



ИПБ России

№ 6 | 2019

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Российский производственный учет:
основные методические аспекты
с. 13
- Развитие бухгалтерского учета государственной
помощи в сельскохозяйственных организациях
с. 26
- Группировка продуктов переработки
молока как объектов бухгалтерского учета
с. 34
- Необоснованная налоговая выгода:
теория и практика борьбы с уклонением
от уплаты налогов
с. 42



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

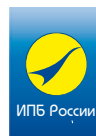
Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for 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
18.12.2019

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

- 13 Manufacturing Accounting in Russia:
Basic Methodological Aspects
Efim A. Mizikovsky
- 26 Development of Government
Assistance Accounting in Agricultural
Organizations
**Liudmila I. Khoruzhiy,
Nikolay A. Kokorev,
Svetlana M. Bagirova**
- 34 Milk Processing Products Grouping
in Modern Accounting
**Zauresh S. Tuyakova,
Lyudmila G. Yegorova**

Finance, Money Circulation and Credit

- 42 Unjustified Tax Benefit: Theory
and Practice of Combating Tax Evasion
**Svetlana K. Sodnomova,
Elena N. Orlova**

В ИПБ России

- 2 Конгресс ИПБ России – 2019
- 5 Участники конгресса ИПБ
России приняли резолюцию
- 6 VI Евразийский форум
бухгалтеров и аудиторов
«Бухгалтерский учет и аудит:
современные вызовы»

Теория учета: просто о сложном

- 9 Прибыль:
главная загадка бухгалтеров
М. Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 13 Российский производственный учет:
основные методические аспекты
Е.А. Мизиковский
- 26 Развитие бухгалтерского учета
государственной помощи
в сельскохозяйственных
организациях
**Л.И. Хоружий, Н.А. Кокорев
С.М. Багирова**
- 34 Группировка продуктов
переработки молока как объектов
бухгалтерского учета
З.С. Туякова, Л.Г. Егорова

Финансы, денежное обращение и кредит

- 42 Необоснованная налоговая выгода:
теория и практика борьбы
с уклонением от уплаты налогов
С.К. Содномова, Е.Н. Орлова

Конгресс ИПБ России – 2019

28 и 29 ноября 2019 года в Москве прошел конгресс, организованный ИПБ России. Традиционно посвященный Дню профессионального бухгалтера конгресс собрал более 1000 гостей. На конгрессе выступили лучшие спикеры, представители ключевых министерств и ведомств (Министерство финансов Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации, Федеральная налоговая служба, Федеральное казначейство, Счетная палата), которые помогли участникам конгресса разобраться в самых сложных вопросах бухгалтерского учета, налогообложения и МСФО и узнать важные профессиональные новости из первых уст.

Открыла пленарное заседание конгресса директор ИПБ России **Евгения Ивановна Копосова**.

Евгения Ивановна поздравила участников и гостей мероприятия с корпоративным праздником ИПБ России – Днем профессионального бухгалтера, который по традиции отмечается 28 ноября.

В продолжение своего выступления Евгения Ивановна напомнила, что в этом году получила логическое завершение большая работа по мониторингу и актуализации профессионального стандарта «Бухгалтер», которую проводил ИПБ России. Обновленный стандарт, принятый приказом Минтруда от 21.02.2019 г. № 103н, вступил в силу 6 апреля 2019 г. Евгения Ивановна выделила основные и наиболее значимые изменения актуализированного профессионального стандарта.

В рамках пленарного заседания свои доклады представили:

Галина Анатольевна Селезнева, заместитель директора Департамента правового регулирования бюджетных отношений Министерства финансов Российской Федерации. Свой доклад Галина Анатольевна адресовала бухгалтерам организаций госсектора и посвятила его изменениям в регулировании бюджетных отношений;

Марианна Михайловна Харций, вице-руководителя Межрегионального бухгалтерского управления Федерального казначейства. Она познакомила участников конгресса с новыми технологиями, которые применяет Федеральное казначейство для ведения бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления. По сути дела, речь идет о



Е.И. Копосова

трансформации модели ведения учета и составления отчетности в сторону централизации;

Инна Николаевна Колчина, начальник инспекции сводного последующего контроля федерального бюджета Счетной палаты. Инна Николаевна проанализировала типичные бухгалтерские ошибки, выявленные аудиторами Счетной палаты в ходе проверок обеспечения достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной иной отчетности;

Надежда Александровна Кузьмина, заместитель директора Департамента налоговой и таможенной политики, раскрыла основные направления налоговой политики в 2020 году.

Кроме того, в работе конгресса приняли участие:

Игорь Робертович Сухарев, кандидат экономических наук, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации. Тема его выступления – «Новые ФСБУ: настоящее и будущее». Докладчик представил свое видение современного бухгалтерского учета, перспектив его развития, принципов построения российских стандартов на основе МСФО;

Дмитрий Иванович Ряховский, доктор экономических наук, профессор Департамента НП и ТТР Финансового университета при Правительстве РФ, управляющий партнер по налоговой практике ООО «Легикон-Право», налоговый консультант. Он представил рекомендации для налогоплательщиков при общении с налоговыми органами;

Оксана Сергеевна Попова, директор Департамента по налоговому сопровождению и старший партнер юридической компании «Легикон Право», судебный юрист, налоговый консультант, аттестованный преподаватель ИПБ России. Ее выступление было посвящено субсидиарной ответственности главного бухгалтера. Докладчик проанализировала правоприменительную практику и особенности защиты налогоплательщика при дроблении бизнеса;

Сергей Константинович Анисимов, руководитель проекта компании «Такском», сделал доклад на тему: «Маркировка товаров: подведение итогов первых пилотных проектов и перспективы на 2020 год»;

Александр Геннадьевич Кузин, заместитель начальника отдела Контрольного управления ФНС России, советник государственной гражданской службы Российской Федерации 2 класса. Он рассказал о применении налоговыми органами статьи 54.1 НК РФ, о снижении налоговых рисков и противодействии незаконным схемам налоговой оптимизации;

Надежда Степановна Чамкина, государственный советник РФ 2 класса,



Г.А. Селезнева



М.М. Харцев



Н.А. Кузьмина



Д.И. Ряховский



О.С. Попова



И.Р. Сухарев

заслуженный экономист Российской Федерации. Ее доклад был посвящен актуальным проблемам налога на добавленную стоимость. Кроме того, она дала свои комментарии по основным изменениям законодательства в 2019 году;

Семен Юрьевич Воробьев, преподаватель-консультант PwC, кандидат экономических наук, обладатель дипломов CMA, CIMA, DipIFR, рассказал о практике анализа финансовой отчетности.



А.Л. Опальская

Докладчик представил современные тренды анализа показателей финансовой отчетности, провел сравнение отчетности, составленной по МСФО и РСБУ, продемонстрировал тенденции развития российских стандартов бухгалтерского учета;

Елена Вячеславовна Воробьева, кандидат экономических наук, налоговый консультант I категории, член Научно-экспертного совета Палаты налоговых консультантов РФ. Тема ее выступления – «Расчеты с работниками и НДС в 2019 году: актуальные вопросы»;

Ольга Анатольевна Бондаренко, кандидат юридических наук, доцент, налоговый консультант, аудитор, аттестованный преподаватель ИПБ России и ПНК. Она рассказала об особенностях годового бухгалтерского отчета за 2019 год и проанализировала типичные ошибки бухгалтеров;

Татьяна Степановна Смирнова, начальник отдела документальных проверок и ревизий Управления экономической безопасности и противодействия коррупции МВД РФ. Из ее выступления участники конгресса узнали об особенностях налогового мониторинга в 2019-2020 гг.

В ходе конгресса состоялись обсуждения в параллельных секциях:

- по бухгалтерскому учету в организациях бюджетной сферы. Ее провела **Александра Лаврентьевна Опальская**, кандидат экономических наук, аттестованный преподаватель ИПБ России. Она подробно разобрала изменения в бухгалтерском учете, практику применения ФСБУ, особенности отчетности в организациях бюджетной сферы;
- по вопросам МСФО. Ее провел **Кирилл Никитович Попадюк**, кандидат экономических наук, FCCA, генеральный директор проекта Inflexio.RU. Тема представленного им исследования – «Особенности оценки разных активов и обязательств

по МСФО» – вызвала живой интерес и получила высокую оценку участников;

- панельная дискуссия: «Цифровые объекты в бухгалтерском учете и отчетности», модератором которой стала **Маргарита Александровна Шадрина**, кандидат экономических наук, эксперт ИПБ России по профессиональным квалификациям.

В рамках дискуссии участники обсудили следующие вопросы:

- хватает ли «емкости» существующих стандартов для учета цифровых объектов или надо их дорабатывать;
- нужны ли концептуально новые подходы и стандарты;
- профессиональное суждение бухгалтера в области учета «цифры»: с чем может столкнуться бухгалтер в самое ближайшее время;

Кроме того, в рамках конгресса состоялась торжественная церемония награждения победителей всероссийского конкурса «**Лучший бухгалтер России – 2019**».

За звание лучшего бухгалтера в четырех номинациях боролись более 3 тысячи специалистов из 71 региона нашей страны. 17 победителей представляют Пензу, Великий Новгород, Абакан, Кострому, Хабаровск, Саратов, Югорск, Астрахань, Иркутск, Санкт-Петербург и Москву.

Кроме положительных эмоций, победители получили еще одну награду – возможность получить аттестат ИПБ России без обучения и сдачи экзаменов. Победители из числа профессиональных бухгалтеров в течение всего года смогут бесплатно посещать все мероприятия ИПБ России, проводимые на коммерческой основе.

На торжественной церемонии награждения победителям были вручены почетные дипломы, специальные премии, сертификаты о повышении профессионального уровня в объеме 40 часов. Соорганизаторы конкурса – компании «КонсультантПлюс» и «Гарант» – наградили своими призами победителей конкурса.

При подведении итогов конкурса Центральный конкурсный совет принял решение о выдаче сертификатов о повышении профессионального уровня в объеме 10 часов сорока лучшим действительным членам ИПБ России, которые не стали победителями конкурса.

ИПБ России и Центральный конкурсный совет благодарят соорганизаторов конкурса и его участников!

Презентации ключевых спикеров с Конгресса ИПБ России – 2019 доступны в личном кабинете члена ИПБ России.



Участники конгресса ИПБ России приняли резолюцию

По результатам Конгресса ИПБ России – 2019 его участники приняли резолюцию. Ее проект был обнародован на пленарном заседании конгресса, в течение двух дней оргкомитет принимал дополнения. Публикуем итоговый вариант резолюции.

РЕЗОЛЮЦИЯ КОНГРЕССА ИПБ РОССИИ – 2019

г. Москва, 28-29 ноября 2019 г.

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

ИПБ России был учрежден в апреле 1997 года при поддержке Министерства финансов РФ.

Миссия ИПБ России – создание условий для профессионального развития бухгалтеров и специалистов смежных профессий, представление и защита интересов профессионального сообщества на национальном и международном уровне.

Сегодня ИПБ России является организацией федерального масштаба, объединяющей почти 10 % всех специалистов, занятых в бухгалтерско-финансовой сфере. Региональная сеть ИПБ России представлена территориальными организациями и центрами подготовки практически в каждом субъекте Российской Федерации.

За годы своей деятельности ИПБ России сумел аккумулировать потенциал многих смежных профессий и объединить в своих рядах не только бухгалтеров, но также специалистов в области бухгалтерского аутсорсинга, аудиторов, финансистов, налоговиков, внутренних контролеров и других специалистов.

Участники Конгресса ИПБ России – 2019 обращаются с призывом:

- к Министерству финансов РФ:
 - оказать содействие в установлении профессионального праздника – Дня российского бухгалтера;
- к членам ИПБ России и широкой профессиональной общественности:
 - активно участвовать в жизни профессионального сообщества, в том числе в разработке, экспертизе и обсуждении проектов нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и смежных областях, в опросах, профессиональных дискуссиях, мероприятиях, проводимых ИПБ России;
 - проявлять инициативу на своих рабочих местах в целях совершенствования организации бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики;
 - участвовать и привлекать коллег к участию во Всероссийском конкурсе «Лучший бухгалтер России» в целях повышения профессионального мастерства и развития профессии;
- к дирекции ИПБ России:
 - продолжить работу по консолидации усилий своих членов, направленную на развитие бухгалтерской профессии;
 - совершенствовать комплекс сервисов для содействия действительным членам ИПБ России в профессиональном росте;
 - развивать системы аттестации и повышения профессионального уровня ИПБ России в соответствии с потребностями работодателей;
 - инициировать разработку проекта по аттестации в ИПБ России специалистов в области бухгалтерского аутсорсинга в рамках профстандарта «Бухгалтер»;
 - оказывать помощь всем заинтересованным лицам в применении профессионального стандарта «Бухгалтер»;
 - расширять сотрудничество в области бухгалтерского учета и смежных областях в рамках СНГ, ЕАЭС и других объединений.

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

VI Евразийский форум бухгалтеров и аудиторov «Бухгалтерский учет и аудит: современные вызовы»



10–12 октября 2019 года в Баку при поддержке Союза экономистов Азербайджана, Аудиторской палаты и Азербайджанской Ассоциации Профессиональных Финансовых Менеджеров (APFM) состоялся VI Евразийский форум бухгалтеров и аудиторov «Бухгалтерский учет и аудит: современные вызовы», в котором приняли участие представители профессиональных организаций, научной общественности, государств Европы и Азии, международных аудиторских и бухгалтерских компаний, представители крупного бизнеса.

На форуме широко обсуждались вопросы мировой экономики в сфере глобализации, роли бухгалтерского учета и аудита в повышении эффективности системы управления и прозрачности в области социально-экономической жизни, эффективного использования финансовых ресурсов и управления рисками, анализа существующих проблем развития профессии бухгалтера и аудитора, обсуждались направления развития соответствующих институциональных механизмов и были предложены способы отражения в бухгалтерском учете новых объектов учета.

В конференции приняли участие эксперты в области инвестиционных проектов, управления, финансовой отчетности и аудита, внутреннего контроля, а также представители профессиональных организаций, международных бухгалтерских и аудиторских организаций, представители регуляторных органов стран СНГ, Европы и Азии.

Открыл форум **Зияд Самедзаде** – председатель Комитета по экономической политике, промышленности и предпринимательству Национального Собрания Азербайджанской Республики, председатель Союза экономистов Азербайджанской

Республики, вице-президент Международного союза экономистов, член Консультативного совета Ассоциации профессиональных финансовых менеджеров Азербайджана. В своем выступлении он осветил вопросы повышения роли учетно-аудиторских факторов в обеспечении качественного экономического развития.

Исполнительный председатель Исполнительного совета по надзору за финансовым рынком (FIMSA) Республики Азербайджан **Ибрагим Алишов** рассказал, какие проблемы выявляют надзорные органы страны при проверке финансовой деятельности крупных национальных организаций и аудиторских компаний.

Сальвадор Марин, президент Европейской ассоциации бухгалтеров и аудиторov МСП (EFAA) в своей презентации доложил результаты исследования в части доказательства ценности аудита для малых и средних предприятий в Европе: перспективы владельцев-менеджеров и бухгалтеров компаний. Обследование заключалась в изучении мнений МСП по вопросам аудита и бухгалтерского обеспечения. Был задан вопрос о том, какие преимущества для компании имеет аудит бухгалтерских счетов. Марин отметил, «что 46,9 % респондентов сказали, что аудит обеспечивает проверку систем бухгалтерского учета и отчетности, 39,1 % – что аудитор предоставляет полезные советы руководству и 37,1 % – что это улучшает внутренний контроль. Несколько удивительно, что только 29 % респондентов сказали, что аудит улучшает качество финансовой



информации и 26,2 % – что аудит дает уверенность внешним поставщикам финансов». Далее Марин подчеркнул необходимость внесения изменений в стандарты аудита, используемые при аудите МСП и менее сложных организаций (ЛСК), настоятельно призвав Совет «разработать новый автономный стандарт аудита для МСП/ЛСК. Необходимо приложить все усилия, чтобы не создало впечатление, что стандарт является менее строгим, чем МСА, скорее это стандарт, адаптированный к другому типу организации».

Интерес аудитории вызвали доклады **Вахида Новрузова** – председателя Палаты аудиторов Азербайджанской Республики, рассказавшего о направлениях внедрения инноваций в аудите в практике проведения аудита в Республике Азербайджан, **Хориа Неамту**, почетного президента Палаты финансовых аудиторов Румынии (CAFR), **Сулеймана Гасимова**, вице-президента SOCAR, председателя Консультативного совета Ассоциации профессиональных финансовых менеджеров Азербайджана (APFM), раскрывшего методы улучшения бюджетной и казначейской деятельности SOCAR в соответствии с новыми технологиями, **Раде Чесика**, исполнительного директора Института бухгалтеров и аудиторов Черногории, поделившегося в своем выступлении опытом применения цифровых технологий в бухгалтерском учете и аудите. А также **Ингриды Пурине**, президента Литовской Палаты аудиторов, осветившей современные тенденции учета и аудита, **Рамазана Исик**, члена Комитета по аудиту Турецкого института внутренних аудиторов, раскрывшего роль внутреннего аудита в управлении риском мошенничества, **Драгана Димитова**, президента Института сертифицированных аудиторов Республики Македония (ICARM), **Шарика Контрактора**, председателя Ассоциации присяжных бухгалтеров Индии (INAA), раскрывшего влияние технологий на бухгалтерскую и аудиторскую профессию, **Яниса Меззелса**, члена правления Латвийской ассоциации сертифицированных аудиторов (LACA), рассказавшего об опыте применения закона о предотвращении отмыкания денег и финансирования терроризма и его распространения на практическую деятельность бухгалтеров и аудиторов в Латвии, **Жакеса Портдева**, члена Номинативного комитета IFAC, в своем выступлении остановившегося на современных вызовах и изменениях в бухгалтерской профессии, и других участников форума.

Тему современных вызовов и изменений в бухгалтерской и аудиторской профессии и опыта Российской Федерации продолжила в своем выступлении **Людмила Хоружий**, доктор экономических наук, профессор, президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, председатель Совета по стандартам бухгалтерского учета Минфина России.

Говоря о вызовах сегодняшнего дня, она выделила из них наиболее значительные,



Л.И. Хоружий

аккумулирующие требования, предъявляемые обществом. В обеих профессиях происходят серьезные изменения, вызванные революционными сдвигами в технологиях создания и хранения информации. Кроме того, масштаб и скорость технологических перемен в области информации столь высоки, что не имеют аналогов в современной истории. Гораздо более высокие требования предъявляются со стороны общества к качеству бухгалтерской и аудиторской информации. Все это означает, что одно или два поколения членов профессии (а это очень большое количество специалистов!) должны прилагать значительные усилия, чтобы отвечать современным требованиям работодателей и оставаться в профессии. Как следствие – необходимы изменения в процессе подготовки бухгалтеров и аудиторов. При этом роль профессионального образования, в том числе дополнительного, становится высока как никогда ранее. Л.И. Хоружий подробно остановилась на изменениях к требованиям и подходам бухгалтерского и аудиторского образования. Поэтому соблюдение норм профессиональной этики для членов профессий становится жизненно необходимым. Создание в Российской Федерации профессиональных стандартов в обеих областях можно рассматривать как попытку осмысления изменений, происходящих в бухгалтерском учете и аудите с точки зрения требований к их носителям и их профессиональной подготовки.

Другая группа изменений, на которой остановилась Л.И. Хоружий, обусловлена тем, что общество ставит перед бухгалтерским учетом и аудитом новые задачи. В частности, сформулирована целая группа задач, связанных с противодействием легализации (отмыканию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и распространению оружия массового уничтожения.

Большой интерес вызвал доклад **Мери Джикия**, студентки магистратуры экономического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова «Признание и оценка цифровых финансовых активов в бухгалтерском учете».

В своем докладе М.К. Джикия проанализировала современное состояние регулирования использования цифровых финансовых активов в России, обосновала положения методологии и методики учета цифровых финансовых активов в условиях цифровизации, предложила классифицировать участников рынка, использующих криптовалюты, в зависимости от способа и цели ее получения на 4 группы: трейдеров; майнеров; инвесторов; посредников, которые получают криптовалюты от контрагентов при совершении сделок и рассчитываются криптовалютой при совершении сделок и могут учитывать криптовалюты в качестве «альтернативного средства платежа».

На основе развития теоретических положений М.К. Джикия предложила классифицировать цифровые финансовые активы как объекты бухгалтерского учета по размещению и функциональной роли: 1) **криптовалюты** как: цифровые запасы; цифровые финансовые вложения; цифровые нематериальные активы и цифровое средство платежа; 2) **токены**. Также в докладе была представлена сравнительная характеристика возможностей признания криптовалюты цифровым средством платежа и разработаны критерии признания в бухгалтерском учете криптовалюты по 4 объектам учета, и предложен авторский подход к объектной области бухгалтерского учета.

На основании вышеизложенного М.К. Джикия предложила авторское определение цифрового финансового актива для целей признания в бухгалтерском учете и отражения в финансовой отчетности организации: «Цифровой финансовый актив (ЦФА) – это ресурс, контролируемый



М.К. Джикия

организацией, имеющий нематериальную форму (виртуальный код или запись в распределенном реестре) в виде финансовых запасов, финансового вложения, нематериального актива или альтернативного средства платежа, являющийся носителем экономических интересов и обладающий экономической ценностью, способный приносить в будущем экономическую выгоду, который можно надежно оценить».

В своем докладе М.К. Джикия также предложила методы оценки криптовалют, способы первичного учета, группировки и систематизации информации на бухгалтерских счетах цифровых объектов бухгалтерского учета.

Участниками форума были высоко оценены выступления всех спикеров панельных сессий, вызвавших активное обсуждение затрагиваемых проблем, что, по общему мнению, будет способствовать развитию международного сотрудничества в области бухгалтерского учета и аудита, совершенствованию финансовой, бухгалтерской и аудиторской систем на национальных и международном уровнях.



Аннотация рубрики «Теория учета: просто о сложном» на 2020 год

Дорогие коллеги!

В наступающем 2020 году в рубрике «Теория учета: просто о сложном» мы планируем поговорить с вами о принципах бухгалтерского учета, составляющих сегодня концептуальные основы его практики. Непрерывность деятельности, имущественная обособленность, временная определенность хозяйственных фактов, соответствие доходов и расходов, приоритет содержания над формой, полнота, своевременность и консерватизм – этим столь привычным для нас терминам мы практически не уделяем внимания в каждодневной работе. Однако именно они определяют содержание каждой бухгалтерской записи, отражающей в настоящее время хозяйственные факты, а также общее содержание финансовой отчетности компаний. Что такое принципы бухгалтерского учета – строгие предписания, делающие отчетность достоверной и прозрачной, или допущения, необходимые при бухгалтерском моделировании хозяйственной жизни? Каковы истоки их появления в учетной практике, и каково их значение в современных условиях? Что делать, чтобы учет им соответствовал? Эти и многие другие вопросы, связанные с принципами бухгалтерского учета, мы и обсудим на страницах нашей рубрики в 2020 году.

