограничения для изменения процессов с точки зрения персонала, процессов и технологий;
- каковы риски;
- какие структуры заинтересованы в результатах процесса и каковы их потребности;
- каковы симптомы существующих проблем – уровень ошибок, неэффективность по времени / затратам;
- можно ли установить истинную причину проблем, связанных с данным процессом.

Например, одна крупная транснациональная компания подсчитала, что более 50% времени в сфере налогообложения она тратит на налоговый учет и соблюдение законодательства и что поддержание систем в данных областях поглощает значительные ресурсы. Однако компания опасалась, что в результате изменений процессов могут возникнуть

существенные проблемы с налоговым учетом и налоговыми декларациями. После того как существующие процессы были разбиты на составные части и проанализированы, оказалось, что из-за плохого качества исходных данных слишком много времени тратится на области низкого риска, в результате чего на анализ сложных областей налогообложения, таких как финансовые вложения и валютные операции, времени остается мало.

## 3. Разработка новых процессов.

Четкое формулирование конечных целей в сочетании с ясной картиной фактических процессов позволит разработать новые процессы и автоматизировать их, если необходимо. В автоматизации нуждаются именно новые или улучшенные процессы.

## 4. Тестирование пилотных версий процессов и систем.

Прежде чем полномасштабно внедрять какую-либо новую систему, ее необходимо протестировать. Стандартная практика – тестовый прогон новой системы с целью определения, что работает, а что (гораздо важнее) не работает и требует изменения. Например, в зонах высокого риска, таких как налоговый учет, новая и старая системы некоторое время должны работать параллельно, особенно если новая система внедряется в конце года. В сложной среде любое выбранное решение вряд ли будет идеальным. Поэтому важно придерживаться подхода, нацеленного на постоянное совершенствование процессов.

## 5. Внедрение.

После того как новый процесс будет протестирован, а все свои и явные недостатки устранены, можно переходить к полномасштабному внедрению. Эффективное внедрение процесса, как правило, требует надлежащего документирования, коммуникации, обучения и текущей поддержки.

## 6. Мониторинг и пересмотр.

Необходимо постоянно следить за функционированием нового процесса и совершенствовать его, внося изменения по мере необходимости.

Инструментами реализации каждого этапа налогового консультирования выступают информация в виде законодательных актов, судебной-арбитражной практики (в частности, дела первой инстанции), пленумы Высшего арбитражного суда, приказы, письма и методические рекомендации органов исполнительной власти (Министерства финансов РФ, ФНС России, ФТС России, ФАС России и др.), методические рекомендации международных организаций, а также опыт и знания самих консультантов, т.е. интеллектуальный капитал.

Кроме того, в качестве инструментария налогового консультирования могут и выступать справочные системы СПС Консультант Плюс, Гарант и др.

Авторами предлагается следующий инструментарий налогового консультирования, разработанный и структурированный исходя из специфики деятельности налогового консультирования на основе классификации контрольно-ревизионных процедур А.А. Терехова, представленный в табл. 3.

