



ИПБ России

№ 4 | 2019

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации
с. 6
- Развитие объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества
с. 15
- Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: практика применения
с. 32
- Экономический анализ и бухгалтерский учет операций с цифровыми инвестиционными бонусами
с. 44



2019 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

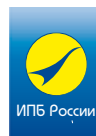
Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for 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 nalogovye 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
19.08.2019
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 and Statistics

- 6 Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators
**Liudmila I. Khoruzhii,
Rolik A. Alborov**
- 15 Development of Accounting Objects and Methods in the Era of Digital Economy and Information Society
Tatyana M. Odintsova
- 25 Differentiation Analysis of the Federal Subjects of Russia by the Level of Information Society Development
Maria V. Kagirova, Rafkat S. Gaysin

Finance, Money Circulation and Credit

- 32 Pre-Trial Tax Disputes Resolution Procedure: Practice of Application
Nikolai Z. Zotikov

Economics and Management of the National Economy

- 44 Economic Analysis and Accounting for Digital Investment Bonuses Operations
Naum L. Bogachek

Теория учета: просто о сложном

- 2 Доходы организации как элемент ее бухгалтерской отчетности
М. Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 6 Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации
Л. И. Хоружий, Р. А. Алборов
- 15 Развитие объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества
Т. М. Одинцова
- 25 Анализ дифференциации регионов России по уровню развития информационного общества
М. В. Кагирова, Р. С. Гайсин

Финансы, денежное обращение и кредит

- 32 Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: практика применения
Н. З. Зотиков

Экономика и управление народным хозяйством

- 44 Экономический анализ и бухгалтерский учет операций с цифровыми инвестиционными бонусами
Н. Л. Богачек

Доходы организации как элемент ее бухгалтерской отчетности

Баланс как финансовая модель фирмы

Известная теория информационных слоев факта хозяйственной жизни профессора Я.В. Соколова (1938–2010) исходит из того, что каждый находящийся отражение в бухгалтерском учете факт можно рассматривать с точки зрения различных областей знания и соответствующих социальных практик. Каждый из таких возможных «углов зрения» на факт образует соответствующий информационный слой. Мы получаем, таким образом, возможность рассматривать факт хозяйственной жизни с позиций права, экономической теории, теории информации и т.д. То, какой из таких «информационных слоев» будет положен в основу методов бухгалтерского учета, способно самым существенным образом изменить картину положения дел фирмы, представляемую ее бухгалтерской отчетностью.

Здесь возникает вопрос: а есть ли среди этих слоев бухгалтерский? Или учет, заимствуя те или иные положения права, экономической теории, а иногда и иных направлений социальных наук, не имеет самостоятельной «точки зрения» на деятельность фирмы и положение ее дел, представляемые в отчетности?

Практика последних как минимум пяти веков показывает, что этот чисто бухгалтерский взгляд на предприятие состоит в представлении части фактов его хозяйственной жизни посредством их отражения на счетах и построении его (предприятия) баланса как именно бухгалтерской модели компании. Все прочие формы бухгалтерской отчетности так или иначе являются производными баланса. Здесь можно сказать, что в определенном смысле бухгалтерский учет создает основу для познания хозяйствующего субъекта через баланс как его имущественную и/или финансовую модель.

Следует обратить внимание, что понятие факта хозяйственной жизни Я.В. Соколов определял также через категорию бухгалтерского баланса, то есть как

«элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия (актив баланса – М.П.), или их источников (пассив баланса – М.П.), или средств и источников одновременно».

Доходы, расходы и капитал

Эти моменты очень важны при рассмотрении бухгалтерской трактовки таких понятий как доходы и расходы компании. Мы привычно воспринимаем доходы и расходы как величины, отражаемые в отчете о финансовых результатах и поэтому не связанные с балансом. Однако методы их признания и оценки в бухгалтерском учете зависят именно от влияния соответствующих хозяйственных фактов на баланс. Именно эта характеристика методов учета доходов и расходов и определяет их место в создаваемых бухгалтерами картинах финансового состояния компаний.

Это очень важный момент, и далее мы постараемся его раскрыть.

Доходы и расходы – это в первую очередь экономические категории. Это характеристики хозяйственных фактов с точки зрения их (фактов) влияния на благосостояние компании и ее собственников. Эти характеристики, нужно отметить, не столь важны для правовой трактовки этих фактов (за исключением, конечно, налогового законодательства). Рассматривая то или иное событие в жизни компании с юридической (в первую очередь гражданско-правовой) точки зрения, мы, скорее всего, будем говорить о приобретении или утрате определенных вещных прав на имущество, возникновении, изменении или прекращении обязательств, выплате и получении денежных средств, наконец о возмещении ущерба, но редко о доходах и расходах. Когда же мы оцениваем влияние тех или иных хозяйственных операций на компанию с экономической точки зрения – мы рассуждаем именно о доходах и расходах. И эти рассуждения, как правило, прямо или косвенно отталкиваются от понятия капитала – капитала фирмы и капитала

ее владельцев, его формы и его оценки. Именно так уже многие века представляет доходы и бухгалтерский учет. Интересно, что даже в предисловии к «Критике чистого разума» Канта мы находим следующие строки: «Плохо то хозяйство, в котором деньги расходуются безотчетно, так что впоследствии, когда хозяйство окажется в состоянии застоя, уже не будет возможности определить, какая часть доходов может покрыть расходы и какую часть расходов следует сократить».

Эту представляемую методами бухгалтерского учета связь между понятиями «доходы» и «расходы» и «капитал» мы можем наблюдать уже в знаменитом «Трактате о счетах и записях» Луки Пачоли, который, обратим внимание, даже не рассматривает баланса в его современном понимании как центрального компонента отчетности предприятия. «Ты должен, – писал наставник всех бухгалтеров, – во всех своих книгах открыть отдельные счета для расходов по товарам, по содержанию дома – обыкновенных и чрезвычайных; точно так же – для прихода и расхода; и один счет – пользы и потерь, или, как можешь его называть, выгоды или ущерба, или прибылей и убытков. Открытие этих счетов необходимо для всякого торгового предприятия, чтобы иметь всегда сведения о своем капитале и впоследствии, при выводе остатков, узнать, какова прибыль от дела ... убедившись из этого счета в своей выгоде или убытке, перейдешь к закрытию счета переносом остатка на счет Капитала».

Пройдя через века, эта бухгалтерская трактовка доходов и расходов сохранилась и в трудах знаменитых балансоведов начала XX в., уже формировавших сложные теоретические построения, раскрывающие содержание баланса как бухгалтерской модели предприятия. Так, например, в известном труде «Бухгалтерия и баланс» И. Ф. Шера – «самого известного бухгалтера» (Я. В. Соколов) читаем: «С частно-хозяйственной точки зрения убытком (здесь – синоним расходов – М.П.) является лишь такое расходование вещных и юридических благ, оборотного или постоянного имущества, которое действительно уменьшает чистое имущество (собственный капитал компании – М.П.); следовательно с этой точки зрения ни в коем случае не представляют собою убытка такие затраты активных ценностей (или увеличение долгов), какие являются собственно лишь меновыми операциями и какие

в той или другой форме вновь возникают в виде активных ценностей». «Замечания, сделанные нами относительно убыточных статей, относятся – в противоположном смысле – также и к прибыльным (здесь – доходным – М.П.) статьям. Собственно прибыльными статьями являются лишь действительные увеличения чистого имущества, которые могут быть вызваны или тем, что в совокупности нашего имущества возникает новый актив без равноценного уменьшения какой-нибудь другой части имущества, или же тем, что новый актив обладает большей стоимостью, чем затраченное на него вещное или юридическое благо».

Доходы в теориях статического и динамического баланса

В предыдущей статье мы обсуждали с вами одну из парадоксальных характеристик бухгалтерского баланса как модели фирмы. Менялись эпохи, развивалась экономика, преобразовывались правовые системы, усложнялась хозяйственная практика. Вслед за хозяйственной жизнью менялось и информационное наполнение разделов активов и обязательств бухгалтерского баланса. Однако, говоря о капитале фирмы, ее чистом имуществе, чистых активах, собственных источниках средств, блистательные умы учетного Олимпа традиционно предлагали вычесть из итога актива сумму обязательств, оставаясь верными «постулатам» Пачоли, лежащим в основе «балансового уравнения». Это обстоятельство, соответственно, определяет и развитие методов учета доходов и расходов как формирующих капитал компании.

Вспомним, методы составления бухгалтерского баланса, объединенные в начале XX века понятием «теория статического баланса», представляли собственный капитал компании как величину оценки средств (ценностей, имущества), которые могут остаться в распоряжении собственников фирмы после ее ликвидации и, соответственно, оплаты всех ее долгов. Здесь в качестве дохода фирмы мог отражаться любой факт, увеличивающий эту сумму, иными словами, любой рост активов, не связанный с ростом долгов фирмы.

Такой взгляд на положение дел компании оправдывал отражение в качестве доходов, увеличивающих собственный капитал, не только приобретение

«Плохо то хозяйство, в котором деньги расходуются безотчетно, так что впоследствии, когда хозяйство окажется в состоянии застоя, уже не будет возможности определить, какая часть доходов может покрыть расходы и какую часть расходов следует сократить»
И. Кант

«Доходы, – гласят «Концептуальные основы представления финансовых отчетов», – это увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанного со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации»

имущества, не обремененного долгами, но и рост стоимости имеющихся у предприятия ценностей, не связанный с увеличением его долгов. Именно эта традиция, в частности, лежит в основе современной практики отражения добавочного капитала от переоценки в составе собственных средств организации.

Распространение на практике идей теории динамического баланса, предполагавшей возможность полного подчинения методов бухгалтерского учета концепции кругооборота капитала, представленного выражением $D - T = D$, значительно изменило и бухгалтерское понимание доходов предприятия. Доход стал пониматься как поступление в компанию денег (иного имущества), обусловленное ранее понесенными фирмой расходами (затратами, издержками). Такой подход соответствовал идее строгого разграничения доходов компании и доходов ее собственников. Помимо прочего, его можно рассматривать как основу аналитического разделения доходов от основной деятельности компании и прочих ее доходов.

Теории всегда не достаточно

Одной теории никогда не бывает достаточно для того, чтобы объяснить всю многогранность, всю сложность хозяйственной жизни фирмы. На практике методы учета, в том числе и закреплявшиеся в соответствующих регулирующих практику документах, и формируемые ими бухгалтерские балансы были эклектичны. Мы можем найти в отчетности компаний XIX века множество черт динамической балансовой теории, а в XX – целый ряд черт статического баланса.

Развитие экономики ставило перед учетной практикой вопросы, ответы на которые не могли строго соответствовать какой-либо одной теории, излагаемой в монографиях бухгалтеров-теоретиков. И как всегда эти вопросы касались признания учетных объектов и их оценки.

Момент признания доходов компании полученными – это важнейший вопрос учетной практики, и с её развитием в XX веке, ответ на него все в большей степени приобретал вероятностный характер. Знакомое нам признание дохода методом «начисления» – ни что иное как отнесение к доходам сумм, которые с большой вероятностью будут получены от контрагентов компании. Разве не бывает такого, что покупатели не оплачивают счетов? Бывает. Но чаще все же

платят. И исходя из вероятности того, что выставленные счета будут погашены, мы отражаем выручку «по начислению», в очередной раз подтверждая знаменитый парадокс профессора Я.В. Соколова – «прибыль есть, а денег нет».

С другой стороны, вероятностную природу приобрел и метод оценки доходов. Они корректируются суммами резервов по сомнительным долгам, вероятными расходами на устранение брака и т.п.

Доходы в МСФО

С этими обстоятельствами можно связать и появление в определениях Концептуальных основ МСФО, а затем и в отечественных нормативных документах понятия «экономические выгоды» – чрезвычайно размытого и неопределенного. Казавшееся нам ультрановым и очень современным в контексте правил бухгалтерского учета, оно на самом деле не было таковым. Так, например, у Луки Пачоли мы можем прочесть следующее: «Прежде всего, мы должны иметь в виду, что всякий занимающийся торговлей имеет перед собой известную цель, для достижения которой он употребляет в действиях своих всевозможные усилия. Цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенную и постоянную выгоду для своего содержания».

«Принципы» МСФО определяли доходы как «увеличение экономических выгод за отчетный период в форме притока или прироста активов или сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников капитала». Однако позднее это определение было откорректировано и в настоящее время носит более «технический» характер, полностью связывая методы учета доходов с изменениями элементов бухгалтерского баланса. «Доходы, – гласят «Концептуальные основы представления финансовых отчетов», – это увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанного со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации».

Сложности интерпретации

Что же касается отечественных нормативных актов, то на их определения старые формулировки МСФО продолжают оказывать определенное влияние,

что, конечно, создает некоторые методологические сложности.

Так, п. 2 действующей редакции ПБУ 9/99 «Доходы организации» определяет это понятие следующим образом: «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)». В части специальных определений, уточняющих методы признания различных видов доходов организаций, их содержание значительно усложняется, приводя к возможностям серьезной вариативности их трактовки.

Так, например, говоря о признании в бухгалтерском учете доходов в виде выручки организации, ПБУ 9/99 (п. 12) называет следующие условия:

– «организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом»;

Здесь следует отметить, что в определенном смысле право на получение выручки возникает у организации – поставщика (подрядчика, исполнителя) уже с момента исполнения договора. Более того, уже с момента заключения сделки вероятность получения выручки по соответствующему договору может быть достаточно высокой.

– «сумма выручки может быть определена»;

Это очень любопытное условие, так как не будет лишено некоторого смысла утверждение о том, что любая сумма, которую мы решим назвать суммой выручки или оценкой иного объекта учета, как-то была определена, а значит и «может быть определена».

– «имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива»;

Что означает – «отсутствует неопределенность»? Такого просто не может быть до того момента, пока соответствующий «актив в оплату» не будет получен. Пока этого не произошло, пусть

малая, но вероятность того, что оплата не будет получена, существует.

– «право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

С одной стороны, безусловно, факт перехода права собственности (принятия работ, услуг) вселяет надежду на получение дохода, с другой, эти события не всегда означают надлежащее исполнение продавцом условий сделки. Так, например, переданные транспортной организацией товары, по общему правилу переходят в собственность покупателя, однако при их приемке могут быть выявлены серьезные дефекты качества и получение дохода в виде выручки, таким образом, может и не состояться.

– «расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены».

Здесь все становится совсем сложно. Не случайно «последний из крупнейших бухгалтеров, замыкающих классическую итальянскую школу, Джино Дзаппа (1879–1960), вошел в историю учета как автор постулата: «С бухгалтерской точки зрения доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны». Но об этом уже следующая наша статья.

Рекомендуемая литература по теме

Конечно, те рамки, которыми ограничена эта статья, позволяют нам лишь в самых общих чертах показать некоторые вопросы методологии бухгалтерского учета доходов. Если поднятая проблематика покажется читателю интересной, мы можем предложить ему обратиться к тем работам, которые помогли автору в написании этого текста:

- Кант И. Критика чистого разума. – М.: ЭКСМО, 2010. – 736 с.
- Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
- Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс. – М.: «Экономическая жизнь», 1925. – 575 с.

М.Л. Пятов (СПбУ)

УДК 657.6
БАК 08.00.12

Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации

Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators

Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К. А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

*докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
e-mail: horuzhiy@list.ru
127550, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976-46-97.*

Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, Российская Федерация, Ижевск

Ролик Архипович Алборов

*докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита
e-mail: udtipb@yandex.ru
426069, Российская Федерация,
г. Ижевск, ул. Студенческая, д. 11.
Тел. + 7 (3412) 51-38-89.*

Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy (Rossiyskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet – MSKha imeni K. A. Timiryazeva), Russian Federation, Moscow

Liudmila I. Khoruzhiy

*Doctor of Economics, Professor at the Accounting Department
e-mail: horuzhiy@list.ru
49 Timiryazevskaya st., Moscow
127550, Russian Federation.
Phone +7 (499) 976-46-97.*

Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

Rolik A. Alborov

*Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department
e-mail: udtipb@yandex.ru
11 Studencheskaya st., Izhevsk 426069, Russian Federation.
Phone + 7 (3412) 51-38-89.*

Аннотация. В статье рассматриваются экономические и правовые положения, определяющие необходимость организации внутреннего контроля (аудита) показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов. Обоснованно, что внутренний контроль (аудит) необходимо организовать как целостную упорядоченную систему, охватывающую все объекты контроля на всех иерархических уровнях внутреннего управления данного экономического субъекта. При организации и проведении внутреннего контроля (аудита) данных бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности предложено учитывать уровень компетентности и профессионализма контролеров (членов ревизионных комиссий, внутренних аудиторов). Предложена методика контроля взаимосвязи между счетами и бухгалтерским балансом организации, между разделами бухгалтерского баланса, а также методика контроля достоверности показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств.

Abstract. This paper reviews economic and legal provisions which determine the need of internal control (audit) of accounting indicators and accounting (financial) statements of business entities. Internal control (audit) should be organized as a complete and ordered system, covering all control objects at all hierarchical levels of the corporate governance of a given economic entity. When organizing and conducting internal control (audit) of accounting data and accounting and financial statements indicators, the authors proposed to take into account the level of professional competence of controllers (members of revision groups, internal auditors). A method of controlling the relationship between accounts and balance sheet of an organization, between balance sheet sections, as well as a method of monitoring the reliability of balance sheet indicators, financial results statement and cash flow statement are proposed. The recommendations on compliance control of these documents and accounting registers with indicators of accounting financial statements forms are determined. The conduction of internal control (audit) on the proposed methodological recommendations allows to establish

Определены рекомендации по контролю соответствия данных документов и регистров учета с показателями форм бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проведение внутреннего контроля (аудита) по предложенным методическим рекомендациям позволяет установить достоверность показателей аналитического, синтетического учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, устранить в оперативном порядке выявленные недостатки, рекомендовать работникам бухгалтерии экономического субъекта мероприятия по рационализации организации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: достоверность; сальдо счетов; баланс; активы; капитал; обязательства; выручка; денежные потоки; учет; отчетность; методика; операции; факты хозяйственной жизни.

Введение

Информационное обеспечение внешних и внутренних пользователей предполагает достоверное формирование показателей бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности на основании соблюдения принципов, требований и правил ведения бухгалтерского учета в организациях, а также рекомендаций по внутреннему контролю показателей указанных видов отчетности.

Поэтому экономические субъекты обязаны организовать или адаптировать действующую систему внутреннего контроля (аудита) к требованиям современной учетно-аналитической системы [1] для эффективного осуществления контроля всех уже совершенных, совершаемых в ходе текущих событий (процессов), предстоящих к совершению фактов хозяйственной жизни и их трансформации в хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета. В статье 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402 – ФЗ от 06.12.2011 г. (в редакции 28.11.2018 г. Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 444-ФЗ) приведено положение о том, что: «Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹.

Внутренний контроль необходимо организовать как целостную упорядоченную систему, охватывающую все объекты контроля на всех иерархических уровнях внутреннего управления данного экономического субъекта. Отсюда следует, что внутренний контроль должен обеспечивать необходимой контрольно-аналитической информацией систему

the accuracy of analytical synthetic accounting and organization's accounting and, financial statements indicators, to promptly eliminate identified deficiencies, to recommend employees of the accounting department measures for rationalization of accounting records maintenance and formation of accounting and financial statements.

Keywords: reliability; balance of accounts; balance; assets; capital; liabilities; revenue; cash flow; accounting; reporting; procedure; operations; facts of economic life.

управления деятельностью организации для достижения поставленных целей и решения задач устойчивого ее развития, а также достижения достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности данного хозяйствующего субъекта.

Проведение внутреннего контроля данных бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности является достаточно сложной работой, зависящей от уровня компетентности и профессионализма контролеров (членов ревизионных комиссий, внутренних аудиторов). Поэтому для проведения внутреннего контроля показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности следует предварительно разработать план и программу внутреннего контроля, руководствуясь выше указанным Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402 – ФЗ от 06.12.2011 г., Федеральными стандартами (положениями по бухгалтерскому учету), методическими рекомендациями Министерства финансов РФ и других министерств по бухгалтерскому учету, а также учетной политикой данной организации.

Начальным этапом внутреннего контроля должно быть проведение инвентаризации имущества, капитала и обязательств организации с целью установления реального их наличия, состояния и правильности денежной оценки конкретных видов и групп этих объектов в бухгалтерском учете и балансе. Все выявленные в процессе инвентаризации нарушения, ошибки и отклонения должны быть исправлены и отражены на счетах и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета до составления баланса и других форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Далее следует начинать проверку тождества данных аналитического и синтетического учета, а также взаимосвязей и соответствия показателей счетов с показателями бухгалтерского баланса.

Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса проявляется в следующем:

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в редакции от 28.11.2018 г.).

- в начале каждого отчетного месяца на основании данных бухгалтерского баланса на конец предыдущего месяца открываются счета для текущего отражения активов, капитала и обязательств;
- происходящие изменения показателей в балансе всегда связаны с уже совершившимися фактами хозяйственной жизни и следствием их трансформации в хозяйственные операции путем отражения смены формы стоимости объектов бухгалтерского учета на счетах с использованием двойной записи, причиной которой является двойственность процессов кругооборота капитала организации и др. [2, с. 109].

Цель исследования

Обоснование необходимости организации и применения методики внутреннего контроля (аудита) достоверности показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Задачи исследования

Рассмотрение аспектов взаимосвязей между счетами и бухгалтерским балансом; определение рекомендаций по последовательности проведения контроля: показателей счетов и бухгалтерского баланса, показателей отчета о финансовых результатах, показателей отчета о движении денежных средств, соответствия данных документов, регистров учета и показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Материалы, методы и условия проведения исследования

Объектом исследования являются коммерческие организации. Предметом исследования – методика внутреннего контроля (аудита) показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности указанных организаций. В процессе исследования были использованы законодательные и нормативные документы, регулирующие ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ. Применены общенаучные методы исследования: абстрагирование, моделирование, индуктивный и дедуктивный подходы, приемы систематизации и обобщения полученных результатов.

Результаты исследования и их обсуждение

Контроль взаимосвязей счетов и баланса организации, а также разделов баланса и контроль их итогов, можно осуществлять по нижеприведенным формулам.