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет.

Прибыль: главная загадка бухгалтеров

Скоро Новый год, а значит, пришло время поговорить о прибыли. Это самая загадочная категория бухгалтерского учета, вокруг которой строится вся методология формирования отчетности коммерческих компаний.

«Прибыль есть – денег нет»

При слове «прибыль» даже бухгалтерам чудится звон монет и шуршание купюр. Прибыль – это богатство, это то, что мы можем потратить, это воплощение роскоши и удовольствий, прибыль – это проценты и дивиденды, которые согласно букве закона «выплачиваются из прибыли». Если бухгалтер показывает, что предприятие заработало прибыль, директор хочет понять, например, что на эту прибыль можно купить или хотя бы как перевести ее на расчетный счет. И вот здесь наши коллеги, загадочно улыбаясь, говорят публике, что прибыль, дескать, это что-то совсем иное, что прибыль, мол, есть, а денег нет. Хотя часто бывает и наоборот – денег хоть отбавляй, а прибыли нет, есть даже убыток. Что же скрывается за этими парадоксальными утверждениями, и почему бухгалтерская прибыль так отличается от того, чего от нее все ждут? Если студент готов к экзамену по бухгалтерскому учету, то на вопрос «что такое прибыль?» он скорее всего, ответит, что прибыль – это разность между доходами и расходами компании. Это будет правильный и весьма дипломатичный ответ, но он вряд ли что-то нам прояснит, ведь как мы могли видеть, «что такое доходы и расходы» в разных ситуациях понимают по-разному. А ситуации эти складываются под влиянием развития хозяйственной практики и ее правового регулирования, экономической



теории, текущей «победы» интересов одной группы пользователей отчетными данными над интересами других и т.п.

Заплати долги и иди с прибылью

В период развития нашего дела, который в настоящее время иногда называют теорией статического баланса, понятия «богатство» и «прибыль» (в ее бухгалтерском понимании) были как никогда близки. Под богатством понимались ценности, свободные от долгов. Таким образом, рост

объема имущества фирмы (ее владельцев), свободного от долгов перед кредиторами, и понимался как получение фирмой (ее собственниками) прибыли.

Метод расчета был предельно прост. Представь, что твоя фирма прекращает свое существование и тебе нужно отдать все долги кредиторам, на какой срок они бы ни были сделаны. Составь инвентарь наличного имущества и список имеющихся долгов. Вычти из суммы оценки своего имущества общую сумму долгов сторонним лицам и ты получишь сумму оценки капитала, который останется у тебя после погашения наличествующих обязательств. Если эта сумма превышает ту, которую ты аналогичным способом рассчитал в прошлый раз, ты заработал прибыль. Если имеет место обратная ситуация – ты в убытке.

Так как инвентарь и долги, соответственно, – это актив баланса и отражаемая в пассиве кредиторская задолженность, то прибыль здесь можно определить как прирост капитала собственников, отражаемого в балансе. Формально (технически, арифметически) прибыль – это и сегодня прирост собственного капитала, однако в настоящее время данная величина наполнена уже совершенно иным смыслом.



В далекие же времена статического баланса (условно здесь можно говорить о периоде примерно до середины XIX века) восприятие прибыли практически находилось вне понятий временной ценности денег, условного отчетного периода, курсов ценных бумаг, динамики N типов капитала и прочих современных экономических хитростей.

Все меняется

Все изменило развитие института акционерных компаний. Их акционеры хотели удовлетворяющего их интересы ответа на вопрос: какова прибыль фирмы, из которой им будут выплачивать дивиденды, которые им обещали платить как минимум раз в год. А это еще больше изменило содержание вопроса о прибыли. Нужно было сказать не только, какова прибыль, от которой вложившиеся в дело смогут отщипнуть лакомый кусочек дивидендов, но и какова эта прибыль за отчетный период, в условиях, когда фирма продолжает свою деятельность и не собирается приказывать конкурентам долго жить.

И вот здесь бухгалтерский учет стремительно начал делать буквально семимильные шаги на пути победы науки над здравым смыслом. Методология бухгалтерского учета вынесла за скобки не только реальность, в которой фирмы рано или поздно прекращают свою деятельность, провозгласив в качестве своей концептуальной основы принцип непрерывности, но и, собственно, само работающее предприятие, все разнообразие которого было заменено на сравнение части потраченного и вырученного как элементов кругооборота капитала, в результате которого и стала получаться величина бухгалтерской прибыли. Поясним сказанное.

Вместо старого доброго подсчета того, что нажил собственник трудом своим и своих наемных работников и что останется у него после уплаты долгов, бухгалтеры занялись внедрением политэкономической идеи кругооборота капитала, выражаемой известной нам «формулой»: $D - T = D$.

Такое представление «кругооборота капитала», в частности, позволило утверждать, что конкретные суммы получаемых фирмой доходов $- D$ — обусловлены конкретными суммами понесенных ранее фирмой расходов, а не всей ее деятельностью в целом. И если мы хотим исчислить прибыль какого-то отчетного периода, мы должны вычесть из полученной за это время выручки лишь ту часть ранее потраченного, которая нам эти доходы позволила получить (заработала, обусловила). А все прочие траты, понесенные в ожидании будущих доходов (доходов будущих периодов) нужно в расчет текущей

прибыли не включать, а держать в активе баланса, пока обусловленные ими доходы не будут получены. Эту методологическую новацию бухгалтеры назовут принципом соответствия доходов и расходов.

Учетная революция

Это стало настоящей революцией в деле информирования широкой публики о происходящих в хозяйственной жизни процессах. Такое «откладывание» списания расходов мощно увеличило величины прибыли в отчетности компаний, что, в свою очередь, позволяло находить основания для выплаты дивидендов, значимо превышавших возможные доходы от банковских вкладов. Экономика получила мощнейшие вливания частного капитала. А бухгалтеры вселяли надежды в сердца вкладчиков, показывая, как только что возникшие предприятия получают прибыль.

Интересны в этой связи высказывания «первого русского чистого теоретика учета» (Я.В. Соколов) Василия Дмитриевича Белова: «Наш век, — писал он в 1889 году, — по преимуществу век промышленности. От прошлого мы унаследовали его научные дары и стремимся с лихорадочной поспешностью ими воспользоваться для наших утилитарных целей. Пар и электричество — главные двигатели нашей жизни. Волей-неволей идем мы за ними. Грандиозные предприятия, громадные заводы и фабрики с быстротой вырастают перед нашими глазами; каждый день приносит с собой новые открытия в области техники. Ум готов помутиться при взгляде на успехи техники за последние 25 — 30 лет».

Но радоваться ли таким успехам?..

«Кто не знает, что в это же последнее время наша промышленность получила ложное направление и развилась не в ту сторону, где можно было бы ожидать от нее благодетельных результатов.

Прежняя, не блестящая эффектами и широкими размерами, промышленность, приспособленная, правда, к простым отношениям быта, но зато здоровая, исчезла; место ее заняла спекуляция, развившаяся в те же двадцать пять лет с неодолимою силой и невероятною быстротой. Громадные предприятия так же скоро исчезали, как и возникали; фабрики и заводы, поддерживаемые правительственными субсидиями и доверием акционеров, после кратковременного существования закрывались; банкротства и хищения сделались настолько обычным явлением, что перестали возмущать общественную совесть; правосудие уставало карать злоупотребления...

Полнейший произвол в определении таких понятий, как прибыль, дивиденд, капитал, самые

бесцеремонные приемы составления отчета и наполнения актива не только имуществом, не имевшим никакой ценности, но даже прямыми убытками, – туманили глаза общественной власти и акционеров. Предприятия, в действительности потерявшие весь свой капитал, продолжали существовать благодаря своеобразным фикциям и вопиющим злоупотреблениям в применении не повинных в этом принципов двойного счетоводства»¹.

Бухгалтерский произвол или профессиональное суждение?

Однако шли годы, и методы, проповедовавшие такой «учетный оптимизм», все прочнее входили в сознание широкой публики, и, например, то, что фирма в первый год своего существования уже демонстрирует прибыль и выплачивает дивиденды, уже мало кого удивляло.

Представьте, что вы задаете кому-нибудь такую задачу: мы купили партию товаров на 100 000 рублей и распродали ее розничным продавцам. Полученная выручка составила 120 000 рублей. Какова прибыль от этих операций? Подавляюще большинство ответит: прибыль здесь – это 20 000 (120000 – 100000). Почти никто не спросит, как это купили за 100 и продали за 120? Кто купил? Какая фирма? А сколько там работает человек и сколько им нужно заплатить зарплату? Где хранились эти товары? Сколько это стоило? И т.д. Эта операция рассматривается изолировано, как бы в безвоздушном пространстве. И это никого уже не удивляет. Потому что вот уже более века бухгалтеры именно так – в изобретенном ими «безвоздушном пространстве» – и исчисляют прибыль компаний.

Таким образом, эпоха динамического баланса превратила прибыль из оценки прироста богатства собственников в виде их имущества, свободного от долгов, в исчисление разности между доходами отчетного периода (признанными таковыми) и части понесенных ранее расходов, которые методы бухгалтерского учета позволяют назвать обусловившими получение этих доходов.

«Бухгалтерский произвол», о котором писал в свое время В.Д. Белов, со временем получил название профессионального суждения бухгалтера, реализуемого в учетной политике компании, направленной на формирование отчетности, максимально приближающей пользователя ее данных к реальному положению дел. Однако общая логика элементов такой политики осталась неизменной – это решение вопроса о распределении сумм понесенных компанией расходов между активом баланса

и расходными статьями отчета о финансовых результатах.

Начислит компания большие, по сравнению с альтернативно возможными, суммы амортизации, меньше станет демонстрируемая прибыль – можно будет снизить дивиденды, говорить о падении рентабельности и даже меньше налогов заплатить. Уменьшатся амортизационные отчисления – и вот мы говорим о росте показателей рентабельности, акционеры радуются дивидендам, а при грамотно составленной налоговой учетной политике – и дополнительных налоговых платежей не возникает.

Выбрали мы в учетной политике метод оценки запасов ФИФО, и отчетность демонстрирует чудесную картину хозяйственной жизни: закупочные цены на сырье, материалы, товары растут, а прибыли фирмы не снижаются, наоборот даже – уверенно подрастают. Казалось бы – парадокс, а нет – методология бухгалтерского учета.

Изменила компания учетную политику в области списания условно-постоянных затрат, и вдруг из убыточной превратилась в прибыльную, и это при том, что себестоимость единицы продукции за счет включения в нее этих затрат возросла. Чудо? Никаких чудес! Только динамика реализуемых методов учета.

Кого-то такие возможности бухгалтерии приводят в восторг, кого-то не очень. Так, например, лауреат Нобелевской премии по экономике Уильям Ф. Шарп в своем знаменитом учебнике «Инвестиции» напишет: «Финансовые отчеты компании можно рассматривать как результат функционирования модели фирмы – модели, созданной управляющими компании, ее бухгалтерами и, косвенным образом, налоговыми органами. Различные компании используют различные модели, а это означает, что они рассматривают одни и те же события по-разному. Отчасти объясняет это явление то, что ...[стандарты] допускают некоторую свободу в вопросах учета. Примером может служить метод амортизации активов (равномерный или ускоренный) и метод учета товарно-материальных запасов (FIFO или LIFO). [И вот] чтобы понять истинное положение дел в компании и сравнить с ситуацией в других компаниях, использующих иные методы учета, финансовый аналитик должен быть настоящим финансовым детективом, который занимается поиском фактов в сносках и сопроводительных записках к финансовым отчетам. Тех же, кто принимает на веру итоговые отчетные данные, такие как величина доходов на одну акцию, может весьма удивить последующее развитие компании, в отличие от тех, кто пытается заглянуть на «кухню» бухгалтерского учета»².

¹ Белов В. Пожелания на новый год // Счетоводство. – 1889. – № 1. – С. 3 – 4.

² Шарп У., Александер Г., Бэйли Дж. Инвестиции: пер. с англ. – М.: ИНФРА – М., 2013. – 815 с.

Прибыль и современность

Вместе с тем многовариантность способов исчисления не обеспечила бухгалтерской прибыли долгого соответствия требованиям современности. Любой из обсуждаемых вариантов соотношения доходов и расходов не учитывал того, что денежным средствам – воплощению прибыли – свойственно со временем терять свою ценность. В настоящее время в МСФО эту проблему пытаются решить использованием в качестве концептуальной основы идеи поддержания капитала. Это приводит к формированию отчетности, основывающейся на множестве довольно сложных переоценок посредством дисконтирования и приведения фактически подлежащих получению и выплате сумм к их ценности в отчетный момент времени. Эти манипуляции дают возможность, как утверждают МСФО, представлять объекты учета в их оценке по справедливой стоимости на дату составления отчетности. Однако те величины прибыли, которые становятся основой для исчисления дивидендов, в конечном итоге приводятся к разности между номинальными суммами доходов и расходов компании. Проблема соответствия демонстрируемой суммы прибыли текущему моменту времени, таким образом, сохраняется.


Время самым стремительным образом движется вперед, и все вокруг удивительно быстро меняется. Сегодня мы живем в эпоху развития теории «экономики счастья». И иногда становится понятным, что фирма, даже неся убытки, может вносить большой вклад во всеобщее счастье, например, выпуская экологически чистую продукцию, чем весьма прибыльная компания, о счастье всеобщем заботящаяся мало и видящая свое счастье только в росте традиционных финансовых показателей. Как отразить эту ситуацию в бухгалтерской отчетности? Это вопрос пока до конца не решенный. Очевидно пока только одно: счастье – категория гораздо менее понятная, чем прибыль, с которой и так все не ясно.

Итоги

«Что же делать?» – можете спросить вы. Ответ один – жить, стараться получать прибыль, даже не совсем понимая, что это такое, и, по возможности, быть счастливым.

Скоро Новый год – пора надежд, чудес и возможного счастья! И, заканчивая эту статью, хочется пожелать коллегам быть счастливыми в наступающем 2020-м году! Идет время, сменяются эпохи, забываются и вновь возникают революционные экономические концепции, меняются нормы права, развивается экономика, радуется нас технологический прогресс – и все эти глобальные события находят отражение в

бухгалтерском учете – этом удивительном языке экономической жизни, на котором ее участники говорят вот уже не одну тысячу лет. Этот язык меняется, совершенствуется, усложняется, как и сама хозяйственная жизнь. Но во всем этом наблюдается одна весьма немаловажная закономерность: вот уже как тысячи лет бухгалтеры показывают в своих отчетах прибыль гораздо чаще, чем убытки. А это значит, что так или иначе все будет хорошо!

С Новым годом, дорогие коллеги, с новым счастьем! 

Рекомендуемая литература по теме

Если вас заинтересовали вопросы, поднятые в этой публикации, мы предлагаем вам обратиться к следующим источникам, где вы сможете познакомиться с более детальным рассмотрением показанной здесь проблематики:

- Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э. МСФО: от теории к практике. – М.: «Вершина», 2005. – 689 с.
- Белов В. Пожелания на новый год // Счетоводство. – 1889. – № 1. – С. 3 – 4.
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы. – М.: Проспект, 2018. – 640 с.
- Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
- Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
- Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. – М.: «1С-Пабблишинг», 2008. – 198 с.
- Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: «Финансы и статистика», 2000. – 160 с.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: «ЮНИТИ», 1996. – 638 с.
- Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 2000. – 496 с.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010. – 224 с.
- Соколов Я.В., Пятов М.Л. Предпринимательский оптимизм и методология бухгалтерского учета // Финансы и бизнес. – 2009. – № 4. – С. 102 – 110.
- Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1997. – 576 с.
- Шарп У., Александер Г., Бэйли Дж. Инвестиции: пер. с англ. – М.: ИНФРА – М, 2013. – 1027 с.

УДК 657.01
ВАК 08.00.12

Российский производственный учет: основные методические аспекты*

Manufacturing Accounting in Russia: Basic Methodological Aspects

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

Ефим Абрамович Мизиковский

докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры
экономики предприятий и организаций,
заслуженный работник высшей школы России
e-mail: buhuchet@iee.unn.ru

603000, Российская Федерация, г. Нижний
Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.
Тел. +7 (831) 433-13-96.

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

Efim A. Mizikovsky

Doctor of Economics, Professor, Professor at the
Economics of a Firm Department, Merited Worker
of Higher Education of the Russian Federation
e-mail: buhuchet@iee.unn.ru

Of. 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhniy
Novgorod 603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. В статье продолжено рассмотрение основных недостатков российского производственного учета, в значительной степени негативно влияющих на качество учетной информации. Начало тому положено теорией и практикой формирования номенклатур объектов учета и бюджетирования затрат на производственную и другие виды обычной деятельности производственных предприятий. Поскольку состав объектов учета и бюджетирования может предопределяться индивидуальными особенностями организации производства, систем управления, типами и операциями технологических процессов и производственных циклов, а также другими факторами влияния на уровень затрат, то очевидно, что он должен представлять все те структурные подразделения предприятий, которые являются носителями затрат, независимо от их значимости в системе качественных показателей результатов деятельности. В качестве примера существенных недостатков применяемых номенклатур (перечней) объектов учета затрат рассмотрена практика производственного учета в области деятельности предприятий природоохранной направленности, значимость которой широко известна. Методическим продолжением объектов учета затрат и бюджетирования являются объекты калькулирования производственной и полной (коммерческой) себестоимости товарной и проданной продукции производственных предприятий, повсеместно практикуемые рабочие номенклатуры которых нуждаются в существенном пересмотре вследствие их экономически неоправданной укрупненности, означающей обезличку показателей фактической себестоимости конечных продуктов труда, а значит игнорирование принципа сопоставимости

Abstract. This paper continues to review main shortcomings of Russian manufacturing accounting, which negatively affect the quality of accounting information. The first problem is connected to the formation of nomenclature of accounting objects and costs budgeting for production and other types of manufacturing enterprises activities. Since the composition of accounting and budgeting objects can be predetermined by the individual characteristics of manufacturing process management, control systems, types and operations of technological processes and manufacturing cycles, as well as other impact factors on the level of costs, it is obvious that it should represent all those structural subdivisions of enterprises that are cost drivers, regardless of their importance in the system of performance qualitative indicators. As an example of major faults of applied nomenclature (lists) of cost accounting objects, the practice of manufacturing accounting in the environmental activities of enterprises, the significance of which is widely known, is considered. The methodological continuation of the cost accounting and budgeting objects are the objects of production and full (commercial) cost calculation of goods and sold products of manufacturing enterprises, the universally practiced current nomenclatures of which need to be significantly revised due to their economically unjustified merge, which means depersonalization of the indicators of final labor products actual cost, and therefore disregarding the comparison principle of costs with sales revenue. The necessity and real possibilities of unbundling and application of reasonable procedures of cost allocation on maintenance of production equipment and machines, total costs of local divisions and administrative-and-managerial and general economic costs of enterprises are justified.

* Благодарю доктора экономических наук, профессора Карпову Татьяну Петровну, кандидата экономических наук, профессора Зинаиду Михайловну Карпасову и моего сына, доктора экономических наук, профессора Игоря Ефимовича Мизиковского за содержательные советы относительно данной статьи.

затрат с доходами от продаж. Обоснованы необходимость и реальные возможности разукрупнения и применения относительно приемлемых способов отнесения затрат на обслуживание производственного оборудования и машин, общих затрат низовых подразделений, административно-управленческих и общехозяйственных затрат предприятий.

На основании результатов исследования приведены соответствующие рекомендации, которые могут быть использованы для дальнейшего совершенствования отечественного производственного учета и повышения качества создаваемой им учетно-экономической информации, необходимой системе управления экономикой производственных предприятий.

Ключевые слова: объекты учета затрат; объекты калькулирования себестоимости продукции; природоохранная деятельность; обеспечение качества выпускаемой продукции; мониторинг текущих норм затрат; комплексные статьи косвенных затрат; общехозяйственные затраты; общие затраты предприятия; управленческие затраты; разукрупнение статей и списание косвенных затрат; отчет о финансовых результатах.

Продолжение статьи. Начало опубликовано в №1/2019 Журнала «Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)».

Объекты учета затрат в обычной деятельности предприятия

Своеобразным преддверием в бухгалтерское формирование учетной информации о затратах на профильную и другие виды обычной деятельности предприятий по экономическим элементам являются внутрихозяйственные номенклатуры объектов учета затрат.

По определению профессора И.Е. Мизиковского, объекты учета затрат в производственном учете представляют «...структурные производственные и непроизводственные подразделения, функциональные и административные службы, аппарат руководителя предприятия, другие центры затрат, по которым имеется объективная необходимость бухгалтерского формирования фактических затрат, расчлененных по текущим нормам, их изменениям и отклонениям...» [1, С. 233].

Предполагается, что объекты учета затрат соответствуют учетному принципу подотчетности. Каждый из них курируется должностным лицом, которому руководителем предприятия делегируется право (вменяется в обязанность) формирования затрат. Перечень задач, обязанностей и полномочий кураторов необходимо закреплять распорядительными документами.

Состав объектов учета затрат предопределяется индивидуальными характеристиками организации производства и управления экономикой функционирующего предприятия. Важно при этом, чтобы

On the grounds of the research results, the author gives relevant recommendations, which can be used for further improvement of national manufacturing accounting and quality improvement of the accounting and economic information created by it, which is necessary for the economic management system of the manufacturing enterprises.

Keywords: cost accounting objects; objects of production cost calculation; environmental activity; quality assurance of products; monitoring of current costs; complex indirect cost items; general departmental costs; total costs of the enterprise; management costs; unbundling of items and indirect costs writing-off; financial results report.

внутрихозяйственный перечень объектов учета затрат представлял все структурные подразделения, независимо от их назначения, деятельность которых требует определенных индивидуальных затрат.

Между тем исследования, проведенные нами на промышленных предприятиях разных отраслей экономики, свидетельствуют о распространенном в отечественном производственном учете, а также в нормировании и бюджетировании, безосновательном игнорировании отдельных объектов учета затрат, хотя они представляют самостоятельные и затратоемкие виды обычной деятельности. Среди таковых – природоохранная деятельность [2], система обеспечения качества выпускаемой продукции – своеобразный симбиоз научно-исследовательской и производственной деятельности предприятия на предпроизводственном, производственном и послепроизводственном циклах (проектирование, испытания и доводка, производство, приемка продукции, предпродажная подготовка, обслуживание и утилизация) [1;3], многие работы по материально-техническому снабжению и сбыту продуктов труда, включая проведение договорных компаний и других сложных элементов логистики [1]. Затраты на упомянутые виды деятельности, как правило, «размыты» на бухгалтерских счетах учета косвенных затрат. Их не видно в бухгалтерской отчетности и статьях калькуляций производственной себестоимости единиц товарной продукции.