Рис. 7. Процесс налогового консультирования по Т. Элгуду



Таблица 3. Инструментарий налогового консультирования

Общенаучные методы исследования	Методы консультирования	Методические приемы консультирования	Процедуры консультирования
Анализ и синтез Индукция и дедукция Научная абстракция Единство качественного и количественного анализа Моделирование Экономико-статистический метод	Документальный контроль	Информационное моделирование	Выбор нормативной, правовой, плановой, учетной и отчетной информации. Моделирование объекта консультирования. Изучение его поведения, выбор
		Исследование документов	Проверка документов по форме и содержанию. Взаимный контроль операций. Экономический и логический контроль. Группировка нарушений. Арифметический контроль бухгалтерских записей. Прослеживание документации и записей. Контрольное сличение. Получение письменных подтверждений третьих лиц
		Камеральные работы	Проверка качества проектно-сметной документации. Сопоставление учетных и отчетных показателей с показателями бизнес-плана
	Фактический контроль	Нормативно-правовое регулирование	Выбор нормативно-правовых актов, относящихся к объекту консультирования. Выявление отклонения фактического состояния объекта контроля от его нормативного состояния. Оформление результатов
		Налоговая экспертиза	Определение объекта экспертизы. Проведение экспертизы. Документирование. Оформление результатов
		Эксперимент	Определение объекта экспериментального исследования. Обоснование необходимости эксперимента и его возможных результатов. Нормативно-правовое обеспечение эксперимента. Документирование
		Технические мероприятия	Проведение допросов сотрудников, лиц, владеющих необходимой информацией, др. свидетелей, проведение осмотров территорий контрагентов
	Анализ хозяйственной деятельности	Экономический анализ	Выбор объектов и методики экономического анализа. Информационно-нормативное обеспечение экономического анализа. Проведение экономического анализа. Построение аналитических таблиц, смет, графиков, трендов. Оформление результатов
		Статистические расчеты	Выбор объектов и методики статистических расчетов. Информационно-нормативное обеспечение статистических расчетов. Проведение расчетов. Построение аналитических таблиц, определение функциональных и нефункциональных зависимостей, таблиц корреляции, графиков, трендов. Оформление результатов
		Экономико-математическое моделирование	Определение объекта моделирования. Постановка задачи ЭММ. Экономико-математические расчеты. Построение моделей. Оформление результатов



Окончание табл. 3

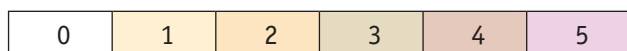
Общенаучные методы исследования	Методы консультирования	Методические приемы консультирования	Процедуры консультирования
	Изложение полученных результатов	Аналитическая группировка	Составление схем, графиков, таблиц, ведомостей в заранее определенном виде, адаптированном для различного уровня управления
		Экспертная оценка	Определение объекта экспертной оценки. Определение экспертной группы. Постановка задачи для эксперта. Проведение экспертного исследования. Оформление результатов
		Консалтинг	Проведение круглых столов. Проведение семинаров. Проведение исследований по различным заданиям звена управления. Проведение переговоров. Оформление результатов

Таблица 4. Уровень участия субъектов налогового консультирования в зависимости от его моделей, направлений и этапов\*

Модели налогового консультирования										Этапы налогового консультирования										
Экспертная	Процентная		Процентная		Обучающая		Комплексная		Направление налогового консультирования		Подготовка		Диагностика		Разработка решений		Внедрение решений		Оценка результатов	
	НК	К	НК	К	НК	К	НК	К			НК	К	НК	К	НК	К	НК	К	НК	К
4	2	5	2	2	2	0	0	4	3	налоговый аудит	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
5	3	0	0	1	1	5	5	3	3	общее консультирование	5	4	4	1	5	2	0	0	0	0
4	3	5	2	4	3	0	0	4	4	налоговое планирование (инжиниринг)	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
4	3	5	4	3	3	3	1	5	5	разработка системы внутреннего контроля бизнес-процесса «Налогообложение» (Tax compliance)	5	3	5	3	5	2	4	5	5	5
5	2	4	2	4	2	1	1	5	3	постановка и ведение налогового учета	5	1	5	1	5	1	5	1	5	1
5	2	4	2	4	2	1	1	5	3	разработка налоговой политики	5	3	5	3	5	3	5	3	5	3
5	2	4	2	5	2	0	0	5	2	защита интересов налогоплательщика в досудебном и судебном порядке	5	3	5	3	5	3	5	2	5	5
5	2	4	2	4	2	1	1	4	4	оценка налоговой базы налогоплательщика и ее оптимизация	5	3	5	3	5	3	5	3	5	5
5	1	4	1	4	1	1	1	4	4	налоговый анализ	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
5	2	4	2	4	2	1	1	5	3	оценка налоговых рисков	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
5	3	3	2	3	2	0	0	5	3	налоговая экспертиза договоров и первичной документации	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
										Защита налогоплательщика при уголовном преследовании										

Примечание. НК – налоговый консультант; К – клиент (коммерческая организация).

Рис. 8 Шкала интенсивности участия в процессе налогового консультирования



\* Составлено автором на основе метода экспертных оценок.