Так, сумма конечных остатков (сальдо) ($\Sigma С_k$) по всем синтетическим (активным, пассивным) счетам должна равняться валюте (итогу) баланса ($В_б$):

- 1) по активным (а) счетам: $\Sigma С_{ка} = В_б$;
- 2) по пассивным (п) счетам: $\Sigma С_{кп} = В_б$;
- 3) валюта (итог) баланса – это сумма активов или обязательств плюс капитал, а поэтому: $В_б = \Sigma С_{ка} = \Sigma С_{кп} \gg [2, с. 110]$.

Приведенные выше формулы выражают закономерные постулаты бухгалтерского учета, проявившиеся во взаимосвязях данных счетов между собой, счетов и бухгалтерского баланса. Такая взаимосвязь к концу каждого отчетного периода приводит к изменению показателей и итогов разделов баланса, а также в целом итогов активной и пассивной его сторон.

В бухгалтерском балансе хозяйственные средства (имущество) организации рассматриваются как активы (А), а источники образования хозяйственных средств – как собственный капитал (К) и обязательства (О). Отсюда можно выразить балансовое уравнение в следующем виде: $A = O + K$. При этом стоимость хозяйственных средств (активов) организации всегда должна соответствовать сумме ее обязательств (привлеченного капитала) и собственного капитала. Величина же собственного капитала определяется путем вычитания из итоговой суммы активов в балансе организации и стоимости ее обязательств: $K = A - O$. По разделам баланса вышеуказанные формулы контроля примут следующий вид:

- 1) $\Sigma I + \Sigma II = \Sigma V + \Sigma IV + \Sigma III$;
- 2) $\Sigma III = (\Sigma I + \Sigma II) - (\Sigma IV + \Sigma V)$.

Важным является контроль взаимосвязей между разделами бухгалтерского баланса и соответствия сумм показателей. Для этого можно использовать методы прямых и обратных контрольных процедур:

- 1) контроль подтверждения итога раздела I «Внеоборотные активы»: $\Sigma I = \Sigma III + \Sigma IV + \Sigma V - \Sigma II$;
- 2) контроль подтверждения итога раздела II «Оборотные активы»: $\Sigma II = \Sigma III + \Sigma IV + \Sigma V - \Sigma I$;
- 3) контроль подтверждения итога раздела IV «Долгосрочные обязательства»: $\Sigma IV = (\Sigma I + \Sigma II) - (\Sigma III + \Sigma V)$;
- 4) контроль подтверждения итога раздела V «Краткосрочные обязательства»: $\Sigma V = (\Sigma I + \Sigma II) - (\Sigma III + \Sigma IV)$.

Следующий этап контроля заключается в проверке соответствия сальдо (остатков) счетов в соответствующих регистрах, Главной книге и статей (показателей) бухгалтерского баланса по нижеприведенным схемам (рисунки 1, 2).

При проверке показателей отчета о финансовых результатах следует иметь в виду, что суммы доходов, расходов и финансовых результатов в данной форме приводятся нарастающим итогом с начала года по состоянию на конец отчетного года. Доходы, расходы и финансовые результаты в отчете о финансовых результатах отражаются согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н, в ред. от 06.04.2015 г.

Рис. 1. Контроль соответствия сальдо счетов и соответствующих статей актива баланса

Сальдо счетов												
Внеоборотные активы							Оборотные активы					
Дт сч. 04 – Кт сч. 05	Дт сч. 08	Дт сч. 01 – Кт сч. 02	Дт сч. 03 – Кт сч. 02	Дт сч. 58+73 – Кт сч. 59	Дт сч. 09	Про- чие	Дт сч. 41+97+ 10+11+ 43+45+ 20+23+ 29+44 – Кт сч. 42, 14	Дт сч. 19	Дт сч. 62+60+ 68+69+ 70+ 71+ 73+75 + 76 – Кт сч. 63	Дт сч. 58 (за вы- четом ден. эквива- лентов) +73 – Кт сч. 59	Дт сч. 50+51+ 52+55+ 57 + Дт суб. сч. 58 (ден. эквива- ленту)	Про- чие
1110	1130	1150	1160	1170	1180	1190	1210	1220	1230	1240	1250	1260
1120	1140											

Рис. 2. Контроль соответствия сальдо счетов и соответствующих статей пассива баланса

Сальдо счетов														
Капитал и резервы					Долгосрчные обязательства					Краткосрочные обязательства				
Кт сч. 80	Дт сч. 81	Кт сч. 83	Кт сч. 82	Кт сч. 84	Кт сч. 67	Кт сч. 77	Кт сч. 96	Про- чие	Кт сч. 66	Кт сч. 60+62+ 68+69+70+71+ 73+75+76	Кт сч. 98+86	Кт сч. 96	Про- чие	
1310	1320	1340	1360	1370	1410	1420	1430	1450	1510	1520	1530	1540	1550	
		1350												

№ 57н)² и Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н)³.

По строке (код 2110) «Выручка» отражается выручка от продажи продукции, товаров (работ, услуг), которая проверяется путем вычитания из кредитового оборота счета 90 «Продажи», субсчета 90–1 «Выручка» дебетовый оборот счета 90 «Продажи» по субсчетам 90–3 «Налог на добавленную стоимость» (организации плательщики НДС), 90–4 «Акцизы» (организации плательщики акцизов).

По строке (код 2120) «Себестоимость продаж» отражается списанная сумма себестоимости проданной продукции, товаров (работ, услуг), которая проверяется путем сравнения этой суммы с дебетовым оборотом счета 90 «Продажи», субсчета 90–2 «Себестоимость продаж».

Строка (код 2100) «Валовая прибыль (убыток)» проверяется путем вычитания из кредитового оборота счета 90 «Продажи», субсчета 90–1 «Выручка» дебетовый оборот счета 90 «Продажи» по субсчетам 90–2, 90–3 и 90–4 (или из строки 2110 отнять сумму строки 2120).

В строке (код 2210) «Коммерческие расходы» отражается сумма расходов, связанных с продажей продукции, товаров (работ, услуг) организации. Данная сумма проверяется путем сопоставления кредитового оборота счета 44 «Расходы на продажу» и дебетового оборота счета 90, субсчета 90–5 «Коммерческие расходы».

При применении в организации системы учета переменных затрат («директ-костинг») управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции в качестве расходов периода по обычным видам деятельности (постоянные расходы периода). Поэтому строка (код 2220) «Управленческие расходы» проверяется путем сопоставления суммы дебетового оборота счета 90, субсчета 90–6 «Управленческие расходы» и кредитового оборота счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В строке (код 2200) «Прибыль (убыток) от продаж» отражается сумма разницы между валовой прибылью, коммерческими и управленческими расходами (стр. 2100 – стр. 2210 – стр. 2220). Данная строка проверяется путем сопоставления суммы прибыли (убытка) от продаж на счете 90, субсчете 90–9 «Прибыль (убыток) от продаж» с соответствующим оборотом счета 99 «Прибыли и убытки».

По строке (код 2310) «Доходы от участия в других организациях» отражаются поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, которые проверяются (контролируются) путем сверки с записями на счете 76, субсчете 76–3

² Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н).

³ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н).

«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке (код 2320) «Проценты к получению» отражается сумма процентов и иных доходов по ценным бумагам, процентов за предоставленные в пользование денежные средства другим организациям и процентов за пользование кредитной организацией денежными средствами данной организации. Проверяется данная строка путем сопоставления соответствующего дебетового оборота счета 76, субсчета 76–3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» с соответствующим кредитовым оборотом счета 91 или сопоставлением суммы данной строки с кредитовым оборотом счета 76, субсчета 76–3 – при поступлении сумм процентов на счета по учету денежных средств. Аналогично проверяются сумма строки (код 2340) «Прочие доходы» и сумма строки (код 2350) «Прочие расходы».

По строке (код 2330) «Проценты к уплате» отражается сумма причитающихся к уплате процентов по ценным бумагам, полученным кредитам и займам. Данная сумма проверяется путем ее сопоставления с соответствующими записями на счетах 66, 67 и 97.

Далее расчетным путем (путем пересчета) следует проконтролировать финансовые результаты организации. Так, строку (код 2300) «Прибыль (убыток) до налогообложения» можно проверить по следующей методике:

$Pб = (Do - Po) + (Dп - Rp)$, где $Pб$ – прибыль до налогообложения; Do, Po – соответственно, доходы (код строки 2110) и расходы (коды строк 2120; 2210; 2220) от обычных видов деятельности; $Dп, Rp$ – соответственно, прочие доходы (коды строк 2310; 2320; 2340) и расходы (коды строк 2330; 2350) организации.

Строка (код 2200) «Прибыль (убыток) от продаж» ($Pп$) проверяется по формуле: $Pп = Do - Po$. Строка (код 2100) «Валовая прибыль (убыток)» ($Pв$) проверяется по формуле: $Pв = Do - СП$, где $СП$ – себестоимость продаж (код строки 2120).

Строка (код 2400) «Чистая прибыль (убыток)» ($Pч$) проверяется по формуле: $Pч = Pб \pm Она \pm Оно - Tнп - Ип$, где $Она$ – изменение отложенных налоговых активов; $Оно$ – изменение отложенных налоговых обязательств; $Tнп$ – текущий налог на прибыль; $Ип$ – прочие платежи из прибыли.

Строка (код 2500) «Совокупный финансовый результат периода» ($СФР$) проверяется по формуле: $СФР = Pч + PПО + PОП$, где $PПО$ – результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода; $PОП$ – результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода.

Для окончательного подтверждения достоверности показателей отчета о финансовых результатах необходимо проверить точность суммы строки «Чистая прибыль (убыток)» отчетного периода по данным бухгалтерского баланса, т.е.

балансовым методом контроля (по разделам баланса): $Pч = (\sum Aк - \sum Aн) + (\sum Шк - \sum Шн) + (\sum IVн - \sum IVк) + (\sum Vн - \sum Vк)$, где $\sum Aк, \sum Aн$ – соответственно, сумма активов организации на конец и начало отчетного периода; $\sum Шк, \sum Шн$ – соответственно, сумма капитала и резервов (третьего раздела баланса) организации на конец и начало отчетного периода (сумма берется без учета строки «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»); $\sum IVн, \sum IVк$ – соответственно, сумма долгосрочных обязательств (четвертого раздела баланса) на начало и конец отчетного периода; $\sum Vн, \sum Vк$ – соответственно, сумма краткосрочных обязательств (пятого раздела баланса) на начало и конец отчетного периода [3, с. 356; 4, с. 118; 5, с. 155].

При проверке показателей отчета о движении денежных средств следует помнить, что в данном отчете увеличение и уменьшение денежных средств отражается по приведенным наименованиям показателей в разрезе соответствующих прошифрованных (прокодированных) строк и видам операций (текущим, инвестиционным, финансовым). Поэтому данный отчет состоит из трех разделов: денежные потоки от текущих операций; денежные потоки от инвестиционных операций; денежные потоки от финансовых операций⁴. В каждом разделе движение денежных средств наглядно отражается в показателях их поступления и платежей. Разность между суммой показателей денежных поступлений и суммой показателей денежных платежей должна соответствовать сумме сальдо денежных потоков от соответствующих видов операций (текущих, инвестиционных, финансовых). Отсюда следует, что необходимо проверить правильность расчета сальдо денежных потоков:

а) от текущих операций ($Сдпт$): $Сдпт = \sum Подст - \sum Плдст = \sum строки с 4111 по 4119 - \sum строки с 4121 по 4129$, где $\sum Подст$ – сумма показателей поступления денежных средств от текущих операций; $\sum Плдст$ – сумма показателей платежей денежных средств по текущим операциям; четырехзначные шифры представляют собой шифры (коды) строк данной формы отчетности;

б) от инвестиционных операций ($Сдпи$): $Сдпи = \sum Подси - \sum Плдси = \sum строки с 4211 по 4219 - \sum строки с 4221 по 4229$, где $\sum Подси$ – сумма показателей поступления денежных средств от инвестиционных операций; $\sum Плдси$ – сумма показателей платежей денежных средств по инвестиционным операциям;

в) от финансовых операций ($Сдпф$): $Сдпф = \sum Подсф - \sum Плдсф = \sum строка с 4311 по 4319 - \sum строка с 4321 по 4329$, где $\sum Подсф$ – сумма показателей поступления денежных средств от финансовых операций; $\sum Плдсф$ – сумма показателей платежей денежных средств по финансовым операциям.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) (приказ Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н).

Далее следует проверить сальдо денежных потоков за отчетный период (Сдпоп) по формуле: $\text{Сдпоп} = \text{Сдпт} + \text{Сдпи} + \text{Сдпф}$.

Остаток же денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода (Одсэк) определяется путем сложения суммы сальдо денежных потоков за отчетный период и суммы остатка денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода (Одсэн), то есть $\text{Одсэк} = \text{Сдпоп} + \text{Одсэн}$.

Данный остаток (Одсэк) должен равняться остатку денежных средств и денежных эквивалентов в балансе данного отчетного периода (на пересечении строки 1250 и графы 3), а также сумме конечных остатков на счетах по учету денежных средств (50, 51, 52, 55) данного отчетного периода.

Для более детальной проверки точности и достоверности отчета о движении денежных средств необходимо показатели (суммы по строкам) данной отчетности сравнить с данными аналитического и синтетического учета соответствующих операций на счетах.

Проверка денежных потоков от текущих операций:

- а) поступление денежных средств от продажи продукции, товаров, работ, услуг (код строки 4111) проверяется путем сопоставления соответствующих оборотов по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52), денежных эквивалентов (58, 76) и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи». При этом следует помнить, что поступившие суммы налога на добавленную стоимость по данной строке не отражаются. Положительный свернутый денежный поток по данному налогу в связи с текущими, инвестиционными и финансовыми операциями отражается по строке 4119, а отрицательный в скобках – по строке 4129 (свернутая сумма НДС определяется по формуле: $\text{НДСспп} + \text{НДСсвб} - \text{НДСсуп} - \text{НДСспб}$, где НДСспп – налог на добавленную стоимость, поступивший от покупателей, заказчиков и других лиц; где НДСсвб – налог на добавленную стоимость, возмещенный из бюджета; где НДСсуп – налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам, подрядчикам и другим лицам; где НДСспб – налог на добавленную стоимость, перечисленный в бюджет);
- б) сумма арендных платежей, лицензионных платежей, гонораров, комиссионных и иных аналогичных платежей по строке 4112 сверяется с суммой соответствующих операций за вычетом НДС по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 62, 76;
- в) поступление денежных средств от продажи финансовых вложений (ценных бумаг и др., приобретенных с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе, то есть в течение трех месяцев) по строке 4113 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета

денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 62, 91;

- г) сумма прочих поступлений денежных средств (государственная помощь, возврат работниками остатка подотчетных сумм, свернутый денежный поток по НДС по всем операциям, страховое возмещение по чрезвычайным ситуациям, штрафные санкции, проценты по дебиторской задолженности покупателей, заказчиков и др.) по строке 4119 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 76, 86, 71, 62, 91;
- д) сумма платежей денежных средств поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги по строке 4121 сверяется с суммой соответствующих операций (за вычетом НДС) по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55);
- е) сумма платежей денежных средств в связи с оплатой труда работников по строке 4122 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму НДФЛ, удержанный из доходов работников), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (на сумму страховых выплат по обязательному социальному страхованию) и кредиту счетов учета денежных средств (50, 51);
- ж) сумма платежей процентов по долговым обязательствам (процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов) по строке 4123 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов 66, 67 и кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52);
- з) сумма платежей по налогу на прибыль по строке 4124 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов учета денежных средств (51, 55);
- и) сумма прочих платежей (отрицательная разница от свертывания НДС, иные налоги и сборы, предоставленные займы и другие выплаты персоналу, не относящиеся к оплате труда, другие аналогичные платежи) по строке 4129 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов 68, 71, 73 и кредиту счетов учета денежных средств (50, 51).
- Проверка денежных потоков от инвестиционных операций:
- а) поступление денежных средств от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений) по строке 4211 проверяется путем сопоставления с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 62 за вычетом суммы налога на добавленную стоимость, содержащейся



- в поступлениях от покупателей внеоборотных активов;
- б) сумма денежных поступлений от продажи акций других организаций (долей участия) по строке 4212 проверяется путем ее сопоставления с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 62, 76 (расчетов с покупателями акций);
- в) сумма денежных поступлений от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг по строке 4213 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 58, 62, 76 (счета 62, 76 – по расчетам с покупателями долговых ценных бумаг);
- г) сумма дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях по строке 4214 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 76 в части полученных дивидендов, процентов и аналогичных поступлений;
- д) сумма прочих денежных поступлений по строке 4219 сверяется с суммой операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту соответствующих счетов по этим операциям, не вошедшим в предыдущие строки;
- е) сумма платежей денежных средств в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов по строке 4221 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов по учету денежных средств (50, 51, 52, 55) и дебету счета 60 (за вычетом НДС);
- ж) сумма платежей денежных средств в связи с приобретением акций других организаций (долей участия) по строке 4222 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов по учету денежных средств (50, 51, 52) и дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчета 58–1 «Паи и акции»;
- з) сумма платежей денежных средств в связи с приобретением долговых бумаг, предоставлением займов другим лицам по строке 4223 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету счета 58 (по субсчетам 58–2 «Долговые ценные бумаги», 58–3 «Предоставленные займы»);
- и) сумма платежей процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива, по строке 4224 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету счетов 08, 66, 67;
- к) сумма прочих денежных платежей по строке 4229 сверяется с суммой операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету соответствующих счетов по этим операциям, не входящим в предыдущие строки.

Проверка денежных потоков от финансовых операций:

- а) сумма полученных кредитов и займов по строке 4311 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 66, 67 (в части основного долга);
- б) сумма поступивших денежных вкладов собственников (участников) по строке 4312 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчета 75–1);
- в) сумма денежных средств, полученных от выпуска (размещения акций), увеличения доли участников, по строке 4313 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 75 (субсчета 75–1);
- г) сумма денежных средств, полученных от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг, по строке 4314 сверяется с суммой соответствующих операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счетов 66, 67;
- д) сумма прочих денежных поступлений по строке 4319 сверяется с суммой операций по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и кредиту соответствующих счетов по этим операциям, не входящим в предыдущие строки;
- е) сумма платежей денежных средств собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников по строке 4321 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету счетов 75, 81, 91;
- ж) сумма денежных средств на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников) по строке 4322 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету счетов 70, 75;
- з) сумма денежных платежей в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возвратом кредитов и займов по строке 4323 сверяется с суммой соответствующих операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету счетов 66, 67 (в части расчетов по основной сумме долга);
- и) сумма прочих денежных платежей по строке 4329 сверяется с суммой операций по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) и дебету соответствующих счетов по этим операциям, не входящим в предыдущие строки.
- Вышеизложенные процедуры контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности не позволяют полностью быть уверенным в объективности всех показателей этой отчетности. Поэтому необходимо провести более

Таблица 1. Пример внутреннего контроля (аудита) соответствия данных первичного, аналитического и синтетического учета с показателями форм бухгалтерской (финансовой) отчетности в сельскохозяйственных организациях [7]

Код и наименование счета	Первичные и сводные документы, на основании которых производятся записи в регистры учета организации	Регистры синтетического и аналитического учета организации	Форма отчетности, код строки
01. Основные средства	Акты на поступление и выбытие основных средств – ф. № 101-, 102-, 103-, 104-, 105-, 106-, 107-, 108-, 111-АПК	Регистры учета при автоматизации, инвентарные карточки – ф. № ОС-6, 109-АПК, инвентарный список основных средств ф. № ОС-13, Главная книга	Строка баланс 1150
10. Материалы	Отчеты о движении материальных ценностей и горючего и смазочных материалов – ф. № 265-, 265а-, 266-АПК	Регистры учета при автоматизации, сальдовые ведомости, Главная книга	Строка баланс 1210
11. Животные на выращивании и откорме	Отчеты о движении скота и птицы на ферме – ф. № 223-АПК, производственный отчет – ф. № 83-АПК	Регистры учета при автоматизации, Главная книга	Строка баланс 1210
43. Готовая продукция	Отчеты о движении материальных ценностей – ф. № 265-АПК, производственный отчет – ф. № 83-АПК	Регистры учета при автоматизации, сальдовые ведомости, Главная книга	Строка баланс 1210
50. Касса	Приходные и расходные кассовые ордера, другие документы, отчеты, кассовая книга	Регистры учета при автоматизации, кассовая книга – ф. № КО-4, Главная книга	Строка баланс 1250
51. Расчетные счета	Первичные документы по зачислению и перечислению денежных средств, выписки банка	Регистры учета при автоматизации, Главная книга	Строка баланс 1250
58. Финансовые вложения	Акты приема-передачи, документы по движению финансовых вложений, бухгалтерские справки – ф. № 88-АПК	Регистры учета при автоматизации, Главная книга	Строка баланс 1240
62. Расчеты с покупателями и заказчиками	Товарно-транспортные накладные, приемные квитанции, счета-фактуры, выписки банка, бухгалтерские справки – ф. № 88-АПК	Регистры учета при автоматизации, Главная книга	Строка баланс 1230
70. Расчеты с персоналом по оплате труда	Наряды, учетные листы, таблицы, расчеты начисления оплаты труда, расчетно-платежные ведомости и другие документы	Регистры учета при автоматизации, Главная книга	Строка баланс 1520
90. Продажа (выручка и полная себестоимость продаж)	Товарно-транспортные накладные, приемные квитанции, выписки банка, отчеты кассира, счета-фактуры, авансовые отчеты, бухгалтерские справки – ф. № 88-АПК	Регистры учета при автоматизации, Главная книга	Отчет о фин. результатах, строки 2110, 2120, 2210, 2220

тщательный контроль. Осуществление внутреннего контроля в строгой последовательности в соответствии с предварительно разработанным планом и детализированной программой позволяет собрать достаточное количество качественных доказательств для объективной оценки состояния бухгалтерского учета, степени достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности исходя из выбранных в учетной политике методических и технических аспектов бухгалтерского учета, правил формирования показателей и составления форм бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и Положения по бухгалтерскому учету


«Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н, в ред. от 08.10.2010 г. № 142н)⁵.

Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности более тщательно можно проверить, сверяя их с данными не только синтетического учета, но и первичного и аналитического учета по схеме последовательности контроля (см. пример в таблице 1). Аналогичную сверку данных учета и показателей отчетности рекомендуется проводить при контроле специализированных форм интегрированной отчетности [6].