Очевидно, что практика необоснованного укрупнения, по сути, обезлички объектов учета затрат

существенно минимизирует управленческие свойства промежуточной и итоговой учетной информации, поскольку ею воздвигается непреодолимая стена между системой документирования текущих прямых затрат и их формированием по ходу производственного цикла за рабочую смену, рабочие сутки или иные оперативные даты. Остаются лишь формальные ориентиры традиционной бухгалтерии, создающей информацию исключительно «для себя».

Лишь полная номенклатура объектов учета затрат, представляющая все затратнообразующие производственные структурные подразделения, принимающие то или иное участие в производственном цикле предприятия, позволяет группировать производственные затраты основного производства по технологической линейке производственного цикла. И затем последовательно формировать цеховую и заводскую производственную себестоимость по текущим нормам и отклонениям товарной продукции предприятия и ее отдельных торговых наименований.

Предлагаемый принцип формирования внутрихозяйственных номенклатур объектов учета затрат концептуально согласуется с организацией производства на отдельно взятом промышленном предприятии независимо от серийности выпускаемой товарной продукции и отраслевых особенностей.

Не менее важно, чтобы оперативный учет текущих затрат, физических объемов выпуска, движения полупродуктов собственного производства и их стоимостной оценки по каждому технологическому процессу и товарному выпуску не вызывал обязательных методических осложнений в рамках обычной учетной практики. Зачастую они появляются в связи с применением даже там, где нет большой необходимости в условных натуральных, стоимостных измерителях и учетных единицах продукции, к тому же зачастую рассчитываемых с применением экономически несопоставимых (неоднородных) данных.

Заметное (но лишь необходимое) расширение числа объектов учета затрат означает увеличение трудоемкости оперативного учета и бухгалтерского формирования затрат на производство, а с ними – стоимости производственного учета в целом. Однако такой негатив – при наличии качественных специализированных пакетов прикладных учетно-аналитических программ – компенсируется достижением несопоставимо высокого уровня учетных информационных массивов – продуктов производственного учета, не требующих дополнительных расшифровок и вполне пригодных для управленческого поиска и привлечения внутрихозяйственных резервов экономии.

Для структурных подразделений вспомогательных и обслуживающих производств номенклатуры учета затрат необходимо формировать по каждому цеху и хозяйству в отдельности в силу их значимости для профилирующего производства и многоотраслевой принадлежности. Скажем, в энергообеспечивающем производстве предприятия в число объектов учета затрат на производство целесообразно включить технологические процессы выработки электрической

энергии, тепла, эксплуатации энергосетей, ремонтов энергооборудования. В автотранспортных хозяйствах предприятий в качестве объектов учета производственных затрат необходимо принять: автоколонны (автопарки, автобригады) грузовых (внутрихозяйственных, внешних) и пассажирских перевозок, работу гаража легкового транспорта, ремонтные базы (по участкам, бригадам), топливозаправочные площадки (станции), диспетчерские службы, включая контроль на линии.

В отдельные объекты учета затрат необходимо включить аппарат дирекции, каждую функциональную службу, хозяйственные службы всех структурных подразделений предприятия, затраты на содержание которых необходимо бюджетировать детализированными сметами затрат на отчетный год с разбивкой по кварталам и месяцам. В число объектов затрат оперативного учета необходимо включить участки, производственные бригады и наиболее затратноемкие рабочие места. Для каждого объекта учета затрат необходимо разработать перечень узко специализированных поэлементных затрат.

В качестве примера «потерянного» в производственном учете вида обычной деятельности рассмотрим природоохранную деятельность предприятий.

Природоохранная деятельность предприятий – обязательный объект учета затрат

Природоохранная деятельность предприятия (в основном – градообразующего) представляет совокупность капитальных и текущих эксплуатационных, технологических, исследовательских и других работ, в том числе по освоению и выпуску биологически чистой продукции, уставное назначение которых заключается в предотвращении и ликвидации реальных угроз местной экосистеме и местному социальному укладу со стороны вредных производств предприятия [2].

Текущие затраты природоохранной деятельности предприятий измеряются стоимостью целевого потребления материальных производственных запасов, трудовых и других ресурсов (в принятых учетной политикой натуральных и стоимостных измерителях) и допустимых согласно бюджету, объективно необходимого для получения прогнозируемых результатов. Группа названных затрат в общей стоимости затрат на обычную деятельность предприятия (официальная статистика отсутствует, поэтому об их динамике, удельном весе и другим аналитическим показателям можно судить лишь выборочным способом) составляет средства компенсационного характера.

Исследования, проведенные нами с участием кандидата экономических наук, доцента Маргариты Дашницыреновны Ивановой, видного специалиста в области экономики и учета затрат на охрану природной среды, свидетельствуют о том, что в широко распространенной практике отечественного производственного учета затраты, сопутствующие природоохранной



деятельности предприятий, включая затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОК) и текущий ремонт (ТР), результаты которых применяются в этом виде деятельности, по существу, вуалируются в группировках по экономическому элементу «Прочие затраты» и в калькуляционной статье «Прочие производственные затраты» [2].

Текущие затраты на природоохранную деятельность в производственном учете «разведены» по разным статьям косвенных затрат; расходование соответствующих ассигнований на капитальные вложения – по учетным группам основных средств. В ситуациях, скажем, когда НИОК и ТР природоохранного назначения не принесли искомого результата, их стоимость в оценке по фактическим затратам в соответствии с регламентациями Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (в ред. Приказов Минфина России от 18.09.2006 № 116н, от 16.05.2016 № 64н) относится на определенную статью прочих расходов [4].

Как правило, в практике предприятий не принято лимитировать отдельными сметами текущие затраты по объектам учета затрат и видам работ природоохранной направленности. В расходной части бюджетов таких предприятий либо фигурирует обезличенная статья «Затраты на экологию», либо соответствующие ассигнования включены в не менее обезличенную статью «Прочие затраты». Если же упомянутые сметы применяются, то затраты по их статьям зачастую рассчитываются по укрупненным плановым нормам, обезличено в целом на рассматриваемый вид обычной деятельности. Тем самым существенно ограничивается возможность их применения не только в производственном учете, но в системе внутрихозяйственного финансового контроля.

В учетной политике предприятий, вкладывающих средства на улучшение экологической обстановки, зачастую не предусматриваются специализированные перечни затрат, форматы учетных регистров, внутрихозяйственные оперативные и бухгалтерские отчеты, дополняемые рабочими инструкциями по их составлению и использованию в заводских системах управления экономикой. Соответствующая информация отсутствует и в государственной бухгалтерской отчетности.

В российском производственном учете не создается системная информация об итоговых и постатейных суммах затрат на природоохранную деятельность предприятий по объектам учета затрат, отчетным периодам и статьям утвержденных смет. Этот важный социально-экономический вид деятельности де-факто (лат. *de facto*) является прерогативой оперативного учета, данные которого в производственном учете обычно трансформируются в обезличенные суммы затрат на основное производство, проходящие по различным калькуляционным статьям фактической производственной себестоимости товарной продукции. По сути, в производственном учете природоохранная деятельность, как самостоятельное звено обычной

деятельности предприятий отсутствует, а соответствующие затраты воспринимаются дополнительной финансовой ношей, отрицательно воздействующей на величину экономической выгоды – явный нонсенс, ставший привычным еще в советские времена (к сожалению, не единственный). В этом кроется одна из причин того, что затраты предприятий на природоохранную деятельность сложно идентифицировать. Соответствующие данные внутрихозяйственной отчетности (если они раскрываются), как правило, фрагментарны и недостаточно информативные. Поэтому создание массивов учетной информации, полезной для управленческой деятельности, требует немалых дополнительных затрат труда и машинного времени (это еще не полная калькуляция) на выполнение множества разнообразных выборок стоимостных данных из первичных документов и подсчетов итоговых показателей.

Поскольку природоохранная деятельность является самостоятельным видом обычной деятельности, то учет соответствующих текущих затрат будет правомочно выделить на отдельный субсчет к бухгалтерскому счету 20 «Основное производство» под названием, скажем, «Затраты на природоохранную деятельность предприятия». Капитальные затраты на пополнение и существенные улучшения парка основных средств, а также другие капитальные вложения природоохранной направленности, учитываются в обычном порядке. Для аналитического учета указанных затрат целесообразно выделить самостоятельный субсчет к бухгалтерскому счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Бухгалтерские проводки в дебет предлагаемого субсчета с кредита счетов учета хозяйственных средств и соответствующей кредиторской задолженности составляются по аналогии с корреспонденциями бухгалтерского счета 20 «Основное производство», регламентированными приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (далее – План счетов) [5]. Затраты на содержание и обслуживание административно-управленческого персонала природоохранной деятельности, учтенные за отчетный период по смете и отклонениям в дебетовом обороте счета 26 «Общехозяйственные расходы», относятся либо на затраты природоохранной деятельности (Д-т счета 20, субсчет «Затраты на природоохранную деятельность», К-т счета 26), либо включаются в полную себестоимость проданной продукции (Д-т счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», К-т счета 26).

Признание одного из указанных вариантов в производственном учете и бюджетировании – объект учетной политики предприятия. По второму варианту, упомянутому выше, общую сумму затрат на природоохранную деятельность предприятия, включаемую в бухгалтерскую внутрихозяйственную отчетность за определенный период, необходимо внесистемно (без составления бухгалтерской проводки)

дополнить суммой затрат на содержание административно-управленческого персонала, отнесенной на полную себестоимость проданной продукции собственного производства.

Дебетовый оборот, учтенный за отчетный период на рассматриваемом субсчете, корректируется на стоимость незавершенного производства на начало (+) и конец (-) периода, а также на стоимость различных списаний (-). Полученную сумму фактических затрат целесообразно относить на полную (коммерческую) себестоимость проданных продуктов труда предприятия (Д-т счета 90, субсчет «Прочие расходы», К-т счета 20, субсчет «Затраты на природоохранную деятельность»). Такое списание затрат природоохранной деятельности обосновано тем, что их трудно «прикрепить» непосредственно к производственной себестоимости торговых наименований товарной продукции или их однородных групп: не избежать малопонятной условности оценки, к тому же в этом нет необходимости. Сальдо на предлагаемом субсчете означает учетную стоимость незавершенных природоохранных работ, включенных в пообъектные акты – процентовки физических объемов работ в принятой стоимостной оценке на начало и конец отчетного периода.

Методика такой оценки – объект учетной политики предприятия. Есть смысл отдать предпочтение оценке, применяемой предприятием для незавершенного производства в подразделениях основного (изготовление товарной или валовой продукции из экоматериалов и их отходов) и вспомогательных производств (ремонт основных средств, эксплуатируемых в природоохранной деятельности). Приоритетной справедливо считать оценку по нормативным (сметным) прямым затратам материалов и основной заработной платы рабочих без премиальных систем, социальных налогов и других начислений.

В программных учетных продуктах необходимо предусмотреть систему кодирования субсчетов второго и последующего порядка к указанному субсчету: объектов учета затрат, внутри каждого объекта – коды наименований природоохранных работ (объектов калькуляции производственной себестоимости продуктов труда этого вида обычной деятельности), элементов прямых затрат, видов косвенных затрат, статей сметы, отклонений от сметных значений. В системе кодирования необходимы также коды типичных хозяйственных фактов (операций) по внутривозвратной номенклатуре затрат.

Наряду с названными кодами учетной политикой предприятия можно предусмотреть более широкий перечень кодов, ориентированный, например, на методики экономического анализа и прогнозирования затрат.

К числу типичных объектов учета затрат необходимо отнести все основные виды природоохранной деятельности [2]:

- очистка сточных вод;
- очистка воздуха;
- утилизация отходов;

- производство товарной продукции из отходов природоохранных работ (по каждому торговому наименованию или однородной группе продукции);
- капитальный и текущий ремонт объектов основных средств природоохранного назначения;
- захоронение экологически опасных отходов.

Официальный перечень первичной документации, их форматы по перечисленным объектам затрат, специализированные учетные регистры, а также организация документооборота, порядок аналитического учета затрат, – все это необходимо считать обязательным разделом учетной политики предприятия. Формы регистров аналитического и синтетического учета затрат на природоохранную деятельность устанавливаются предприятиями самостоятельно и включаются в соответствующие разделы программных продуктов учетного обеспечения.

При этом необходимо предусмотреть сочетание данных аналитического учета затрат с синтетическим по объектам учета затрат и в целом по предприятию с накоплением информации о затратах по экономическим элементам, сметам, отклонениям по отчетным периодам, а также порядок включения затрат на природоохранную деятельность в общие затраты обычной деятельности предприятия.

Во внутривозвратную специализированную номенклатуру статей затрат на природоохранную деятельность необходимо, как минимум, включить:

- сырье и материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- целевое потребление объектов основных средств с лимитируемой правительством РФ покупной стоимостью за единицу;
- технологическую энергию всех видов;
- топливо технологическое всех видов;
- заработную плату персонала;
- выплаты стимулирующего характера;
- социальный налог;
- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам;
- содержание и эксплуатацию объектов основных средств;
- содержание административного, управленческого и контрольного аппарата;
- штрафные выплаты, финансовые результаты от досрочного списания объектов основных средств и другие расходы непроизводительного характера.

А также некоторые иные расходы, перечисленные в разделе 111 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790)) [4]. В том числе относящиеся к природоохранной деятельности, как известно, учитываются в составе прочих расходов на сопоставительном бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы» [5].

Однако при определении общей суммы затрат на природоохранную деятельность за отчетный период необходимо внесистемно увеличить итоговую сумму затрат, учтенную на субсчете «Затраты на природоохранную деятельность», на общую сумму упомянутых выше расходов, выделив ее (отдельной статьей) в дебете субсчета «Прочие расходы» бухгалтерского счета 91 без составления бухгалтерской проводки.

За отчетный период (месяц, квартал, год) необходимо составлять внутривозвратный отчет о затратах на природоохранную деятельность по видам соответствующих работ накопительными итогами от начала того или иного мероприятия с приложением запрашиваемых расшифровок и детальной аналитической записки, в составлении которой должны принять участие все заинтересованные стороны. Форма, содержательная основа отчета и отчетные даты – объекты учетной политики предприятия. Отчет с принятой периодичностью направляется руководству предприятия для утверждения и принятия управленческих решений.

Объекты калькулирования себестоимости конечных продуктов труда предприятия

По мнению профессора И.Е. Мизиковского, объект калькулирования себестоимости продукта труда представляет «... конкретное наименование продукта труда, предназначенного для продажи или внутривозвратного потребления, включая конечные продукты труда вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств». [1, С. 212].

Между тем в практике российского производственного учета широко распространено методически необоснованное укрупнение объектов калькулирования себестоимости. Это проявляется в объединении нескольких (нередко нескольких десятков) выпускаемых предприятием торговых наименований товарной продукции с существенно отличающимися технико-экономическими характеристиками и отпускными ценами в один объект калькуляции производственной себестоимости. Так, например, учетной политикой включенных в выборку предприятий пивоварения при ассортименте от 12 до 38 выпускаемых торговых наименований безалкогольного и крепкого пива с различной покупной стоимостью (без НДС) номенклатурных номеров потребляемых материальных запасов от 42 до 343 %, трудоемкости от 14 до 63 % и отпускных цен от 45 до 212 % предусмотрен всего один калькуляционный объект «Пиво» или «Пивные продукты». Другой типичный пример обезлички калькуляционных объектов в производственном учете: ассортимент выпечки на хлебозаводах, насчитывающий от 50 до 70 торговых наименований с размахом показателей материалоемкости до 380 %, трудоемкости до 210 %, отпускных цен – до 425 %, сводится в один объект калькулирования – «Хлебобулочные изделия» [1].

Последствия подобного «совершенствования» – экономическая необоснованность, порой явная несопоставимость учетных данных о постатейной структуре

нормативных (плановых) и отчетных калькуляций себестоимости и, как следствие, их информационная ограниченность. По сути, традиция приоритета трудоемкости технических приемов производственного учета перед качеством результативной учетной информации и недооценки его потенциальных возможностей, зародившаяся еще в конце 20-х годов прошлого столетия при появлении отечественных крупных предприятий машиностроения, энергетики и др., полностью соответствует потребностям управления микроэкономикой в системе централизованного планирования. В нынешней экономике пока не видно стремления положить ей конец. Во многом появлению такой традиции способствовало преобладание низкого уровня механизации и автоматизации оформления комплекса первичной технико-экономической документации, оперативного и бухгалтерского учета. Она определенно сказывается сразу же на этапе проектирования многих российских учетных программных продуктов, на котором недостаточно учитываются поистине неограниченные возможности расширения учетно-аналитических границ производственного учета.

Неприемлемость традиционной учетной обезлички затрат в неоправданно укрупненных объектах калькулирования была обоснованно доказана еще в 70-90-х годах на основании исследований, проведенных во многих отраслях промышленности кафедрой бухгалтерского учета и отчетности ВЗФЭИ под руководством видных советских ученых – экономистов А.Ш. Маргулиса, затем В.А. Белобородовой [6] (мне улыбнулась удача учиться и работать на этой кафедре, а также активно поучаствовать в указанных исследованиях). Однако такая проблема как процветала в то время, такой же успешной остается и сегодня, хотя разработчики комплексных компьютерных продуктов обеспечения оперативного и производственного учета могут исправить этот крупный методический изъян российского производственного учета в системах управления экономикой предприятий. В настоящее время, к сожалению, и в научных публикациях в области производственного учета эта проблема не затрагивается.

Отдавая должное действующим отраслевым (корпоративным) номенклатурам калькуляционных статей затрат, отметим, что они содержат рекомендации, в разной степени приближенные к отраслевым особенностям формирования затрат. Что же касается методических указаний и рекомендаций относительно группировки затрат, как по составу, так и калькуляционным статьям, то они, как правило, представлены на концептуальном уровне, живо напоминая методику типовых «Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», утвержденных еще Минфином СССР в 1970 г. (далее – Основные положения 1970 г.). Немало действующих отраслевых и даже корпоративных нормативных документов морально устарели хотя бы потому, что одни из них недостаточно, другие вовсе не ориентированы на использование

в режиме реального времени возможностей современных технических средств и программных продуктов инженерного обеспечения производственных циклов для оперативного учета формирования текущих пооперационных прямых затрат по нормам и многофакторным отклонениям от норм. Отсутствуют вариантные методики создания автоматизированных массивов информации о движении продукции незавершенного производства в увязке с соответствующими показателями прямых затрат в натуральных и трудовых измерителях по текущим нормам и отклонениям за рабочую смену или рабочий день и документального оформления в оперативном режиме. Не разработаны методики расчета контрольного баланса изготовленной продукции в натуральных измерителях на последней технологической операции и начисленной сдельной заработной платы по прямым расценкам за единицу сданной продукции. Пока же действующие учетные стандарты предприятий во многом повторяют рекомендации и указания типовых методологических документов, сохраняют их концептуальный стиль и остаются официальными проводниками экономически необоснованного укрупнения нормирования прямых затрат, объектов учета затрат, объектов и статей калькулирования.

В результате учетная информация о себестоимости, финансовых результатах и рентабельности учетных единиц товарной продукции не достаточна для подготовки необходимых управленческих решений и требует существенных затрат на дополнительную доработку.

Важно поэтому, чтобы внутрихозяйственные номенклатуры объектов калькулирования себестоимости конечных продуктов труда предприятия рассматривались как значимые и обязательные объекты учетной политики.

Безальтернативным направлением методик составления указанных номенклатур должен стать отказ от практики экономически необоснованного укрупнения объектов нормирования затрат, группировок затрат на производство, состава затрат, включаемых в калькуляционные статьи, объектов учета затрат и объектов калькулирования себестоимости – в бюджетировании, производственном и управленческом учете.

Необходимо при этом разработать и внедрить системный мониторинг качества текущих норм всех затрат по всему ассортименту выпускаемой товарной продукции.

Программами мониторинга (выборочного и полного, по запросу и планового) целесообразно охватить все слагаемые систем текущих норм и нормативов: наличие (по всей цепочке производственного цикла: технологические операции – конечный продукт труда); первичная технологическая и экономическая документация; сравнительная оценка текущих норм по родственным предприятиям и другим критериям; обоснованность расчетов нормативов затрат; своевременность удаления из системы устаревших и не действующих текущих норм затрат [7]. Это касается также смет (разовых, месячных, квартальных, годовых)

затрат на ремонтные и эксплуатационные работы по учетным группам основных средств и местам их эксплуатации, на деятельность по технике безопасности и промсанитарии, содержание административно-управленческого персонала производственных подразделений, функциональных служб верхнего уровня, аппарата руководителя предприятия и др.

Немаловажно установить соотношение результатов внедрения капитальных и некапитальных научно-исследовательских работ, изобретательства и рационализации с документально оформленными и принятыми к производственному учету изменениями текущих норм и нормативов затрат. Фактические суммы экономии необходимо определять разницей между текущими нормами и нормативами затрат до и после внедрения того или иного оргтехмероприятия. Результаты контроля, оформленные и утвержденные в установленном порядке, должны служить основанием для оперативной корректировки систем текущих норм и нормативов.

Мониторинг необходимо обеспечить внутрихозяйственными (по производственным технологиям и объектам учета затрат), по необходимости периодически пересматриваемыми рабочими методическими указаниями и инструкциями, придав им директивный статус.

Наряду с этим необходимо разработать номенклатуры калькуляционных статей по каждому подразделению вспомогательных и обслуживающих производств в силу их значимости для основного производства, отраслевого разнообразия технологических процессов, производимых продуктов труда, состава и структуры затрат, типичных для их деятельности.

Общехозяйственные затраты: состав и списание

Комплекс затрат, представляющий общехозяйственные затраты, как известно, состоит из нескольких групп косвенных затрат. Они разнородны по экономической природе, целевому назначению и объединены в общую учетную группу и калькуляционную статью, пожалуй, лишь по принадлежности к классу косвенных затрат.

По признаку однородности и стоимостной значимости общехозяйственные затраты можно разделить на следующие учетные группы:

- содержание и эксплуатация оборудования и машин;
- содержание цехового административно-управленческого персонала;
- хозяйственное обеспечение;
- техника безопасности и промсанитария;
- содержание цеховой службы контроля качества продукции;
- содержание и эксплуатация цеховых очистительных средств и установок природоохранного назначения, оборудования по утилизации промышленных отходов;
- прочие общехозяйственные затраты.

На практике затраты на содержание и эксплуатацию производственного оборудования и машин

в учете и калькулировании производственной себестоимости чаще всего обособляются от других группировок общецеховых затрат. Для этого в рабочих Планах счетов предприятий обычно отводится отдельный субсчет к типовому бессальдовому счету 25 «Общепроизводственные расходы» (далее – счет 25). Применение такой методики вполне объяснимо очевидным влиянием рассматриваемой группы затрат на показатель эффективности эксплуатации парка производственных основных средств. Помимо этого в силу своей экономической природы и по составу рассматриваемые затраты не имеют ничего общего с другими группами общецеховых затрат.