### Конечные продукты налогового консультирования коммерческих организаций

Под конечными продуктами в экономической теории принято понимать товары и услуги,

приобретаемые для конечного пользования, не для перепродажи, дальнейшей обработки или переработки [5]. Величина валового национального продукта (ВНП) равна стоимости конечного продукта. Стоимость конечного продукта формируется за счет суммирования добавленной стоимости по стадиям производства. Таким образом, рассчитывается показатель ВВП (ВНП) по производственной методике (или по добавленной стоимости).

Учитывая факт того, что налоговое консультирование относится к сфере услуг, отличающейся направленностью на индивидуальные требования потребителя, и в процессе налогового консультирования также образуется добавленная стоимость, то направления налогового консультирования можно отнести к конечным продуктам процесса налогового консультирования.

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Библиографический список

1. Reibel R. *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers* // CFE Professional Affairs Committee by Rudolf Reibel. – Print Book Publ., 2013. – 320 p.
2. Малис Н.И. *Налоговое консультирование: теория и практика: учебник.* – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2018. – 416 с.
3. Тильдииков А.В. *Основы налогового консультирования: Учебно-методическое пособие.* – Обнинск.: УМЦ, 2004. – 224 с.
4. Элгуд Т., Фултон Т., Шущман М. *Эффективное управление налогообложением: Будущее корпоративной налоговой службы: пер. с англ.* – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 334 с.
5. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. *Экономикс: принципы, проблема и политика: пер. 17-го англ. изд.* – М.: ИНФРА-М, 2009. – XXVIII. – 916 с.

### Для цитирования

Бабурян М.Н. Методика и инструментарий налогового консультирования коммерческих организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 6. – С. 40–48.

Следует отметить, что современные практики налогового консультирования (PWC) выделяют в качестве конечных продуктов такие направления налогового консультирования, как:

1. Налоговый учет и финансовая отчетность.
2. Налоговое планирование.
3. Соблюдение законодательства.
4. Защита позиции налогоплательщика при проверке.

Таким образом, методика налогового консультирования, описанная налоговыми специалистами PricewaterhouseCoopers (PwC), предполагает укрупнение направлений деятельности налоговых консультантов и объединение их в общий стратегический налоговый план, в отношении которых и применяются вышеописанные процессы.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### References

1. Rudolf Reibel. *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers*. Second edition 2013 by the CFE Professional Affairs Committee edited by Rudolf Reibel. Print Book Publ., 2013, 320 p.
2. Malis N.I. *Nalogoovoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika* [Tax Consulting: Theory and Practice]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018. 416 p.
3. Til'dikov A. V. *Osnovy nalogovogo konsul'tirovaniya* [Basics of Tax Consulting]. Obninsk, UMC Publ., 2004. 224 p.
4. Elgood Tony, Fulton Tony, Schutzman Mark *Effektivnoe upravlenie nalogooblozheniem: Budushchee korporativnoy nalogovoy sluzhby* [Tax Function Effectiveness: a Wolters Kluwer Business]. Moscow, Al'pina Pablisher Publ., 2012, 334 p.
5. Makkonnell K.R., Bryu S.L. *Ekonomiks: printsipy, problema i politika* [Economics: Principles, Problems and Policies]. Moscow, INFRA-M Publ., 2009, XXVIII, 916 p.

### For citation

Baburyan L.M. Metodika i instrumentariy nalogovogo konsul'tirovaniya kommercheskikh organizatsiy [Tax Consulting Technique and Tax Consulting Tools of Commercial Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 40–48 (in Russ.).

# Бухгалтерский учет как искусство театра

Дорогие коллеги! 2019 год в России станет годом театра. Это прекрасно! В том числе и потому, что таким образом 2019 год фактически объявляется и годом бухгалтерского учета и бухгалтеров.

Почему? – спросите вы. Бухгалтеры в этот год чаще будут ходить в театр и посмотрят больше хороших спектаклей? Надемся, что да, но отнюдь только не по этой причине.

Понимание театра как искусства сценического представления полностью соответствует пониманию бухгалтерского учета как искусства представления хозяйственной жизни фирмы.

Сцена здесь служит всё информационное пространство экономических отношений, а в качестве зрителей (порой вдохновленных, порой возмущенных, порой обескураженных) выступают заинтересованные пользователи отчетных данных.