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н, в ред. от 08.10.2010 г. № 142н).

Выводы

Проведение внутреннего контроля (аудита) по приведенной схеме (таблица 1) по всем объектам контроля позволяет установить достоверность показателей аналитического, синтетического учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. На основании такой

последовательности контроля и его результатов, появляется возможность устранить в оперативном порядке выявленные недостатки, рекомендовать работникам бухгалтерии экономического субъекта мероприятия по рационализации организации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. 

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

We, the authors 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. Khoruzhy L.I., Bautin V.M., Katkov Yu.N., Stepanenko E.I., Lukyanov B.V. Adaptive Internal Controls System for the Accounting and Analytics in the Agrarian Organizations // *Espacios*. – 2018. – Vol. 39. – no. 47. – 19 p.
2. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КноРус, 2008. – 342 с.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2004. – 463 с.
4. Алборов Р.А., Концевая С. М., Захарова Е.В. Развитие управления биологическими активами и учета результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве: моногр. – Ижевск: Ижевская ГСХА, 2009. – 163 с.
5. Хоружий Л.И., Алборов Р.А., Концевая С. М., Хорсиев Б.Н. Ревизия сельскохозяйственных кооперативов: учеб. пособие. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2010. – 222 с.
6. Khoruzhy L.I., Gupalova T.N., Katkov Yu.N. Putting in Place a System of Integrated Reporting in Organizations // *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering (IJITEE)*. – 2019. – Vol. 8. – Iss. 7. – pp. 748–755.
7. Алборов Р.А., Концевая С. М. Практический аудит: учеб. пособие. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 304 с.

References

1. Khoruzhy L.I., Bautin V.M., Katkov Yu.N., Stepanenko E.I., Lukyanov B.V. Adaptive Internal Controls System for the Accounting and Analytics in the Agrarian Organizations. *Espacios*, 2018, Vol. 39, no. 47, 19 p.
2. Alborov R.A. *Printsipy i osnovy buhgalterskogo ucheta* [Accounting Basis and Principles]. Moscow, Knorus Publ., 2008. 342 p.
3. Alborov R.A. *Audit v organizatsiyah promyshlennosti, torgovli i APK* [Audit in the Manufacturing, Trade and Agro-Industrial Enterprises]. Moscow, Business and Service Publ., 2004. 463 p.
4. Alborov R.A., Trailer S.M., Zakharova E.V. *Razvitiye upravleniya biologicheskimi aktivami i ucheta rezultatov ih biotransformatsii v selskom hozyaystve* [Development of Biological Assets Management and Profitability Analysis of their Biotransformation in Agricultural Sector]. Izhevsk, Izhevsk GSHA Publ., 2009. 163 p.
5. Khoruzhiy L.I., Alborov R.A., Trailer S.M., Khorsiev B.N. *Reviziya selskohozyaystvennykh kooperativov* [Audit of Agricultural Cooperatives]. Moscow, RGAU-MSHA of K.A. Timiryazev Publ., 2010. 222 p.
6. Khoruzhy L.I., Gupalova T.N., Katkov Yu.N. Putting in Place a System of Integrated Reporting in Organizations. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering (IJITEE)*, 2019, Vol. 8, Iss. 7, pp. 748–755.
7. Alborov R.A., Trailer S.M. *Prakticheskiy audit* [Practical Audit]. Moscow, Business and Service Publ., 2011. 304 p.

Для цитирования

Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6-14.

For citation

Khoruzhiy L.I., Alborov R.A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6-14 (in Russ.).

УДК 657
ВАК 08.00.12

Развитие объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества

Development of Accounting Objects and Methods in the Era of Digital Economy and Information Society

Севастопольский государственный университет,
Российская Федерация, Севастополь

Татьяна Михайловна Одинцова

канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой
Бухгалтерского учета, анализа и аудита
e-mail: odincova@sevsu.ru
299053, Российская Федерация, г. Севастополь,
ул. Университетская, д. 33.
Тел. +7 (978) 847-56-02.

Sevastopol State University (Sevastopolskiy
gosudarstvennyy universitet), Russian
Federation, Sevastopol

Tatyana M. Odintsova

PhD in Economics Associate Professor, Head of the
Accounting, Analysis and Audit Department
e-mail: odincova@sevsu.ru
33 Universitetskaya st., Sevastopol
299053, Russian Federation.
Phone +7 (978) 847-56-02.

Аннотация. В контексте вызовов цифровой экономики все чаще звучат сомнения в будущей востребованности учета, как вида инфосорсинговых практик. Поэтому вопросы развития бухгалтерского учета, его содержания, принципов, методов, объектов и качественных характеристик информационного продукта сегодня являются предметом активного обсуждения в научной и профессиональной среде. В статье рассматриваются перспективы и возможности развития бухгалтерского учета, модернизации его методической базы и расширения предметного поля в контексте технологических возможностей цифровизации и изменения социально-экономической среды информационного общества. Рассмотрено влияние цифровизации на содержательные аспекты учета, с одной стороны, формирующего цифровой информационный продукт в виде многомерной совокупности финансовой и нефинансовой информации об экономическом субъекте либо инкапсулированной функциональности, с другой стороны – системы, в которой должны найти отражение новые цифровые объекты учета, что предполагает определение их сущности, критериев признания и систематизации. Сделаны рекомендации по расширению круга объектов учета в условиях неэкономии и классификации цифровых активов. Рассмотрено влияние новых информационно-коммуникационных технологий на элементы метода бухгалтерского учета и выделены перспективные направления их развития.

Abstract. The digital economy rapid expansion leads to a serious challenge for accounting as a kind of infosourcing practices. Over recent years there are more and more doubts about the future of profession. Therefore the issues of accounting development, its content, principles, methods, objects and qualitative characteristics of the information product are the subject of active discussion in the scientific and professional environment. The paper discusses the prospects and possibilities for accounting development, modernization of its methodological framework and expansion of the object field in the context of digital economy and new socio-economic environment. The impact of digitalization on the substantive aspects of accounting is analyzed. On the one hand it implies creation of a digital information product as a multidimensional aggregate of financial and non-financial information about an economic entity or encapsulated functionality. On the other hand it creates a system which should reflect new digital objects of accounting, which involves determining their essence, recognition criteria and systematization. The author has made recommendations for expanding the range of accounting objects in the conditions of neo classical economics and digital asset classification. The influence of new technologies on the elements of accounting method is reviewed and promising areas of their development are distinguished.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; цифровая экономика; информационное общество; методология; методы учета; объекты учета; информация.

Keywords: accounting; digital economy; information society; methodology; accounting methods; accounting objects; information.

Введение

Актуализация бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и переосмысление его роли в глобальной информационной среде в значительной степени касаются качества и содержательного наполнения учетной информации, расширения границ предметного поля и трансдисциплинарных связей учета, а также развития его методологической базы.

В контексте вызовов цифровой экономики все чаще звучат сомнения в будущей востребованности учета, как вида инфосорсинговых практик. Поэтому вопросы развития бухгалтерского учета, его содержательных и качественных характеристик, концепций, видов, принципов, методов, объектов и информационного продукта сегодня являются предметом активного научного и научно-практического обсуждения.

Большинством авторов подчеркивается необходимость наполнения содержания учетной информации теми данными и показателями, которые представляют реальный интерес для пользователей в настоящих условиях. В частности, среди трудов данной направленности можно выделить работы Р.К. Элиота, Р. Экклза, С. Дипиазы, Б. Лева, Р.А. Хауэлла, П. Друкера, Я.В. Соколова, М.П. Войнаренко, Д.А. Панкова, М.Л. Пятова, А.М. Андросова, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, Н.М. Малюги и многих других. В последнее время все больше внимания уделяется вопросам развития бухгалтерского и других видов учета, а также смежных практик в условиях цифровизации, в частности, в работах А.В. Варнавского, О.В. Дедовой, О.В. Ефимовой, В.А. Еременко, Н.А. Каморджановой, Т.П. Карповой, О.В. Рожновой, И.М. Пожарицкой, А.А. Солоненко, Е.А. Супруновой, Т.Л. Щегловой и других.

Активизация научных поисков в данном направлении является объективной необходимостью в контексте общественной эволюции и цифровизации экономики, принятия концепций устойчивого развития и социальной ответственности бизнеса, обеспечения прозрачности информационной среды мировой финансовой архитектуры. Требования к учетной информации в условиях неэкономике определяются более высоким уровнем и социализацией решаемых задач; обеспечением сбалансированности и устойчивости развития не только экономического субъекта, но и всей экосистемы в целом, появлением новых объектов учета, раскрытие информации о которых обеспечит прозрачность и адекватность управления процессами создания стоимости. Усложнение и расширение предметного поля учета связано с его

кроссдисциплинарностью и предполагает взаимное проникновение смежных социальных, правовых, психологических управленческих, языковых и иных практик. Что касается методов учета, то перспективы развития современных информационно-коммуникационных, в первую очередь цифровых технологий, зачастую рассматриваются как серьезная угроза не только статусу учета в существующем информационном ландшафте, но и факту его дальнейшего существования как профессии и виду деятельности с самодостаточным набором компетенций.

Целью статьи является рассмотрение перспектив и возможностей развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики, модернизации его методов, объектов и предметного поля учета под влиянием цифровых технологий и в контексте динамизма социально-экономических реалий.

Методы

В работе применен теоретико-познавательный и логический подход; в частности, использованы методы сравнительного, логического анализа и экспертного суждения. При написании статьи использовались опубликованные наработки и труды российских и зарубежных авторов аналогичной и смежной тематической направленности.

Результаты

Целесообразность развития системы бухгалтерского учета обусловлена изменениями в социальных и экономических процессах, в конечном итоге определяющими то, что должно отражаться в учете, каким образом эта информация должна обрабатываться и кому представляться, а также как она может повлиять на совокупность социальных, управленческих и экономических практик.

К таким изменениям, в первую очередь, можно отнести определение информации, знаний и доверия ключевыми факторами создания стоимости, появление нефинансовых целевых ориентиров, дематериализацией капитала и виртуализацией единиц ценности, активов, обязательств, как и связанных транзакций, формированием глобальной информационной и цифровой среды. Эти факторы оказывают влияние на содержательную направленность и характеристики информационного продукта учета, учетную методологию, методы и процедуры, определение предметного поля и систематизацию объектов учета, развитие критериев их идентификации и признаков таксономии, метрик и дескрипторов, внутреннее структурирование учетной системы и т.д.

Рис. 1. Учетная информация в условиях цифровой экономики и информационного общества



Рис. 2. Новые нефинансовые объекты учета в условиях информационной экономики



Содержание учетной информации должно меняться таким образом, чтобы обеспечивать пользователей теми показателями и данными, которые представляют для них реальный интерес, релевантны, актуальны и формируют полноценную информационную среду управления социально-экономическими процессами. Учетная информация в условиях неэкономике, на наш взгляд, должна охватывать прошлые и будущие события, являться не только ретроспективной, но и отчасти перспективной, отражать и внутренние процессы, и состояние внешней среды. Важным моментом является расширение содержания учетной информации за счет нефинансовых параметров деятельности компании, охватывающих социальную

ответственность, экологическую безопасность бизнеса, организационный, инновационный, человеческий, репутационный капитал, стратегию и качество управления. Формирование отчетной информации при сохранении требований к ее объективности и универсальности в определенной мере опирается на клиентоориентированный подход, обеспечивая уместность, удобство восприятия и интерпретации отчетных данных (рисунок 1).

Даже те возражения, которые зачастую встречается подобный подход, могут быть расценены как аргумент в пользу потребности в новой парадигме. Так, Б.В. Валуев подчеркивает, что «система учета может формировать только информацию, которая по составу и содержанию адекватна составу и содержанию совокупного хозяйственного процесса» [1]. З.В. Гуцайлюк считает, что нефинансовая информация по определению не может быть отражена в системе учета, поскольку учет фиксирует только события или факты, имеющие стоимостную оценку. Сомнениям подвергается возможность охвата бухгалтерским учетом информации о внешней среде, поскольку она не может фиксироваться средствами первичного учета и наблюдение таких данных не может быть сплошным. Еще одним аргументом против включения в круг объектов учета нефинансовых параметров деятельности, будущих событий и данных о внешней среде функционирования предприятия является невозможность их отражения в системе счетов и двойной записи [2]. Однако приводимые доводы, на наш взгляд, скорее иллюстрируют внутренние методологические проблемы и сдерживающие факторы развития учета, его ограничения в способности обеспечить необходимую информацию. Как отмечает Т.Л. Щеглова, учет, трансформируясь в условиях новой экономики в интегрированную информационную систему, отвечает новым потребностям, например, «описывать расширенным составом характеристики, в том числе нефинансовых, не только прошлое, но и будущее состояние финансов предприятия, его воздействие на социум и экологию, учитывать вероятностный характер процессов и другие» [3, с. 58].

Объекты учета в условиях информационного общества и цифровой экономики также подвергаются существенным изменениям. В первую очередь это связано с тем, что происходит постепенное расширение круга показателей, характеризующих для пользователей отчетности не только экономическую эффективность, но и экологическую безопасность, социальную ответственность бизнеса, стратегическую направленность, системность и качество корпоративного управления, наличие организационного, инновационного, человеческого, репутационного капитала, и других нефинансовых объектов, обеспечивающих базу для создания стоимости. На рисунке 2 представлены новые виды нефинансовых объектов учета в условиях информационной экономики.

Рис. 3. Новые объекты учета в цифровой экономике



Цифровизация экономики, предполагающая ее структурную и инфраструктурную трансформацию и изменение модели управления, формирование новых видов активов, продуктов и источников добавленной стоимости, в еще большей степени влияет на объекты бухгалтерского учета. Их круг расширяется за счет гибридных и модифицируемых форм активов, обязательств и капитала, таких как: всеобщие деньги и криптовалюта; цифровые аналоги реальных ценностей и обязательств; смарт-активы и смарт-контракты, сделки с которыми осуществляются на основе блокчейна; инструменты смешанного и распределенного инвестирования; виртуальные монетарные и немонетарные активы (рисунки 3).

Отражение их в учете требует не просто дополнения существующих методик, а формирование новых принципов систематизации и таксономии объектов учета, выявление критериев их признания, метрик, дескрипторов и принципов отражения в системе экономической информации. Как справедливо отмечает О.В. Рожнова, в условиях цифровой экономики «нестыковки в трактовке терминов, методов, а также расстановке приоритетов в целях и задачах приводят к уменьшению эффекта от применения цифровых технологий и общей эффективности учетной сферы» [4, с. 18]. Действительно, при динамично растущем исследовательском интересе к проблематике идентификации, признания и учета цифровых активов и операций с ними, в настоящее время еще нет достаточно четко определенной понятийной базы такого рода объектов, их видов и ключевых с точки зрения учета характеристик. Наиболее согласованным в последних публикациях тезисом является то, что в условиях дигитализации информация становится стратегическим активом и фактором создания стоимости. В частности, это отмечается

в работах Т.А. Рудаковой, М.Н. Семиколовеновой, О.В. Дедовой, К.А. Ляшковой, Т.Л. Щегловой и других, при этом ряд авторов также подчеркивает, что она приобретает статус товара [5, 6]. При этом речь идет об информации и как объекте учета, генерирующем денежные потоки, и как продукте учетной системы с новыми качественными характеристиками и ролью в цифровой информационной среде. В статье О.В. Дедовой и К.А. Ляшковой информация определяется как нематериальный актив; авторы предлагают идентифицировать цифровые активы как принципиально новый объект бухгалтерского учета, в первую очередь, подразумевая под ними массивы данных, представляющие ценность для принятия решений. В этой же статье приводится важный с нашей точки зрения тезис о росте возможности замены физического объекта на передачу его рабочего ресурса; авторы по традиции называют такие активы «арендованными» [6, с. 312].

Но, по сути, это понятие шире и такие объекты представляют собой предоставляемые в цифровой среде права использования неких ресурсов, составляющие основу «шеринговой» экономики или экономики совместного использования. Больше всего внимания в контексте цифровизации в современных исследованиях уделяется учетной и правовой природе цифровых финансовых активов; в частности, можно отметить труды И.М. Пожарицкой, А.В. Варнавского, Н.Т. Лабынцева, Л.Ю. Василевской, Г.К. Дмитриевой и других. В работах рассматривается сущность и различные аспекты таких понятий, как цифровые финансовые активы, криптовалюты, токены, цифровые права; которые пока в силу законодательной неурегулированности и относительной новизны могут трактоваться по-разному, но, по сути, и представляют собой объекты учета в цифровой экономике.

Примером неоднозначности их трактовки может послужить идентификация и признание в системе традиционного финансового учета такого принципиально нового объекта, как криптовалюта. В публикациях, посвященных этой теме (М. Грублахер, М. Протич, И. Кам, В.Т. Лабынцев, И.М. Пожарицкая, М. Шурухина, В.В. Яровава, А.Б. Рузинская, А.А. Хомуецкий и соавт.), наблюдается вариативность взглядов на ее отнесение к той или категории активов для целей бухгалтерского учета и довольно очевидная возможность аргументации против того или иного варианта. Отнесение криптовалюты к виртуальным денежным средствам, достаточно логичное на первый взгляд, сталкивается с несоответствием критериям признания последних, поскольку криптовалюты не являются универсальным средством платежа, ограничены по сфере обращения и не могут обеспечить

реализацию всех функций денег. Кроме того, им свойственны качества инвестиционного ресурса, обеспечивающего возможность весьма существенного роста стоимости. Рассмотрение криптовалюты в качестве иностранной, не являющейся функциональной, валюты затруднительно в силу того, что она не представляет собой денежные знаки, являющиеся платежным средством иностранного государства, а также не имеет статуса международных расчетных единиц. Несмотря на возможность ее конвертации в фиатные деньги, отнесение к денежным эквивалентам также сомнительно, поскольку отличительной чертой последних является незначительный риск изменения стоимости, что и позволяет их сравнивать с деньгами. Включение в инвестиционную недвижимость представляется не вполне корректным по критерию материальности и модели получения дохода, в нематериальные активы – по критерию оборачиваемости, а в запасы – по цели использования. На наш взгляд, данный объект ближе всего по экономической сути к инвестициям, но если следовать логике МСФО, его нельзя отнести к финансовым инструментам, поскольку они не относятся к договорам, в результате которых возникают финансовые активы у одной стороны и финансовые обязательства или долевыми инструментами у другой стороны. Австрийская исследовательница М. Грублахер и партнер PwC в Китае по вопросам МСФО И. Кам рекомендуют рассматривать криптовалюту как нематериальные активы¹ [7]. Принятый в Беларуси стандарт учета цифровых активов относит их к запасам или финансовым инвестициям², в зависимости от способа и цели получения, такую же позицию выражает группа молодых ученых из МИФИ (А. А. Хомуцкий и соавторы)³. Действительно, исходя из контекста, можно отнести криптовалюту к данным категориям активов, но общий взгляд на ситуацию позволяет увидеть, что формальное описание некой объективно существующей экономической практики затрудняется ограниченностью существующей семантики и недостаточной гибкостью прескриптивных правил учета.

Цифровизация позволяет взглянуть на предметно-содержательные аспекты учета с двух точек зрения. С одной стороны, учет как комплексная информационная система генерирует цифровой актив, которым может быть как ценная для пользователей многомерная совокупность финансовой и нефинансовой информации о субъекте деятельности в цифровой форме, так и «инкапсулированная функциональность» цикла учет – отчетность – аудит – анализ, осуществляемая с использованием облачных технологий, также представляющая собой вид цифрового продукта. При этом не только учет и составление отчетности станет возможным «в один клик», как отмечают Н.А. Каморджанова и А. А. Солоненко [8, с. 120], но и, как справедливо пишет О.В. Рожнова, «аудит будет сосредоточен

на области профессиональных суждений о профессиональных суждениях бухгалтера. Во всех же остальных ситуациях современные обязанности аудитора будут выполняться цифровыми технологиями» [9, с. 28]. С другой стороны, возникает потребность в идентификации и признании ряда новых, по сути, характеристик и функциональности цифровых объектов учета. В первую очередь, к ним можно отнести цифровые активы и реализуемые в цифровой форме транзакции, связанные с изменением имущественных прав, прав пользования, доступа или получения определенных виртуальных ценностей. Понятие актива в данном контексте можно рассматривать в широком смысле, как это делают О.С. Байдина, Е.В. Байдин, А.В. Варнавский [10, с. 32; 11, с. 125], отталкиваясь от их правовой составляющей, при этом любое обязательство или инструмент собственного капитала представляют собой активы других субъектов, имеющих определенные имущественные права требования. А.В. Варнавский предлагает использовать понятие ресурса как «некое средство или возможность для осуществления чего-либо» [11]. Вопрос систематизации цифровых активов как объектов учета пока остается недостаточно исследованным. Представляется целесообразным выделить в их составе, в частности:

- информационные активы (в том числе просто структурированные цифровые данные и информационный продукт, фактором создания добавленной стоимости которого является интеллектуальная составляющая);
- цифровые имущественные права (в том числе вещные, обязательственные, корпоративные, исключительные);
- права пользования объектами или их рабочими ресурсами (шеринговые активы), а также доступа к электронным сервисам или платформам;
- цифровые знания (интеллектуальные, технологические и организационные ресурсы в виде цифрового продукта и инфраструктуры, позволяющие формировать новую ценность);
- цифровые денежные и расчетные единицы, в том числе криптографические: базовые – коины – и дочерние расчетные единицы – токены (констатирующие также права на определенные виртуальные или реальные ценности).

Рассматривая метод бухгалтерского учета, следует отметить, что вне зависимости от того,

¹ PricewaterhouseCoopers. *Вестник МСФО. Март 2017*. Режим доступа: <https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/ifrs-news-march-2017.pdf>. (Дата обращения: 29.06.19).

² Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)». Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/project_discussion/project_19032018.pdf. (Дата обращения: 29.06.19).

³ Хомуцкий А. А., Цыбанева Е. Ю., Касова Ю. А., Попова Е. В. *Криптовалюта, как актив в бухгалтерском (финансовом) учете. Евразийское научное объединение*. Режим доступа: <https://esa-conference.ru/wp-content/uploads/files/pdf/Homutetskij--A.A..pdf>. (Дата обращения: 29.06.19).