Удельный вес затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин в валовых затратах на производство предопределяется многими факторами – специалистам они известны. По сведениям, полученным на одном из крупных предприятий машиностроения за последние три года, мы подсчитали их средний уровень за последние три отчетных года: он находился в диапазоне 12 % к среднему показателю фактической производственной себестоимости товарного выпуска. На другом машиностроительном заводе упомянутый показатель за тот же период достигал более 18 %, хотя определяющие затратнообразующие факторы деятельности по содержанию и эксплуатации оборудования и машин на обоих предприятиях примерно одинаковы. Так, изношенность производственного оборудования составляет соответственно 42 % и 45 %, уровень оснащённости производственных циклов автоматическими и роботизированными единицами техники – 64 % и 61 %, станками с числовым программным управлением (ЧПУ) – 86 % и 84 % от общего количества действующих станков инструментальное обеспечение практически одинаково. Очевидно, что содержательная информация среднего показателя затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, исчисленного на одних лишь учетных данных, без определенного набора дополнительных технико-экономических показателей является не более чем констатацией фактического уровня затрат на отдельно взятом предприятии.

Видимо, приоритетным необходимо считать комплексный и системный анализ системы организации, технологии, энергетического и инструментального обеспечения, других технико-экономических составляющих деятельности предприятия в области содержания и эксплуатации оборудования и машин.

Наряду с этим для обеспечения качества учетной информации о затратах на содержание и эксплуатацию оборудования и машин в промышленности настала пора провести «инвентаризацию» экономической обоснованности их постатейного состава, повсеместно практикуемого в настоящее время в ориентации на Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденные Минфином СССР в 1970 г., и последовавшие за ними инструкции министерств и ведомств 70-90-х годов минувшего столетия. Известно, что упомянутый состав применяется

в настоящее время почти без концептуальных изменений на многих промышленных предприятиях, а в обновленных отраслевых и корпоративных инструкциях, по существу, продублированы названные нормативные документы. Во избежание повторений в последующем тексте отмечу, что сказанное целиком относится и к другим группам косвенных затрат, формируемым во всех структурных подразделениях промышленных предприятий.

Между тем, анализ состава затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин свидетельствует о том, что в упомянутой группе затрат учитываются некоторые затраты, не соответствующие ей по технико-экономическому назначению.

На мой взгляд, к наиболее значимым из них можно отнести затраты на транспортные работы по внутрихозяйственному перемещению грузов и инструменты общего и специального назначения, технические приспособления, спец оснастку используемые при выполнении технологических операций.

Затраты на транспортные работы по внутрихозяйственному перемещению грузов целесообразно разделить на три учетные подгруппы:

- межцеховая транспортировка деталей, узлов и полуфабрикатов собственного производства по ходу производственного цикла;
- доставка материальных запасов из мест складирования или от станций (пристаней, аэропортов) назначения к рабочим местам, минуя места складирования предприятия, если по условиям хозяйственных договоров стоимость транспортных работ оплачивается отдельно, как за выполненные работы, т.е. не включена в договорную стоимость материальных запасов;
- транспортировка готовой продукции из выпускающего цеха в места складирования или на отгрузочные эстакады (площадки).

Поскольку работы, образующие первую из предлагаемых подгрупп затрат, непосредственно относятся к производственному циклу и в технологической документации обычно указывается их нормативный физический объем (в приведенных единицах измерения) на единицу выпускаемой товарной продукции, то затраты на упомянутые работы формируются непосредственно в сфере производства и преимущественно являются прямыми. Следовательно, их необходимо исключить из состава затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин и учитывать в качестве прямых затрат в дебете бухгалтерского счета 20 «Основное производство» в корреспонденциях с кредитом бухгалтерских счетов 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по заработной плате» и др. (далее – счета 23, 60, 70) по предлагаемой калькуляционной статье «Производственные транспортные работы» или по типовой статье «Прочие производственные затраты» (выбор – за учетной политикой предприятия).

Вторая подгруппа затрат явно относится к затратам на приобретение материальных запасов. Будет

правомерно учитывать их в дебетовом обороте бухгалтерского счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (далее – счет 16) в корреспонденциях с бухгалтерскими счетами 23, 60, 70 и др. Для аналитического учета затрат в программных продуктах обеспечения производственного учета необходимо предусмотреть коды подгруппы, соответствующих работ, частных затрат и затрат по обобщающей статье «Производственные транспортные работы».

Должен отметить, что типовое название счета 16 не соответствует его экономическому содержанию. На практике этот счет вполне обоснованно применяется для учета не только отклонений, а всего комплекса затрат на процессы приобретения материальных запасов, рекомендованного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 № 2806) (далее – ПБУ 5/01). Суммы учтенных отклонений расчетной стоимости материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учету за отчетный период, по отношению к указанному комплексу затрат незначительны. Так, например, на взятом выборочно заводе автозапчастей (около 800 номенклатурных номеров потребляемых материальных запасов, кроме инструментов, инвентаря и приспособлений всех типоразмеров; удельный вес материальных затрат в общей сумме затрат на производство за 2017 г. составил 67,4 %) сальдированная сумма отклонений в том же отчетном году по учетным данным не превышала 3 % от общей стоимости затрат на процессы приобретения материальных запасов. Не так уж просто и часто поставщик может в одностороннем порядке менять договорные цены на свою продукцию. Известно, например, что цены поставок по госконтрактам согласно Федеральному закону от 05.04.2013 № 44-ФЗ (ред. от 27.06.2019) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2019) (см. также письмо Минэкономразвития РФ от 08.06.2016 г. № ОГ-Д28-7129) пересматривать в большинстве ситуаций не разрешается. Если произошла смена поставщика и вследствие этого появились новые покупные цены, необходимо своевременно внести изменения во внутрихозяйственные номенклатуры-ценники по соответствующим номенклатурным номерам материальных запасов. При поставках материальных запасов, учитываемых под одним номенклатурным номером, несколькими поставщиками по существенно разным договорным ценам, формируются средние расчетные цены. При этом необходимо избегать значительно укрупнения номенклатурных номеров запасов и связанного с этим необоснованного усреднения их учетной стоимости. В материалоемких гетерогенных производствах это может стать причиной видимого искажения материальных затрат в соответствующих калькуляционных статьях. Применение же учетных цен, формируемых по принципу FIFO (англ.: first in,

first out «первым пришел – первым ушел»), особенно в производствах упомянутого типа, проблематично в условиях традиционной отечественной организации материально-технического снабжения.

Бухгалтерский счет 16 целесообразно переименовать на «Затраты материально-технического снабжения», придав ему весь перечень типовых субсчетов к бухгалтерскому счету 10 «Материалы» (далее – счет 10), сосредоточив на этом счете весь комплекс затрат, прямо или косвенно относящихся к деятельности предприятий в сфере материально-технического снабжения (в настоящее время затраты на упомянутую деятельность учитываются на бухгалтерских счетах 10, 15, 16, 26). Наряду с этим необходимо существенно расширить перечень значительных затрат, непосредственно относящихся к затратам на приобретение материальных запасов, рекомендованной действующей редакцией ПБУ 5/01. В их число необходимо включить стоимость контроля (аудита) качества материальных запасов, аренды, ремонтов и эксплуатации складских зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, инвентаря, услуг электронной коммерции и других интернет-ресурсов, ряд других затрат [подробно в 1]. Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по существу, излишний. Его можно исключить из действующего типового Плана счетов бухгалтерского учета или оставить без названия в качестве резервного синтетического счета. Для бухгалтерского учета поступления материальных запасов, приобретенных за плату, в оценке по расчетным ценам (включая материалы специального учета) не существует препятствий для учета их движения непосредственно на типовых субсчетах к счету 10, минуя счет 15. Для этого потребуются внести лишь несложные коррективы в соответствующие разделы программных продуктов. Полагаю, что нет смысла учитывать непосредственно в дебетовом обороте счета 10 локальные прямые затраты на приобретение того или иного номенклатурного номера материальных запасов: это намного усложняет учет, тогда как совокупность учтенных сумм еще далеко не представляет его фактическую себестоимость приобретения. Обобщение затрат на счете 16 позволит определять фактические затраты на один из важнейших видов деятельности предприятий – материально-техническое снабжение, а также фактическую себестоимость материальных запасов от учетных групп до номенклатурных номеров. При этом необходимо отказаться от распространенной практики обезличенного учета затрат на приобретение материальных запасов в целом на счете 16 или на субсчетах к счету 10. Технические возможности материалоемких предприятий позволяют вести учет прямых затрат на приобретение материальных запасов по учетным группам, подгруппам.

Затраты третьей подгруппы связаны с доставкой и разгрузкой готовой продукции из выпускающих цехов на склад готовой продукции или непосредственно на отгрузочные площадки. Они относятся к затратам на сбыт товарной продукции предприятия, поэтому

их место – в затратах сбытовой деятельности предприятия (счет 44 «Расходы на продажу»).

Известно, что для калькулирования производственной себестоимости единицы конечного продукта труда в гетерогенных производствах немаловажно, пропорционально каким показателям распределяется сумма затрат по содержанию и эксплуатации оборудования и машин. В отечественной учетной практике общая сумма указанных затрат, учтенная за отчетный период, распределяется общим процентом, исчисляемым, как правило, пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих без доплат по премиальным системам. Упомянутый показатель по своей экономической природе имеет отдаленное отношение к распределяемым затратам, особенно в современных автоматизированных и роботизированных технологических процессах. Поэтому представляются приемлемыми (но все-таки в той или иной мере остающимися условными) показатели, которые близки к технологиям эксплуатации производственного оборудования и машин. Примерами расчетных показателей можно назвать фигурирующие в специальной литературе показатели количества отработанных станко-часов, машино-смен, физические объемы выработанной продукции, расчетные ставки затрат на один час работы оборудования и машин. Однако практика показала, что применение упомянутых показателей на предприятиях многих отраслей промышленности затрудняет отсутствие системного оперативного учета времени работы единиц оборудования и машин, затрачиваемого на производство наименований или однородных групп продуктов труда с обязательным документированием и внутривозвратной отчетностью.

Однако фактические показатели работы оборудования и машин более успешно и не менее правомерно можно заменить нормативными, которые, как правило, имеются в технологической и конструкторской документации, комплектуемой по наименованиям продукции и цехам. Вместе с тем необходимо признать, что определенная условность указанных выше показателей распределения затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, как и всех других косвенных затрат, в гетерогенных типах промышленных производств вряд ли преодолима. Интересно, что обсуждение вопроса о существовании «...части затрат.., которые следует считать все те, что не могут быть отнесены к какой-либо специальной части производства... и должны ложиться пропорционально на каждую часть производства...» начиналось вместе с развитием крупного производства в Российской империи XIX в. [8, С. 26]. С тех пор списание косвенных затрат остается дискуссионным.

В современном отечественном производственном учете нельзя преуменьшать или вовсе игнорировать тесную связь методик распределения косвенных затрат с существенным снижением влияния усреднения (условности) расчетных показателей на качество калькулирования производственной себестоимости

товарного выпуска и отдельных единиц конечных продуктов труда предприятия. Думается, будет целесообразно переориентировать тематику исследований на разукрупнение комплекса статей затрат по содержанию и эксплуатации оборудования и машин, исходя из объективного экономического содержания каждой из них.

Необходимо также обратиться к качеству смет затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, которые, как известно являются еще и инструментами внутривозвратного контроля формирования таких затрат.

Дело в том, что при расчетах сметных затрат зачастую игнорируются технические нормативы периодичности и физических объемов тех или иных работ и текущих норм прямых затрат по содержанию и эксплуатации оборудования и машин. Расчеты осуществляются так называемым способом «по прошлому году», т.е. на основании базы данных о затратах предыдущего года. При превалировании такого способа бюджетирования не следует ждать надлежащего уровня учетной информации и внутривозвратного контроля.

В качестве учетного регистра аналитического и синтетического учета затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин некоторые предприятия автомобилестроения применяют комбинированный учетный регистр, совмещающий внутривозвратный отчет с накопительными ведомостями учета затрат по цехам, статьям, кредитуемым бухгалтерским счетам, субсчетам разного порядка, суммам по смете, отклонениям, стоимостными итогами за отчетный месяц и с начала отчетного года. Регистры указанной формы применяются также для учета общецеховых и общезаводских затрат. Опыт – положительный, на мой взгляд, достоин внимания бухгалтерского сообщества.

Трудно найти логику учета затрат на содержание административно-управленческого персонала (далее – АУП) производственных подразделений в составе общецеховых затрат. Аналогичная по экономическому содержанию группа затрат учитывается по смете общих затрат предприятия. Их сумма, учтенная в отчетном периоде, включается в статью «Управленческие расходы» бухгалтерского отчета о финансовых результатах (правда, щедро дополненная другими затратами сметы общих затрат предприятия, не имеющих отношения к управленческому – об этом позднее). Тогда как сумма затрат на содержание АУП производственных подразделений «растворяется» в общей сумме других затрат, приводимых в упомянутом отчете по статье «Себестоимость». Между тем, среднегодовые суммы указанных затрат производственных подразделений составляют от 39 % до 42 % от общей суммы среднегодовых затрат предприятия на административно-управленческую деятельность (по данным внутривозвратной отчетности за 2016-2017 г.г. предприятий нескольких отраслей промышленности, включенных в выборку). В результате учетные

данные о стоимости содержания АУП в целом по предприятию существенно искажаются, тогда как хорошо известно, что такие затраты наравне с другими являются потенциальными источниками экономии, прежде всего за счет разумной оптимизации систем организации и управления всех видов обычной деятельности.

Изложенное указывает на правомерность исключения рассмотренной группы затрат из общих затрат низовых подразделений и переноса их в общие затраты на содержание и обслуживание всего штата АУП предприятия.

Состав затрат на хозяйственное обеспечение цехов (амортизационные отчисления по объектам основных средств (кроме оборудования и машин) и нематериальных активов, ремонты зданий и сооружений и др. цеховых основных средств, рационализация и изобретательство и др.) вряд ли нуждается в пересмотре.

Деятельность в области техники безопасности и промсанитарии и относящиеся к ней ассигнования и затраты являются компетенцией управленческого персонала специализированной службы предприятия и профсоюза. Практически она находится вне зоны влияния руководства низовых производственных подразделений. Производственную и социальную значимость рассматриваемой деятельности трудно переоценить. В связи с этим затраты на технику безопасности и промсанитарию необходимо исключить из общецеховых затрат и централизовать в составе общих затрат предприятия, учитываемых на бухгалтерском бессальдовом счете 26. В соответствующих разделах программных продуктов обеспечения производственного учета потребуются ответы для упомянутой статьи затрат отдельный код с детализацией по подразделениям, элементам затрат, источникам финансирования.

Затраты на содержание цеховых служб и лабораторий контроля качества продукции по всему производственному циклу необходимо исключить из состава общецеховых затрат, поскольку очевидно их прямое отношение к деятельности по обеспечению качества выпускаемой продукции. То же можно сказать и о затратах на определенные мероприятия по рационализации и изобретательству, относящиеся к деятельности по обеспечению качества выпускаемой продукции.

Затраты на содержание очистных средств и установок природоохранного назначения, оборудования по утилизации промышленных отходов, как было сказано ранее, необходимо учитывать в затратах деятельности предприятия в области природоохранной деятельности.

В составе прочих общецеховых затрат нередко учитывается стоимость документально оформленных целодневных и внутрисменных простоев по вине цеха (заработная плата основных производственных рабочих с налоговыми начислениями и стоимость всех видов энергии и топлива, израсходованных за время простоев). Указанные расходы представляют

явные убытки, следовательно, должны учитываться в составе прочих расходов (на субсчет 2 «Прочие расходы» к счету 91 «Прочие доходы и расходы»).

Общие затраты предприятия

В российской практике производственного учета в составе общих затрат предприятия (в Планах счетов бухгалтерского учета «Общехозяйственные расходы» – неудачное название), как и в ранее рассмотренных группах, аккумулируется широкий круг затрат, в том числе далеко не только общехозяйственных.

Анализ действующих номенклатур названных затрат на нескольких предприятиях разных отраслей промышленности за 2016-2017 гг. позволяет выделить их относительно типичные рабочие группировки (в скобках приводятся среднегодовые данные за указанные два отчетных года каждой группы затрат в процентах итоговым суммам общих затрат предприятий, включенных в выборку).

1. Административно-управленческие затраты (36-39 %):

- содержание персонала функциональных служб и дирекции предприятия (АУП);
- командировочные и представительские затраты;
- управление кадрами предприятия;
- другие административно-управленческие затраты.

2. Общехозяйственные затраты (61-64 %):

- содержание, эксплуатация и ремонты зданий, сооружений, инвентаря и других объектов основных средств;
- амортизационные отчисления по общехозяйственным объектам основных средств;
- амортизационные отчисления по нематериальным активам общехозяйственного применения;
- содержание службы технического контроля и аудита качества продуктов труда;
- текущая аренда общехозяйственных зданий, сооружений, инвентаря и приспособлений (включая аренду по договору проката);
- подготовка и переподготовка кадров;
- рационализация и изобретательство;
- консультационные и аудиторские услуги;
- содержание сторожевой и пожарной охраны;
- другие общехозяйственные затраты.

3. Непроизводительные расходы и потери (нет данных):

- стоимость не возмещенных потерь от простоев по вине сторонних организаций и администрации и функциональных служб.

Из приведенного выше перечня общих затрат предприятия, применяемого в производственном учете и бюджетировании, следует, что ряд затрат не соответствует своему экономическому содержанию.

Затраты на содержание административно-управленческого персонала (в том числе цехового) по своей экономической природе, как известно, относятся к затратам периода [1, С. 211]. Поэтому будет

правомерно указанную группу затрат учитывать самостоятельной статьей «Управленческие затраты» в дебетовом обороте одноименного субсчета к счету 90 наряду с другими показателями затрат, в совокупности образующими коммерческую себестоимость проданных продуктов труда (способ директ-костинг в отношении рассматриваемых затрат). Бухгалтерская проводка составляется, минуя счет 26, в дебет счет 90, субсчет «Управленческие затраты» с кредита счетов учета хозяйственных средств и кредиторской задолженности.

Напомним, что итоговая сумма затрат, учтенная на отчетную дату по указанной статье в дебетовом обороте субсчета «Управленческие затраты» к счету 90 за отчетный период, и аналогичная сумма по одноименной статье в отчете о финансовых результатах предприятия должны быть равны. В связи с этим необходимо отметить, что в отчет о финансовых результатах по статье «Управленческие расходы» зачастую ошибочно включается вся сумма общих затрат предприятия, учтенная в кредитовом обороте (за минусом списаний) бухгалтерского счета 26. В результате управленческие затраты отождествляются с накладными, тем самым искажается экономический смысл упомянутых и связанных с ними качественных показателей.

Из группы общехозяйственных затрат (кроме двух последних в приведенном перечне), по аналогии с общецеховыми затратами, необходимо выделить затраты, относящиеся к отдельным самостоятельным видам обычной деятельности: материально-техническому снабжению, сбыту продуктов труда, обеспечению качества выпускаемой продукции, природоохранной.

Группа непроизводительных расходов и потерь, как было сказано ранее, по своему экономическому содержанию относится к прочим расходам. Следовательно, она должна быть исключена из общих затрат предприятия и учитываться на субсчете «Прочие расходы» к счету 91 наравне с другими подобными убытками.

Заключение

Результаты научных исследований, изложенные в настоящей статье, дают основание сформулировать ряд предложений, реализация которых, как мне представляется, будет способствовать определенной коррекции действующих учетных стандартов и вместе с этим – дальнейшему развитию не стоящих на месте теории и практики российского производственного учета.

Необходимо:

- отказаться от практики обезличенного учета и бюджетирования затрат на отдельные значимые виды обычной деятельности в составе затрат на обслуживание производства и управление. Практическим решением этой задачи является разработка и внедрение внутрихозяйственных

номенклатур объектов учета затрат, охватывающих все действующие структурные подразделения и соответствующих индивидуальной организации производства отдельного предприятия. Одновременно организуется системный мониторинг, осуществляемый по программе, установленной учетной политикой предприятия;

- самостоятельные виды обычной деятельности (природоохранная, обеспечение качества выпускаемой продукции и др.) включить во внутрихозяйственную номенклатуру объектов учета затрат. Для обособленного учета затрат каждой из них в рабочих Планах счетов бухгалтерского учета целесообразно предусмотреть специальные субсчета к бухгалтерскому счету 20 «Основное производство». Это обеспечит возможность системно учитывать стоимость каждого вида обычной деятельности предприятия. Учетной политикой предприятия определить соответствующий вариант списания затрат вида обычной деятельности на производственную себестоимость товарного выпуска или полную (коммерческую) себестоимость проданной продукции;
- признать неприемлемым необоснованное укрупнение объектов калькулирования, по существу, представляющее полную обезличку затрат, следствием чего является существенное искажение учетной информации о производственной себестоимости конечных продуктов труда предприятия, рентабельности торговых наименований товарной продукции и других качественных показателей;
- исключить из практикуемых номенклатур затрат на обслуживание и управление статьи затрат по содержанию и эксплуатации оборудования и машин, общих затрат низовых производственных подразделений и структур верхнего уровня управления предприятия (цеховых и общезаводских затрат) тот круг затрат, который по своей экономической природе противоречит их целевой направленности. Эти затраты включить в статьи прямых и косвенных затрат тех объектов учета и калькулирования себестоимости, к которым они имеют непосредственное отношение;
- из состава общих затрат цехов и верхнего уровня управления исключить управленческие затраты и статьи затрат, относящиеся к конкретным видам обычной деятельности предприятия. Управленческие затраты учитывать непосредственно в полной (коммерческой) себестоимости проданной продукции, общехозяйственные затраты – в производственной себестоимости товарной продукции.

Надеюсь, что материалы настоящей статьи будут полезными для внесения дополнений и изменений в учетные стандарты, а исследователям помогут в научной работе.

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. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Производственный учет. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. – 272 с.
2. Мизиковский Е.А., Иванова М.Д. Природоохранная деятельность организаций: учёт затрат: монография. – Улан-Удэ: Издательство ВСГУТУ, 2012. – 194 с.
3. Зенова Е.Н. Организация учёта затрат на обеспечение качества продукции на этапе её проектирования // Сборник научных статей по бухгалтерскому учёту, экономическому анализу и аудиту, посвящённых юбилею заслуженного профессора ННГУ им. Н. И. Лобачевского, доктора экономических наук Е.А. Мизиковского / Под редакцией И.Е. Мизиковского, Э.С. Дружиловской, А.А. Баженова. – Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2018. – С. 117-122.
4. Дектярева Т. Все положения по бухгалтерскому учёту // Законы и кодексы. – Москва: Издательство Эксмо, 2015. – 224 с.
5. Бакаев А.С. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 174 с.
6. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности / Под ред. В.А. Белобородовой. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.
7. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. пособие. – 2-е изд., исп. и дополн. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. – 144 с.
8. Попов А.З. Золотопромышленное счетоводство // Счетоводство. – Санкт-Петербург, 1891. – 171 с.