Актёрами на этой сцене служат элементы отчетности. Их выбор – это утверждение на роль. Их группировка – это сценарий театрального представления. Трактовка и оценка – это тот сценический образ, который им суждено играть в предлагаемой зрителю постановке. Учетная политика фирмы – это стиль театра, способный сделать представление одного и того же произведения подлинно оригинальным и неповторимым. А главное лицо в этом театре – это тот, кто остается невидимым для публики, но от кого всегда зависит весь спектакль – его режиссер – это бухгалтер.

Театр – это искусство перевоплощения, множество возникающих перед нами образов, ведущих в мир иллюзий и волшебства. В учете всё происходит точно так же.

Его категории в зависимости от условий экономической жизни, то есть от того спектакля, который им предстоит играть, перевоплощаются в соответствии с требуемыми образами – их трактовками, отражаемыми в нормативных документах.

Так, например, актив бухгалтерского баланса может играть роль обеспечения долгов фирмы, и тогда пользователь отчетности увидит в нем собственное имущество компании, которым она сможет расплатиться по долгам. А оценка статей актива будет показывать суммы денежных средств, которые можно за такое имущество выручить.

Другая возможная роль актива – это комплекс расходов, направленных на получение доходов в будущем. Здесь требуется иной образ, иной костюм. Статьи актива в этом случае будут требовать оценки строго в суммах фактически понесенных затрат, еще не заработавших фирме доходов. При этом отражать они будут далеко не только собственное имущество предприятия, но и много иных объектов, не являющихся имуществом.

Совсем иной спектакль называется МСФО. Здесь у актива роль ресурсов, которые смогут принести компании доходы в будущем. Это пьеса в футуристическом стиле. Она требует особого оформления образа. Здесь нужна справедливая стоимость. Та оценка, которой никогда не стать реальной ценой, но которая лучше всех должна нам о ней рассказать.

То, с какой легкостью элементы отчетности меняют возмозжные для них образы, рождает у зрителя ощущение магии и волшебства, иллюзорность которого подчеркивается бухгалтерскими парадоксами. Прибыль у фирмы есть, а денег нет!

Источников финансирования много, а долги оплачивать нечем! Основное средство полностью амортизировано, а работает! Здания на балансе нет, а предприятие в нем располагается и весьма неплохо себя чувствует! Запасы в активе показаны, а на складе их не найти, и быть их там не должно! И т.д., и т.п.

Так что же такое учет – иллюзия или реальность? Можно ли верить тому, что показывает бухгалтер? Как быть? Как принимать решения? Стоит ли вообще брать билеты в театр бухгалтерского учета?

И вот здесь вновь именно сущность театрального искусства может помочь нам с ответом.

Театральное представление никогда не становится реальной жизнью. Это и невозможно. Оно лишь показывает нам её. Но от того, как те или иные сюжеты будут представлены на сцене, может зависеть понимание нами происходящего в реальности, наше восприятие действительного положения дел.

Во власти режиссера и его актеров – показать нам, например, Обломова как изнеженного деградирующего трутня, существующего за счет тяжелейшего труда своих крестьян, или же как наивного романтика, честного с собой и другими философа, беспрестанно ищущего, но не находящего своего места в мире, где так редко задают вопрос «зачем?»

И вот здесь очень важно понять, что бухгалтер – это не кто иной, как режиссер в театре, на подмостках которого непрерывно разыгрываются занимательные сцены из хозяйственной жизни. И в его – бухгалтера – власти сделать это представление трагедией, комедией или драмой. И именно здесь мы не должны забывать об ответственности бухгалтера как режиссера, своей работой формирующего экономическое сознание своей публики – пользователей отчетности. Ведь именно от того, как будет представлена перед зрителем картина положения дел фирмы в ее отчетности, могут зависеть значимые решения, определяющие экономическую жизнь компаний и всех связанных с ними лиц.

Давайте не будем забывать, что бухгалтерский учет – это великое искусство театра хозяйственной жизни, будем с любовью относиться к нашим зрителям – пользователям отчетности, и стараться поставить и сыграть для них самый лучший спектакль в каждом сезоне!

**С наступающим 2019 годом – годом Театра, годом Бухгалтерского учета и Бухгалтера!**

**М.Л. Пятов (СПбГУ)**

## 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)