насколько этот факт признается теоретиками учета, практически все элементы метода претерпевают изменения в условиях экономики знаний и цифровых технологий. Например, еще десять лет назад М. Ю. Медведев отмечал, что «компьютерная форма учета не располагает к диграфизму, тем более что диграфизм не является природным законом, обязательным к всеобщему применению». Далее автор отмечает, что система двойной записи – «всего лишь субформа бухгалтерского учета, одна из многих, хотя методология современного бухгалтерского учета и зиждется на ней настолько основательно, что представить себе сегодняшний учет, к примеру, без дебета и кредита, практически нельзя» [12].

Сегодняшние цифровые технологии, например блокчейн, уже трактуются как предпосылка революции в методах учета, например системы учетной регистрации. «Вместо формирования и локального хранения отдельных транзакционных записей предприятия смогут записывать их в объединенный регистр, создавая распределенную и взаимосвязанную систему надежной бухгалтерской информации» отмечается в сообщении Deloitte. «Поскольку все записи распределены и криптографически защищены, их фальсификация или уничтожение становится практически невозможным. Bitcoin Magazine называет это «тройной учетной записью»⁴. Представляется, что здесь речь идет не об изменении диграфической записи на п-графическую, а о способе регистрации и хранения базы содержания хозяйственных фактов, которая может развиваться в базу обобщенных данных, финансовых и нефинансовых отчетов и фильтров их достоверности, средство коммуникации и обеспечения функционирования глобальной информационной экономической среды.

Говоря о методах учета в условиях неэкономии, на наш взгляд, целесообразно отойти от стереотипов их восприятия как чего-то статичного и неизблемого. При сохранении методологического ядра учета важно развивать и расширять круг используемых методов, обеспечивая тем самым их адекватность существующим и новым задачам учета. Как пишет Н. Г. Чумаченко: «бухгалтерский учет ставит своей задачей описывать, объяснять, предусматривать факты и одновременно направлять наши действия. В этом он опирается на четыре вида моделей: описательные, объяснительные, прогностические и модели принятия решений» [13].

Примером может послужить развитие гораздо более мобильного в методологическом плане управленческого учета, который не только опирается на традиционные учетные методы, но и активно заимствует методы смежных областей управленческой деятельности – планирования,

анализа, прогнозирования, моделирования и других. М. А. Вахрушина отмечает, что элементы метода становятся не законодательно определенными процедурными составляющими, а многовариантно используемым инструментом управления, в частности: – оценка может осуществляться с использованием различных подходов (например, по инвестиционной, рыночной, страховой, балансовой, ликвидационной стоимости) и различных единиц измерения,

– калькулирование может осуществляться с использованием самых разнообразных методик и в управленческом учете позволяет определять разную себестоимость для разных целей,

– возможно применение или неприменение счетов и двойной записи,

– факт, периодичность составления и содержание баланса и отчетности определяется принципом экономичности, целесообразно составление прогнозных, сегментарных балансов, итерационные методики его построения [14].

Вопросы развития метода учета неразрывно связаны с повышением его функциональности и достаточно длительный период являются объектом внимания ученых и практиков. Например, С. Ф. Голов, предлагает развивать систему счетов, включая в нее счета перспективного учета, контрольные, дифференциальные счета, счета для нефинансовой информации и т. д. [15]. В литературе уже достаточно давно отмечается возможность применения систем, альтернативных двойной записи. С. Легенчук выделяет кроме диграфической и униграфической, системы тройной (Э. Джонса, Ф. В. Езерского, Дж. Лероя, Ю. Идзири, И. Грига) и четверной записи (Н. Д' Анастасио, Дж. Чербони, И. П. Шмелева, М. Мери) [16]. Существенно меняются и другие элементы метода – как под воздействием прогресса в технологиях обработки данных, так и вследствие существенных изменений объектов учета.

Развитие инструментария и методов учета в условиях цифровой экономики представляет собой отдельную масштабную тему для изучения; но даже в первом приближении очевидными являются существенные изменения и новые возможности в этой сфере.

Как отмечает О. В. Рожнова, цифровая экономика формирует бухгалтера-методолога, профессиональное суждение которого приобретает приоритетное значение в условиях полной автоматизации стандартных операций, когда «может применяться многомерный подход к классификации всей информации, необходимой для учета и формирования отчетности, но решение о том, какая именно информация нужна в определенных случаях, какой сделать вывод из анализа этой информации для ее учетного представления, остается прерогативой бухгалтера» [15, с. 28].

Рассматривая приемы, связанные с первичным наблюдением, можно отметить, что в условиях

⁴ D&V Philippines. How Blockchain Technology Will Impact Accounting. Janis Narvas. Режим доступа: <https://www.dvphilippines.com/blog/how-blockchain-technology-will-impact-accounting>. (Дата обращения: 29.06.19).

Рис. 4. Развитие методов первичного наблюдения в условиях цифровой экономики

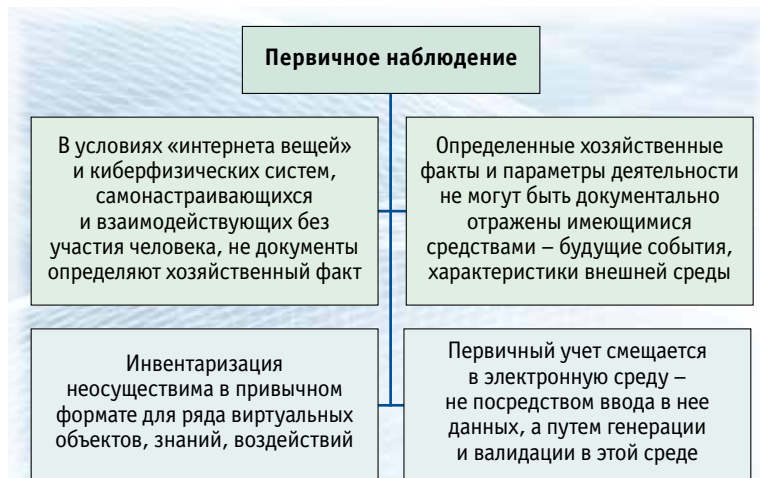


Рис. 5. Развитие методов стоимостного измерения в условиях цифровой экономики



«интернета вещей» и киберфизических систем, самонастраивающихся и взаимодействующих без участия человека, первичный учет смещается в электронную среду – не посредством ввода в нее данных, а путем генерации и валидации в этой среде. При этом документальное подтверждение не является определяющим для признания хозяйственных фактов, тем более определенные хозяйственные факты и параметры деятельности не могут быть документально отражены имеющимися средствами (будущие события, характеристики внешней среды, оценочные параметры), а инвентаризация неосуществима в привычном формате для ряда виртуальных объектов, знаний и воздействий (рисунок 4).

Безусловно, в числе наиболее динамично развивающихся можно назвать те элементы метода, которые связаны со стоимостным измерением в учете. Подтверждением тому является вариативность и неоднозначность существующих подходов и видов стоимостной оценки, несмотря на то, что вопросам стоимостной оценки уделяется большое внимание на уровне разработчиков стандартов корпоративной отчетности, а также активное развитие калькуляционных систем и кэстинговых расчетов (рисунок 5). Спектр решаемых задач расширяется, поскольку помимо выбора модели денежной оценки «привычных» объектов учета, следует определенным образом представить объекты, для которых приоритетным является неденежное измерение (антропогенное воздействие, социальная ответственность, стратегия, намерения, поведение, время и другие). Кроме того, интересным трендом является появление новых виртуальных единиц стоимости, причем ценность может выражаться не в деньгах, а в чем-то другом (примером могут послужить так называемые токены полезности, пользовательские токены приложений; на бытовом уровне – игровые или трэвел-токены). Калькуляцию в контексте происходящих изменений имеет смысл рассматривать не просто как расчет себестоимости некоего объекта, а как выявление связи затратообразующих факторов, затрат и созданной потребительской ценности, формирующее информацию для принятия стратегических решений (например, себестоимость жизненного цикла продукта, бизнес-процессов, функций и атрибутов продукта и т.д.).

Такие ключевые элементы метода, как счета и двойная запись, в условиях цифровой экономики отнюдь не теряют свое значение, а наоборот получают новые возможности для развития. Будучи достаточно универсальной моделью данных, счета и запись на них могут рассматриваться как модель, определяющая не только что, но и как отражать в учете. Поскольку факты экономической жизни в цифровой информационной системе наделяются метриками, дескрипторами и легко вписываются в любую таксономию, можно говорить, например, о том, что нет необходимости выделять счета финансового и управленческого учета и искать модели параллельного отражения данных; это же касается отражения нефинансовой информации. В условиях блокчейна многие говорят о «тройной записи» на счетах, однако, по сути,

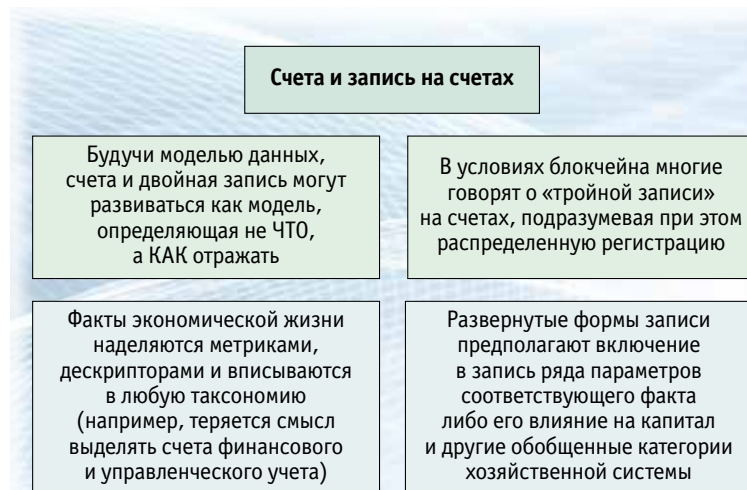
подразумеваемая при этом просто распределенную и криптографически защищенную регистрацию. На это указывает Н.Т. Лабынцев, характеризуя схему отражения операций с криптовалютой: «Все записи хранятся в трех источниках – это автономные счета кредитора, плательщика и внутренние данные системы. Это создает систему «тройного входа» в бухгалтерию. При этом бухгалтерские записи распределены по сети Биткойн в криптографически герметичной форме, делая фальсификацию или уничтожение записей практически невозможным» [17, с. 254]. Что касается попыток создать развернутые – тройные, четверные, многомерные – формы записи, то, как уже отмечалось, в большей степени они предполагают включение в запись ряда дополнительных параметров соответствующего экономического факта либо его влияние не только на капитал и прибыль, но и другие обобщенные категории хозяйственной системы (рисунок 6).

Оценивая влияние цифровых технологий на бухгалтерский учет, можно сделать вывод о том, что они должны рассматриваться не как угроза его дальнейшему существованию, а как средство развития инструментальной базы, позволяющее развивать методы учета в содержательной, а не технологической плоскости. В частности:

- технология блокчейн и ведение распределенного реестра данных предоставляет возможности хранения, проверки и получения многопользовательского, но строго санкционированного доступа к учетной информации;
- искусственный интеллект и программные боты дают возможность отхода от рутинных операций, не заменяя нормальные коммуникативные процессы;
- технологии «больших данных», в частности, позволяют реализовать предикативное моделирование огромного числа процессов, дифференцировать профили информационного продукта учета для различных категорий пользователей;
- новые электронные отчетные форматы (такие, как XBRL) дают возможность автоматически создавать и обрабатывать отчетность, обеспечивая единое смысловое значение фактов и логическую увязку концептов;
- облачные технологии обеспечат более эффективное взаимодействие и обмен информацией между сотрудниками разных подразделений организации и аутсорсинговых структур при автоматизации бизнес-процессов.

Реальную угрозу будущему бухгалтерского учета составляют не цифровые технологии, а недостаточная гибкость и адаптивность его исторически сложившихся и традиционно консервативных методов и подходов. Именно поэтому в условиях

Рис. 5. Развитие методов стоимостного измерения в условиях цифровой экономики



цифровой экономики логичным и целесообразным является многостороннее развитие методологической базы учета, охватывающее как элементы метода учета, так и смежных видов управленческой деятельности, и обеспечивающее адекватность его информационного продукта существующим и новым задачам.


Кроме того, важно внутреннее структурирование бухгалтерского учета и выделение новых его видов – тех, которые являются востребованными и объективно существующими. Выраженными тенденциями в данной области являются: сближение существующих видов учета и попытки выделить новые, такие как стратегический, адаптивный, многоцелевой, креативный, интеллектуальный и др.

Сближение внешнего и внутреннего учета позволит представлять в корпоративной отчетности информацию о социальной ответственности и стратегии развития, механизме создания экономической добавленной стоимости в разрезе бизнес-сегментов и факторах ее создания, эффективности системы управления. Определенный интерес вызывают также идеи обособления видов учета, формирующих свои особые информационные системы – таких, как стратегический, социальный, актуарный, бихевиористский и другие. Вопросы целесообразности их выделения являются дискуссионными, но однозначно заслуживают рассмотрения в контексте назревающих изменений в парадигме и концептуальных основах бухгалтерского учета.

Заключение

В статье предложено авторское видение перспектив развития предметного поля, объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества. Рассмотрены факторы влияния цифровых технологий на методологию бухгалтерского учета и возможности ее модернизации. В контексте

развития гибридных и нематериальных форм капитала, виртуализации монетарных и немонетарных единиц ценности, расширения нефинансовых целевых характеристик деятельности экономических субъектов определены основные тренды развития учетных объектов. Данная публикация является продолжением предыдущих исследований [например, 18]. В которых предложен комплексный подход к позиционированию и модернизации

бухгалтерского учета в современной информационной среде, в частности, включающий развитие методологии, методики и объектов учета в условиях цифровизации. Дальнейшие исследования позволяют актуализировать теорию и практику бухгалтерского учета, определять траекторию его развития и осуществлять апгрейд учетной системы на нормативно-правовом и инфраструктурном уровнях. 

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.

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. Валуев Б. Про багатоцільовий бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення // Бухгалтерський облік і аудит.– 2012.– № 5.– С. 3–9.
2. Гуцайлюк З. Системи бухгалтерського обліку: критичний аналіз думок економістів // Бухгалтерський облік і аудит.– 2012.– № 4.– С. 3–11.
3. Щеглова Т.Л. Новый российский хозяйственный учет для новой экономики // Мир новой экономики.– 2018.– № 1.– С. 56–65. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/novyy-rossiyskiy-hozyaystvennyy-uchet-dlya-novoy-ekonomiki> (дата обращения: 29.06.2019).
4. Рожнова О. В. Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит.– 2018.– № 3.– С. 16–23. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–16–23.
5. Рудакова Т.А., Семиколова М.Н. Эволюция модели отчетной информации в условиях изменения экономических формаций и цифровизации экономики // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент.– 2018.– Том. 12.– № 1.– С. 108–115. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-modeli-otchetnoy-informatsii-v-usloviyah-izmeneniya-ekonomicheskikh-formatsiy-i-tsifrovizatsii-ekonomiki> (дата обращения: 29.06.2019).
6. Дедова О. В., Ляшкова К. А. Направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики. Материалы III Всероссийской научно-практической конференции Информационные технологии в экономике и управлении (29–30 ноября 2018 г.).– Махачкала, 2018.– С. 310–314.

References

1. Valuev B. Pro bahatotsilovyy bukhgalterskiy oblik: deiaiki neobgruntovani uiaavlennia [Speculations about the Multipurpose Accounting]. *Bukhhalterskiy oblik i audit – Accounting and Audit*, 2012, no. 5, pp. 3–9.
2. Hutsayliuk Z. Systemy bukhgalterskoho obliku: krytychnyi analiz dumok ekonomistiv [Critical Analysis of Accounting Systems through the Lens of Economists]. *Bukhhalterskiy oblik i audit – Accounting and Audit*, 2012, no. 4, pp. 3–11.
3. Shcheglova T.L. Novyy rossiyskiy hozyaystvennyy uchets dlya novoy ekonomiki [New Russian Economic Accounting for the New Economy]. *Mir novoy ekonomiki – The World of New Economy*, 2018, no. 1, pp. 56–65 (in Russ.). Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/novyy-rossiyskiy-hozyaystvennyy-uchet-dlya-novoy-ekonomiki> (Accessed: June 29, 2019).
4. Rozhnova O.V. Garmonizatsiya ucheta, audita i analiza v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [Harmonization of Accounting, Auditing and Analysis in a Digital Economy]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2018, no. 3, pp. 16–23 (in Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–16–23.
5. Rudakova T.A., Semikolenova M.N. Evolyutsiya modeli otchetnoy informatsii v usloviyah izmeneniya ekonomicheskikh formatsiy i tsifrovizatsii ekonomiki [Evolution of Accounting Information Model under Conditions of Changing Economic Formations and Digitalization of the Economy]. *Vestnik YUUrGU. Seriya: Ekonomika i menedzhment*, 2018, Vol. 12, no. 1, pp. 108–115 (in Russ.). Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-modeli-otchetnoy-informatsii-v-usloviyah-izmeneniya-ekonomicheskikh-formatsiy-i-tsifrovizatsii-ekonomiki> (Accessed: June 29, 2019).
6. Dedova O.V., Lyashkova K.A. Napravleniya razvitiya buhgalterskogo ucheta v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [Directions of Accounting Development in the Era of Digital Economy]. *Materialy III Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii Informatsionnye tekhnologii v ekonomike i upravlenii (29–30 noyabrya 2018 g.) – Materials of the III All-Russian Scientific and Practical Conference Information Technologies in the Economy and Management (November 29–30, 2018)*. Mahachkala, 2018, pp. 310–314.

7. Gröblacher M. Cryptocurrencies (Bitcoins) in Financial Reporting – New Challenge for Accountants // *Accounting, Audit and Forensic Science. Finiz: Singidunum University International Scientific Conference*. January 2018. – pp. 88–93. DOI: 10.15308/finiz-2018–88–93
8. Каморджанова Н.А., Солоненко А.А. Тенденции развития бухгалтерской профессии в мире нестабильной экономики // *Аудиторские ведомости*. – 2017. – № 1–2. – С. 120–133.
9. Рожнова О. В. Направления анализа проблемы адаптации бухгалтеров к работе в условиях цифровой экономики // *Аудит*. – 2018. – № 12. – С. 27–30.
10. Байдина О. С., Байдин Е. В. Финансовые риски: природа и взаимосвязь // *Деньги и кредит*. – 2010. – № 7. – С. 29–32.
11. Варнавский А. В. Токен или криптовалюта: технологическое содержание и экономическая сущность // *Финансы: Теория и Практика*. – 2018. – Том. 22. – № 5 (107). – С. 122–140.
12. Медведев М. Ю. Теория бухгалтерского учета. – М.: Омега-Л, 2007. – 418 с.
13. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 701 с.
14. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
15. Голов С. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2011. – № 3. – С. 18–23.
16. Легенчук С. Ф. От парадигм Т.С. Куна – к научно-исследовательским программам И. Лакатоса: отечественные особенности и перспективы применения концепций философии науки в бухгалтерском учете // *Аудит и финансовый анализ*. – 2009. – № 6. – С. 61–68.
17. Лабынцев Н.Т. Проблемы бухгалтерского учета криптовалютных операций // *Экономика, бизнес, инновации: сборник статей Международной научно-практической конференции: в 2 частях*. – Пенза: Изд-во «Наука и Просвещение», 2018. – С. 248–256.
18. Одинцова Т.М., Рура О. В. Трансформация бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества // *Формирование цифровой экономики и промышленности: новые вызовы*. – СПб.: Изд-во «Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого», 2018. – С. 41–61.
7. Gröblacher M. Cryptocurrencies (Bitcoins) in Financial Reporting – New Challenge for Accountants. *Accounting, Audit and Forensic Science. Finiz: Singidunum University International Scientific Conference*, January 2018, pp. 88–93. DOI: 10.15308/finiz-2018–88–93.
8. Kamordzhanova N.A., Solonenko A.A. Tendentsii razvitiya buhgalterskoy professii v mire nestabil'noy ekonomiki [Trends in the Development of the Accounting Profession in the World of Unstable Economy]. *Auditorskie vedomosti – Audit Journal*, 2017, no.1–2, pp. 120–133 (in Russ.).
9. Rozhnova O.V. Napravleniya analiza problemy adaptatsii buhgalterov k rabote v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [Directions of the Analysis of the Adaptation Problem of Accountants to the Functioning in the Digital Economy]. *Audit*, 2018, no. 12, pp. 27–30 (in Russ.).
10. Baydina O.S., Baydin E.V. Finansovye riski: priroda i vzaimosvyaz' [Financial Risks: Nature and Connection]. *Den'gi i kredit*, 2010, no. 7, pp. 29–32 (in Russ.).
11. Varnavskiy A.V. Token ili kriptovalyuta: tekhnologicheskoe sodержanie i ekonomicheskaya sushchnost' [Token Money or Cryptocurrency: Technological Content and Economic Essence]. *Finansy: Teoriya i Praktika – Finance: Theory and Practice*, 2018, Vol. 22, no. 5 (107), pp. 122–140 (in Russ.).
12. Medvedev M. Yu. *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Omega-L Publ., 2007, 418 p.
13. Holov S.F. *Upravlinskiy oblik* [Management Accounting]. Kiev, Libra Publ., 2003, 701 p.
14. Vakhrushina M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2007, 570 p.
15. Holov S. Suchasni pidkhody do teorii bukhgalterskoho obliku [Modern Approaches to Accounting Theory]. *Bukhhalterskiy oblik i audit – Accounting and Audit*, 2011, no. 3, pp. 18–23.
16. Legenchuk S.F. Ot paradigm T.S. Kuna – k nauchno-issledovatel'skim programmam I. Lakatos: otechestvennye osobennosti i perspektivy primeneniya konceptsiy filosofii nauki v buhgalterskom uchete [From T.S. Kuhn's Paradigms to I. Lakatos' Scientific Research Programs: National Features and Prospects of Application of the Philosophy of a Science Concepts in Accounting]. *Audit and financial analysis*, 2009, no. 6, pp. 61–68.
17. Labyntsev N.T. Problemy buhgalterskogo ucheta kriptovalyutnykh operatsiy [Accounting Problems of Cryptocurrency Transactions]. *Ekonomika, biznes, innovatsii: sbornik statey Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Economy, Business and Innovations: collected papers of the International Scientific and Practical Conference)*. Penza, Science and Education Publ., 2018, pp. 248–256.
18. Odintsova T.M., Rura O.V. Transformatsiya buhgalterskogo ucheta v usloviyah tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Transformation of Accounting in the Digital Economy and Informational Society Conditions]. *Formirovaniye tsifrovoy ekonomiki i promyshlennosti: novye vyzovy (Formation of Digital Economy and Manufacturing Industry: New Challenges)*. St. Petersburg, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University Publ., 2018, pp. 41–61.