Для цитирования

Мизиковский Е.А. Российский производственный учет: основные методические аспекты // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 6. – С. 13–25.

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. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Proizvodstvennyy uchet* [Cost Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2010. 272 p.
2. Mizikovskiy E.A., Ivanova M.D. *Prirodoohrannaya deyatel'nost' organizatsiy: uchet zatrat* [Environmental Activities of Organizations: Cost Accounting]. Ulan-Ude: VSGUTU Publ., 2012. 194 p.
3. Zenova E.N. Organizatsiya ucheta zatrat na obespechenie kachestva produktsii na etape ee proektirovaniya [Cost Accounting Management for Product Quality Assurance at the Design Stage]. *Sbornik nauchnykh statey po buhgalterskomu uchetu, ekonomicheskomu analizu i auditu, posvyashchennykh yubileyu zasluzhennogo professora NNGU im. N. I. Lobachevskogo, doktora ekonomicheskikh nauk E.A. Mizikovskogo – Collection of scientific articles on accounting, economic analysis and auditing, dedicated to the anniversary of the Honored Professor of the Lobachevsky State University, Doctor of Economic Sciences E.A. Mizikovskiy*. N. Novgorod, NNGU im. N.I. Lobachevskogo Publ., 2018, pp. 117-122.
4. Dektyareva T. Vse polozheniya po buhgalterskomu uchyotu [All Russian Accounting Standards]. *Zakony i kodekсы – Laws and codes*. Moscow, Eksmo Publ., 2015. 224 p.
5. Bakaev A.S. *Plan schetov buhgalterskogo uchyota finansovohozyaystvennoy deyatel'nosti organizatsiy i instruktsiya po ego primeneniyu* [Chart of Accounts for Purposes of Financial Accountings and Application Instructions]. Moscow, Yurayt Publ., 2014. 174 p.
6. Beloborodova V.A. *Kal'kulyatsiya sebestoimosti produktsii v promyshlennosti* [Product Costing in Manufacturing Industry]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1989. 279 p.
7. Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchyot* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2016. 144 p.
8. Popov A.Z. *Zolotopromyshlennoe schetovodstvo* [Gold Mining Bookkeeping]. *Schetovodstvo – Bookkeeping*. St. Petersburg, 1891. 171 p.

For citation

Mizikovskiy E.A. Rossiyskiy proizvodstvennyy uchet: osnovnye metodicheskie aspekty [Manufacturing Accounting in Russia: Basic Methodological Aspects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2019, no. 6, pp. 13–25 (in Russ.).

УДК
657.424(657.372.3)
ВАК 08.00.12

Развитие бухгалтерского учета государственной помощи в сельскохозяйственных организациях*

Development of Government Assistance Accounting in Agricultural Organizations

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

Людмила Ивановна Хоружий
докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета
e-mail: 07@timacad.ru
127550, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976-46-97.

*Калужский филиал Российского государственного
аграрного университета – МСХА имени
К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Калуга*

Николай Александрович Кокорев
канд. экон. наук, зав. кафедрой бухгалтерского учета
e-mail: kokorevna@rambler.ru
Светлана Михайловна Багирова
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета
e-mail: bagirova2011@yandex.ru
248007, Российская Федерация, г. Калуга, ул. Вишневого, д. 27
Тел. +7 (4842) 72-51-14.

Аннотация. Вопросы рациональной организации бухгалтерского учета целевого бюджетного финансирования в рамках господдержки сельскохозяйственных товаропроизводителей на практике не теряют своей актуальности. В статье дан анализ изменений бухгалтерского учета государственной помощи в сельскохозяйственных организациях с учетом новаций действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации. Основная цель новаций – приведения правил бухгалтерского учета государственной помощи в соответствие с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», а также положениям Бюджетного кодекса РФ и изменениям в механизме предоставления бюджетных средств государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей.

*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: 07@timacad.ru
49 Timiryazevskaya st., Moscow
127550, Russian Federation.
Phone +7 (499) 976-46-97.

*Kaluga Branch of the Russian State Agrarian University –
Moscow Timiryazev Agricultural Academy (Kaluzhskiy filial
Rossiyskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta –
MSKHA imeni K.A. Timiryazeva), Russian Federation, Kaluga*
Nikolay A. Kokorev
PhD in Economics, Head of the Accounting Department
e-mail: kokorevna@rambler.ru
Svetlana M. Bagirova
Senior Lecturer at the Accounting Department
e-mail: bagirova2011@yandex.ru
27 Vishnevsky st., Kaluga 248007, Russian Federation.
Phone +7 (4842) 72-51-14.

Abstract. The issues of rational organization of accounting for targeted budget financing within the framework of state support for agricultural goods producers do not lose their relevance. The paper analyzes the changes in government assistance accounting in agricultural organizations with consideration to the innovations of the current regulation system of accounting and financial reporting of the Russian Federation. The main goal of innovations is to bring accounting rules for government assistance in accordance with IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, IAS 41 Agriculture, as well as the provisions of the Budget Code of the Russian Federation and amendments to the mechanism for budgetary funds provision of government assistance for agricultural goods producers. Accounting schemes for processing operations with consideration to the latest amendments to

* Работа выполнена в рамках Тематического плана-задания на выполнение научно-исследовательских работ ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева по заказу Минсельхоза России за счет средств федерального бюджета в 2019 г. «Актуализация методических рекомендаций по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях (экспертиза 10-ти методических рекомендаций и приведение их в соответствие с действующим законодательством в области бухгалтерского учета)» Приказ № 232 от 29 апреля 2019 года.

Бухгалтерские схемы оформления операций с учетом последних изменений ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» требуют логического развития и внесения изменений в Методические рекомендации по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях, которые были утверждены Министерством сельского хозяйства России в 2004 году. В статье детально изложены вопросы организации учета и система записей на счетах операций бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций при использовании подхода (варианта) к порядку учета государственных субсидий с позиции доходов и с позиции капитала. Обосновывается целесообразность использования данной вариативности при формировании учетной политики в сельскохозяйственных организациях. Изложена позиция авторов по терминологии при организации учета государственной помощи.

Ключевые слова: сельскохозяйственные товаропроизводители; целевое финансирование; государственная помощь; государственные субсидии; бухгалтерский учет; отчетность.

Введение

Актуальность вопросов рациональной организации и дальнейшего развития бухгалтерского учета целевого бюджетного финансирования в рамках государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей на практике не снижается. Это обусловлено, с одной стороны, интенсивным развитием агропромышленного комплекса в современных условиях, выделением значительных бюджетных средств по различным программам государственной поддержки, необходимостью эффективного их использования, что практически невозможно без рациональной организации бухгалтерского учета и контроля.

Основная цель реформирования бухгалтерского учета и отчетности, государственной помощи – приведение его правил в соответствие с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», положениями Бюджетного кодекса РФ и изменениями в механизме предоставления бюджетных средств государственной поддержки сельскохозяйственным товаропроизводителям.

Теоретические и практические проблемы, возникающие из вышеизложенных аспектов, определяют критический анализ положений учета, раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о государственной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям в формате ФСБУ и МСФО, поиск путей их гармонизации, совершенствования и адаптации к отраслевой специфике.

Анализ государственной помощи как объекта бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в сельскохозяйственных организациях выявил определенные проблемы теоретического и

RAS 13/2000 Government Assistance Accounting require logical development and amendments to the Methodological recommendations for government grants and other types of government assistance in agricultural organizations' accounting, which were approved by the Ministry of Agriculture of Russia in 2004. The authors specify the issues of accounting management and the records system of the agricultural organizations' operations accounts while using the approach to the accounting procedure for government grants from the perspectives of income and capital. The expedience of using this variability in the formation of accounting policies in agricultural organizations is justified. The authors' position on the terminology in accounting organization for government assistance is laid out.

Keywords: agricultural goods producers; targeted financing; government assistance; government grants; accounting; reporting.

практического характера, включая отсутствие определения государственной помощи в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, за исключением формата МСФО.

Несмотря на существенное сближение содержания ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» с правилами МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и раскрытие информации о государственной помощи» расходования, в частности при определении вариантности списания средств целевого финансирования по государственной поддержке, остаются¹. Имеются определенные проблемы в практике учета отдельных операций при поступлении, использовании, возврате бюджетных средств целевого финансирования.

Теоретические и практические аспекты учета государственной помощи в сельскохозяйственных организациях, вопросы раскрытия информации в бухгалтерской отчетности рассматривались в работах различных авторов [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7 и др.].

Цель исследования

Оценка состояния бухгалтерского учета и отчетности с учетом последних изменений системы нормативного регулирования, обобщение, систематизация и развитие правовых, теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета государственной помощи в сельском хозяйстве.

¹ *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018). Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 04.12.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».*

Задачи исследования

Анализ МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет государственной помощи применительно к отраслевой специфике; уточнение экономической сущности и роли государственной помощи как составной части капитала (целевого) организаций АПК; исследование теоретических, практических проблем и обоснование развития бухгалтерского учета в организациях АПК.

Условия, материалы, методы исследования

Объектом исследования выбраны организации агропромышленного комплекса, предметом исследования – правовые, методологические аспекты и сложившаяся практика бухгалтерского учета поступления, использования государственной помощи, включая правила МСФО. Базовой основой исследования явились общенаучные и специальные методы: синтез, анализ, индукция, дедукция, абстрагирование, системное и критическое изложение теоретико-практических аспектов.

Результаты исследования и их обсуждение

В настоящее время бухгалтерский учет государственной помощи организован в соответствии с нормативными документами² [1]. В целом методологически и практически адаптирован под особенности сельскохозяйственных организаций и изложен в Отраслевых методических рекомендациях по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственных субсидий и других видов государственной помощи (далее Отраслевые методические рекомендации), утвержденных приказом Минсельхоза РФ от 02.02.2004 г. № 75 [1]. Вместе с тем, нельзя не отметить настоятельную

² Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598).

Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 04.12.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».

Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 68 «Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций».

необходимость их актуализации, так как содержание не учитывает изменения в бюджетном, налоговом законодательстве, системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, включая сближение с форматом МСФО и др.

В настоящее время нормативные документы, устанавливающие правила выделения и использования целевых бюджетных средств, понятием «государственная помощь» не оперируют. Используются в основном термины «государственная поддержка», «бюджетные средства», «субсидии». Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России, выделяя и регламентируя учетный процесс такого специфического объекта, как «государственная помощь», не дает ему определения. В некоторых российских нормативных актах³ [1] косвенно констатируются только отдельные слагаемые государственной помощи. Следует отметить, неопределенность терминологии не способствует рациональному информационному обеспечению процессов управления эффективным использованием бюджетных средств.

МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» не применяется в отношении государственных субсидий, входящих в сферу МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Последний регламентирует учет субсидий, связанных с приобретением активов, прежде всего биологических, в оценке по справедливой стоимости. Из-за слабого развития, практически отсутствия активных рынков определять справедливую стоимость в российской практике проблематично. Соответственно формат МСФО по учету и раскрытию в отчетности информации о государственной помощи в сельскохозяйственных организациях пока возможен только в регламенте МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»⁴. В МСФО (IAS) 20 раскрыты более подробно теоретические аспекты, а в федеральных стандартах бухгалтерского учета в России – практические в части организации учета. МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» более полно и точно дает определение государственной помощи, а также субсидиям.

МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» констатирует, что «государственная помощь – это действия государства, направленные на предоставление экономической выгоды

³ Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 04.12.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).

конкретной организации или ряду организаций, отвечающих определенным критериям»⁴. Это единственный нормативный документ, где дается конкретное определение такого специфичного объекта, как государственная помощь.

В то же время ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», признавая государственную помощь как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества)⁵, в отличие от МСФО, устанавливает единые правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании по всем видам субсидий.

Целесообразно дополнить ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» и Отраслевые методические рекомендации определением государственной помощи из МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», что будет считаться очередным логичным шагом развития бухгалтерского учета, учитывая избирательность применения МСФО в России.

В ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» приказом Минфина России № 248н от 4 декабря 2018 г. внесен ряд существенных изменений во все разделы для приведения правил бухгалтерского учета в соответствие с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и Бюджетным кодексом РФ.

Последние изменения, внесенные в ПБУ 13/2000, уточнили сферу применения и порядок списания бюджетных средств на финансирование капитальных затрат со счета учета целевого финансирования; определили отражение бюджетных средств на финансирование капитальных затрат прошлых периодов; регламентировали раскрытие доходов будущих периодов, связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат и текущих расходов, дополнили состав показателей отчетности, раскрывающих информацию о государственной помощи. Изменения вступят в силу для всех организаций, включая сельскохозяйственные, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год.

По инициативе Министерства сельского хозяйства России были разработаны соответствующие Отраслевые методические рекомендации для разъяснения правил формирования в бухгалтерском учете информации о получении, использовании государственной помощи сельскохозяйственными и другими коммерческими организациями агропромышленного комплекса [1].

Отраслевые методические рекомендации были разработаны на основе ПБУ 13/2000 (документ 2 уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Российской Федерации) и не могут не соответствовать ему по содержанию на сегодняшний день.

За прошедший период (15 лет) актуализация их не была организована. Соответственно, содержание, исходя из существенных изменений и дополнений, внесенных за истекший период в бюджетное, налоговое законодательство, систему нормативного регулирования и механизм государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей требует детального профессионального переосмысления. В полной мере должны быть учтены изменения и дополнения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности Российской Федерации при их доработке с утверждением в установленном порядке. Положения практически всех разделов Отраслевых методических рекомендаций требуют переоценки и доработки. Это исходит из требований приказа Минфина России № 248н от 4 декабря 2018 года «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

Последовательное развитие бухгалтерского учета государственной помощи в сельскохозяйственных организациях определяется целью приведения правил бухгалтерского учета государственной помощи к формату МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий, раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и положениям Бюджетного кодекса РФ.

При актуализации Отраслевых методических рекомендаций следует уточнить сферу их применения среди сельскохозяйственных организаций, изложить порядок списания бюджетных средств на финансирование капитальных затрат со счета учета целевого финансирования и порядок отражения бюджетных средств на финансирование капитальных затрат прошлых периодов, регламентировать раскрытие доходов будущих периодов, связанных с полученными бюджетными средствами на финансирование капитальных затрат и текущих расходов, изменить и дополнить состав показателей отчетности, раскрывающих информацию о государственной помощи в сельском хозяйстве.

Бюджетные средства на финансирование капитальных затрат должны списываться со счета целевого финансирования на счет доходов будущих периодов по мере ввода соответствующих объектов в эксплуатацию в течение срока полезного использования объектов по мере начисления амортизации (ранее предписывалось – в размере начисленной амортизации). Таким образом, возникшие ранее противоречия устраняются в методическом аспекте и в практике отражения операций в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций.

Исходя из уточнений терминологии в ПБУ 13/2000 и в Отраслевых методических рекомендациях для аналогии с МСФО, следует заменить термины «государственные (муниципальные) учреждения» на

⁵ Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 04.12.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

«организации государственного сектора», «финансирование капитальных расходов» на «финансирование капитальных затрат», «материально-производственные запасы» на «запасы». Исключение из сферы применения ПБУ 13/2000 организаций государственного сектора адекватное отражение должно найти и в положениях Отраслевых методических рекомендаций. Последние не могут применяться и в случае получения бюджетных средств по линии государственной помощи, связанной (помимо прочего) с участием РФ, субъектов РФ и муниципальных образований в уставных фондах аграрных государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ от 27.07.2010 распространяется на экономические субъекты агропромышленного комплекса, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

В системе международных стандартов финансовой отчетности для регламентации учета и раскрытия в отчетности информации о государственной помощи предназначены два основных стандарта: МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

В этой связи Отраслевые методические рекомендации целесообразно дополнить отдельным разделом «Учет и раскрытие информации о государственной помощи в сельскохозяйственных организациях в соответствии с правилами МСФО», который должен содержать разъяснения по отражению в учете и отчетности информации о государственной помощи согласно правилам МСФО с отраслевыми особенностями. Целесообразна адаптированная методика и система записей на счетах бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций операций при использовании подхода (варианта) к порядку учета государственных субсидий с позиции доходов и с позиции капитала.

В российской практике учета государственной помощи, включая аграрную сферу, используется подход только с позиции дохода (правила и порядок учета регламентированы ПБУ 13/2000). Подход с позиции капитала в ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» не рассматривается, так как пока отсутствует сам принцип вариантности

учета. Данный порядок доступен для сельскохозяйственных структур, подпадающих под обязательность применения МСФО.

Таким образом, использование подхода с позиции дохода в учете при признании бюджетных целевых субсидий рекомендуется и ПБУ 13/2000 (безальтернативно), и МСФО (IAS) 20 (на альтернативной основе).

Вполне понятно, при использовании подхода с позиции дохода увеличивается финансовый результат сельскохозяйственной организации. Его увеличение за счет бюджетных средств противоречит в определенной мере экономической сущности и правовому содержанию объектов, учитываемых на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Отраженная на данном счете прибыль является долевой собственностью учредителей (собственников) предприятия, которая должна распределяться. По соответствующему решению собственников могут быть поделены и субсидии, выделенные из бюджетной системы по государственным целевым программам (подпрограммам), включенные в конечный финансовый результат. Данную ситуацию можно нивелировать при учете субсидий обособленно от прибыли, находящейся в распоряжении собственников при использовании подхода к порядку учета государственных субсидий с позиции капитала, что и отражено в МСФО (IAS) 20.

По своему экономическому содержанию счет 83 «Добавочный капитал» позволяет реализовать обособленный учет субсидий, означает долю самого предприятия (в лице администрации) в его активах. Данный подход позволяет показать приращение стоимости капитала сельскохозяйственной организации, формируемой по фактическому покрытию целевых расходов за счет государственной помощи.

Согласно данному подходу субсидии в конечной стадии их движения будут отражаться на счете 83 «Добавочный капитал» в полном объеме при целевом использовании бюджетных средств, а приращение капитала за счет бюджетных целевых средств будет отделено от вклада собственных ресурсов организации и бюджетные ресурсы не будут поделены через дивидендную политику собственниками организации. Записи на счетах бухгалтерского учета сельскохозяйственной организации операций при использовании подхода к порядку учета государственных субсидий с позиции доходов и с позиции капитала представлены на примере.

Сельскохозяйственная организация ООО «Нива» получила уведомление о получении государственной помощи из регионального бюджета в рамках региональной программы «Создание 100 роботизированных молочных ферм в Калужской области». Бюджетные средства выделены в виде субсидии на финансирование капитальных затрат, связанных с приобретением роботизированных установок для доения коров, технологического оборудования для кормления скота и охлаждения молока, включая системы роботизированного кормления, станции выпойки телят, молочные такси, танки – охладители молока для роботизированных установок доения коров.

Размер субсидии составил 8 000 000 руб. (без НДС). Стоимость роботизированных установок и другого оборудования, включая строительно-монтажные, пусконаладочные работы (выполнены подрядным способом) – 24 000 000 руб. (в том числе НДС – 4 000 000 руб.), срок полезного использования оборудования – 12 лет (144 мес.).

Пример

Бухгалтерские записи в системном учете следующие:

I. Подход к порядку учета государственных субсидий с позиции доходов:

- 1. Получено уведомление о выделении целевого финансирования в виде государственной помощи (субсидия): Дебет 76 Кредит 86 – 8 000 000 руб.*
- 2. Зачислена субсидия на расчетный счет в банке: Дебет 51 Кредит 76 – 8 000 000 руб.*
- 3. Выставлены счета-фактуры поставщиков и подрядчиков к оплате: Дебет 08 Кредит 60,76 – 20 000 000 руб.*
- 4. Отражается НДС, подлежащий вычету: Дебет 19 Кредит 60,76 – 4 000 000 руб.*
- 5. Роботизированные установки и другое оборудование в составе роботизированного животноводческого комплекса введены в эксплуатацию и приняты на учет в оценке по первоначальной стоимости: Дебет 01 Кредит 08 – 20 000 000 руб.*
- 6. Принят к вычету НДС: Дебет 68 Кредит 19 – 4 000 000 руб.*
- 7. Произведена оплата счетов-фактур поставщиков и подрядчиков, включая НДС: Дебет 60,76 Кредит 51 – 24 000 000 руб.*
- 8. Сумма субсидии включена в доходы будущих периодов при вводе роботизированных установок и другого оборудования в составе роботизированного животноводческого комплекса в эксплуатацию: Дебет 86 Кредит 98 субсчет 2 – 8 000 000 руб.*
- 9. Начислена ежемесячная амортизация по роботизированным установкам и другому оборудованию (20 000 000: 144 мес.): Дебет 20-2 Кредит 02 – 138 889 руб.*
- 10. Списывается сумма субсидии на финансовые результаты в части прочих доходов (ежемесячно по мере начисления амортизации): Дебет 98-2 Кредит 91 – 55 556 руб. (8 000 000 x 138 889 / 20 000 000)*

II. Подход к порядку учета государственных субсидий с позиции капитала:

- 1. Получено уведомление о выделении целевого финансирования в виде государственной помощи (субсидия): Дебет 76 Кредит 86 – 8 000 000 руб.*
- 2. Зачислена субсидия на расчетный счет в банке: Дебет 51 Кредит 76 – 8 000 000 руб.*
- 3. Выставлены счета-фактуры поставщиков и подрядчиков к оплате: Дебет 08 Кредит 60,76 – 20 000 000 руб.*
- 4. Отражается НДС подлежащий вычету: Дебет 19 Кредит 60,76 – 4 000 000 руб.*
- 5. Роботизированные установки и другое оборудование в составе роботизированного животноводческого комплекса введены в эксплуатацию и приняты на учет в оценке по первоначальной стоимости: Дебет 01 Кредит 08 – 20 000 000 руб.*
- 6. Принят к вычету НДС: Дебет 68 Кредит 19 – 4 000 000 руб.*
- 7. Произведена оплата счетов-фактур поставщиков и подрядчиков, включая НДС: Дебет 60,76 Кредит 51 – 24 000 000 руб.*
- 8. Сумма субсидии включена в добавочный капитал при вводе роботизированных установок и другого оборудования в составе роботизированного животноводческого комплекса в эксплуатацию: Дебет 86 Кредит 86 – 8 000 000 руб.*
- 9. Начислена ежемесячная амортизация по роботизированным установкам и другому оборудованию: Дебет 20-2 Кредит 02 – 138 889 руб. (20 000 000 руб. / 144 мес.).*

Подход с позиции капитала предусматривает государственные субсидии как источник финансирования деятельности сельскохозяйственной организации. Поэтому бюджетные целевые средства в этом случае должны отражаться в бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы».

При использовании счета 83 «Добавочный капитал» средства целевого финансирования отражаются в составе добавочного капитала в полной сумме. Данный вариант менее трудоемок благодаря тому, что при его использовании нет необходимости ежемесячно списывать средства государственной помощи с доходов будущих периодов на прочие доходы и производить специальные расчеты для списания бюджетных средств по мере начисления амортизации.

Для выделения в составе добавочного капитала такого специфичного источника, как средства целевого бюджетного финансирования в виде

государственной помощи к счету 83 «Добавочный капитал», целесообразно открывать субсчет «Целевой субсидированный добавочный капитал».

Требования Федерального закона «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» (статья 5), Правила казначейского сопровождения (утв. Постановлением Правительства РФ от 30.12.2018 № 1765), распространяются и на сельскохозяйственные организации. В соответствии с этим следует специально разработать и включить в Методические рекомендации отдельный раздел «Организация раздельного учета при казначейском сопровождении целевых бюджетных средств», учитывающий отраслевую специфику.

В данном разделе должны быть изложены методические рекомендации и правила ведения сельскохозяйственными организациями и иными получателями целевых бюджетных средств АПК раздельного

учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, распределения накладных расходов, активов (денежные средства, имущественные права, материальные запасы, основные средства, нематериальные активы, дебиторская задолженность), обязательств, иных объектов учета по каждому государственному контракту (договору). Весьма будут полезны и рекомендации по организации первичного, аналитического учета, ведению регистров в соответствии с учетной политикой получателя целевых бюджетных средств при раздельном учете. Некоторые формы первичных документов, например бухгалтерскую справку, можно использовать из перечня первичных документов, утвержденных Минфином России для бюджетной сферы.

Следует отметить и актуальность рациональной структуризации информации в системном учете для решения ряда управленческих функций, включая мониторинг и управление эффективным использованием средств государственной помощи. Данные проблемы, хотя и рассматривались в ряде работ [1; 3; 4; 7; 8; 9], актуальность их не снижается.

Планом счетов бухгалтерского учета⁶ для обобщения информации о государственной помощи предусмотрены балансовые счета: 86 «Целевое финансирование» (без субсчетов), счет 98 «Доходы будущих периодов», (включает обезличенный субсчет 2 «Безвозмездные поступления»). Методические рекомендации по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций⁷ также не содержат обоснованную систему субсчетов к данным счетам.

В отдельных работах [4], отмечается, что отсутствие системной субсчетности и структурирования информации затрудняет информационное обеспечение управления потоками целевого бюджетного финансирования и формирование отчетности, учитывая, что специализированная форма №10 АПК «Отчет о средствах целевого финансирования» имеет сложную и объемную структуру. «Составление ее трудоемко и связано с дополнительной выборкой данных из системы бухгалтерского учета. Структурирование информации по субсчетам 1, 2, 3, 4 порядков на указанных счетах по формам, видам, направлениям, государственным целевым программам, иным позициям целесообразно привести в соответствие со структурой и содержанием данной формы специализированной отчетности. Это позволит значительно сократить трудоемкость составления отчетности, а также гармонизировать систему бухгалтерского учета

сельскохозяйственных организаций с формированием сводной отчетности о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей АПК за отчетный год в автоматизированной информационной системе «Субсидии АПК». Формы отчетности утверждаются приказами Минсельхоза России ежегодно» [4].

Отчет о средствах целевого финансирования (форма №10-АПК), который имеет особое значение в составе специализированной бухгалтерской отчетности, включает 7 основных разделов: 10-1. Сводная информация о полученных средствах государственной поддержки товаропроизводителями агропромышленного комплекса; 10-2. Государственная поддержка текущей деятельности в области растениеводства; 10-3. Государственная поддержка текущей деятельности в области животноводства; 10-4. Государственная поддержка краткосрочного кредитования в сельском хозяйстве; 10-5. Государственная поддержка малых форм хозяйствования (гранты); 10-6. Государственная поддержка инвестиционной деятельности в АПК; 10-7. Государственная поддержка, предоставленная в рамках федеральных целевых программ, других государственных программ и прочих субсидий.

В составе счета 86 «Целевое финансирование» целесообразны субсчета, обобщающие информацию по соответствующим уровням, программам, подпрограммам, видам, субсидиям и иным позициям выделяемой государственной помощи в разрезе перечисленных разделов.

«По счету 98 «Доходы будущих периодов» целесообразен аналогичный подход к структурированию информации о государственной помощи, но в рамках субсчета 2 «Безвозмездные поступления» со смещением порядка субсчетов на 1 позицию» [4].

Использование оптимального состава субсчетов и аналитических счетов к счетам 86 «Целевое финансирование» и 98 «Доходы будущих периодов» в адаптированном варианте позволит оптимально структурировать информацию о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого финансирования в форме государственной помощи и сократить трудоемкость формирования бухгалтерской отчетности.

Выводы

Анализ теоретических и практических вопросов позволил выявить наиболее существенные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета государственной помощи. Существенное сближение правил учета государственной помощи в ФСБУ с форматом МСФО 20 и МСФО (IAS) проблем всех не решило. Так отсутствует определение государственной помощи и вариантность ее учета в сельскохозяйственных организациях (с позиций дохода или с позиций капитала) и др. В России возможен только первый вариант, который имеет, по нашему мнению, существенные

⁶ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

⁷ Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».

недостатки методологической, правовой и практической направленности.

Неразвитость активных рынков не позволяет формировать информацию для оценки активов (включая биологические) по справедливой стоимости. А это сдерживает применение МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в части учета бюджетных субсидий. Обоснованное структурирование информации по

уровням, программам, (подпрограммам) целевого финансирования в виде государственной помощи на счетах 86 «Целевое финансирование» и 98 «Доходы будущих периодов», позволяет выстроить логичную систему субсчетов, что оптимизирует аналитический и синтетический учет, сокращает трудоемкость формирования специализированной бухгалтерской отчетности (форма №10 – АПК).👍

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. Отраслевые методические рекомендации по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственных субсидий и других видов государственной помощи // Фастова Е.В., Хоружий Л.И., Белов Н.Г., Кокорев Н.А., Павлычев А.И., Костина Р.В., Алборов Р.А., Ширококов В.Г., Хорохордин Н.Н. – М.: Министерство сельского хозяйства РФ, 2004. – 27 с.
2. Алборов Р.А., Концевая С.М., Концевой Г.Р. Совершенствование информационной базы формирования бухгалтерской отчетности в сельском хозяйстве // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – № 1. – С. 44–57.
3. Кокорев Н.А., Матчинов В.А. Вопросы бухгалтерского учета и отчетности добавочного капитала в аграрном секторе // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – № 4. – С. 6–19.
4. Кокорев Н.А., Матчинов В.А., Мишин П.Н. Учет целевого финансирования сельскохозяйственных организаций в виде государственной помощи // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – № 9. – С. 27–39.
5. Кокорев Н.А., Матчинов В.А., Щеголева О.А. Учетно-аналитическое обеспечение управления субсидированным целевым капиталом в сельском хозяйстве: Монография. – Калуга: ООО «Ваш домъ», 2011. – 198 с.
6. Петрова Н.А. Учет государственной помощи: приведение ПБУ 13/2000 в соответствие МСФО // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. - 2019. – № 4.
7. Хоружий Л.И. Теоретические основы интегрированной отчетности организаций АПК: Монография // Л.И. Хоружий, Т.Н. Гупалова. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2015. – 191 с.

References

1. Fastova E.V., Khoruzhiy L.I., Belov N.G., Kokorev N.A., Pavlychev A.I., Kostina R.V., Alborov R.A., SHirobokov V.G., Horohordin N.N. *Otraslevye metodicheskie rekomendatsii po buhgalterskomu uchetu v sel'skohozyaystvennyh organizatsiyah gosudarstvennyh subtsidiy i drugih vidov gosudarstvennoy pomoshchi* [Sectoral Guidelines for Government Grants and Other Types of Government Assistance Accounting in Agricultural Organizations]. Moscow, Ministerstvo sel'skogo hozyaystva RF Publ., 2004. 27 p.
2. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kontsevoy G.R. *Sovershenstvovanie informatsionnoy bazy formirovaniya buhgalterskoy otchetnosti v sel'skom hozyaystve* [Improving the Information Base for the Formation of the Accounting Reporting in Rural Farm]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2019, no. 1, pp. 44–57 (in Russ.).
3. Kokorev N.A., Matchinov V.A. *Voprosy buhgalterskogo ucheta i otchetnosti dobavochnogo kapitala v agrarnom sektore* [Accounting and Reporting Questions of the Support Capital in the Agrarian Sector]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2019, no. 4, pp. 6–19 (in Russ.).
4. Kokorev N.A., Matchinov V.A., Mishin P.N. *Uchet tselevogo finansirovaniya sel'skohozyaystvennyh organizatsiy v vide gosudarstvennoy pomoshchi* [Account of Target Financing of Agricultural Organizations in the Type of State Aid]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2019, no. 9, pp. 27–39 (in Russ.).
5. Kokorev N.A., Matchinov V.A., SHCHegoleva O.A. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie upravleniya subtsidirovannym tselevym kapitalom v sel'skom khozyaystve* [Accounting and Analytical Support for the Subsidised Endowment Management in Agriculture]. Kaluga, Vash dom" Publ., 2011. 198 p.
6. Petrova N.A. *Uchet gosudarstvennoy pomoshchi: privedenie PBU 13/2000 v sootvetstvie MSFO* [Government Assistance Accounting: Bringing RAS 13/2000 into Compliance with IFRS]. *Aktual'nye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2019, no. 4.
7. Khoruzhiy L.I., Gupalova T.N. *Teoreticheskie osnovy integrirovannoy otchetnosti organizatsiy APK* [Theoretical Basis for Integrated Reporting in Agricultural Organizations]. Moscow, RGAU-MSKHA imeni K.A. Timiryazeva Publ., 2015. 191 p.

8. Хоружий Л. И., Гупалова Т.Н. Формирование форм специализированной отчетности, расшифровок к балансу и отчету о результативности деятельности в системе интегрированной отчетности организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №1. – С. 17-35.
9. Хоружий Л. И., Гупалова Т.Н. Развитие учета активов, наличия и изменений капитала в системе формирования интегрированной отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 12. – С. 12–20.
8. Khoruzhiy L. I., Gupalova T.N. Formirovaniye form spetsializirovannoy otchetnosti, rasshifrovok k balansu i otchetu o rezul'tativnosti deyatel'nosti v sisteme integrirovannoy otchetnosti organizatsiy APK [Formation of Specialized Reporting Forms, Transcripts to the Balance Sheet and Performance Report in the Integrated Reporting System of Agro-Industrial Complex Organizations]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve*, 2019, no. 1, pp. 17-35 (in Russ.).
9. Khoruzhiy L. I., Gupalova T.N. Razvitiye ucheta aktivov, nalichiya i izmeneniy kapitala v sisteme formirovaniya integrirovannoy otchetnosti [Development of Assets Accounting, Availability and Changes of Capital in the System of Formation of Integrated Reporting]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve*, 2018, no. 12, pp. 12–20 (in Russ.).

Для цитирования

Хоружий Л.И., Кокорев Н.А., Багирова С.М. Развитие бухгалтерского учета государственной помощи в сельскохозяйственных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 6. – С. 26–34.

For citation

Khoruzhiy L.I., Kokorev N.A., Bagirova S.M. Razvitiye bukhgalterskogo ucheta gosudarstvennoy pomoshchi v sel'skokhozyaystvennykh organizatsiyah [Development of Government Assistance Accounting in Agricultural Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 6, pp. 26–34 (in Russ.).

УДК 657.6
ВАК 08.00.12

Группировка продуктов переработки молока как объектов бухгалтерского учета

Milk Processing Products Grouping in Modern Accounting

*Оренбургский государственный университет,
Российская Федерация, Оренбург*
Зауреш Серккалиевна Туякова
*докт. экон. наук, профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерский учет, анализ и аудит*
Людмила Геннадиевна Егорова
*старший преподаватель кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита*
e-mail: ogubua@mail.ru
*460018, Российская Федерация, г.
Оренбург, пр. Победы, д.13.*
Тел. +7 (3532) 37-24-72.

*Orenburg State University (Orenburgskiy gosudarstvennyy
universitet), Russian Federation, Orenburg*
Zauresh S. Tuyakova
*Doctor of Economics, Professor, Head of the
Accounting, Analysis and Audit Department*
Lyudmila G. Yegorova
*Senior Lecturer at the Accounting,
Analysis and Audit Department*
e-mail: ogubua@mail.ru
13 Prospect Pobedy, Orenburg
460018, Russian Federation.
Phone +7 (3532) 37-24-72.

Аннотация. Актуальность исследования обусловлена спецификой технологии переработки молока и образованием в производственном процессе различных видов отходов. Поэтому рациональное использование этих ресурсов имеет ключевое значение для предприятий данной отрасли экономики, которое приобретает особую актуальность в современных условиях импортозамещения и ограниченности производства молочного сырья сельскохозяйственными производителями. Вследствие этого необходимо решение проблемы квалификации продуктов переработки молока и всесторонней характеристики данных активов для целей отражения в бухгалтерском учете.

Abstract. The research relevance is based on the specific milk processing technology and the different kinds of waste formation in the production process. That is why rational use of these resources has a key value for the enterprises of the given industry and becomes particularly relevant in the current conditions of import substitution and restrictions in raw milk production by agricultural producers. Therefore it is necessary to solve the problem of milk processing products qualification and comprehensive description of these assets in accounting records. The purpose of this paper is to group the accumulated scientific potential in the field of milk

Целью статьи является обобщение накопленного научного потенциала в области исследования трактовок продуктов переработки молока и уточнение их группировки с выделением различных классификационных признаков.

В работе использованы такие методы научного исследования, как группировка и сравнение, анализ и синтез, логическое обобщение, а также элементы метода бухгалтерского учета: счета и двойная запись. В результате проведенного исследования обоснован авторский подход к группировке продуктов переработки молока, дополнены критерии их признания в учете, предложены новые субсчета и порядок учета указанных ценностей.

Сделан вывод о том, что рекомендуемый порядок формирования данных о движении продуктов переработки молока существенно расширит информационную базу для принятия управленческих решений на предприятиях молочной промышленности.

Ключевые слова: продукты переработки молока; возвратные ресурсы; вторичное сырье; отходы; бухгалтерский учет.

Введение

Рациональное использование различных продуктов, получаемых в процессе обработки сырья, приобретает особую актуальность в условиях переориентации отечественной экономики на импортозамещение и повышение экономической безопасности предприятий [1]. Решение данной проблемы занимает центральное место в такой социально значимой отрасли, как агропромышленное производство. Поэтому одной из приоритетных задач развития данной сферы экономики в целом и предприятий молочной промышленности в частности является решение проблемы адекватного отражения в учете не только готовой продукции, но и различных видов сопутствующих продуктов переработки молока [2; 3; 4].

Общие подходы к учету различных видов материальных ресурсов рассматриваются в научных трудах следующих отечественных и зарубежных ученых: А. Апчерч, Б.Б. Бобовича, В.Г. Гетьмана, К. Друри, А.Д. Думнова, В.Б. Ивашкевича, Н.Н. Карзаевой, Л.И. Куликовой, Н.Т. Лабынцева, Р. Манна, Е. Майера, Е.А. Мизиковского, М.П. Педана, Ч.Т. Хорнгрена, Л.И. Хоружий, Дж. Фостера и др.

Исследованию проблем учета различных продуктов переработки молока посвящены труды Е.И. Бахматовой, Ю.А. Васильева, И.Г. Лернера, Н.Н. Липатова, А.Г. Храмцова и др.

В то же время недостаточно исследованными остаются вопросы, связанные с идентификацией, группировкой и организацией бухгалтерского учета этих продуктов.

processing products research interpretations and to specify their grouping, distinguishing various classification features.

The following scientific research methods were used: grouping and comparison, analysis and synthesis, logical generalization and also some accounting methods: accounts and double entry bookkeeping.

As a result of the conducted research the authors' approach to the milk processing products grouping was justified, the recognition criteria in accounting were supplemented, the new subaccounts and the procedure for accounting for the given values were offered.

The authors have come to the conclusion that the recommended procedure for the data generation on the movement of milk processing products will significantly expand the data base for making management decisions at the dairy industry enterprises.

Keywords: milk processing products; returnable resources; recyclable materials; waste; accounting.

Анализ содержания трактовок продуктов переработки молока

Характеристика различных групп вторичных ресурсов в соответствии с современной нормативной базой представлена в таблице 1.

Как видно из таблицы, продукты переработки сырья трактуются в одних нормативных документах как отходы, в других – как побочные продукты, третьих – как вторичные ресурсы.

Исключением в этом отношении является Налоговый кодекс Российской Федерации, где уточняется, что остатки ресурсов, передаваемые в другие подразделения в качестве полноценного сырья для производства разных видов продукции, а также попутная (сопряженная) продукция, полученная в результате осуществления технологического процесса, не считаются возвратными отходами¹.

Использование понятий «отходы», «вторичные ресурсы», «вторичное сырье», «побочная продукция» как синонимов является не совсем корректным, что подчеркивается отдельными авторами [5].

Также наблюдаются разночтения в части формулировки различных групп продуктов переработки сырья и в публикациях отечественных и зарубежных ученых и практиков.

При этом одни авторы включают в состав вторичных ресурсов и отходы, и побочную продукцию [6;7;8], другие – выделяют характерные черты только побочных продуктов [9;10;11], третьи – вводят понятие «повторное сырье» [12].

Неоднозначно трактуются различные виды вторичных ресурсов и в нормативно-правовых документах, и в научной и справочной литературе применительно к молочному производству.

¹ Пункт 6. Статья 254 НК РФ «Материальные расходы».

Таблица 1. Характеристика различных видов вторичных ресурсов в нормативно-правовых документах.

Понятия	Содержание понятий	Источники
1. Отходы/ отходы производства	Вещества или предметы, образованные в процессе производства, выполнения работ, оказания услуг или в процессе потребления, предназначенные для удаления или подлежащие удалению.	ФЗ «Об отходах производства и потребления» ² .
	Остатки материальных ресурсов, частично утративших потребительские качества в процессе производства, используемых не по прямому назначению с повышенными расходами (пониженным выходом продукции).	Налоговый кодекс РФ ¹ .
	Остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, образовавшиеся в производстве, утратившие полностью или частично исходные потребительские свойства.	ГОСТ 25916-83 ³ , ГОСТ Р 54098-2010 ⁴ [раздел 3, п. 3.1.6].
	Продукты, полученные в результате определенной деятельности, не используемые в непосредственной связи с этой деятельностью.	ГОСТ 30772-2001 ⁵ [раздел 3, п. 3.2].
2. Отходы потребления	Отходы, частично или полностью утратившие свойства, получившие в результате нештатных ситуаций повреждения, несовместимые для их дальнейшего использования	Закон «Об упаковке и упаковочных материалах» ⁶ .
	Изделия и материалы, утратившие потребительские свойства в связи с физическим или моральным износом.	ГОСТ 25916-83 ³ .
	Материалы, вещества, изделия, утратившие полностью или частично потребительские свойства в процессе общественного или личного производства.	Постан.прав-ва РФ «О гос. регул. и контроле» ⁷ .
	Накопления сырья, материалов и продукции, которые не могут быть применены по прямому назначению, но потенциально пригодны для повторного использования.	ГОСТ 30772-2001 ⁵ [раздел 3, п. 3.2].
3. Вторичные ресурсы / вторичное сырье	Отходы производства и потребления, повторное использование которых возможно непосредственно или после обработки.	ГОСТ 30772-2001 ⁵ [раздел 3, п. 3.3].
	Вторичные материальные ресурсы, подлежащие повторному использованию в народном хозяйстве.	ГОСТ 25916-83 ³ .
	Однородная и паспортизированная часть вторичных ресурсов, полученных из отходов производства и потребления или отслужившей установленный срок или морально устаревшей продукции.	ГОСТ Р 54098-2010 ⁴ [раздел 3, п. 3.3.1]
4. Побочный продукт	Дополнительная продукция, образуемая при производстве основного вида продукции, пригодная как сырье в другом производстве или для потребления в качестве готовой продукции.	ГОСТ 30772-2001 ⁵ ; ГОСТ Р 56828.15-16 ⁸ .
	Продукт, являющийся неизбежным следствием конкретного технологического процесса получения целевого продукта.	СанПиН 2.2.3.757-99 ⁹ .

¹ Пункт 6. Статья 254 НК РФ «Материальные расходы».

² Статья 1 ФЗ от 29 декабря 2014 г. № 458-ФЗ. «О внесении изменений в Федеральный закон «Об отходах производства и потребления», отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

³ Вторичные материальные ресурсы: ГОСТ 25916-83 от 01.01.1985 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegost.com>.

⁴ Ресурсосбережение. Вторичные материальные ресурсы. Термины и определения: ГОСТ Р 54098-2010 от 01.01.2012 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegost.com>.

⁵ Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Термины и определения. Межгосударственный стандарт: ГОСТ 30772-2001 от 24.05.2001 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegost.com>.

⁶ Модельный закон «Об отходах производства и потребления» (новая редакция) (принят постановлением на двадцать девятом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств – участников Содружества Независимых Государств от 31.10.2007 № 29-15.

⁷ Постановление Правительства РФ от 01.07.1996 № 766 (ред. от 30.11.2001) «О государственном регулировании и контроле трансграничных перевозок опасных отходов».

⁸ Наилучшие доступные технологии. Термины и определения. Национальный стандарт Российской Федерации: ГОСТ Р 56828.15-16 от 01.07.2017 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegost.com>

⁹ СанПиН 2.2.3.757-99. 2.2.3. Предприятия отдельных отраслей промышленности, сельского хозяйства, связи, транспорта. Работа с асбестом и асбестосодержащими материалами. Санитарные правила и нормы (утв. Главным государственным санитарным врачом РФ от 28.06.1999 г.).

Рис. 1. Предлагаемая группировка продуктов переработки молока в бухгалтерском учете по составу и использованию в технологическом процессе



В частности, вторичное молочное сырье в целом, характеризуется в одном случае как пищевые или технологические отходы молочного производства и потребления¹⁰, в другом – как побочный продукт переработки молока¹¹.

По нашему мнению, использование понятия «отходы» по отношению к побочной продукции неприемлемо, что подчеркивается также отдельными экономистами [5; 13].

При этом имеются противоречия в трактовке понятий различных видов продуктов переработки молока и на уровне отдельных ГОСТов, которые в настоящее время носят в основном рекомендательный характер. Например, одни ГОСТы пахту относят к побочной продукции переработки молока¹¹, другие к вторичному молочному сырью¹². В то время как справочная литература данный продукт трактует как отходы производства [14].

Также отсутствует единый подход и при характеристике другого продукта переработки молока – обрат (обезжиренного молока). Например, следуя логике Налогового кодекса, данный продукт является сопряженной продукцией¹³, который в соответствии с ГОСТом 14 [раздел 3, п. 3.5] относится к группе возвратных отходов.