Для цитирования

Одинцова Т.М. Развитие объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2019. – № 4. – С. 15–24.

For citation

Odintsova T.M. Razvitie obektov i metodov buhgalterskogo ucheta v usloviyah tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Development of Accounting Objects and Methods in the Era of Digital Economy and Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 15–24 (in Russ.).

УДК 311:330.342
ГРНТИ 06.35.33
ВАК 08.00.12

Анализ дифференциации регионов России по уровню развития информационного общества

Differentiation Analysis of the Federal Subjects of Russia by the Level of Information Society Development

Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К. А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва

Мария Вячеславовна Кагирова

*канд. экон. наук, доцент кафедры статистики и эконометрики
e-mail: kagirovamaru@gmail.com*

Рафкат Сахиевич Гайсин

*докт. экон. наук, профессор кафедры политической экономики
e-mail: gaisin@rgau-msha.ru
127550, Российская Федерация, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976-46-97.*

Аннотация. Формирование полноценного эффективного информационного общества и цифровой экономики в России с учетом огромных масштабов территории страны возможно только при условии выровненных показателей по регионам, поскольку высокая степень дифференциации населения регионов с точки зрения возможности доступа к цифровым ресурсам (цифровой инфраструктуры), наличия компетенций в сфере пользования ими существенно ограничивает возможности накопления и распространения знания (информации), замедляет инновационные процессы, что приводит к общему снижению уровня конкурентоспособности страны в условиях глобальной цифровизации экономики. Темпы формирования информационного общества зависят от уровня социально-экономического развития региона, так как применение информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) основано на возможности обмена знаниями и опытом, развитии человеческого капитала, в то же время широкое применение информационных технологий является основой интенсивного формирования цифровой экономики и социального развития, однако только в условиях однородности информационного пространства. Проведенный авторами анализ на основе системы интегральных показателей выявил высокую степень дифференциации регионов по уровню социально-экономического развития и связанных с этим различий в степени активности в использовании ИКТ.

Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy (Rossiyskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet – MSKHA imeni K. A. Timiryazeva), Russian Federation, Moscow

Maria V. Kagirova

*PhD in Economics, Associate Professor at the Statistics and Econometrics Department
e-mail: kagirovamaru@gmail.com*

Rafkat S. Gaysin

*Doctor of Economics, Professor at the Political Economy Department
e-mail: gaisin@rgau-msha.ru
49 Timiryazevskaya st., Moscow
127550, Russian Federation.
Phone +7 (499) 976-46-97.*

Abstract. Taking into account the enormous scale of the Russian Federation's territory the formation of a full-fledged efficient information society and digital economy is possible only on the basis that the indexes will be equal in every part of the country. The high degree of population differentiation in the regions with regard to the access to digital resources (digital infrastructure) and the availability of competences in using them significantly limits the opportunities for accumulation and spread of knowledge (information) and also slows down innovation processes leading to a general reduction in country's competitive ability in the age of global digitalization of the economy. The formation pace of the information society depends on the level of socio-economic development of the region, since the usage of Information and Communication Technologies (ICT) is based on the possibility of sharing knowledge and experience and developing human capital. At the same time the wide use of information technologies is the basis for digital economy intensive formation and social development, but solely in the conditions of the information space homogeneity. The performed analysis on the basis of the integrated indexes system revealed a high degree of regions' differentiation in terms of socio-economic development and related differences in the activity rate of the ICT usage. Analysis of the information society formation conditions by the typical groups of regions has allowed to establish the margin in the level of social and economic factors and to identify the most significant of them.

Анализ условий формирования информационного общества по типическим группам регионов позволил установить степень различий в уровне социальных и экономических факторов, выявить наиболее значимые из них.

Ключевые слова: информационное общество; цифровая экономика; информационно-коммуникационные технологии; коэффициент ранговой корреляции; типизация; дифференциация; интегральный показатель; субъекты Российской Федерации

Введение

Актуальность. Целью развития цифровой экономики является повышение эффективности производства и социального развития страны, при этом существует ряд условий, необходимых для обеспечения интенсивной цифровизации во всех сферах жизни общества. В Российской Федерации большое значение при изучении различных процессов в обществе имеет территориальный аспект, особое внимание следует ему уделять при изучении формирования информационного общества и цифровой экономики, так как только при условии равномерного перехода на цифровые технологии всех субъектов. Высокая степень дифференциации природных условий, а также подходов к формированию управленческих решений на региональном уровне, приводит к различиям в социально-экономическом развитии регионов и препятствует системному, однородному развитию цифровой экономики в стране. Таким образом, оценка дифференциации регионов по уровню развития информационного общества и цифровой экономики, а также выявление комплекса факторов, влияющих на интенсивность данного процесса, является актуальной с точки зрения возможности использования полученных результатов для корректировки направлений мероприятий в рамках Программ развития цифровой экономики на уровне регионов.

Литературный обзор. Вопросам условий и неравномерности развития информационного общества и цифровой экономики в настоящее время уделяется особое внимание в работах и российских, и зарубежных ученых-экономистов. Так, в рамках обсуждения на Международной научно-практической конференции профессор Смирнов отметил неравнозначность «цифровизации» мировой экономики для разных стран в настоящее время, несмотря на то, что основным ее результатом должен стать экономический рост и уменьшение социального неравенства в мире. «С одной стороны, «цифровизация» может вести к более полной реализации Целей устойчивого развития ООН и укреплению трех факторов, на которых эти цели базируются: 1) улучшение качества жизни; 2) содействие равномерному росту; 3) защита окружающей среды. В то же время есть характерные барьеры,

Keywords: information society; digital economy; information and communication technologies; rank correlation coefficient; typification; differentiation; integrated index; subjects of the Russian Federation

ограничивающие «цифровизацию» экономики, основные из которых заключаются в отсутствии должного регулирования, ограниченности инноваций и разной восприимчивости к ним отдельных субъектов мирового хозяйства», – отмечает ученый [1, с. 232].

Возможность усиления расслоения общества с точки зрения доступности цифровой инфраструктуры в условиях распространения информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) отмечает также в своих работах Ратнер С. В., изучая «цифровой разрыв» регионов России. При этом одним из последствий данного явления считает усиление неравенства «между богатыми и бедными, хорошо образованными людьми, закончившими престижные вузы, и теми, кто имеет обычное среднее или высшее образование, людьми, живущими в мегаполисах и сельской местности или малых городах» [2]. В работе предлагается исследование неоднородности информационного развития регионов Российской Федерации по набору традиционных статистических показателей, отражающих уровень развития каналов связи, и определение «латентных факторов неоднородности» с помощью метода главных компонент. При этом основными характеристиками развития цифровой экономики предполагается: «Наличие квартирных телефонных аппаратов сети общего пользования на 1 000 человек населения», «Процент организаций, использующих персональные компьютеры», «Процент организаций, использующих локальные вычислительные сети», «Процент организаций, использующих Интернет». Аналогичные выводы относительно существующих различий между странами и регионами по роли в развитии ИКТ, способности к восприятию продуктов ИКТ, делают Кравченко Н. А., Кузнецова С. А., Иванова А. И. Как следствие этого считают проявление различного влияния использования ИКТ на производительность и экономический рост в разных странах и регионах [3]. Авторами проводится попытка построить регрессионные модели зависимости развития ИКТ от социально-экономических показателей регионов по секторам: «Домохозяйства», «Предпринимательство», «Государственные услуги», однако выделить комплекс факторов

не удается вследствие недостаточного качества построенных моделей.

Минашкин В. Г. и Прохоров П. Э. к отличительным особенностям цифровой экономики относят: повышение эффективности экономических процессов, изменение структуры занятости, перераспределение экономического влияния стран на мировом рынке, развитие цифровых платежных систем и электронных денежных средств [4]. Для анализа неравномерности развития ИКТ предлагают интервальные ряды распределения по основным показателям информационного общества (цифровой экономики), особое внимание уделяется развитию цифровой коммерции, оценивать неравномерность которого предлагают на основе коэффициента Лоренца и Джини.

В работе Bukht R. и Heeks R. (2017) [5] уделяется особое внимание непропорциональному развитию экономики в целом и цифровой экономики стран, авторы утверждают, что технологии производства и распределения продукции в цифровой экономике способствуют повышению интенсивности и эффективности производства и социальному развитию общества.

Alyoubi A.A. (2015) [6] рассматривает дифференциацию в развитии ИКТ по странам. А именно возможности развивающихся стран: Китай, Индия, Латинская Америка, утверждая, что замедляющим фактором является несовершенство финансовой и банковской системы, государственной безопасности. А также отмечают необходимость участия государства во внедрении цифровых технологий в экономической и социальной сферах общества. Ряд статистических исследований в России и за рубежом¹ [7, 8, 9, 10, 11] раскрывает сущность социальной дифференциации регионов России, но не указывает на наличие взаимосвязи с процессом информатизации всех сфер жизни общества.

Таким образом, количество и глубина эмпирических исследований, направленных на изучение причин и степени дифференциации регионов по уровню развития информационного общества, а также информационные ресурсы и их доступность, не достаточны для того, чтобы однозначно определить факторы, влияющие на нее.

Цель исследования. Целью исследования является комплексный анализ неравномерности развития информационного общества по регионам Российской Федерации, определение комплекса факторов цифрового неравенства.

Достижение поставленной цели исследования предполагает решение следующих задач:

- определить систему статистических показателей, формирующих интегральные показатели уровня развития информационного общества, экономического развития и социального развития регионов;
- установить степень взаимосвязи между развитием информационного общества и социально-экономическим развитием регионов;

- выделить типы регионов по уровню развития информационного общества;
- провести сравнительный анализ типов регионов с разным уровнем развития информационного общества, выделить характерные черты для каждого типа.

Методы

Информационной основой исследования послужили данные официального статистического наблюдения, публикуемые социально-экономические показатели регионов России.

Для оценки взаимосвязи между социально-экономическим развитием регионов и уровнем формирования информационного общества предложено использовать коэффициент ранговой корреляции Спирмена, расчет которого осуществлен по формуле:

$$r = 1 - 6 \frac{\sum d^2}{n^3 - n}, \text{ где}$$

d – разность между рангами;

n – число единиц в совокупности.

В качестве основы для определения ранга региона использовались интегральные показатели по изучаемым направлениям исследования. Интегральный показатель определен как многомерная средняя величина из нормированных характеристик (в баллах):

$$P_L = \frac{\sum_{j=1}^k P_{ij}}{k}, \text{ где}$$

k – количество признаков, характеризующих единицу статистической совокупности;

P_{ij} – нормированное значение j -го признака i -й единицы совокупности.

Расчет нормированного значения j -го признака i -го субъекта Российской Федерации осуществлен по следующей формуле:

$$P_{ij} = \frac{x_{ij}}{\bar{x}_j}, \text{ где}$$

x_{ij} – фактическое значение j -го признака i -го субъекта Российской Федерации;

\bar{x}_j – среднее значение j -го признака по всей совокупности регионов.

Интегральный показатель уровня развития информационного общества включает следующие характеристики: «Число персональных компьютеров (ПК) на 100 работников», «Число подключенных абонентских устройств мобильной связи на 1000 человек населения», «Число активных абонентов фиксированного широкополосного

¹ Digital Economy and Society Index 2018 Report. Режим доступа: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/digital-economy-and-society-index-2018-report>.

Rumana Bukht & Richard Heeks. Digital Economy Policy in Developing Countries. 2018. Режим доступа: <https://diodeweb.files.wordpress.com/2018/03/digital-economy-policy-diode-paper.pdf>.

доступа к Интернет на 100 человек населения», «Число активных абонентов мобильного широкополосного доступа к Интернет на 100 человек населения», «Число ПК на 1000 обучающихся (общее)», «Число ПК на 1000 обучающихся (профессиональное)», «Число ПК на 1000 обучающихся (высшее)», «Затраты на ИКТ в расчете на 1000 рублей валового регионального продукта (ВРП)», «Объем информации, переданной при доступе к сети Интернет в расчете на душу населения». Ряд показателей, предоставляемых официальными органами статистики, в расчет не включены вследствие очень низкого уровня вариации по единицам изучаемой совокупности при условии использования простой арифметической средней.

В основу интегрального показателя социального развития региона положены следующие характеристики: «Конечное потребление домашних хозяйств на душу населения», «Среднедушевые денежные доходы», «Число врачей на 10000 населения», «Выпущено бакалавров, магистров, специалистов на 1000 человек населения», «Затраты на окружающую среду в расчете на душу населения».

Для характеристики уровня экономического развития и построения интегрального показателя выбраны следующие показатели: «ВРП на душу населения», «Инвестиции в основной капитал в расчете на душу населения», «ВРП на 1 рубль стоимости фондов», «Инвестиции в основной капитал в расчете на 100 рублей стоимости фондов», «Численность населения на 1 км²».

Выделение типов регионов по уровню развития информационного общества осуществлялось на основе типологической группировки по соответствующему интегральному показателю (выделение групп проводилось пошагово). При построении группировки из анализируемой совокупности были исключены два субъекта Российской Федерации, обладающие высокими уровнями показателей экономического развития. И субъекты с аномально низким уровнем социального развития и цифровизации общественных процессов: г. Севастополь (высокая плотность населения) и Чукотский автономный округ (высокий уровень ВРП на душу населения). Таким образом, статистическая совокупность регионов как объект исследования включает 81 элемент.

Выделение типов регионов по уровню развития информационного общества осуществлялось на основе типологической группировки по соответствующему интегральному показателю (выделение групп проводилось пошагово). При построении группировки из анализируемой совокупности были исключены два субъекта Российской Федерации, обладающие высокими уровнями показателей экономического развития. И субъекты с аномально низким уровнем социального развития и цифровизации общественных процессов: г. Севастополь (высокая плотность населения) и Чукотский автономный округ (высокий уровень ВРП на душу населения). Таким образом, статистическая совокупность регионов как объект исследования включает 81 элемент.

Результаты

Обеспечение формирования информационного общества предполагает равномерную в территориальном разрезе и по видам экономической деятельности цифровизацию. При этом стоит отметить, что мероприятия в рамках государственной программы «Цифровая экономика Российской

Таблица 1. Матрица коэффициентов ранговой корреляции Спирмена для интегральных показателей развития регионов Российской Федерации, 2017 год

	Информационное	Социальное	Экономическое
Информационное	1,000	0,607	0,413
Социальное	0,607	1,000	0,627
Экономическое	0,413	0,627	1,000

Федерации» позволили снизить уровень дифференциации регионов по степени формирования информационного общества: коэффициент вариации уровней интегрального показателя развития информационного общества по регионам Российской Федерации в 2013 составлял 60,0%, т.е. совокупность была крайне неоднородной, а в 2017 году снизился до 23,1%. Таким образом, межрегиональные различия сокращаются, но абсолютно однородной совокупности регионов назвать нельзя, что можно объяснить социально-экономическими условиями формирования информационного общества на конкретной территории.

Анализ коэффициентов ранговой корреляции Спирмена показал наличие связи между уровнем социально-экономического и информационного развития регионов, причем при выраженной дифференциации уровня экономического развития регионов более тесной оказалась связь с социальными факторами. Результаты расчетов представлены в таблице 1.

Для более детального изучения факторов формирования информационного общества по регионам были выделены три типа субъектов Российской Федерации: I – с низким уровнем развития ИКТ, II – со средним и III – с высоким уровнем развития ИКТ. По группам изучены основные экономические и социальные условия (таблица 2).

Первую группу субъектов составляют: республики Ингушетия, Дагестан, Крым, Адыгея, Тыва, Калмыкия, Карачаево-Черкесская, Чеченская, Северная-Осетия Алания, Алтай, Бурятия; Липецкая и Псковская области; Ставропольский край. В высшую группу вошли города федерального значения, Московская, Новосибирская, Магаданская, Калужская области, республики Татарстан, Карелия, Камчатский край.

Наиболее очевидными являются различия между группами в уровне экономического развития, так, ВРП на душу населения в высшей группе превышает показатель низшей в 3,7 раза и средний уровень по России в 1,6 раза, инвестиционная активность выше в 2 раза, при более высокой фондовооруженности – в 2,8 раза. Также распространение ИКТ в низшей группе затрудняет низкий уровень доходов населения, недостаточная обеспеченность квалифицированными кадрами, отсутствие возможности использования высоких, инновационных технологий в производственных процессах.

Таблица 2. Социально-экономическая характеристика групп регионов по уровню развития ИКТ в 2017 году

Показатель	Группа регионов по уровню развития информационного общества			В среднем по совокупности
	I	II	III	
Число регионов	15	56	10	81
В расчете на душу населения:				
ВРП*, тыс. руб.	201,4	417,9	753,3	472,6
инвестиции в основной капитал, тыс. руб.	61,3	110,1	127,4	108,8
стоимость основных фондов, тыс. руб.	632,4	1274,6	1798,9	1327,4
среднемесячные денежные доходы, руб.	21314,3	26860,7	42471,0	27760,8
конечное потребление домашних хозяйств*, тыс. руб.	201,3	262,6	377,0	265,4
потребительские расходы, руб. в месяц	15204,1	19857,1	27677,8	19961,0
инвестиции в основной капитал, направленные на охрану окружающей среды, тыс. руб.	0,3	1,2	0,9	1,1
Инвестиции в основной капитал на 1000 рублей стоимости основных фондов, руб.	96,9	86,4	70,8	82,0
Плотность населения, чел/км ²	16,2	6,9	15,8	8,5
Удельный вес ВДС сельского хозяйства, охоты и лесоводства в ВВП*, %	15,0	8,6	3,0	9,1
В расчете на 10000 населения:				
выпущено бакалавров, специалистов, магистров, человек	50,9	55,9	101,9	66,1
число врачей, человек	44,8	46,6	55,1	47,3
Доля уловленных и обезвреженных загрязняющих атмосферу веществ в общем количестве, отходящих от стационарных источников, %	44,9	59,7	60,2	57,1

* 2016 год.

Аналогичная группировка регионов по данным за 2013 год дает возможность выявить субъекты с эффективным и неэффективным направлением мероприятий в развитии ИКТ. Так, из низшей группы 2013 года в среднюю по данным 2017 года перешли Белгородская, Оренбургская, Курская, Смоленская, Тамбовская, Кемеровская области, Республики Хакасия и Марий Эл. Менее эффективными мероприятия оказались в Краснодарском и Хабаровском краях, Челябинской, Волгоградской областях, не позволившие этим субъектам удержаться в высшей группе.

Из таблицы видно, что в группе регионов с низким уровнем информатизации высок удельный вес сельского хозяйства в экономике, т.е. очевидна необходимость особого внимания развитию сельских территорий с целью обеспечения равномерности процесса формирования цифровой экономики в разрезе субъектов Российской Федерации и видов экономической деятельности.

Обсуждение

Рассматривая вопросы формирования информационного общества как основы цифровой экономики, представляющей собой систему экономических, социальных и культурных отношений, основанных

на использовании цифровых технологий, следует обращать особое внимание на социальные условия этого процесса в рамках конкретной территории. Наличие существенных различий по регионам Российской Федерации по уровню доходов населения как одного из основных факторов доступности современных информационных технологий может привести к углублению цифрового разрыва по территориям, а следовательно, исключению возможности формирования цифровой экономики и снижению конкурентоспособности страны на мировом рынке.

Существенным вопросом в анализе дифференциации в уровне развития цифровой экономики по регионам России является процесс цифровизации видов экономической деятельности, также являющийся неравномерным. Например, в таких наукоемких отраслях, как микроэлектроника, вычислительная техника, робототехника, атомная энергетика, самолётостроение, космическая техника, микробиологическая промышленность, полная цифровизация проходит гораздо более высокими темпами, чем в сельском и лесном хозяйстве, рыболовстве. В данной работе не уделялось внимание этому аспекту вследствие недостаточности статистической информации о степени использования


информационно-коммуникационных технологий по видам деятельности.

Заключение

В работе проанализированы основные направления статистического исследования цифрового неравенства в территориальном аспекте, в том числе между странами и в Российской Федерации. Выявлена необходимость более детального изучения взаимосвязи информационного, экономического и социального развития территорий. На основе предложенной авторами системы интегральных показателей выявлена связь уровня информатизации общества с социальным и экономическим развитием региона.

На основе результативной типологической группировки установлены типы регионов по степени

развития информационного общества в 2017 году, а также изучены структурные изменения по группам в динамике с 2013 года – начала интенсивного формирования цифровой экономики в России. Выявлен ряд регионов, эффективно использующих финансовые и интеллектуальные возможности в расширении ареала применения информационно-коммуникационных технологий в социальных и экономических сферах жизни общества.

Детальный анализ различий по типам регионов позволил установить, что основными характеристиками регионов с наибольшей степенью развития информационного общества в 2017 году являются: высокий уровень экономической активности, высокий инвестиционный потенциал, уровень доходов населения, развития наукоемких видов деятельности, защиты окружающей среды, медицинского обеспечения. 

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

We, the authors 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. Смирнов Е. Н. Цифровизация и цифровая трансформация мировой экономики: тенденции, ограничения и возможности // Шаг в будущее: искусственный интеллект и цифровая экономика: материалы 1-й Международной научно-практической конференции / Государственный университет управления. – М.: Издательский дом ГУУ, 2017. – С. 226–233. Режим доступа: <https://guu.ru/wp-content/uploads/vp-1-7.pdf> (дата обращения: 26.01.2019).
2. Ратнер С. В. Цифровой разрыв регионов России как угроза социально-экономическому развитию страны // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2012. – Т. 8. – № 39 (180). – С. 29–35.
3. Кравченко Н. А., Кузнецова С. А., Иванова А. И. Факторы, результаты и перспективы развития цифровой экономики на региональном уровне // Мир экономики и управления. – 2017. – Т. 17. – № 4 – С. 168–178.
4. Минашкин В. Г., Прохоров П. Э. Статистический анализ использования цифровых технологий в организациях: региональный аспект // Статистика и экономика. – 2018. – Т. 15. – № 5. – С. 51–62.