Неоднозначной является трактовка еще одного вида продукта переработки молока – сыворожки. Одни авторы относят сыворожку к вторичному молочному сырью с позиции полезности данного продукта [15; 16]; другие – к отходам [17]. Третьи акцентируют то обстоятельство, что при невозможности реализации данного продукта целесообразно

его включение в состав безвозвратных потерь [18]. С точки зрения федерального законодательства и ГОСТа сыворожка считается сопутствующей продукцией, получаемой в процессе переработки молока¹⁵.

Указанные противоречия не позволяют должным образом идентифицировать эти продукты в системе бухгалтерского учета.

Результаты

Поэтому считаем целесообразным внесение следующих уточнений и дополнений в содержание различных групп продуктов переработки молока (рисунок 1).

¹⁰ *Ресурсосбережение. Вторичные материальные ресурсы. Термины и определения: ГОСТ Р 54098-2010 от 01.01.2012 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegest.com>.*

Продукты молочные и молокосодержащие. Термины и определения ГОСТ 51917-2002 от 10.07.2002 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegest.com>. Федеральный закон от 12.06.2008 № 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию».

¹¹ *Молоко и продукты переработки молока. Термины и определения. ГОСТ 52738-2007 от 07.01.2012 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegest.com>.*

¹² *Продукты молочные и молокосодержащие. Термины и определения ГОСТ 51917-2002 от 10.07.2002 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegest.com>.*

¹³ *Пункт 6. Статья 254. Налоговый кодекс Российской Федерации: приказ ГД ФС РФ от 16 июля 1998 г. № 146-ФЗ.*

¹⁴ *Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Термины и определения. Межгосударственный стандарт: ГОСТ 30772-2001 от 24.05.2001 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegest.com>.*

¹⁵ *Федеральный закон от 12.06.2008 № 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию».*

Молоко и продукты переработки молока. Термины и определения. ГОСТ 52738-2007 от 07.01.2012 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegest.com>.

Рекомендуемая группировка является логическим продолжением авторского подхода к классификации материалов в организациях различной отраслевой направленности, рассмотренного нами ранее в отдельной публикации [19].

Как видно из рисунка, все продукты переработки молока подразделены на классификационные группы в зависимости от цели их дальнейшего использования.

Первая группа включает основные и побочные продукты переработки молока, выпускаемые предприятиями молочной промышленности для продажи населению, которая отражается на счете 43 «Готовая продукция».

Классическим примером побочной продукции являются обезжиренное молоко и пахта, представляющие в настоящее время определенную, самостоятельную ценность для потребителя. Поэтому целесообразно ее отражение на специальном субсчете «Побочная продукция», рекомендуемом для открытия в составе счета 43 «Готовая продукция».

При этом возможна детализация данного субсчета на уровне аналитических счетов, открываемых по различным видам побочной продукции.

На наш взгляд, обобщение побочной продукции в целом только в качестве вторичного молочного сырья, рекомендуемое ГОСТами¹⁶, не учитывает возможность реализации данных продуктов в отдельных случаях без дальнейшей переработки.

Поэтому при характеристике побочной продукции молочной отрасли нами уточнены следующие аспекты, а именно:

- обусловленность выпуска побочной продукции технологией переработки молочного сырья;
- применение двух вариантов отражения в учете в качестве отдельных видов готовой продукции (при соответствии качества ГОСТам и техническим условиям) или в составе вторичного сырья при повторном использовании в качестве компонентов различных видов выпускаемой продукции.

В частности, как подчеркивалось выше, целесообразно отражение в учете обезжиренного молока на отдельном субсчете, открываемом в составе синтетического счета 43 «Готовая продукция», если предполагается его реализация потребителю.

При вторичном использовании обезжиренного молока при производстве цельномолочной или кисломолочной продукции (нормализация сырья по жиру) данный продукт является необходимым элементом изготовления продукции, которое отражается в составе группы вторичных ресурсов. В данном случае необходим перевод побочной продукции в состав группы возвратных ресурсов с отражением на счете 10

«Материалы» путем открытия аналитических счетов «Вторичное сырье (материалы)» по видам побочной продукции.

По нашему мнению, для признания в бухгалтерском учете вторичных возвратных ресурсов необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- 1) наличие материально-вещественной формы;
- 2) образование в процессе технологической обработки исходного сырья и материалов;
- 3) использование на производственные нужды в процессе повторной переработки;
- 4) возможность достоверного определения количественной и стоимостной оценки;
- 5) отсутствие стандартов (ГОСТов и технических условий – ТУ) или требований, предъявляемых к качеству данных продуктов;
- 6) способность приносить экономические выгоды в процессе использования.

При этом из шести указанных критериев первое, третье и последнее условия характерны не только для вторичного сырья, но и для всех видов материально-производственных запасов в целом.

Как видно из приведенных условий, нами выделены дополнительные критерии для признания в учете продуктов переработки молока в качестве возвратных ресурсов.

Например, выделяя второе условие признания в учете, мы намеренно акцентировали взаимосвязь возвратных ресурсов с технологическим процессом переработки молока.

При введении пятого критерия для признания продуктов переработки молока в учете мы исходили из необходимости установления в локальных документах предприятий молочной промышленности определенных требований к качеству этих ресурсов. Это связано с тем, что в настоящее время отсутствуют стандарты качества к этим продуктам на федеральном и отраслевом уровнях регулирования.

Согласно предлагаемой группировке возвратные ресурсы подразделены на две подгруппы:

- 1) вторичное молочное сырье;
- 2) отходы.

В состав продуктов вторичного сырья предлагается включение возвратных ресурсов, применяемых в дальнейшем для нужд собственного производства при выпуске аналогичных продуктов или при изготовлении других видов продукции, которые в зависимости от технологической оснащенности молокоперерабатывающих предприятий можно подразделить на следующие цели:

- в качестве компонентов при производстве сухих и сгущенных продуктов, а также напитков и коктейлей;
- переработка отдельных видов продукции с извлечением лактозы, жира, белка и т.д.;
- для выпуска сывороточного протеина, лактулозы, этилового спирта, гидролизаты казеина и др.

При выделении подгруппы отходов в составе возвратных ресурсов [20] акцентируется

¹⁶ Продукты молочные и молокосодержащие. Термины и определения ГОСТ 51917-2002 от 10.07.2002 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegost.com>.

Молоко и продукты переработки молока. Термины и определения. ГОСТ 52738-2007 от 07.01.2012 г. – Все ГОСТы. Режим доступа: <http://vsegost.com>.

Таблица 2. Рекомендуемый порядок принятия на учет продуктов переработки молока в системе счетов бухгалтерского учета

Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденции счетов	
	Дт	Кт
1. Оприходованы различные виды готовой продукции от переработки основного сырья – молока.	43/ субсчета по видам основной продукции	20 «Основное производство»
2. Оприходованы различные виды побочной продукции, предназначенные для продажи по результатам процесса переработки основного вида сырья.	43/ субсчета по видам побочной продукции	20 «Основное производство»
3. Оприходованы в качестве вторичного сырья продукты переработки молока, предназначенные не для продажи, а для основной технологической переработки на предприятии	10/ субсчет 6 «Вторичное сырье по видам»	20 «Основное производство»
4. Перевод несвоевременно реализованной побочной продукции в состав вторичного сырья для использования в собственном производстве	10/ субсчет 6 «Вторичное сырье по видам»	43/ субсчета «Побочная продукция»
5. Переведена в состав отходов производства часть готовой продукции, находящейся на складах предприятия с истекшим сроком реализации или потерей товарного вида, для переработки в собственном производстве или продажи.	10/ субсчет 6 «Отходы производства по видам»	43/ субсчета по видам готовой продукции
6. Отражена в составе отходов потребления часть готовой продукции, возвращенной от покупателя и используемой повторно в процессе производства.	10/ субсчет 6 «Отходы потребления по видам»	43/ субсчета по видам готовой продукции

наличие у данных продуктов переработки молока характеристик готовой продукции, которые частично утратили потребительские свойства.

При разграничении отходов производства и отходов потребления сделан акцент на места их возникновения – непосредственно в производстве или у покупателя из-за несоответствия качественным критериям и подлежащим в связи с этим возврату на предприятие.

В частности, отходы производства могут быть использованы также путем дополнительной обработки для производства творога, сыров.

Отходы потребления могут применяться в производстве плавящихся сыров, топленого масла и другой продукции, а также реализации на корм скоту.

В составе продуктов переработки молока выделена группа невозвратных потерь, подразделяемых на нормируемые и ненормируемые.

Нормируемые потери включаются в состав материальных расходов по установленным нормам с указанием в технологических картах производства различных видов выпускаемой молочной продукции¹⁷.

Наиболее затруднительными для отражения в учете являются ненормируемые потери, которые не отражаются в системе счетов бухгалтерского учета на молокоперерабатывающих предприятиях.

¹⁷ Приказ Госагропрома СССР от 31.12.1987 № 1025 «Об утверждении Норм расхода и потерь сырья при производстве цельно-молочной продукции на предприятиях молочной промышленности и организации работ по нормированию расхода сырья».

Рекомендуемый порядок отражения на счетах бухгалтерского учета продуктов переработки молока в соответствии с предложенной их группировкой представлен в таблице 2.

Принятые на учет указанные продукты переработки молока списываются в дальнейшем по дебету счета 20 «Основное производство» при повторном использовании в собственном производстве или на счет 90 «Продажи» при их реализации.

Специфика организации аналитического учета и контроля использования указанных ценностей в процессе переработки молока и построения рационального документооборота выходят за рамки исследования данной статьи, которая будет рассмотрена в отдельной публикации авторов.

Заключение

Таким образом, использование в учетной практике рекомендуемого подхода к группировке продуктов переработки молока и организации их учета является объективной основой для формирования в учете достоверных показателей себестоимости в разрезе видов продукции молокоперерабатывающих предприятий. Авторский подход к организации аналитического учета этих ценностей можно использовать при разработке учетной политики предприятий по переработке молока в части выбора наиболее адекватных методов оценки возвратных ресурсов, определения порядка их отражения на счетах бухгалтерского учета в целях существенного расширения информационной базы, необходимой для принятия эффективных управленческих решений.

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.

Библиографический список

1. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Учетно-аналитическое обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 4. – С. 39–44.
2. Мухина И.А., Марковина Е.В. Развитие методов оценки в учете продукции сельскохозяйственного производства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2013. – № 6. – С. 26–28.
3. Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 20–28.
4. Ивашкевич В.Б. Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 12–17.
5. Бахматова Е.И. Понятийный аппарат и концептуальные основы управления использованием вторичных молочных ресурсов в Республике Беларусь // Вестник Белорусской государственной сельскохозяйственной академии: научно-методический журнал. – 2015. – № 1. – С. 5–11.
6. Прохоров А.М. Большой российский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1993. – 1632 с.
7. Панченко А.Н. Проблемы переработки вторичных материальных ресурсов в России // Российское предпринимательство. – 2010. – № 12–1. – С. 76–80.
8. Трусов А.Д., Захаров А.Н. Комплексное использование сырьевых ресурсов: пути повышения экономической эффективности в условиях НТП. – М.: Экономика, 1986. – 110 с.
9. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – 10-е изд. // Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
10. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. // Под ред. С. А. Табаиной. – М.: Аудит, Юнити, 1994. – 560 с.
11. Блэк Дж. Экономика. Толковый словарь. – М.: ИНФРА-М, Весь Мир, 2000. – 829 с.

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.

References

1. Khoruzhiy L.I., Katkov Ju.N. Uchetno-analiticheskoye obespecheniye ekonomicheskoy bezopasnosti khozyaystvuyushchego sub'yekta [Accounting and Analytical Support of the Business Entity's Economic Security]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 4, pp. 39–44 (in Russ.).
2. Mukhina I.A., Markovina Ye.V. Razvitie metodov otsenki v uchete produktsii sel'skokhozyaystvennogo proizvodstva [The Use of Methods Formation Prices in Accounting of Agricultural Production]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2013, no. 6, pp. 26–28 (in Russ.).
3. Mizikovskiy I.Ye., Polikarpova Ye.P. Strukturirovaniye informatsionnogo polya zatrat na proizvodstvo v tselyakh formirovaniya sebestoimosti produktsii molochnogo skotovodstva [Structuring the Information Field of Production Costs in order to Form the Prime Cost of Dairy Cattle Breeding]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 20–28 (in Russ.).
4. Ivashkevich V.B. Osobennosti kal'kulyatsii i analiza sebestoimosti produktsiy novykh proizvodstv [Features of Costing and Cost Analysis for New Product Lines]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 12–17 (in Russ.).
5. Bahmatova E.I. Ponyatiynnyy apparat i kontseptualnye osnovy upravleniya ispolzovaniem vtorichnykh molochnykh resursov v Respublike Belarus [Conceptual Framework for Management of Secondary Dairy Resources Use in the Republic of Belarus]. *Vestnik Belorusskoy gosudarstvennoy selskokozyaystvennoy akademii: nauchno-metodicheskii zhurnal*, 2015, no. 1, pp. 5–11 (in Russ.).
6. Prokhorov A.M. *Bolshoy rossiyskiy entsiklopedicheskiy slovar* [Big Russian Encyclopedic Dictionary]. Moscow, Soviet encyclopedia Publ., 1993. 1632 p.
7. Panchenko A.N. Problemy pererabotki vtorichnykh materialnykh resursov v Rossii [Problems of Recycling Secondary Material Resources in Russia]. *Rossiyskoe predprinimatel'stvo*, 2010, no. 12–1, pp. 76–80 (in Russ.).
8. Trusov A.D., Zaharov A.N. *Kompleksnoe ispolzovanie syrevykh resursov: puti povysheniya ekonomicheskoy effektivnosti v usloviyah NTP* [Complex Use of Raw Materials Resources: Ways for Enhancing Economic Efficiency in the conditions of STP]. Moscow, Ekonomika Publ., 1986. 110 p.
9. Horngren Ch., Foster Dzh., Datar Sh. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. SpB, Piter Publ., 2007. 1008 p.
10. Druri K. *Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Introduction to Management and Cost Accounting]. Moscow, Audit, Yuniti Publ., 1994. 560 p.
11. Blek Dzh. *Ekonomika. Tolkovyy slovar* [Economics. Explanatory Dictionary]. Moscow, INFRA-M, Ves Mir Publ., 2000. 829 p.

12. Педан М.П. Комплексное использование минеральных ресурсов. – Киев: Наукова думка, 1981. – 272 с.
13. Лактоза и ее производные // Науч. ред. акад. РАСХН Храмцов А.Г. – СПб.: Профессия, 2007. – 768 с.
14. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка. – М.: Оникс, 2008. – 736 с.
15. Храмцов А. Г., Василисин С.В. Справочник технолога молочного производства. Технологии и рецептуры: справочное издание // Продукты из обезжиренного молока, пахты и молочной сыворотки. – СПб.: ГИОРД, 2005. – Т. 5. – 576 с.
16. Панфилова Н.Е. Молоко и здоровье. – Минск: Ураджай, 1989. – 160 с.
17. Лернер И.Г. Использование отходов молочной промышленности. – Москва, 1964. – 16 с.
18. Думнов А.Д. Учет отходов: движение вперед или по кругу? // Использование и охрана природных ресурсов в России. – 2003. – № 7-8. – С. 133–149.
19. Егорова Л. Г., Туякова З.С. Характеристика и классификация материалов, их использование на различных этапах учетного процесса // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2016. – № 9. – С. 38–44.
20. Мизиковский И.Е. Учет возвратных отходов предприятий машиностроения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 13–19.
12. Pedan M.P. *Kompleksnoe ispolzovanie mineralnyh resursov* [Complex Use of Mineral Resources]. Kiev, Naukova Dumka Publ., 1981. 272 p.
13. Hramtsov A.G. *Laktoza i ee proizvodnye* [Lactose and its Derivatives]. SPb, Professiya Publ., 2007. 768 p.
14. Ozhegov S.I. *Tolkovyy slovar russkogo yazyka* [Explanatory Dictionary of the Russian Language]. Moscow, Oniks Publ., 2008. 736 p.
15. Hramtsov A. G., Vasilisin C.B. *Spravochnik tekhnologa molochnogo proizvodstva. Tekhnologii i retseptury: spravochnoe izdanie* [Reference Book for the Dairy Production Manufacturing Engineer. Technologies and Receipts]. Produkty iz obezhirenogo moloka, pahty i molochnoy syvorotki (Products from Skimmed Milk, Buttermilk and Whey). St. Petersburg, GIORD Publ., 2005, Vol. 5, 576 p.
16. Panfilova N.E. *Moloko i zdorove* [Milk and Health]. Minsk, Uradzhay Publ., 1989. 160 p.
17. Lerner I.G. *Ispolzovanie othodov molochnoy promyshlennosti* [Waste Management in the Dairy Industry]. Moscow, 1964. 16 p.
18. Dumnov A.D. *Uchet othodov: dvizhenie vpered ili po krugu?* [Waste Accounting: Moving Forward or in a Circle?]. *Use and protection of natural resources in Russia*, 2003, no. 7-8, pp. 133–149 (in Russ.).
19. Egorova L.G., Tuyakova Z.S. *Harakteristika i klassifikatsiya materialov, ih ispolzovanie na razlichnyh etapah uchetnogo protsessa* [Characteristics and Classification of Materials and its Use at Different Stages of Accounting Process]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii – Intelligence. Innovations. Investments*, 2016, no. 9, pp. 38–44 (in Russ.).
20. Mizikovskiy I.Ye. *Uchet vozvratnykh otkhodov predpriyatiy mashinostroyeniya* [Recyclable Waste Accounting at the Mechanical Engineering Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 13–19 (in Russ.).

Для цитирования

Туякова З.С., Егорова Л.Г. Группировка продуктов переработки молока как объектов бухгалтерского учета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 6. – С. 34–41.

For citation

Tuyakova Z.S., Yegorova L.G. *Gruppirovka produktov pererabotki moloka kak obektov buhgalterskogo ucheta* [Milk Processing Products Grouping in Modern Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 6, pp. 34–41 (in Russ.).

УДК 336.225.68
ВАК 08.00.10

Необоснованная налоговая выгода: теория и практика борьбы с уклонением от уплаты налогов

Unjustified Tax Benefit: Theory and Practice of Combating Tax Evasion

*Иркутский государственный университет путей
сообщения, Российская Федерация, Иркутск*

Светлана Константиновна Содномова

*канд. экон. наук, доцент кафедры
таможенного дела и правоведения
e-mail: sodnomovask@mail.ru
664074, Российская Федерация, г.
Иркутск, ул. Чернышевского, д. 15.
Тел. +7 (902) 519-25-89.*

*Байкальский государственный университет,
Российская Федерация, Иркутск*

Елена Николаевна Орлова

*канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского
учета и налогообложения
e-mail: OrlovaEN@bgu.ru
664003, Российская Федерация,
г. Иркутск, ул. Ленина д. 11.
Тел. +7 (908) 647-01-37.*

Аннотация. В статье исследуется проблема уклонения от уплаты налогов. В результате проведенного анализа делается вывод о нерешенности вопросов оценки добросовестности налогоплательщика, получения необоснованной налоговой выгоды.

В статье показано, что при снижении количества рассмотренных судами налоговых споров суммы удовлетворенных требований ФНС возросли. Причиной является совершенствование механизмов досудебного урегулирования налоговых споров, повышение качества подготавливаемой доказательной базы налоговых органов, о чем свидетельствует судебная практика.

Важным этапом в развитии противодействия уклонению от уплаты налогов является введение в Налоговый кодекс ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в которой были перечислены конкретные методы налогоплательщика, направленные на незаконное извлечение налоговой выгоды. Данная статья направлена на формирование нового подхода во взаимоотношениях с налоговыми органами с учетом судебной практики. На налоговые органы ложится обязанность доказать умысленность действий налогоплательщиков при искажении фактов хозяйственной жизни. Такая концепция направлена на создание более комфортных условий для развития предпринимательства в стране.

*Irkutsk State Transport University
(Irkutskiy gosudarstvennyy universitet putey
soobshcheniya), Russian Federation, Irkutsk*

Svetlana K. Sodnomova

*PhD in Economics, Associate Professor
at the Customs and Law Department
e-mail: sodnomovask@mail.ru
15 Chernyshevsky st., Irkutsk
664074, Russian Federation.
Phone +7 (902) 519-25-89.*

*Baikal State University (Baykal'skiy gosudarstvennyy
universitet), Russian Federation, Irkutsk*

Elena N. Orlova

*PhD in Economics, Associate Professor
at the Accounting and Taxation Department
e-mail: OrlovaEN@bgu.ru
11 Lenin st., Irkutsk 664003, Russian Federation.
Phone +7 (908) 647-01-37.*

Abstract. This paper investigates the problem of tax evasion. Based on the result of the analysis, the authors conclude that the issues of assessing the conscientious of taxpayer and obtainment of unjustified tax benefits are unresolved. The article shows that with a decrease in the number of tax disputes considered by the courts, the amount of satisfied claims of the Federal Tax Service has increased. The reason for this is the mechanisms improvement for pretrial settlement of tax disputes and quality improvement of the evidence base prepared by the tax authorities.

An important step in the combating tax evasion is the introduction of Art. 54.1 Limits of rights execution on the tax base calculation and (or) the amount of tax, levy, insurance contributions, which specifies methods of the taxpayer directed at illegal extraction of tax benefit. This article is aimed at creating a new approach to the relations with tax authorities, taking into account judicial practice. The tax authorities have the duty to prove the deliberate acts of taxpayers in distorting the facts of economic life. This concept is aimed at creating more comfortable conditions for the development of entrepreneurship in the country.

It has also been noted that the improvement of methods for combating tax evasion at the domestic level is influenced by the dynamic development of international practice.

Отмечается, что на совершенствование методов борьбы с уклонением от уплаты налогов на внутригосударственном уровне влияние оказывает и динамично развивающаяся международная практика.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; налоговая база; необоснованная налоговая выгода; предел осуществления прав по исчислению налоговой базы; добросовестный налогоплательщик.

Ретроспективный анализ развития понятия «налоговая выгода»

Одной из наиболее острых и актуальных проблем налогообложения в разрешении налоговых споров является оценка злоупотребления налогоплательщиками своими правами, разграничения законных методов налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. Теория и практика данного вопроса прошли довольно неоднозначный и длительный путь развития. Проблемам противодействия уклонению от уплаты налогов, развитию совершенствования налогового администрирования посвящено достаточно много работ [1; 2; 3; 4; 5; 6]. Но и в настоящее время, невзирая на наличие теоретических разработок, на принятие мер высшими судебными инстанциями нашего государства, на введение статьи 54.1 НК РФ¹, направленной на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации, существуют трудности в установлении добросовестности налогоплательщика.