References

1. Smirnov E. N. Tsifrovizatsiya i tsifrovaya transformatsiya mirovoy ekonomiki: tendentsii, ogranicheniya i vozmozhnosti [Digitalization and Digital Transformation of World Economy: Trends, Restrictions and Opportunities]. *Shag v budushcheye: iskusstvennyy intellekt i tsifrovaya ekonomika: materialy 1-y Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Step into the Future: Artificial Intelligence and Digital Economy: materials of the 1st International Scientific and Practical Conference)*. Moscow, Izdatelskiy dom GUU Publ., 2017, pp. 226–233. Available at: <https://guu.ru/wp-content/uploads/vp-1-7.pdf> (Accessed: 26 January, 2019)
2. Ratner S. V. Tsifrovoy razryv regionov Rossii kak ugroza sotsialno-ekonomicheskomu razvitiyu strany [Digital Divide of the Russian Regions as a Threat to the Social and Economic Development of the Country]. *Natsionalnye interesy: priority i bezopasnost – National Interests: Priorities and Security*, 2012, Vol. 8, no. 39 (180), pp. 29–35 (in Russ.).
3. Kravchenko N. A., Kuznetsova S. A., Ivanova A. I. Faktory, rezultaty i perspektivy razvitiya tsifrovoy ekonomiki na regionalnom urovne [Factors, Results and Perspectives of Digital Economy Development at the Regional Level]. *Mir ekonomiki i upravleniya- World of economics and management*, 2017, Vol. 17, no. 4, pp. 168–178 (in Russ.).
4. Minashkin V. G., Prohorov P. E. Statisticheskiy analiz ispolzovaniya tsifrovoykh tekhnologiy v organizatsiyah: regionalnyy aspekt [Statistical Analysis of the Use of Digital Technologies in Organizations: Regional Aspect]. *Statistika i ekonomika- Statistics and Economics*, 2018, Vol. 15, no. 5, pp. 51–62 (in Russ.).

5. Bukht R., Heeks R. Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy // *Development Informatics: Working Paper Series*. – 2017. – no. 68. – pp. 1–24. DOI: 10.17323/1996-7845-2018-02-07.
6. Alyoubi A.A. E-Commerce in Developing Countries and How to Develop them During the Introduction of Modern Systems // *Procedia Computer Science*. – 2015. – no. 65. – pp. 479–483. DOI: 10.1016/j.procs.2015.09.127.
7. Чутчева Ю.В., Тихонова А. В. Статистические критерии оценки социального неравенства: российский и зарубежный опыт // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 5. – С. 23–29.
8. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации для нефинансовых стейкхолдеров в интегрированной отчетности // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2017. – № 4. – С. 23–29.
9. Терентьева А. И. Изучение основных показателей социального неравенства и бедности населения в Южном федеральном округе // *Проблемы современной экономики (Новосибирск)*. – 2015. – № 28-1. – С. 110–113.
5. Bukht R., Heeks R. Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy. *Development Informatics: Working Paper Series*, 2017, no. 68, pp. 1–24. DOI: 10.17323/1996-7845-2018-02-07.
6. Alyoubi A.A. E-Commerce in Developing Countries and How to Develop them During the Introduction of Modern Systems. *Procedia Computer Science*, 2015, no. 65, pp. 479–483. DOI: 10.1016/j.procs.2015.09.127.
7. Chutcheva Ju.V., Tikhonova A.V. Statisticheskie kriterii otcenki sotsial'nogo neravenstva: rossiyskiy i zarubezhnyy opyt [Statistical Criteria for Social Inequality Assessment: Russian and Foreign Experience]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 23–29 (in Russ.).
8. Khoruzhiy L.I., Tryastsina N. Yu. Formirovanie informatsii dlya nefinansovykh steypkholderov v integrirovannoy otchetnosti [Creating Integrated Reporting Information for Non-Financial Stakeholders]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp. 23–29 (in Russ.).
9. Terenteva A.I. Izuchenie osnovnykh pokazateley sotsialnogo neravenstva i bednosti naseleniya v yuzhnom federalnom okruge [Studying the Key Indicators of Social Inequality and Poverty in the Southern Federal District]. *Problemy sovremennoy ekonomiki (Novosibirsk)*, 2015, no. 28-1, pp. 110–113 (in Russ.).

Для цитирования

Кагирова М.В., Гайсин Р.С. Анализ дифференциации регионов России по уровню развития информационного общества // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2019. – № 4. – С. 25-31.

For citation

Kagirova M.V., Gaysin R.S. Analiz differentsiatsii regionov Rossii po urovnyu razvitiya informatsionnogo obshchestva [Differentiation Analysis of the Federal Subjects of Russia by the Level of Information Society Development]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 25-31 (in Russ.).

УДК 336.02: 34
 ВАК 08.00.10
 ББК Х402.23

Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: практика применения*

Pre-Trial Tax Disputes Resolution Procedure: Practice of Application

Чувашский государственный университет
 им. И. Н. Ульянова, Российская Федерация,
 Чебоксары

Николай Зотикович Зотиков

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов,
 кредита и экономической безопасности

e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

428018, Российская Федерация, Чувашская
 Республика, г. Чебоксары, ул. К. Иванова, д. 91, кв. 47.
 Тел. +7(902) 327–21–12.

I. N. Ulyanov Chuvash State University
 (Chuvashskiy gosudarstvennyy universitet im.
 I. N. Ul'yanova), Russian Federation, Cheboksary

Nikolai Z. Zotikov

PhD in Economics, Associate Professor at the Finance,
 Credit and Economic Security Department

e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Ap. 47, 91 K. Ivanova st., Cheboksary, Chuvash
 Republic 428018, Russian Federation.
 Phone +7(902) 327–21–12.

Аннотация. Российское налоговое законодательство не отличается стабильностью. В него периодически вносится огромное количество изменений, которые в некоторых случаях не упрощают, а наоборот усложняют применение норм закона.

В мировом рейтинге налоговых систем Россия занимает 47 место в мире, при этом общая налоговая ставка составляет 47,0%, что превышает данный показатель в других развитых странах. Разъяснения по применению нововведений, содержащих сомнения, неясности, излагаемые в письмах Минфина России, зачастую в нарушение пункта 7 статьи 3 части первой НК РФ трактуются не в пользу налогоплательщика.

Несоблюдение налоговым органом положений Налогового кодекса РФ также нарушает права налогоплательщика, что вызывает налоговый спор между налогоплательщиком и налоговым органом, в связи с чем налогоплательщик обращается в суды за защитой своих прав и законных интересов. Наличие налогового спора между основными участниками налоговых отношений является одним из оценочных признаков качества налоговой системы.

С целью разгрузить судебную систему в системе налоговых органов введен порядок досудебного урегулирования налоговых споров – это процедура, применение которой позволяет оперативно урегулировать возникающие конфликты, не доводя разрешение спора до судебного разбирательства.

Он имеет ряд преимуществ по сравнению с судебным разбирательством: это более простая и менее формализованная процедура, меньшие сроки рассмотрения, отсутствие расходов по уплате госпошлины и других судебных издержек.

Abstract. Russian tax legislation is not stable due to the enormous amount of changes that are periodically made to it, which in some cases do not simplify, but on the contrary complicate the application of laws. In the World Ranking of Tax Systems Russia ranks 47th in the world with a total tax rate of 47.0%, which exceeds this indicator in other developed countries. Explanations on the application of amendments containing doubts and ambiguities, written in the letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation, often in violation of paragraph 7 of Article 3 of the Tax Code Part One are not interpreted in favor of the taxpayers. Non-compliance with the Tax Code of the Russian Federation by the tax authority also violates the rights of the taxpayers, which causes a tax dispute between the taxpayers and the tax authority, and therefore the taxpayers appeal to the courts to protect their rights and legitimate interests. The existence of a tax dispute between the main participants of tax relations is one of the evaluation features of the tax system quality. In order to relieve the judicial system the procedure of pre-trial tax disputes resolution was introduced in the system of tax authorities – a procedure that allows to quickly resolve conflicts without bringing the dispute to a trial. It has a number of advantages in comparison with the legal proceedings: the procedure is simpler and less formalized, has shorter period of consideration and has no expenses for the state duty and other law charges. The pre-trial tax disputes resolution procedure has undergone significant changes in its development. This paper describes the procedure for out of court tax disputes settlement, practice of application and its advantages and disadvantages.

* Работа выполнена в рамках гранта РФФИ № 18–010–00357/18 на тему «Совершенствование налогово-бюджетного механизма и его влияние на экономику региона» на 2018–2021 гг.

Досудебный порядок разрешения налоговых споров в своем развитии претерпел значительные изменения.

В статье рассмотрен порядок внесудебного урегулирования налоговых споров в его развитии, практика применения, преимущества и недостатки данного порядка.

Ключевые слова: налоговый спор; досудебный порядок урегулирования налоговых споров; порядок обжалования актов налоговых органов; апелляционная жалоба; жалоба; налоговый аудит; налоговое администрирование; налоговые правонарушения; ответственность за нарушение налогового законодательства; судебная практика

Экономическая природа налоговых споров

Целью предпринимательской деятельности является извлечение прибыли и действие в общественных интересах. При этом в большинстве случаев целью предпринимательской деятельности экономического субъекта является максимальное получение прибыли при минимизации расходов, в том числе налоговых отчислений. Цель государства, напротив, состоит в максимально возможном обеспечении поступлений налогов и сборов в бюджеты всех уровней [1].

Противоположность интересов бизнеса и государства в процессе их разрешения ведет к поиску компромисса, направленному на постепенный переход государства от реализации сугубо фискальной функции к формированию налоговой политики, призванной способствовать повышению деловой активности бизнеса [2].

Таким образом, бизнес как сторона, заинтересованная в максимальном снижении налоговых рисков, ждет от государства как от потенциального генератора таких рисков стабильности фискального законодательства и адекватной правоприменительной практики [3].

К сожалению, действующее налоговое законодательство не стабильно, в него за последнее время в сфере регулирования бухгалтерского учета и налогообложения произошли многочисленные изменения, существенно влияющие на порядок формирования учетной политики организации, на правила налогообложения организаций, на усиление налогового контроля экономических субъектов [4]. Налоги, как известно, составляют значительную долю в доходной части бюджетов различных уровней. Основной целью налогового администрирования является пополнение бюджета за счет поступления налоговых платежей. Но при этом необходимо учитывать не только защиту бюджетных интересов, но и обеспечение конституционных прав и законных интересов каждого налогоплательщика [5].

В последнее время ВВП страны не увеличивается, а собираемость налогов, в том числе косвенных

Keywords: tax dispute; pre-trial tax disputes resolution procedure; procedure for appealing acts of tax authorities; appeal; complaint; tax audit; tax administration; tax offences; liability for violation of tax legislation; case law

(НДС), растет. Как указывается справедливо, постоянные темпы роста собираемости налоговых платежей связаны не только с качественным повышением уровня налогового администрирования, но и некоторой трансформацией вектора налоговых споров не в пользу налогоплательщика. Не первый год трендом налоговых споров являются необоснованная налоговая выгода, должная осмотрительность, реальность хозяйственных операций [6]. В связи с этим введенная в НК РФ норма (статья 54.1 НК РФ), провозгласившая новый подход к проблеме злоупотребления правами налогоплательщика, призвана стать новой вехой, направленной на улучшение условий для ведения бизнеса, уровня налогового администрирования в целом [2]. Значительный рост уровня налогового администрирования, информатизация и автоматизация контрольных процессов налоговых органов выводят на новый уровень процедурные вопросы налогового контроля и соответственно трансформируют налоговые споры [1].

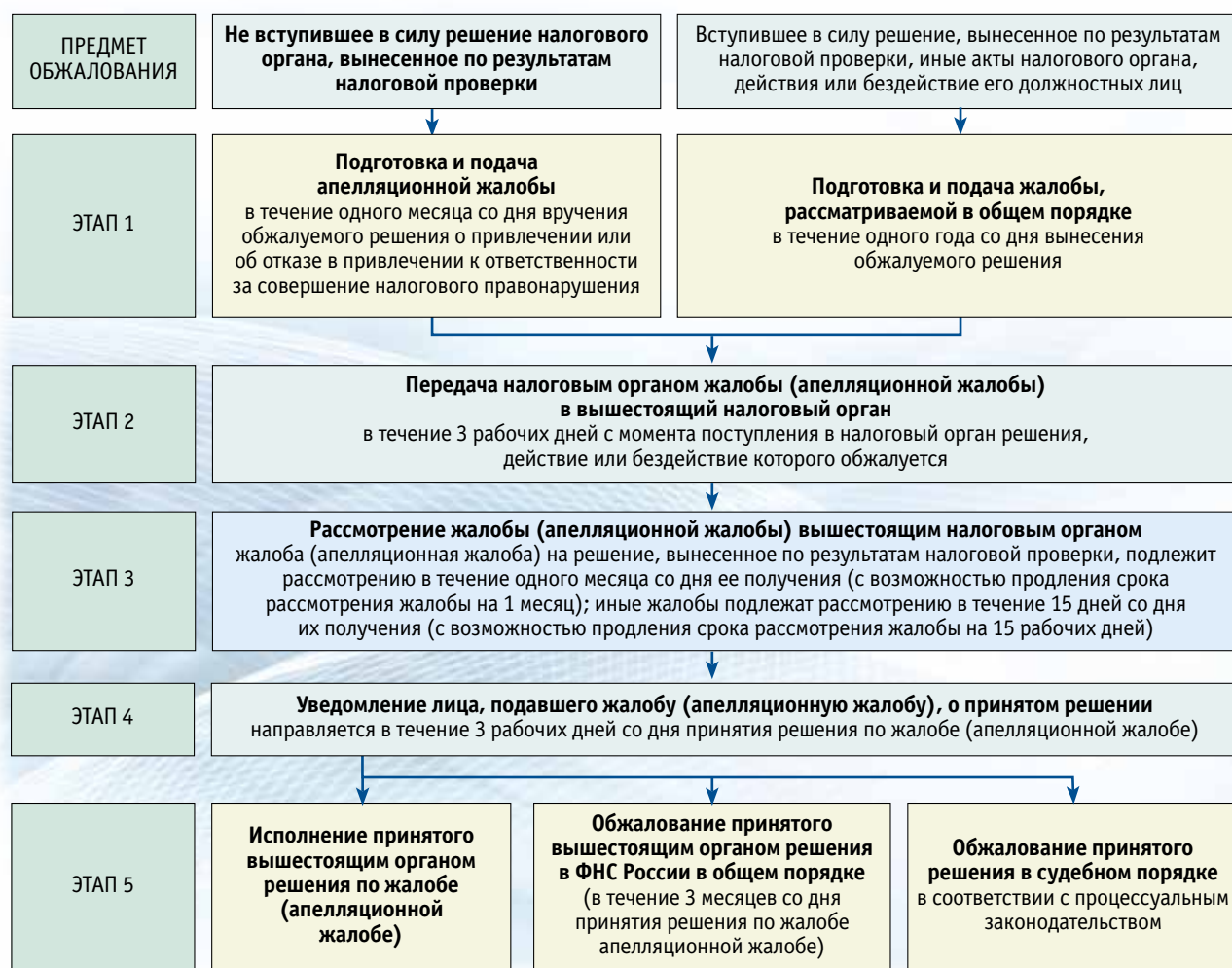
В современных условиях в налоговом администрировании значительное место отводится методам взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, их постоянному совершенствованию. В целях создания соответствующего делового климата, улучшения взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками ФНС России повышает качество налогового администрирования путем использования новых технологий контрольной работы, повышения уровня информационно-технологического обеспечения аналитической работы [5].

Одним из этих направлений является рассматриваемый в статье введенный досудебный порядок урегулирования налоговых споров.

Механизм досудебного разрешения споров

До введения досудебного разрешения споров количество налоговых споров, разрешаемых арбитражными судами, постоянно росло. В связи с огромным количеством налоговых споров

Рис. 1. Этапы досудебного урегулирования налоговых споров³



с 2006 года начали учреждать отделы, занимающиеся налоговым аудитом. В соответствии с принятым Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ¹ с 1 января 2009 г. обращение в вышестоящий налоговый орган за разрешением налоговых споров по решениям налоговых органов по результатам налоговых проверок до обращения в суд стало обязательным.

Федеральным законом от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ² указанный порядок апелляционного обжалования распространен на все акты ненормативного характера, издаваемые налоговыми органами,

а также на действия (бездействие) должностных лиц инспекций и управлений ФНС России. Статьей 138 НК РФ предусмотрен досудебный порядок обжалования для всех видов решений, действий (бездействия) налоговых органов, за исключением актов ФНС России. В суд можно обратиться в случае, если в установленный срок вышестоящий налоговый орган не принял решение по апелляционной жалобе (жалобе).

Процесс досудебного урегулирования спора складывается из следующих этапов (Рис. 1).

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права⁴. Она может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения, то есть до истечения месяца со дня вручения налогоплательщику.

Апелляционную жалобу в ФНС России можно подавать на решение по апелляционной жалобе,

¹ Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

² Федеральный закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую налогового кодекса РФ».

³ Федеральная налоговая служба. Досудебное урегулирование налоговых споров. Режим доступа: https://www.kemerovo.ru/archive/file/2502/uregulirovanie_nalogovih_sporov.pdf.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 06.06.2019). Статья 138 «Порядок обжалования».

В мае 2019 года принимается решение по материалам проверки, охватившей 2016–2018 гг. Проверкой установлено занижение НДС за 1 квартал 2016 года в сумме 50 т.р. Штраф в размере 20% от неуплаченной в результате занижения налоговой базы суммы налога в соответствии со ст. 122 НК РФ применять нельзя, так как трехлетний срок с 1 апреля 2016 г. истек 1 апреля 2019 г.

Пример

вынесенное УФНС России по субъекту РФ. Решение по апелляционной жалобе, принятое ФНС России, в апелляционном порядке обжаловать нельзя.

Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения принимается, когда истек установленный статьей 113 НК РФ трехгодичный срок давности привлечения к ответственности: в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ, исчисление срока давности применяется со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

Если акты налогового органа ненормативного характера вступили в силу, то налогоплательщик может подать жалобу в вышестоящий налоговый орган, если обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права. Рассматривая жалобу (апелляционную жалобу), вышестоящий налоговый орган принимает одно из решений, предусмотренных пунктом 3 статьи 140 НК РФ:

- 1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
- 2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;
- 3) отменяет решение налогового органа полностью или в части;
- 4) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;
- 5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

Принятое решение по поданной апелляционной жалобе (жалобе) направляется лицу, подавшему их, в течение трех дней со дня их принятия.

Лишь после соблюдения вышеуказанного порядка досудебного урегулирования налоговых споров налогоплательщик может в дальнейшем обратиться в суд с исковым заявлением.

Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров (Концепция – 2013)

С целью определения путей и способов обеспечения в долгосрочной перспективе перехода на преимущественно внесудебный порядок разрешения налоговых споров ФНС России утверждена Концепция на 2013–2018 годы⁵.

В качестве стратегической цели провозглашено развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, развитие примирительных процедур, позволяющих устранить конфликтные ситуации при обращении в вышестоящий

налоговый орган без необходимости обращений в судебные органы за разрешением налоговых споров.

- «Достижение стратегической цели означает реализацию качественно нового подхода к системе урегулирования налоговых споров, обеспечивающего:
- контроль за законностью и обоснованностью решений, вынесенных нижестоящими налоговыми органами;
 - достижение высокой эффективности и объективности разрешения налоговых споров;
 - создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализ судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения;
 - сокращение потенциальных причин возникновения налоговых споров (предотвращение налоговых споров);
 - максимальная оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке, неконфронтационный подход;
 - совершенствование информирования налогоплательщиков о процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, ее преимуществах;
 - мотивация налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров;
 - широкое использование современных информационных технологий»⁵.

Деятельность ФНС России по досудебному урегулированию налоговых споров

Как следует из приведенных данных (таблица 1), в 2016 году по сравнению с 2015 годом количество выездных налоговых проверок (ВНП) уменьшилось с 30 662 ед. до 26 043 ед., или на 15,1 процента, и, наоборот, увеличилось количество камеральных налоговых проверок (КНП) с 31 943 тыс. ед. до 39 978 тыс. ед., или на 25,2 процента, что подтверждает общепринятую тенденцию снижения количества выездных налоговых проверок. С уменьшением количества проводимых налоговых проверок связано уменьшение рассмотренных жалоб по результатам налогового контроля с 25,8 тыс. ед. в 2015 г. до 23,4 тыс. ед. в 2016 году, или на 9,3 процента, в 2017 году на 10,5%, в 1-м полугодии 2018 г. на 16,9%. Также уменьшилось количество споров по вопросам отказа в государственной

⁵ Приказ ФНС от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы».

Таблица 1. Итоги деятельности ФНС России*

	2015	2016	2017	2018
Количество ВВП, ед.	30 662	26 043		
Количество КНП, ед.	31 943	39 978		
Рассмотрены жалобы по результатам налогового контроля, тыс. ед.	25,8	23,4	-10,5%	-16,9%
Рассмотрены жалобы на решение о государственной регистрации, тыс. ед.	11,538	11,4		
Поступило жалоб, ед.	45 272	50 714		-13,1%
Удовлетворено жалоб, ед.	12 753	11 980		
Удельный вес количества удовлетворенных жалоб,%	33,9	34,0	34,7	31,4
Удельный вес сумм удовлетворенных требований,%	9,3	4,9	16,2	10,3

регистрации с 11,538 тыс. в 2015 г. до 11,4 тыс. жалоб в 2016 г. или на 1,2%.

Динамика сокращения оспаривания решений по выездным налоговым проверкам отмечается на протяжении нескольких лет, что обусловлено эффективной работой по урегулированию споров в досудебном порядке. Этому способствовало также применение налоговыми органами единых правоприменительных подходов, улучшение налогового администрирования, в том числе за счет риск-ориентированного подхода при администрировании НДС, использование в своей деятельности судебно-арбитражной практики, доведение до налогоплательщиков правовых позиций по рассмотрению жалоб через размещенные на сайте ФНС России интернет-сервисы «Решения по жалобам», в которых размещаются в свободном доступе наиболее значимые решения, принятые по результатам проведенных налоговых проверок, с кратким описанием позиции налогового органа, налогоплательщика по принятому решению.