Попытка разрешить вопрос пределов налогового планирования была сделана еще в 2001 г. Конституционным Судом РФ в Определении № 138-О², в котором было применено понятие «недобросовестность налогоплательщика». Несмотря на то, что оно было использовано Конституционным Судом РФ применительно лишь к одному частному случаю уклонения от налогообложения через использование неплатежеспособных банков, это понятие применялось налоговыми органами и арбитражными судами практически во всем спектре налоговых отношений. Вместе с тем Конституционный Суд РФ не указал общие критерии недобросовестности, в российском налоговом законодательстве значение термина «недобросовестность» не было определено. В этой связи наличие «примерных» обстоятельств, порождающих сомнения в

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. ФЗ РФ от 13.06.1996 г. №63-ФЗ.

² Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 №138-О. «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года №24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»».

³ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Keywords: agricultural goods producers; targeted financing; government assistance; government grants; accounting; reporting.

Рис.1. Динамика доли судебных дел, в которых исследовалась недобросовестность налогоплательщика (по состоянию на 6.06.2006) [7]



добросовестности налогоплательщика, переводило этот термин в разряд оценочных. На практике в огромном количестве случаев это приводило к тому, что налогоплательщику, претендующему на получение налоговых преимуществ в виде применения налоговых вычетов, налоговых льгот, а также на признание расходов в целях налогообложения прибыли, налоговые органы отказывали ввиду его «недобросовестности».

Динамика применения критерия недобросовестности арбитражными судами представлена на рис. 1.

Применение термина «недобросовестность» при отсутствии общепризнанных критериев повышало зависимость налогоплательщика не от действующего налогового законодательства, а от конкретного решения налогового органа.

Так как ни в Налоговом кодексе, ни в других правовых актах понятие недобросовестности не было определено и не предусматривалось специальных санкций за недобросовестность налогоплательщика, а пределы применимости данного понятия определялись в конечном счете лишь судом, в 2006 г. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации утвердил Постановление от 12.10.2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»³, из содержания которого термин «недобросовестность» был исключен, а вместо него было введено понятие «налоговой выгоды». Под налоговой выгодой подразумевалось «уменьшение

Таблица 1. Подходы к понятиям «добросовестность» и «налоговая выгода» в научной литературе

Автор	Определение
В. П. Седаев	Понятие «добросовестность налогоплательщика» должно также иметь свое законодательное определение и подразумевать [9]: – наличие реальной достоверной деловой цели осуществления хозяйственных операций (разумных экономических причин осуществления операций, соответствие операций ее действительному экономическому содержанию); – наличие должной осторожности и осмотрительности операций с контрагентами; – реальное осуществление хозяйственных операций.
В. А. Тищенко	«Как применение не в соответствии с установленными предписаниями законодательно закрепленных способов уменьшения налоговой нагрузки» [10].
С. М. Джаарбеков	«Налоговая выгода – это все то, что уменьшает сумму налога к уплате (налоговую нагрузку). Из этого определения следует, что любое незаконное уменьшение налога к уплате и есть необоснованная налоговая выгода» [11].
И. А. Феоктистов	«Необоснованная выгода – это та, которая получена от сделки, стороны которой ставили перед собой одну-единственную цель минимизировать налоговые платежи» [12].
Е. В. Воронина, Е. А. Салехова	«Экономический доход налогоплательщика, полученный в результате совершения совокупных целенаправленных неправомерных действий, препятствующих осуществлению полномочий налоговых органов, скрывающих природу договора или соглашения, направленных на незаконное уменьшение налоговых платежей или получение средств из бюджета» [13].
Г. Я. Чухнина, М. В. Васильева, Л. В. Перекрестова	«Величина экономии по налогам, полученная в процессе налоговой оптимизации, основанной на использовании законных прав налогоплательщика и всех возможных условий применения налогового законодательства» [14].

размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещения налога из бюджета.

В последующем стало применяться более краткое определение: «законодательно установленные способы уменьшения налоговой нагрузки без исключений и ограничений» [8].

Необходимо отметить, что законодательство о налогах и сборах не содержит таких понятий, как «налоговая выгода», «необоснованная налоговая выгода». В законодательстве о налогах и сборах есть только такие понятия, как «экономическая выгода» и «материальная выгода», что, на наш взгляд, явно недостаточно для целей качественного налогового администрирования.

Данное определение рассматривается с разных позиций авторами и в научной литературе.

В научной литературе необоснованную налоговую выгоду классифицируют по следующим признакам: прямые, косвенные и дополнительные [14].

В письме № СА-4-9/19592 от 31.10.13 г. налоговая служба обозначила ряд обстоятельств, указывающих на применение налогоплательщиком приемов для цели обхода налогообложения⁴.

Самым известным методом извлечения налогоплательщиком необоснованной выгоды в налогообложении считается применение и создание

так называемых незаконных «фирм-однодневок», что негативно влияет на формирование доходов бюджета государства. Ежегодно ущерб бюджету нашей страны от деятельности «фирм-однодневок» составляет до одного триллиона рублей [15]. В современном законодательстве понятия фирмы-однодневки нет. Тем не менее, стоит обратить внимание на два нормативно-правовых документа, регламентирующих данное понятие: письмо МНС России от 30 декабря 2003 года №БГ-6-09/1390 и письмо ФНС России от 11 февраля 2010 г. №3-7-07/84. В этих документах под фирмами-однодневками понимается коммерческое предприятие, не имеющее целей осуществления предпринимательской деятельности, у которого нет собственного обособленного имущества, которое постоянно отражает нулевые или отрицательные данные финансово-хозяйственной деятельности с целью освобождения от налогов, получения кредитов или внушительных вычетов по НДС. Главные признаки фирм-однодневок содержатся в Письме ФНС РФ от 03.08.2016 г. № ГД-4-14/14127@ и Письме ФНС РФ от 03.08.2016 № ГД-4-14/14126@. В 2017 г. Налоговая служба России привела 109 признаков, позволяющих налоговым инспекторам обнаружить налоговые нарушения, непосредственно была разработана система критериев для выявления недобросовестных плательщиков [16].

Очередным этапом в развитии противодействия уклонению от уплаты налогов стало внесение Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ в Налоговый кодекс статьи 54.1. (вступила в силу с 19.08.2017) «Пределы осуществления прав

⁴ Письмо ФНС России от 31.10.2013 №СА-4-9/19592 «О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды».

по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в которой были перечислены конкретные методы налогоплательщика, направленные на незаконное извлечение налоговой выгоды. В рассматриваемой статье не предусмотрено расширение полномочий сотрудников налоговых органов по сбору доказательной базы, но сохранен принцип презумпции добросовестности плательщика⁵.

Оценка рассмотрения судебных налоговых споров

Рассматривая судебную практику за последние пять лет следует отметить, что с 2014 по 2018 г. наблюдается снижение общего количества налоговых споров, которые были рассмотрены арбитражными судами округов России (рис. 2). Преимущественная доля решений по налоговым разногласиям между плательщиками и налоговыми органами о взыскании обязательных платежей и санкций принята в пользу налогоплательщиков.

Причинами сокращения судебных налоговых споров, как представляется, являются:

- повышение эффективности контрольной работы налоговых органов с внедрением концепции контрольной работы на основе системы управления поведением налогоплательщика, предполагающей побуждение к добровольному исполнению налоговых обязательств, с внедрением цифровых технологий, что, как следствие, минимизирует разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами;
- совершенствование механизмов досудебного урегулирования налоговых споров;
- учет при вынесении налоговыми органами решений арбитражной практики, отход от сбора формальных доказательств совершения налоговых правонарушений к исследованию реального экономического смысла действий налогоплательщиков.

Приведенные данные также свидетельствуют о том, что сокращается и процент удовлетворенных требований налоговых органов: за 2014–2018 гг. количество удовлетворенных требований снизилось более чем в 10 раз и составило 12,2% от общего количества рассмотренных дел о взыскании Федеральной налоговой службой обязательных платежей и санкций (рис. 2).

Вместе с тем в стоимостном выражении суммы удовлетворенных исковых требований ФНС имеют в целом за анализируемый период тенденцию к росту (рис.3), что говорит о повышении качества подготавливаемой доказательной базы налоговыми органами.

Аналогичная ситуация складывается при рассмотрении дел по оспариванию ненормативных правовых актов налоговых органов (как правило,

⁵ Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/2212@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ».

Рис. 3. Динамика исков по делам о взыскании ФНС обязательных платежей и санкций⁶

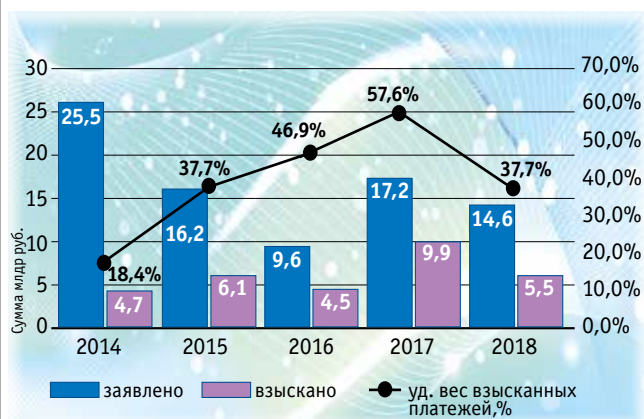
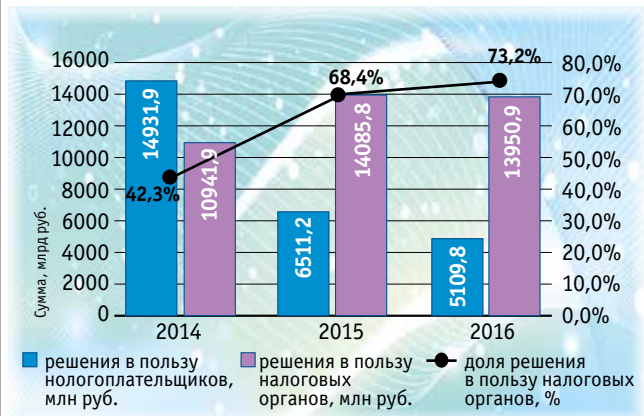


Рис. 4. Динамика количества рассмотренных арбитражными судами субъектов РФ дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц⁶



Рис. 5. Динамика исков с налоговыми органами, млн руб.⁷



⁶ Экономическое правосудие в Российской Федерации 2014-2018 гг. Аналитический обзор. Режим доступа: crsp.rf/wp-content/uploads/2019/03/Экономическое-правосудие-в-2014-2018.pdf (дата обращения 07.04.2019).

⁷ Судебная нагрузка расскажет о бизнесе: на ПМЮФ презентовали исследование арбитражных споров за 3 года. Режим доступа: pravo.ru/court_report/view/140991/ (дата обращения 07.04.2019).

Рис. 6. Количество налоговых преступлений за 2013–2016 гг.⁸



актов по результатам налоговых проверок) – при общей тенденции к снижению количества оспариваемых дел удельный вес оставленных судами в силу актов налоговых органов увеличился за анализируемый период с 45,6 % до 61,7 % (рис.4). Это является еще одним подтверждением того, что более совершенная доказательная база позволяет налоговым органам обеспечить рост доли выигранных в суде дел.

В стоимостном выражении на решения судов в пользу налоговых органов по итогам 2016 г. приходилось около 73 % (рис.5). К примеру, в 2014 г. этот показатель был почти в два раза ниже (42 %).

Также анализ статистических данных показал, что за 2015–2018 гг. в целом наблюдается спад количества налоговых преступлений в совокупности, то есть число выявленных и предварительно расследованных налоговых преступлений сократилось в 2018 г. по сравнению с предыдущими периодами (рис. 6).

Таким образом, на фоне снижения количества выявляемых налоговых преступлений и рассматриваемых арбитражными судами исков по налоговым спорам число споров, разрешенных в пользу бюджета, выросло, что свидетельствует о том, что

⁸ Состояние преступности // Министерство внутренних дел Российской Федерации: офиц. сайт. — М., 2015–2018. Режим доступа: <https://мвд.рф/reports/> (дата обращения: 08.04.2019).

⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. ФЗ РФ от 13.06.1996 г. №63-ФЗ.

¹⁰ OECD. Articles of the OECD Model Tax convention on income and capital. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf> (дата обращения: 10.04.2019).

¹¹ OECD. Agreement on exchange of information on tax matters. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (дата обращения: 10.04.2019).

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.

налоговые органы стали занимать значительно более активную позицию в сборе доказательств.

Новые тенденции в борьбе с уклонением от уплаты налогов

Статья 54.1 НК РФ направлена на формирование нового подхода в отношении с налогоплательщиками с учетом судебной практики⁹. Так, на налоговые органы ложится обязанность доказать один из фактов: искажение о фактах хозяйственной жизни, выполнение сделки иным лицом, а также направленность сделки на неуплату налога. В качестве способов искажения выделяются неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) или отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения. Об умышленности действий налогоплательщика свидетельствует подконтрольность участников налоговой схемы, транзитный характер операций, согласованность действий участников хозяйственной деятельности. При отсутствии доказательств такого умысла у организации выявленная ошибка сама по себе не может признаваться искажением.

Необходимо отметить, что наряду с совершенствованием методов борьбы с уклонением от уплаты налогов на внутригосударственном уровне в последние годы динамично развивается международная практика. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) реализует глобальный проект, цель которого приведение всех стран и территорий в соответствие с международными стандартами налоговой прозрачности.

Стандартам налоговой прозрачности и обмена информацией между государствами соответствуют международные договоры:

- модельное соглашение ОЭСР «Об обмене информацией в сфере налогообложения»¹⁰;
- модельная конвенция ОЭСР «Об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал»¹¹.

Указанные изменения, как представляется, дадут возможность повысить эффективность борьбы с теневой экономикой и уклонением от уплаты налогов, что приведет к увеличению налоговых поступлений в бюджет государства на основе принципов справедливости и всеобщности обложения.

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. Быков С.С., Фрошер Г. Антиуклонительные предписания в налоговом праве России и Германии: сравнение опыта разрешения коллизий // *Journal of Tax Reform*. – 2016. – Т. 2. – № 1. – С. 59–84.
2. Киреенко А.П., Климова М.О. Развитие налогообложения индивидуальных предпринимателей и борьба с уклонением от уплаты налогов // *Регион: экономика и социология*. – 2012. – № 1. – С. 142–159.
3. Содномова С.К., Грошева Е.В. Развитие налогового администрирования на современном этапе // *Известия Байкальского государственного университета*. – 2016. – Т. 26. – № 2. – С. 258–265.
4. Федотов Д.Ю., Орлова Е.Н. Вклад уклонения от уплаты налогов в увеличение масштабов теневой экономики // *Финансовый бизнес*. – 2015. – № 4 (177). – С. 26–32.
5. Захарова Е. Н., Содномова С. К. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле // *Известия Байкальский государственный университет*. – 2018. – Т. 28. – № 4. – С. 650–660.
6. Зотиков Н. З. От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 1. – С. 32–41.
7. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. – М.: Статут, 2006. – 205 с.
8. Дьяконова О. А. Критерии оценки действий налогоплательщика: обзор Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // *Бухгалтер и закон*. – 2007. – № 4 (100). – С. 14–19.
9. Седаев П. В. «Добросовестность налогоплательщика», как один из основных критериев в понимании «необоснованной налоговой выгоды» // *Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития*. – 2015. – № 20. – С. 181–185.
10. Тищенко В. А. О некоторых проблемах необоснованной налоговой выгоды // *Baikal Research Journal*. – 2014. – № 6. – С. 5.
11. Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения // *StudFiles*. – 2008. Режим доступа: <https://studfile.net/preview/1098902/>. (дата обращения 05.02.2019).
12. Феоктистов И.А. Опасные схемы минимизации налогов: необоснованная налоговая выгода. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2009. – 200 с.

References

1. Bykov S.S., Frosher G. Antiukloni-tel'nye predpisaniya v nalogovom prave Rossii i Ger-manii: sravnenie opyta razresheniya kolliziy [Anti-Avoidance Rules in Russian and German Tax Law: the Comparison of Collision Resolution Practice]. *Journal of Tax Reform*, 2016, Vol. 2, no. 1, pp. 59–84.
2. Kireenko A.P., Klimova M.O. Razvitie nalo-gooblozheniya individual'nyh predprinimateley i bor'ba s uklo-neniem ot uplaty nalogov [Improving Taxation of Sole Proprietors and Measures against Tax Evasion]. *Region: ekonomika i sotsiologiya – Region: Economics and Sociology*, 2012, no. 1, pp. 142–159 (in Russ.).
3. Sodnomova S.K., Grosheva E.V. Razvitie nalogovogo administrirovaniya na sovremennom etape [Development of the Modern Tax Administration System]. *Izvestiya Baykal'skogo gosudarstvennogo universiteta -Scientific Journal of Baikal State University*, 2016, Vol. 26, no. 2, pp. 258–265 (in Russ.).
4. Fedotov D.Yu., Orlova E.N. Vklad uklo-neniya ot uplaty nalogov v uvelichenie masshtabov tenevoy ekonomiki [The Contribution of Tax Evasion in the Increase in the Size of the Shadow Economy]. *Finansovyy biznes*, 2015, no. 4 (177), pp. 26–32 (in Russ.).
5. Zaharova E. N., Sodnomova S. K. Neobhodimost' risk-orientirovannogo podhoda v nalogovom kontrole [Need for a Risk-Focused Approach in Tax Control]. *Izvestiya Baykal'skiy gosudarstvennyy universitet – Scientific Journal of Baikal State University*, 2018, Vol. 28, no. 4, pp. 650–660 (in Russ.).
6. 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.).
7. Savseris S.V. *Kategoriya «nedobro-sovestnost'» v nalogovom prave: avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoy stepeni kandidata yuridicheskikh nauk* [Category Unconscionability in Tax Law: extended abstract of Candidate of Legal Sciences Dissertation]. Moscow, Statut Publ., 2006. 205 p.
8. D'yakonova O. A. Kriterii otsenki deystviy nalogo-platel'shchika: obzor Postanovleniya VAS RF ot 12.10.2006 № 53 «Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogo-platel'shchikom nalogovoy vygody» [Evaluation Criteria of Taxpayer's Actions: review of the Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation № 53 On Arbitration Courts' Assessment of Justification of Obtaining Tax Benefit by the Taxpayer of 12.10.2006]. *Buhgalter i zakon*, 2007, no. 4 (100), pp. 14–19 (in Russ.).
9. Sedaev P.V. «Dobrosovestnost' nalogoplatel'shchika», kak odin iz osnovnykh kriteriev v ponimanii «neobosnovannoy nalogovoy vygody» [Conscientious of the Taxpayer as one of the Basic Criteria in Understanding the Concept of Unjustified Tax Benefit]. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsiy i perspektiv razvitiya*, 2015, no. 20, pp. 181–185 (in Russ.).
10. Tishchenko V.A. O nekotorykh problemah neobosnovannoy nalogovoy vygody [On Some Problems of Unjustified Tax Benefit]. *Baikal Research Journal*, 2014, no. 6, pp. 5.
11. Dzhaarbekov S. M. *Metody i skhemy optimizatsii nalogooblozheniya* [Methods and Schemes of Tax Optimization]. StudFiles, 2008. Available at: <https://studfile.net/preview/1098902/>. (Accessed: February 05, 2019).
12. Feoktistov I.A. *Opasnye skhemy minimizatsii nalogov: neobosnovannaya nalogovaya vygoda* [Dangerous Tax Minimization Schemes: Unjustified Tax Benefit]. Moscow, GrossMedia, ROSBUH Publ., 2009. 200 p.

13. Воронина Е. В., Салехов Е. А. Необоснованная налоговая выгода: содержание и признаки // Северный регион. Наука, Образование, Культура. – 2014. – № 2 (30) – С. 140–144.
14. Перекрестова Л. В., Васильева М. В., Чухнина Г.Я. Мероприятия по пресечению налоговых преступлений и уклонений от уплаты налогов физическими лицами // Финансы и кредит. – 2013. – № 15. – С. 47–62.
15. Шувалов Д. И. До 1 трлн руб. недополучает бюджет РФ из-за «фирм-однодневок» // Главное в экономике. – 2017. Режим доступа: <http://ria.ru/economy/20130221/924000734.html> (дата обращения: 07.03.2019).
16. Панов П. А. 109 признаков недобросовестности налогоплательщиков // Экономическая безопасность. – 2017. Режим доступа: <http://www.gosreglament.ru/law/109-priznakov.shtml>. (дата обращения: 07.03.2019 г.).
13. Voronina E. V., Salekhov E. A. *Neobosnovannaya nalogovaya vygoda: sodержanie i priznaki* [Unjustified Tax Benefit: Contents and Features]. Severnyy region. Nauka, Obrazovanie, Kul'tura, 2014, no. 2 (30), pp. 140–144(in Russ.).
14. Perekrestova L. V., Vasil'eva M. V., CHuhnina G.Ya. *Meropriyatiya po presecheniyu nalogovyh prestupleniy i uklo-neniy ot uplaty nalogov fizicheskimi litsami* [Measures to Suppress Tax Crimes and Tax Evasion by Individuals]. *Finansy i kredit – Finance and Credit*, 2013, no. 15, pp. 47–62 (in Russ.).
15. SHuvalov D. I. *Do 1 trln rub. nedopoluchaet byudzhel RF iz-za «firm-odnodnevok»* [Budget of the Russian Federation Receives Less Up to 1 Trillion Rubles due to Fly-by-Night Companies]. *Glavnoe v ekonomike*. – 2017. Available at: <http://ria.ru/economy/20130221/924000734.html> (Accessed: March 07, 2019).
16. Panov P. A. *109 priznakov nedobrosovestnosti nalogoplatel'shchikov* [109 Signs of Taxpayers' Unconscionability]. *Ekonomicheskaya bezopasnost'*, 2017. Available at: <http://www.gosreglament.ru/law/109-priznakov.shtml>. (Accessed: March 07, 2019).

Для цитирования

Содномова С.К., Орлова Е.Н. Необоснованная налоговая выгода: теория и практика борьбы с уклонением от уплаты налогов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 6. – С. 42–48.

For citation

Sodnomova S.K., Orlova E.N. *Neobosnovannaya nalogovaya vygoda: teoriya i praktika bor'by s uklo-neniyem ot uplaty nalogov* [Unjustified Tax Benefit: Theory and Practice of Combating Tax Evasion]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 6, pp. 42–48 (in Russ.).



ИПБ РОССИИ

*Сообщество
профессионалов*

Анонс

мероприятий
ИПБ России
на **2020** год

1

Бесплатный семинар*
апрель, г. Санкт-Петербург



2

V Межрегиональная
конференция
18-23 мая, г. Ялта



4

III Межрегиональная
конференция
сентябрь, г. Сочи

3

Семинар
по налогообложению
6-10 июля, Байкал



5

Бесплатный семинар*
октябрь, г. Санкт-Петербург



6

Конкурс
«Лучший бухгалтер
России - 2020»
сентябрь-октябрь



7

Конгресс ИПБ России
26-27 ноября, г. Москва



*Встречайте новый 2020 год
вместе с нами!*

Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:



+7 (495) 720 54 55



www.ipbr.org

* для Действительных членов ИПБ России

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