Как следует из приведенных в таблице 1 данных, по результатам рассмотрения поступивших жалоб в 2015 году удовлетворены 33,9%, в 2016 г. – 34%, в 2017 г. – 34,7%, в 1-м полугодии 2018 г. – 31,4 процента. Процент сумм удовлетворенных требований налогоплательщиков по отношению к оспариваемым налогоплательщиками суммам по жалобам в 2015 году составил 9,3 процента, 2016 г. – 4,9%; 16,2% в 2017 году и 10,3% в 1-м полугодии 2018 г.

* Составлено автором на основании данных итогов деятельности ФНС России за 2016 год, 2017 год, за первое полугодие 2018 года.

Справка по итогам деятельности ФНС России в 2016 году. Режим доступа: https://ipirip.ru/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0%D0%A1%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BA%D0%B0_%D0%BF%D0%BE_%D0%B8%D1%82%D0%BE%D0%B3%D0%B0%D0%BC_%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8_%D0%A4%D0%9D%D0%A1_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8_%D0%B2_2016_%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D1%83/. Минфин утвердил отчет об итогах работы ФНС России за 2017 год. Режим доступа: <http://buhguru.com/news/fns-itogiraboty-za-2017-god.html>.

ФНС России подвела итоги досудебного урегулирования споров в первом полугодии 2018 года. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7829444/.

Таким образом, удовлетворяется около 1/3 подаваемых налогоплательщиками жалоб (по количеству), а суммарно – всего лишь 10% оспариваемых сумм.

Количество поступивших жалоб с 45 272 ед. в 2015 г. увеличилось до 50 714 ед. в 2016 г., в 1-м полугодии 2018 г. снизилось на 13,1% по сравнению с 2017 годом.

Судебно-правовая работа ФНС России

В 2016 г. в судах первой инстанции рассмотрено 16,7 тыс. дел, что в 4,5 раза меньше, чем в 2015 г. (74,5 тыс. дел) (Таблица 2).

Сумма рассмотренных требований в 2016 г. составила 251 млрд руб. и выросла на 8,3% относительно 2015 года (232 млрд руб.).

Из данных рисунка 2 следует следующее:

«В 2016 году процент решений, принятых в пользу налогоплательщиков, по сравнению с 2015 годом по всем видам споров уменьшается, кроме споров о взыскании обязательных платежей и санкций (в 2017 г. – 85%, в 2016 г. – 60%) и спорам о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами.

Наибольший процент решений, принятых в пользу налогоплательщиков, как в 2015-м, так и в 2016 г., приходится на споры о взыскании обязательных платежей и санкций (соответственно 60 и 85%). С 37% в 2015 г. до 16% в 2016 г. уменьшился процент решений, принятых в пользу налогоплательщика, по вопросу возмещения убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов.

Количество дел, рассмотренных с участием бизнеса (юридических лиц и ИП), составило в 2015 г. 36,2 тыс. дел, в 2016 г. – 12,6 тыс. дел. (снижение в 2,9 раза), уменьшилось на 9,0% в 2017 г. и на 6,4% в 1-м полугодии 2018 г.

Сумма рассмотренных требований составила в 2015 г. 209,6 млрд руб., в 2016 г. – 230,5 млрд руб. (рост – 10,0%), в 2017 г. – 238,6 млрд руб., в 1-м полугодии 2018 г. – 97,5 млрд руб. (снижение – 23,0%).

Удельный вес удовлетворенных судами в пользу бюджета сумм требований составил в 2015 г. 78,7%, в 2016 г. – 82,2%, (в том числе по юридическим

Таблица 2. Судебно-правовая работа ФНС по налоговым спорам*

	2015	2016	2017	1 полугодие 2018 г.
Общее количество дел, рассмотренных судами по всем категориям лиц	74 509	16 727		
Удельный вес удовлетворенных судами в пользу бюджета сумм требований, %	78,7	82,2	80,0	82,7
в т.ч. по юридическим лицам и ИП	76,7	81,5		
Сумма рассмотренных требований, млрд руб.	232,0	251,0		
Количество дел, рассмотренных с участием бизнеса, тыс. дел	36,2	12,6	-9,0%	-6,4%
Сумма рассмотренных требований с участием бизнеса, млрд руб.	209,6	230,5	238,6	97,5 (-23%)
в т.ч. в пользу бюджета		187,2	191,0	81

Рис. 2. Результаты рассмотрения налоговых споров в 2015–2016 гг.



налоговых органах. Так, в 1-м полугодии 2018 г. количество вынесенных судами первой инстанции решений по заявлениям (искам) налогоплательщиков по налоговым спорам, прошедшим досудебное урегулирование, уменьшилось на 6,9% по сравнению с 1-м полугодием 2017 г.

Практика урегулирования налоговых споров в исследованиях «Право.ру»

По данным исследования «Право.ру», количество арбитражных исков с участием ФНС неуклонно снижается. Так, если за 2014 год налоговая служба подала свыше 70 000

лицам и ИП соответственно 76,7% и 81,5%), в 2017 г. – 80,0%, в 1-м полугодии 2018 г. – 82,7%» [4].

Ввиду повышения качества досудебного урегулирования споров снизилось в 1-м полугодии 2018 г. количество обращений заявителей в суды после их досудебного рассмотрения в вышестоящих

* Составлено автором на основании данных итогов деятельности ФНС России за 2016 год, 2017 год, за первое полугодие 2018 года.

Справка по итогам деятельности ФНС России в 2016 году. Режим доступа: https://ipirip.ru/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0%D0%A1%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BA%D0%B0_%D0%BF%D0%BE_%D0%B8%D1%82%D0%BE%D0%B3%D0%B0%D0%BC_%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8_%D0%A4%D0%9D%D0%A1_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8_%D0%B2_2016_%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D1%83

Минфин утвердил отчет об итогах работы ФНС России за 2017 год. Режим доступа: <http://buhguru.com/news/fns-itogi-raboty-za-2017-god.html>.
ФНС России подвела итоги досудебного урегулирования споров в первом полугодии 2018 года. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fns/7829444.

исков, то в 2016 году – меньше 20 000, юридические лица также стали реже обжаловать действия ФНС.

В исследовании с помощью системы Casebook проанализирована динамика исков с налоговыми органами всех категорий за период с 1 января 2014 года по 30 июня 2017 года. Среди исследуемых исков около 75% в количественном выражении приходится на споры о взыскании обязательных платежей и санкций, около 10% – на споры, связанные с созданием, реорганизацией и ликвидацией организаций на основании заявлений налоговых органов, а также на споры в связи с оспариванием ненормативных актов, 15% – оспаривание решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности, о возврате из бюджета излишне взысканных либо излишне уплаченных средств, и другие. Общее количество налоговых споров, в которых ФНС выступает в качестве истца, уменьшается. По мнению экспертов, общая тенденция сокращения количества споров с участием ФНС в качестве ответчика связана с нежеланием

Рис. 3. Выигранные дела ФНС в роли истца⁶

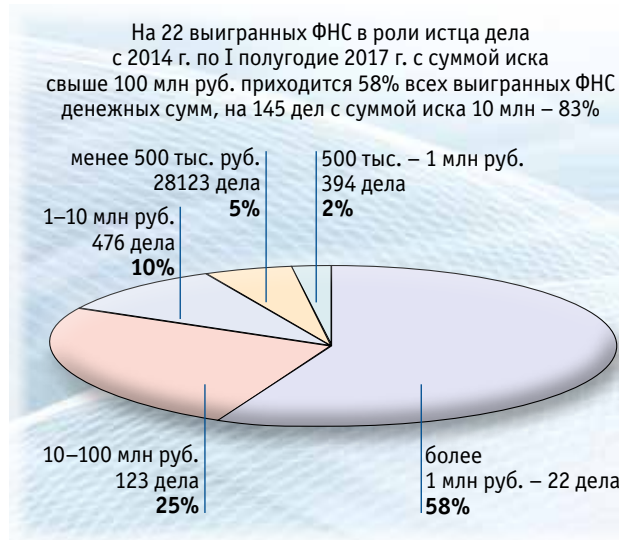
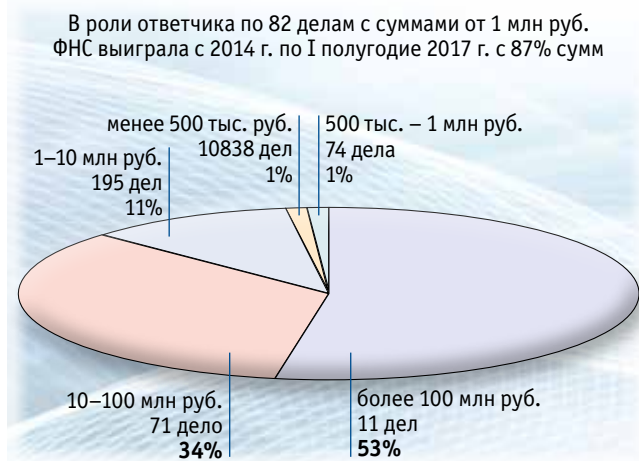


Рис. 4. Выигранные дела ФНС в роли ответчика⁷



налогоплательщика тратить силы и время на судебные тяжбы. Примечательно, что одновременно с сокращением количества жалоб в 2014–2016 гг. оспариваемая налогоплательщиками

⁶ Google. Выигранные дела ФНС в роли истца. Режим доступа: [⁷ Google. Выигранные дела ФНС в роли ответчика. Режим доступа: \[Рис. 5. Результаты рассмотрения налоговых споров в судебном порядке\]\(https://www.google.com/search?q=Выигранные+дела+ФНС+в+роли+ответчика&rlz=IC1PRFC_enRU764RU764&source=lnms&itbm=isch&sa=X&ved=0ahUKewiF_Zvh4J7fA-hUDqIsKHejRAos_Q_AUIDygC&biw=1280&bih=882#imgrc=EtJNliBH-UWH8M.:</p>
</div>
<div data-bbox=\)](https://www.google.com/search?rlz=IC1PRFC_enRU764RU764&biw=1280&bih=882&itbm=isch&sa=1&ei=IITXOsG4eyuBMqdh9AM&q=%D0%92%D1%8B%D0%B8%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5+%D0%B4%D0%B5%D0%BB%D0%B0+%D0%A4%D0%9D%D0%A1+%D0%B2+%D1%80%D0%BE%D0%BB%D0%B8+%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%86%D0%B0&dq=%D0%92%D1%8B%D0%B8%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5+%D0%B4%D0%B5%D0%BB%D0%B0+%D0%A4%D0%9D%D0%A1+%D0%B2+%D1%80%D0%BE%D0%BB%D0%B8+%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%86%D0%B0&gs_l=img.12...811908.814284.815641...0.0.106.106.0j1.....0...1j2..gws-wiz-img...0.Hq0wQ5JdKV4#imgrc=nCvtt4qMaxGRAM.:</p>
</div>
<div data-bbox=)



сумма требований оставалась примерно на одном и том же уровне, что вызывает увеличение выигранной налоговой службой суммы, приходящейся на одну жалобу (рис. 3, 4). Сокращение налоговых споров связано с переходом ФНС на рискоориентированный подход при проверке НДС, уменьшением количества выездных налоговых проверок; более четко выбранными целями и отточенными механизмами проверок; изменением подхода к сбору доказательств и представлением их в суд; тщательной работой на этапе формирования акта выездной проверки и обработке возражений на этот акт, заявленным руководством налоговой службы курсом на снижение общего количества споров и переносом акцента на выборочный контроль налогоплательщиков по особо значимым вопросам и делам.

Количество рассмотренных жалоб на результаты выездных налоговых проверок в 2017 году сократилось, по данным исследования, на 11% по сравнению с 2016 годом. Этому способствовало повышение качества налогового администрирования, снижение количества проверок, а также, по мнению «Право.гу», выработанные налоговой службой единые правоприменительные подходы при рассмотрении жалоб.

Как следует из приведенных данных (Рис. 5), количество дел, по которым принято решение об удовлетворении требований по заявлению налогоплательщика, из года в год уменьшается: с 44,63% в 2014 г. уменьшилось до 16,2% в 2018 г. Соответственно количество дел, в которых налогоплательщику отказано в удовлетворении требований, увеличилось с 55,37% в 2014 г. до 83,8% в 2018 году. Это, по мнению ФНС России, является свидетельством повышения качества решений, принимаемых вышестоящими налоговыми органами при рассмотрении жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков.

Направления совершенствования досудебного порядка урегулирования налоговых споров

Приведенные в работе статистические данные позволяют сделать вывод о том, что, сокращая количество проверок, ФНС уделяет больше внимания качеству собранного материала, благодаря чему количество выигранных ФНС России дел в судах неуклонно растет. Это достигается благодаря новым системам налогового администрирования АСК НДС-2 и АИС Налог 3, которые помогают отследить неуплату НДС и других налогов и выявить выгодоприобретателя по сделкам с недобросовестными контрагентами. Доказательства, полученные АСК НДС 2, приобщаются к материалам налоговых проверок, что значительно затрудняет процесс оспаривания решений в судах.

Досудебный порядок урегулирования налоговых споров в своем развитии и совершенствовании обязан учитывать изменения, происходящие в налоговом законодательстве. В качестве примера приведем новую статью НК РФ – ст. 54.1 НК РФ, которая определяет пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога и действует в отношении налоговых проверок по НДС с 4 квартала 2017 года и проверок по налогу на прибыль с 2018 года.

В ст. 54.1 НК РФ содержится абсолютно новый подход к проблеме злоупотребления правами налогоплательщика. Теперь определены конкретные действия, которые признаются злоупотреблением правом, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для того, чтобы на законном основании учесть расходы или заявить налоговые вычеты (по НДС). То есть налицо отказ от достаточно размытого определения необоснованной налоговой выгоды, которым оперировал Пленум ВАС РФ⁸, а след за ним и налоговые органы в течение последних 10 лет.

По мнению ФНС России, понятия, отраженные в постановлении № 53, больше не должны использоваться при проведении как камеральных, так и выездных проверок. Более того, под запрет попали не только касающиеся необоснованной налоговой выгоды положения, содержащиеся в постановлении № 53, но и выводы, которые делали суды в развитие этих положений.

Согласно п. 2 ст. 54.1 НК РФ, чтобы на законных основаниях уменьшить налоговую базу или сумму налога, достаточно выполнить всего три условия:

- 1) не совершать действий, которые в п. 1 ст. 54.1 НК РФ названы как недопустимые;
- 2) основной целью совершения сделки или операции не должна быть неуплата или неполная уплата налога;
- 3) обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом,

которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону⁹.

При нарушении хотя бы одного из этих условий налоговый орган откажет налогоплательщику в учете расходов или вычетов. При этом негативных последствий не будет, если первичные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом, контрагент налогоплательщика нарушил законодательство о налогах и сборах. Данные критерии закреплены в ст. 54.1 НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам. В последнее время налоговое администрирование свелось в основном к доказыванию налоговым органом факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, в результате чего отказывалось налогоплательщику в вычетах по НДС.

Введение в практику нового подхода в определении налоговой базы в связи с принятием ст. 54.1 НК РФ и отказом от положений постановления № 53 призвано улучшить взаимоотношения между бизнесом и государством, уменьшить претензии налоговых органов к налогоплательщикам в вопросах исчисления налоговой базы, уменьшить налоговые споры.

Из проведенного исследования можно сделать вывод о том, что в основном введенный механизм досудебного урегулирования налоговых споров достиг цели, предусмотренной Концепцией, – переход на преимущественно внесудебный порядок разрешения налоговых споров состоялся. В результате этого сократились сроки рассмотрения налоговых споров, уменьшилась нагрузка на суды, налогоплательщики получили экономию на судебных расходах и т.п.

Методы регулирования налоговых споров совершенствуются с развитием налогового законодательства, судебной практики разрешения налоговых споров. В качестве примера приведем разъяснения, данные Пленумом ВАС РФ в целях обеспечения единообразия подходов к разрешению споров, связанных с применением положений части первой НК РФ, которые в большинстве случаев и вызывают налоговые споры¹⁰.

Так, в случае, когда налогоплательщик представляет возражения на акт налоговой проверки, налоговый орган может принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля на срок, не превышающий один месяц. При этом эти мероприятия могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств,

⁸ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 06.06.2019). Статья 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

¹⁰ Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений (пункт 39 постановления № 57).

Законодательство ограничивает право налогоплательщика заявлять в судах доводы, не изложенные ранее в жалобе (апелляционной жалобе), поданной в вышестоящий налоговый орган (пункт 67 постановления № 57).

При рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения (пункт 81 постановления № 57).

После вынесения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа не вправе вносить в это решение изменения, ухудшающие положения лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления опечаток, арифметических ошибок. В это же время следует признать допустимым внесение налоговым органом в названные решения изменений, а также полную их отмену, если это влечет улучшение положения налогоплательщика (пункт 44 постановления № 57).

В качестве направлений реформирования досудебного порядка урегулирования налоговых споров можно предложить следующее:

1. Формирование государственного органа вне структуры ФНС России.

Существующий в настоящее время порядок рассмотрения УФНС России по субъекту налогового спора, связанного с обжалованием решений (действия) инспекции ФНС России, приводит к тому, что вышестоящий налоговый орган, защищая интересы бюджета, как правило, в расчете на то, что налогоплательщик дальше не будет жаловаться, оставляет в силе решение налогового органа (удельный вес количества удовлетворенных ФНС жалоб по количеству не превышает 1/3, по сумме – лишь 10,3% в 1-м полугодии 2018 г.).

2. Законодательное закрепление в НК РФ положения о праве участия представителя налогоплательщика при рассмотрении вышестоящим налоговым органом жалобы (апелляционной жалобы).

В соответствии с действующим в настоящее время п. 2 ст. 140 НК РФ вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу) без участия заявителя.

И лишь в случае выявления в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение

налогового органа противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалов либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган рассматривает материалы с участием лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), извещая о времени и месте рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы).

Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) может быть необъективным и небеспристрастным, целью налогового органа является в первую очередь доначисление налогов, а отнюдь не вынесение законного и обоснованного решения. Об этом свидетельствует тот факт, что, не находя у вышестоящего налогового органа поддержки своих доводов, налогоплательщик обращается в суд и выигрывает дело.

Тем не менее, даже при таком необъективном подходе при рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) участие представителей налогоплательщика позволяет:

- убрать из решения нижестоящего налогового органа о привлечении к налоговой ответственности очевидные ошибки (арифметические или фактические);
- изменить позицию налогового органа (фактически – позицию налогового инспектора, проводившего проверку), сформулированную в решении, в случае очевидно неправильного применения закона или бесспорного расхождения этой позиции с арбитражной практикой.

Как указывает ФНС России¹¹, постановления Пленума и Президиума ВАС РФ для налоговых органов являются сложившейся судебной практикой, которой налоговым органам следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм какого-либо налога. Однако эти указания на местах не всегда соблюдаются, и при наличии по конкретному вопросу решений высших судебных инстанций налоговики принимают необоснованные решения, что вызывает законное недовольство налогоплательщика.

3. Требуется уточнения на законодательном уровне вопрос о правомерности принятия обеспечительных мер по принятым налоговым органом решениям о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения. Решение о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) за совершение налогового правонарушения вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого оно принято (п. 9 ст. 101 НК Ф). После вынесения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель

¹¹ Письмо ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097

налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения, для чего выносятся решение, вступающее в силу со дня его вынесения.

Обеспечительными мерами могут быть:

- 1) запрет на отчуждение имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- 2) приостановление операций по счетам в банке (в отношении разницы между общей суммой недоимки, указанной в решении о привлечении к ответственности, и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению (пункт 10 ст. 101 НК РФ)).

На практике это приводит к следующему: решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, врученное налогоплательщику, например, 1 сентября, вступает в силу с 1 октября. А в соответствии с решением о принятии обеспечительных мер операции по счету в банке приостановлены 1 сентября, и не будет оно отменено вплоть до окончательного разрешения налогового спора.

Кроме того, при принятии обеспечительных мер налоговики приводят в качестве основания полагать, что решение налогового органа налогоплательщиком не будет исполнено, такие факты, как отсутствие денег на расчетном счете, наличие кредиторской задолженности, отсутствие выручки от деятельности и другие, которые судами опровергаются¹².

По нашему мнению, решение о принятии обеспечительных мер по взысканию недоимки, возникшей по итогам проверки, не может быть принято ранее даты вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, то есть до реального образования самой недоимки [5].

4. Необходимо введение ответственности должностного лица налогового органа, оставившего решение налогового органа в силе, в последующем успешно обжалованного налогоплательщиком в суде.

Анализ механизма досудебного порядка урегулирования налоговых споров показывает, что жалоба не имеет прикладного значения. У должностного лица налогового органа, рассматривающего жалобу (апелляционную жалобу) налогоплательщика, нет никакого стимула ее удовлетворять:

- если налогоплательщик, не удовлетворившись решением по жалобе, обращается в суд и выигрывает спор, за поражение в суде его никто и никак не накажет;
- если налогоплательщик далее не обращается в суд, никто не проверит правильность и обоснованность принятого решения по жалобе;
- в некомпетентности его никто не уличит, поскольку в связи с неединообразной судебной практикой наверняка можно найти судебные

акты, защитившие налоговый орган в такой же правовой ситуации;

- проигрыш в суде можно списать на некомпетентность подчиненных – представителей нижестоящего налогового органа, принявших в свое время оспариваемое решение;
- после отказа в удовлетворении жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщик становится сговорчивей, так как он лишается иммунитета от беспорного взыскания налоговой недоимки. Опасаясь в будущем ежегодного включения в план выездных налоговых проверок, налогоплательщики в большинстве случаев не обращаются в суды.

По нашему мнению, ответственность за нарушение налогового законодательства, предусмотренная в НК РФ, должна распространяться не только на налогоплательщика, но и на налоговый орган. По решениям, обжалованным в вышестоящем налоговом органе, оставленным им в силе, впоследствии выигранным налогоплательщиком в судах, должностное лицо вышестоящего налогового органа, вынесшее решение, фактически допускает налоговое правонарушение, выразившееся в неправильном применении норм закона. Как и налогоплательщик, допустивший нарушение налогового законодательства, так и должностное лицо, оставившее решение в силе в связи с неправильным применением норм закона, должно нести соответствующую ответственность. Это повысит значимость досудебного урегулирования, ответственность должностного лица, принимающего решение по апелляционной жалобе (жалобе).

5. Необходимо периодически систематизировать и единообразить судебную практику разрешения однотипных налоговых споров.

По тем спорным вопросам, по которым имеются решения высших судебных инстанций, необходимо внести изменения в соответствующие нормы закона (НК РФ).

6. По решениям, оспариваемым в судах в связи с отказом вышестоящего налогового органа в удовлетворении жалобы, необходимо привлечь в качестве второго ответчика должностное лицо вышестоящего налогового органа, рассмотревшее оспариваемое решение, возложив на них уплату госпошлины в случае выигрыша суда налогоплательщиком.

Предлагаемые меры, на наш взгляд, направлены на дальнейшее улучшение налогового администрирования, улучшение взаимодействия бизнеса и государства, что является одним из важнейших условий проведения эффективной экономической политики, развития предпринимательской активности. Вопросы, которые можно урегулировать без обращения в суды, должны оперативно рассматриваться на уровне

¹² Постановление АС Западно-Сибирского округа от 13.05.2016 № Ф04-1710/2016 по делу № А03-15935/2015.

налоговых органов. До судов не должны доходить дела, не имеющие вообще судебных перспектив.

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. Ряховский Д.И., Крицкий В. И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2018.– № 1.– С. 41–48.
2. Зотиков Н.З. От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2018.– № 1.– С. 32–41.
3. Петухова Н.В. Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2017.– № 1.– С. 41–45.
4. Хоружий Л.И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2017.– № 5.– С. 17–22.
5. Зотиков Н.З. Направления совершенствования налогового администрирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2017.– № 5.– С. 33–42.
6. Ряховский Д.И., Крицкий В. И. Трансформация экспертизы в налоговом контроле // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2016.– № 5.– С. 41–48.

Для цитирования

Зотиков Н.З. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: практика применения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2019.– № 4.– С. 32–42.

Необходимым условием является также повышение ответственности налоговых органов за принимаемые решения, которые впоследствии при обращении в суды отменяются. 

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. 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.).
2. 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.).
3. Petuhova N.V. Priorityety sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya v usloviyah modernizatsii deyatel'nosti nalogovykh organov [The Priorities of Improving Tax Authorities' Activities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 1, pp. 41–45 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I. Analiz novell zakonodatel'stva o buhgalterskom uchete i nalogooblozhenii v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no.5, pp. 17–22 (in Russ.).
5. Zotikov N.Z. Napravleniya sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya [Tax Administration: Areas of Improvement]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 33–42 (in Russ.).
6. Ryahovskiy D.I., Krickiy V.I. Transformatsiya ekspertizy v nalogovom kontrole [Transformation of the Expert Examination in Tax Control]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 5, pp. 41–48 (in Russ.).

For citation

Zotikov N.Z. Dosudebnyy poryadok uregulirovaniya nalogovykh sporov: praktika primeneniya [Pre-Trial Tax Disputes Resolution Procedure: Practice of Application]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 32–42 (in Russ.).

ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС НА ЗВАНИЕ
«ЛУЧШИЙ БУХГАЛТЕР РОССИИ — 2019»

с 10 СЕНТЯБРЯ
по 27 ОКТЯБРЯ

Выберите свою остановку!

Лучший
бухгалтер
коммерческой
организации

Лучший
налоговый
консультант

Лучший
главный
бухгалтер
организации
бюджетной
сферы

Лучший
главный
бухгалтер
коммерческой
организации





УДК 339.138
ВАК 08.00.05

Экономический анализ и бухгалтерский учет операций с цифровыми инвестиционными бонусами

Economic Analysis and Accounting for Digital Investment Bonuses Operations

Нижегородский государственный университет
им. Н. И. Лобачевского, Российская Федерация,
Нижний Новгород

Наум Львович Богачек

канд. экон. наук, директор по развитию, электронная
торговая площадка «Элторг» (ООО «Элторг»)
e-mail: nbogachek@gmail.com
603162, Российская Федерация,
г. Нижний Новгород, дер. Кузнечиха, д. 71.
Тел. +7 (930) 804-85-33.

Lobachevsky State University (Nizhegorodskiy
gosudarstvennyy universitet im. N. I. Lobachevskogo),
Russian Federation, Nizhny Novgorod

Naum L. Bogachek

PhD in Economics, Development Director, Electronic
Trading Platform «Eltorg» (LLC «Eltorg»)
e-mail: nbogachek@gmail.com
71 Kuznechiha Village, Nizhny Novgorod
603162, Russian Federation.
Phone +7 (930) 804-85-33.

Аннотация. В статье рассмотрен пример подхода к проблеме экономического анализа и бухгалтерского учета вторичных операций с новым типом цифровых финансовых активов – инвестиционными бонусами. Материалы статьи изложены на основе опыта работы электронной торговой площадки «Элбонус», созданной под руководством автора.

При возникновении соответствующей законодательной базы (что неминуемо при развитии цифровой экономики) возникнет потребность в обеспечении механизма обеспечения бухгалтерского учета вторичного оборота бонусов, точнее, оборота прав на них (как инвестиционных, так и накопительных), как цифровых финансовых активов. А именно: необходимость разработки схемы бухгалтерского учета операций с бонусами с использованием 58 счета (финансовые вложения).

По методике, реализованной на ЭТП «Элбонус», выделены три типа участников операций с бонусами: Эмитент (бенефициар) бонусов Бонусной программы; Инвестор (клиент – приобретатель бонусов) Бонусной программы; Электронная Торговая Площадка – далее «Торговая площадка» (оператор бонусов).

На примере бухучета хозяйственных операций с инвестиционными бонусами у участников операций автором описаны бухгалтерские проводки в соответствии с предложенной методикой.

При этом отдельного внимания заслуживает вопрос определения налоговой базы по НДС.

Автор показывает, что бонусы, эмитированные с целью реализации маркетингово-инвестиционных программ, также могут быть использованы с целью налоговой оптимизации.

Abstract. This paper describes an example of approach to the problem of economic analysis and accounting for secondary operations with a new type of digital financial assets – investment bonuses. The materials of the article are based on the experience of the Electronic Trading Platform “Elbonus”; created under the guidance of the author.

Upon incurrance of an appropriate legal framework (which is inevitable with the development of the digital economy), the need of a mechanism to ensure accounting for the secondary turnover of bonuses will arise, more precisely, the turnover of rights on them (both investment and accumulative) as digital financial assets. Specifically the need for the development of accounting scheme for bonus transactions with an account 58 (financial investments).

According to the method realized at the Electronic Trading Platform “Elbonus”, three types of participants with bonuses operations are distinguished: Issuer (beneficiary) of Bonus programs’ bonuses; Investor (client – buyer of bonuses) in Bonus programs; Electronic Trading Platform – hereinafter referred to as Marketplace (operator of bonuses). On the example of economic operations accounting with investment bonuses the author describes the accounting entries in accordance with the proposed methodology. Among other things the issue of determining VAT tax base deserves special attention. The author shows that bonuses issued for the purpose of marketing and investment programs can also be used for tax optimization.

The paper can serve as a basis for the development of proposed methodology of accounting for market participants’ bonuses operations as digital financial assets: issuers and investors (clients).

Статья может служить основой для развития предлагаемой автором методики бухгалтерского учета операций у различных типов участников рынка бонусов, как цифровых финансовых активов: эмитентов и инвесторов (клиентов).

Ключевые слова: бонусные программы; участники рынка бонусов; инвестиции в бонусы; система учета бонусов; эмиссия бонусов; вторичный рынок бонусов; цифровые бонусы; цифровые финансовые активы.

Потребность в механизме управления и учета вторичного оборота бонусов

Ранее, в статье «Бонусы – учетные единицы «бонусных программ», как цифровые финансовые активы» [1] мы показали, что бонусы, начисляемые в маркетинговых Бонусных программах, являются полноценными цифровыми финансовыми активами: имеют все признаки и параметры таковых. Также в статье «Бонусы как потенциальный инвестиционный инструмент» [2] мы показали, что как цифровой финансовый актив бонусы несут мощный инвестиционный потенциал: кроме чисто маркетингового инструмента могут решать инвестиционные задачи развития для коммерческих компаний. Там же мы ввели понятие «инвестиционные бонусы» «эмитированные бонусы» и описали принципиальную схему их работы.

Разумеется, важным аспектом организации вторичного обращения бонусов (как инвестиционных, так и накопленных потребителями) в качестве цифровых финансовых активов должно быть наличие в Российской Федерации соответствующей законодательной базы. Допустим, такая законодательная база появится и инвестиционные бонусы можно будет эмитировать на законных основаниях. Сразу же возникнет потребность в обеспечении механизма обеспечения учета вторичного оборота бонусов (как инвестиционных, так и накопительных) в виде цифровых финансовых активов.

Следует отметить, что для упрощения восприятия под словами «эмитировать бонусы», «вторичный оборот бонусов», «владение инвестиционными бонусами», «продажа бонусов» и т.п. с юридически строгой точки зрения здесь и далее в статье следует понимать имущественные права на владение и распоряжение бонусами: эмитирование или эмиссия прав на бонусы, учет вторичного оборота прав на бонусы и т.д.

Так же как и оборот криптовалюты или крипто токенов, по сути, это оборот имущественных прав владения и распоряжения ими. Поскольку сама криптовалюта, токены и прочие цифровые активы – это виртуальные сущности, проявляющие себя в виртуальном пространстве посредством специальных технологий: их физический оборот невозможен, возможен оборот лишь прав на них.

С точки зрения «оборота имущественных прав» на нематериальные активы (в том числе и цифровые финансовые активы) уже на настоящий момент

Keywords: bonus programs; bonuses market participants; investments in bonuses; bonus accounting system; bonus emission; secondary bonus market; digital bonuses; digital financial assets.

законодательная база позволяет на законных основаниях эмитировать «инвестиционные бонусы», фактически эмитируя лишь имущественные права на них.

Это сразу же приводит к потребности в разработке механизма управления и учета вторичного «оборота бонусов» (оборота прав на них) как цифровых финансовых активов.

В данной статье предлагается подход к разработке такого механизма.

Электронная торговая площадка «Элбонус»

Возможность продажи, покупки либо обмена бонусов на электронной торговой площадке (ЭТП) «Элбонус», созданной под руководством автора¹, принципиально решает вопрос с оборотом бонусов на вторичном рынке. В настоящее время альтернативных площадок для вторичной реализации бонусов в Российской Федерации нет, в то время как в западных странах этот рынок сформирован. Например, в США можно назвать несколько успешных электронных площадок, конкурирующих друг с другом².

Мотивация к покупке «инвестиционных бонусов» для покупателей-инвесторов может быть обеспечена многими факторами, из которых важнейшее значение имеют доходность и ликвидность.

Если доходность «инвестиционных бонусов» в основном определяется успешностью инвестиционной программы развития самой компании-эмитента, то ликвидность может быть обеспечена за счет развития торговых площадок, таких как «Элбонус», обеспечивающих вторичный оборот бонусов, как инвестиционных, так и накопительных.

Кроме того, становится особенно актуальной разработка системы бухгалтерского учета операций с бонусами на вторичном рынке, как, впрочем, после принятия соответствующего закона и с остальными цифровыми активами.

Вопросы ведения бухгалтерского учета с эмитированными бонусами

Теме доходности бонусных программ и методик оценки доходности для инвесторов и эффективности

¹ ElBonus. Маркетинг & Инвестиции. Электронная торговая площадка «ЭЛБОНУС». Режим доступа: <http://www.elbonus.ru>.

² Points. Площадка в США по вторичному обороту бонусов. Режим доступа: <http://www.points.com>.

для эмитентов будут посвящены наши следующие статьи. В данной статье рассмотрим некоторые вопросы бухгалтерских операций с эмитированными «инвестиционными бонусами» на примере методик, разработанных для ЭТП «Элбонус».

Действующими стандартами по бухгалтерскому учету не предусмотрены специальные нормы, регулирующие прямые финансовые операции с «учетными единицами» в рамках выполнения Бонусных программ. В связи с этим остается руководствоваться положениями Интерпретации IFRIC13 «Программы, направленными на поддержание лояльности клиентов»³ [3], в соответствии с которыми предоставление бонусных баллов (бонусов) фактически учитывается как поставка товаров или услуг в будущих периодах. В перспективе после принятия соответствующих законов [1] возникнет необходимость разработки схемы бухгалтерского учета операций с бонусами с использованием 58 счета (финансовые вложения).

При этом отдельного внимания заслуживает вопрос определения налоговой базы по НДС. Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ⁴ реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ облагается НДС. Налоговая база по НДС определяется исходя из цены реализации товаров (п. 1 ст. 154 НК РФ⁴). Таким образом, стоимость реализации товаров (работ, услуг) учитывается при определении налоговой базы по НДС.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ⁴ база по НДС увеличивается на суммы денежных средств, полученные в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров, работ или услуг, но, учитывая, что сумма предоставленных бонусных баллов не относится к денежным средствам, связанным с оплатой товаров (работ, услуг), она не учитывается при определении налоговой базы по НДС (данная позиция также разъяснена в Письме Минфина России от 31.05.2012 № 03–07–11/163 и от 17.05.2012 № 03–07–14/52). Следовательно, цена реализованных товаров (работ, услуг) на сумму «бонусных скидок» не корректируется.

Таким образом, бонусы, эмитированные с целью реализации маркетингово-инвестиционных программ, также могут быть использованы с целью налоговой оптимизации [4].

Например, компания продает очки и каждую пятую пару реализует «за бонусы». В этом случае бонусная часть оплаты не облагается НДС и фактически может рассматриваться как специальная льгота, «автоматически» предоставляемая государством на реализацию программ продвижения товаров и услуг с использованием бонусных баллов. В настоящее время отсутствуют нормативы, определяющие предельные показатели реализации товаров и услуг по бонусным программам.

Пример бухучета хозяйственных операций с инвестиционными бонусами через специализированную Электронную Торговую Площадку (ЭТП)

По методике, реализованной на ЭТП «Элбонус», выделены три типа участников операций с бонусами: Эмитент (бенефициар) бонусов Бонусной программы; Инвестор (клиент – приобретатель бонусов) Бонусной программы; Электронная Торговая Площадка – далее «Торговая площадка» (оператор бонусов).

Согласно действующему Плану счетов бухгалтерского учета, рассматриваемые хозяйственные факты (в примере выше с компанией, продающей очки с участием бонусов) можно учитывать по следующей схеме:

Операции Эмитента:

1. Зачисление денежных средств на лицевой счет Эмитента, перечисленных от Эмитента на расчетный счет Торговой площадки, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками») – К-т 51 счета «Расчетный счет».
2. Списание денежных средств с лицевого счета Эмитента в Торговой площадке, перечисленных от Торговой площадки на расчетный счет Эмитента, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 51 счета «Расчетный счет» – К-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками»).
3. Уплата комиссии Торговой площадке в рублях за зачисление денежных средств на лицевой счет Эмитента, перечисленных от Эмитента на расчетный счет Торговой площадки / за списание денежных средств с лицевого счета Эмитента, перечисленных от Торговой площадки на расчетный счет Эмитента, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 60 счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками»), Д-т 91 счета «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91.2 «Прочие расходы») – К-т 60 счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
4. Зачисление бонусов на бонусный счет Эмитента, переведенных с бонусного счета Инвестора в результате реализации маркетинговых мероприятий, например списания бонусов с Инвестора при оплате товаров или услуг / эмиссии (Здесь речь идет об объединении понятий маркетинговой и инвестиционной бонусных программ, что создает синергетический эффект и требует отдельной проработки), осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками

³ Gaap. ru. Теория и практика управленческого учета. Выпущена финальная версия IFRIC13 «Программы лояльности клиентов». Режим доступа: <https://gaap.ru/news/54435/>.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2019).

- и подрядчиками») – К-т 62 счѐта «Расчѐты с покупателями и заказчиками» по номинальной стоимости.
5. Списание бонусов с бонусного счѐта Эмитента, переведенных на бонусный счѐт Инвестора в результате реализации маркетинговых мероприятий, например начисления бонусов Инвестору при оплате товаров, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 62 счѐта «Расчѐты с покупателями и заказчиками» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») на номинальную стоимость бонусов.
 6. Уплата комиссии Торговой площадке в бонусах за зачисление / списание бонусов на бонусный счѐт / с бонусного счѐта Инвестора в результате реализации маркетинговых мероприятий осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 62 счѐта «Расчѐты с покупателями и заказчиками» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») на номинальную стоимость.
 7. Зачисление / списание денежных средств на лицевой счѐт / с лицевого счѐта Эмитента, полученных от Покупателя / уплаченных Продавцу бонусов, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») – К-т 91 счѐта «Прочие доходы и расходы» (субсчѐт 91.1 прочие доходы) / Д-т 91 счѐта «Прочие доходы и расходы» (субсчѐт 91.1 прочие доходы) – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками»).
 8. Списание / зачисление бонусов с бонусного счѐта / на бонусный счѐт Эмитента, переведенных Покупателю / полученных от Продавца, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 62 счѐта «Расчѐты с покупателями и заказчиками» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») / Д-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») – К-т 62 счѐта «Расчѐты с покупателями и заказчиками» на номинальную стоимость бонусов.
 9. Уплата комиссии Торговой площадке в бонусах за продажу бонусов осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 62 счѐта «Расчѐты с покупателями и заказчиками» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») на номинальную стоимость бонусов.
- Операции Инвестора** (покупателя «инвестиционных бонусов» на Торговой площадке):
1. Зачисление денежных средств на лицевой счѐт клиента (инвестора) в Торговой площадке, перечисленных от Инвестора на расчетный счѐт Торговой площадки, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») – К-т 51 счѐта «Расчетный счѐт».
 2. Списание денежных средств с лицевого счѐта Инвестора в Торговой площадке, перечисленных от Торговой площадки на расчетный счѐт Инвестора, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 51 счѐта «Расчетный счѐт» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками»).
 3. Уплата комиссии Торговой площадке в рублях за зачисление денежных средств на лицевой счѐт Инвестора, перечисленных от Инвестора на расчетный счѐт Торговой площадки / за списание денежных средств с лицевого счѐта Инвестора, перечисленных от Торговой площадки на расчетный счѐт Инвестора, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 60 счѐта «Расчѐты с поставщиками и подрядчиками» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками»), Д-т 91 счѐта «Прочие доходы и расходы» (субсчѐт 91.2 «Прочие расходы») – К-т 60 счѐта «Расчѐты с поставщиками и подрядчиками».
 4. Зачисление бонусов на бонусный счѐт Инвестора, переведенных с бонусного счѐта Эмитента в результате реализации маркетинговых мероприятий, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») – К-т 60 счѐта «Расчѐты с поставщиками и подрядчиками».
 5. Списание бонусов с бонусного счѐта Инвестора, переведенных на бонусный счѐт Эмитента в результате реализации маркетинговых мероприятий, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 60 счѐта «Расчѐты с поставщиками и подрядчиками» – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») на номинальную стоимость бонусов.
 6. Зачисление / списание денежных средств на лицевой счѐт / с лицевого счѐта Инвестора, полученных от Покупателя / уплаченных Продавцу бонусов, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками») / Д-т 91 счѐта «Прочие доходы и расходы» (субсчѐт 91.1 прочие доходы) / Д-т 91 счѐта «Прочие доходы и расходы» (субсчѐт 91.1 прочие доходы) – К-т 76 счѐта «Расчѐты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчѐт 76.05 «Расчѐты с прочими поставщиками и подрядчиками»).
 7. Списание / зачисление бонусов с бонусного счѐта / на бонусный счѐт Инвестора,



переведенных Покупателю / полученных от Продавца, осуществляется следующей бухгалтерской проводкой: Д-т 60 счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками») / Д-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками») – К-т 60 счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на номинальную стоимость бонусов.

- Уплата комиссии Торговой площадке в бонусах за продажу бонусов осуществляется следующей бухгалтерской проводкой:

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

- Богачек Н.Л. Бонусы – учетные единицы «бонусных программ», как цифровые финансовые активы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 27–32.
- Богачек Н.Л. Бонусы, как потенциальный инвестиционный инструмент // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 14–20.
- Мизиковский Е.А. Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 1. – С. 30–34.
- Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 34–41.
- Мизиковский И.Е. Концепция управленческого учета: задачи развития // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 2. – С. 12–18.

Для цитирования

Богачек Н.Л. Экономический анализ и бухгалтерский учет операций с цифровыми инвестиционными бонусами // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 44–48.

Д-т 60 счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К-т 76 счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками») на номинальную стоимость бонусов.

Рассмотренная автором система учета апробирована в ООО «Элторг» оператором электронной торговой площадки цифровых финансовых активов ЭТП «Элбонус»⁵ и рекомендована клиентам ЭТП «Элбонус».

Предложенные проводки должны быть включены в рабочие планы счетов бухгалтерского учета. Дополнительно по всем представленным выше хозяйственным фактам необходимо подробно расписать основание, даты и способ расчетов [5].

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

- Bogachek N.L. Bonusy – uchetnye edinitsey «bonusnykh programm», kak tsifrovyye finansovyye aktivyy [Bonuses – Bonus Programs Accounting Units as Digital Financial Assets]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 27–32 (in Russ.).
- Bogachek N.L. Bonusy, kak potentsialnyy investitsionnyy instrument [Bonuses as Potential Investment Instrument]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 14–20 (in Russ.).
- Mizikovskiy E.A. Kontseptualnyye dopushcheniya v bukhgalterskoy otchetnosti po rossiyskim standartam i MSFO [Conceptual Assumptions in the Accounting Reporting according to Russian Standards and IFRS]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2016, no. 1, pp. 30–34 (in Russ.).
- Khoruzhiy L.I., Katkov Yu.N., Khoruzhiy V.I. Obespecheniye nalogovoy bezopasnosti rossiyskikh organizatsiy [Ensuring Tax Security of Russian Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2016, no. 6, pp. 34–41 (in Russ.).
- Mizikovskiy I.E. Konceptsiya upravlencheskogo ucheta: zadachi razvitiya [The Concept of Management Accounting – Development Challenges]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2015, no. 2, pp. 12–18 (in Russ.).

For citation

Bogachek N.L. Ekonomicheskyy analiz i bukhgalterskiy uchet operatsiy s cifrovymi investitsionnymi bonusami [Economic Analysis and Accounting for Digital Investment Bonuses Operations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 44–48 (in Russ.).

⁵ ElBonus. Маркетинг & Инвестиции. Электронная торговая площадка «ЭЛБОНУС». Режим доступа: <http://www.elbonus.ru>.



+7 (495) 720 54 55



congress@ipbr.org



www.ipbr.org

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
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia