



ИПБ России

№ 3 | 2020

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Улучшение процесса формирования себестоимости на современных моторостроительных предприятиях
с. 6
- Базовые элементы модели контроля качества аудиторских услуг
с. 13
- Налог на прибыль: практика исчисления, направления совершенствования
с. 21
- Расчетный метод исчисления налога: проблемы теории и практики
с. 31
- Неналоговые платежи, их применение в Российской Федерации
с. 37



2020 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. KHORUZHIIY, 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 Faculty 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. ROZHNOVA, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

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

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

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

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

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

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

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

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

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
19.06.2020
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 –
08.00.05 – Экономика
и управление народным
хозяйством (по отраслям
и сферам деятельности)
(экономические науки),
08.00.10 – Финансы,
денежное обращение
и кредит (экономические
науки),
08.00.12 – Бухгалтерский
учет, статистика
(экономические науки)

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

Accounting and Statistics

- 6 Improvement of the Prime Cost Formation Process at the Motor Manufacturing Enterprises
**Tatiana G. Sheshukova,
Vladislav N. Erokhin**
- 13 Basic Elements of the Auditing Services Quality Control Model
Julia V. Granitsa

Finance, Money Circulation and Credit

- 21 Income Tax: Calculation Practice and Areas for Improvement
Nikolai Z. Zotikov
- 31 Tax Calculation Method: Theoretical and Practical Problemst
Andrey V. Ilin
- 37 Application of Non-Tax Payments in the Russian Federation
**Luydmila I. Danilkevich,
Mikhail A. Danilkevich**

Economics and Management of the National Economy

- 44 Features of Agricultural Subsidies
**Liya V. Panferova,
Tatyana V. Kuznetsova**

Теория учета: просто о сложном

- 2 Принцип приоритета экономического содержания над юридической формой
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 6 Улучшение процесса формирования себестоимости на современных моторостроительных предприятиях
**Т.Г. Шешукова,
В.Н. Ерохин**
- 13 Базовые элементы модели контроля качества аудиторских услуг
Ю. В. Граница

Финансы, денежное обращение и кредит

- 21 Налог на прибыль: практика исчисления, направления совершенствования
Н.З. Зотиков
- 31 Расчетный метод исчисления налога: проблемы теории и практики
А.В. Ильин
- 37 Неналоговые платежи, их применение в Российской Федерации
**Л.И. Данилькевич,
М.А. Данилькевич**

Экономика и управление народным хозяйством

- 44 Особенности субсидирования сельского хозяйства
Л.В. Панферова, Т.В. Кузнецова

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Принцип приоритета экономического содержания над юридической формой

Форма и содержание

Принцип «приоритета содержания над формой», как его часто сокращенно называют, пришел в нашу жизнь вместе с Международными стандартами бухгалтерского учета и вдохнул в отечественную учетную практику одну из основных идей англо-американской школы учета.

Одной из первых концептуальных основ МСФО он вошел в текст российских нормативно-правовых актов, приобретая тем самым характер юридической нормы (требования) к бухгалтерской отчетности отечественных организаций.

Может быть по этой причине, а может быть из-за использования его сокращенного наименования многие наши коллеги до сих пор не могут до конца определиться с тем, где же тут содержание, а где форма. Давайте попробуем разобраться.

Смысл данного принципа бухгалтерского учета можно сформулировать примерно следующим образом: при отражении в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни мы должны исходить прежде всего из их экономического содержания, а не юридической формы.

Методы отражения в учете хозяйственных фактов всегда дают нам ответ на два вопроса: вопрос признания и вопрос оценки. В первом случае речь идет о квалификации хозяйственного факта. Мы либо признаем его подлежащим отражению в бухгалтерском учете, либо нет (не будем забывать, что далеко не все факты хозяйственной жизни компаний находят отражение в их бухгалтерском учете). Если факт подлежит отражению, мы определяем, какой элемент бухгалтерской отчетности, то есть модели, отражающей финансовое положение компании, этот факт меняет. Установив это, мы отвечаем на второй вопрос – о способе денежной оценки данного факта, а точнее вносимых им в отчетность изменений. Так рождается бухгалтерская проводка, фиксирующая факт на счетах бухгалтерского учета.

И вот здесь, в рамках принципа приоритета содержания над формой, нам предлагается при ответе на эти два вопроса в первую очередь принимать в расчет экономическое содержание факта хозяйственной жизни, и лишь во вторую очередь – обращать внимание на его юридический смысл (юридическую форму).

Как это сделать?



Сила традиций

Сразу скажем, что сделать это в России весьма не просто. Это объясняется нашими отечественными традициями бухгалтерского учета, нашей учетной школой.

Исторически российский бухгалтерский учет относится к так называемой континентально-европейской традиции, в основе которой в том числе лежит давняя практика регулирования применяемых компаниями учетных методов

нормативно-правовыми актами. Эти регуляторы, входящие в систему права, формализуют экономическую жизнь государства.

Система нормативных актов, регулирующих практику ведения бухгалтерского учета в России, формируется еще в XIX веке. В советский период развития нашего государства она трансформируется в сложный многоуровневый комплекс нормативно-правовых актов и отдельных положений законодательства, детально определявших каждый шаг бухгалтера.

Такой подход к организации практики учета в целях формирования публичной отчетности организаций становится основой ее развития и в постсоветской России. И несмотря на методологическую гармонизацию отечественных учетных регулятивов с МСФО, принцип нормативно-правового регулирования учета сохраняется и в наши дни. И даже сами МСФО становятся обязательными к применению в России только после представления их официального перевода на русский язык уже в качестве фактически отечественных нормативных актов.

Мы – российские бухгалтеры – не представляем себе ведение учета без детальных инструкций. Правовая, юридическая компонента учета – это смысл бухгалтерской практики в России.

Комплекс нормативно-правовых предписаний, регулирующих бухгалтерский учет в России, довольно тесно переплетен с иными правовыми нормами, формализующими различные аспекты хозяйственной жизни и принадлежащими к соответствующим отраслям права. Это прежде всего положения налогового и гражданского законодательства.

Отсюда формулировка принципа приоритета содержания над формой в отечественных реалиях может показаться парадоксальной прежде

всего потому, что обязательность следования ему определяется именно нормативно-правовым актом (ПБУ 1/2008).

Однако это не так. Смысл данного требования к учету касается не вопросов регулирования его практики, а выбора методов отражения фактов хозяйственной жизни – представления информации о них заинтересованным лицам.

Две стороны одного факта или История с карандашом

У каждого отражаемого в учете факта есть как правовое (юридическое), так и экономическое содержание. Правильнее будет сказать, что каждый такой факт может быть охарактеризован как с экономической, так и с юридической точки зрения. И хотя эти характеристики тесно переплетены – не существует экономики, не регулируемой нормами права, и не существует юридических действий без возможных экономических последствий – между ними встречаются довольно значимые различия.

Что же такое правовой и экономический смысл хозяйственных фактов? Когда мы говорим о юридическом содержании какого-либо события, нас фактически интересует лишь степень его соответствия действующим правовым нормам и состав и/или динамика прав и обязательств его участников, этим фактом обусловленные. Вот и все. Что это означает?

Представьте себе такую ситуацию: вы узнаете, что автор этой статьи вчера купил карандаш. Обычный деревянный карандаш с серым грифелем. Допустим, что вы видели, как в магазине канцелярских товаров такие карандаши продавались по 30 рублей за штуку. И вы узнаете, что я купил такой карандаш за 30 тыс. рублей.

Про эту ситуацию можно подумать разное, но если мы захотим охарактеризовать ее с юридической точки зрения, то, скорее всего, наши суждения будут следующими. В первую очередь, пожалуй, мы захотим убедиться во вменяемости покупателя. Люди редко покупают карандаши, стоящие 30 рублей, за 30 тыс. рублей. Допустим, что я вменяем, о чем свидетельствует соответствующая справка.

Тогда, наверное, мы захотим узнать, не была ли эта сделка совершена под давлением, ведь когда на тебя направлен заряженный пистолет, карандаш можно купить и дороже. Предположим, нам доподлинно известно, что никакого давления не оказывалось и карандаш был куплен мною абсолютно добровольно.

Получается, продавец заключил с покупателем карандаша договор купли-продажи, условие которого о цене товара было вот таким – 30 тыс. рублей. Теперь мы знаем, что сам факт купли-продажи этого карандаша за такие безумные деньги был совершенно законным.

Далее нас здесь, по всей видимости, будут интересовать конкретные условия этого договора и то, как они были выполнены его сторонами. Иными словами, мы определим, в какие сроки, в какой упаковке и каким образом согласно договору этот карандаш должен быть передан покупателю, и каким был установлен порядок принятия его покупателем. Нас будет интересовать, как и в какие сроки должен быть совершен платеж суммы, составляющей цену товара, специальные условия, связанные с последствиями неисполнения договора надлежащим образом и т.п.

И вот при условии соответствия такой сделки законодательству и должном выполнении ее условий сторонами, тот факт, что договор купли-продажи простого грифельного карандаша за 30 тыс. рублей – это из ряда вон выходящее событие, не имеющее под собой никаких известных нам логических оснований, с юридической точки зрения практически утратит для нас какое-либо значение.

Договор – это согласованная воля его сторон, которые вправе распоряжаться собственным имуществом по своему усмотрению, лишь не нарушая требований закона и прав третьих лиц. И на этом все.

Совершенно иначе эта ситуация будет выглядеть, если мы захотим охарактеризовать ее с экономической точки зрения. Здесь нас будет интересовать влияние совершенных сторонами этой операции действий на их благосостояние. Мы постараемся оценить выгоды или убытки, полученные сторонами договора при его исполнении, а также возможные их последствия для их благополучия (состоятельности, богатства, хозяйственных (финансовых или/и производственных) возможностей) в обозримом будущем.

В этом случае катастрофическое несоответствие цены этой сделки среднему уровню цен на грифельные карандаши будет самой важной для нас ее характеристикой.

Если мы приобретаем карандаш, средняя цена которого составляет 30 рублей, за 30 тыс., у нас должны быть к этому экономические мотивы, то есть мы должны оценивать потенциальные выгоды от его использования выше, чем понесенные на его приобретение затраты.

Допустим, этот карандаш держал в руках какой-нибудь знаменитый спортсмен, актер или политик, и мы, обладая тому доказательством (например, фотографией этого факта), надеемся в будущем продать его, предположим, за 80 тыс. рублей. Это понятно и при некоторых допущениях экономически оправдано.

Но если это обычный карандаш, то его приобретение с экономической точки зрения необходимо квалифицировать как несение покупателем убытков в сумме цены сделки за минусом обычной стоимости этого злополучного карандаша. И полное соответствие ее закону, вменяемость сторон и отсутствие принуждения – никакие эти



юридические условия не в силах будут изменить того факта, что покупатель понес убыток приблизительно в 29 970 рублей.

И вот от того, какую точку зрения (в ситуации, когда между ними наблюдается противоречие) – правовую или экономическую – мы выберем за основу квалификации хозяйственных фактов в бухгалтерском учете, будет зависеть то, как информация о них будет представлена в бухгалтерской отчетности.

Прибыль есть – денег нет

Здесь возможны разные случаи. Рассмотрим один из них. Допустим, у некоей торговой организации на складе находится партия товаров. Эта организация заключает договор поставки, по которому обязуется продать эту партию товаров покупателю. Стороны выбирают стандартное условие договора о моменте перехода права собственности – «передача вещи» – и договариваются о том, что покупатель обязуется оплатить товар не позднее 25 рабочих дней с даты его получения.

Предположим, что товар отгружается продавцом покупателю 23 декабря, а оплата поступает на счет продавца уже 14 января следующего года. Что покажет заинтересованным лицам бухгалтерская отчетность компании-продавца за истекший год? Отгрузка товара покупателю, повлекшая за собой переход права собственности на товары, будет признана их продажей. Следовательно, выручка от реализации этих товаров отразится как доход. Дебиторская задолженность покупателя в сумме цены сделки с НДС будет отражена в активе баланса. В отчетности отразится признанная прибыль от продажи.

Иными словами, в отчетности компании-продавца будет показано улучшение всех характеристик ее финансового положения. Дебиторская задолженность, заменив в оборотных активах товары, увеличит значения коэффициентов ликвидности. Продемонстрированная прибыль повысит рентабельность. Компания начнет выглядеть менее зависимой от финансирования со стороны кредиторов.

А теперь представим себе, что при сохранении всех названных выше характеристик такого договора стороны изменят лишь одно его условие – момент перехода права собственности. До получения денег товар, независимо от места его физического нахождения (а это будет уже склад покупателя), будет находиться в собственности продавца.

Отсутствие факта перехода права собственности не позволит до получения денег от покупателя признавать эти товары проданными в бухгалтерском учете. Их передача будет зафиксирована на счете «Товары отгруженные», что никак не изменит оценки статьи «Запасы» оборотных активов в балансе продавца. Отсюда те же самые операции, что и в предыдущий раз, при условии сохранения за продавцом права собственности, практически

не изменят его отчетности до получения денег от покупателя.

В этих двух случаях при изменении только условия договора о моменте перехода права собственности у продавца – при полном сохранении фактических схем товародвижения, сроков получения денег и проч. – мы будем иметь совершенно разные данные его бухгалтерской отчетности. Справедливо ли это? С юридической точки зрения – безусловно. Факт наличия права собственности выступает обязательным условием признания актива, и наоборот, мы можем списать тот или иной вещный актив с баланса только после утраты права собственности на него. Нет перехода права собственности – нет продажи, нет дохода, нет дебиторской задолженности, нет прибыли.

Но в первом случае мы, благодаря этому подходу, получаем отчетность, в которой и дебиторская задолженность, и доходы, и прибыль есть, а денег нет. Какие основания кроме мифического права получения платежа у нас есть в первом случае для того, чтобы так радоваться пользователям отчетности? Передав товар покупателю и утратив право собственности на него, мы потеряли материальные запасы, а денег взамен не получили. Денег нет, а прибыль есть, значит нужно платить налоги. И товаров, и денег стало меньше, чем было, и все это мы пытаемся «прикрыть» дебиторской задолженностью, но будет ли она погашена?

У нас есть право на получение денег, но нет самих денег. Достаточно ли юридического основания для получения средств от покупателя для того, чтобы признавать в бухгалтерском учете доходы и прибыль? Ведь заинтересованным пользователям нашей отчетности важно наше действительное положение дел. А каково оно в данном случае?

И вот здесь на помощь нам и приходит принцип приоритета содержания над формой. Согласно ему юридическое содержание отражаемых в учете фактов мы должны рассматривать как важную, но отнюдь не единственную их характеристику. Следует оценить их наиболее вероятное влияние на будущее благосостояние компании и с учетом всей картины положения дел, в том числе и ее правовой компоненты, попробовать представить ситуацию в отчетности.

Так, в нашем случае ключевым основанием для признания дохода (выручки от продажи товаров) полученным (помимо вытекающего из исполнения договора права на получение денег) должна стать вероятность своевременного и полного поступления платежа.

Допустим, это двухсот первая такая сделка, которую мы заключаем с данной фирмой-покупателем, и все предыдущие двести раз покупатель исправно выплачивал нам полную сумму цены договора в надлежащие сроки. В этом случае вероятность того, что в двухсот первый раз долг будет оплачен своевременно и надлежащим образом, достаточно для того, чтобы признать доход полученным

независимо от условия о переходе права собственности на него.

Напротив, в случае если это первая наша сделка с данным покупателем и у нас есть существенные сомнения в своевременном исполнении им своих обязательств по договору, у нас, согласно принципу приоритета содержания перед формой, есть все основания не признавать выручки (или признать ее частично) до получения денег от покупателя.

Как правило, идея данного принципа уже заложена в конкретных предписаниях МСФО или РСБУ, однако в нестандартных ситуациях, от методологического решения которых в учете значимо зависит содержание бухгалтерской отчетности компании, применение данного принципа – это область реализации профессионального мнения бухгалтера, область применения оценочных суждений относительно потенциального влияния отражаемых фактов на будущее хозяйственной жизни фирмы.

Форма и содержание в интересах пользователей отчетности

Бухгалтерская отчетность – это область столкновения интересов различных групп, заинтересованных в ее данных лиц – стейкхолдеров компании. Эти интересы не совпадают, и как следствие, их удовлетворение требует различных методологических решений. Здесь в каких-то случаях идея приоритета содержания над формой полностью соответствует этим информационным потребностям, в каких-то нет.

Так, например, кредиторы фирмы, заботящиеся о своевременном погашении ею своих долгов, склонны видеть в активах имущество, обеспечивающее обязательство. Они могут только приветствовать правило признания в качестве актива исключительно собственного имущества компании. В этом случае числители коэффициентов ликвидности действительно можно рассматривать как обеспечение включаемых в их знаменатели задолженностей. Исходя из этого, реалистичность индикаторов ликвидности компаний может обеспечить следование скорее приоритету формы над содержанием, чем наоборот.

Напротив, пользователи отчетности, заинтересованные в максимально адекватных действительности показателях рентабельности деятельности фирмы (например, те лица, которых, как правило, обобщенно называют инвесторами), будут рады видеть в активах те объекты, которые в результате управления ими, обеспечиваемого контролем компании, приносят ей доход. В этом случае актив баланса будет раскрывать объем средств, управление которыми позволило компании заработать демонстрируемую в отчетности прибыль, а показатель рентабельности активов будет рассчитываться по наиболее соответствующим хозяйственным реалиям данным.

Можно представить себе ситуацию, когда компания, расположившись в арендованных помещениях, на взятом в аренду оборудовании будет выпускать

продукцию, изготавливаемую из сырья заказчика. Если в активе показывать только собственное имущество, эта фирма при минимальных успехах деятельности будет выглядеть ультрарентабельной по данным бухгалтерской отчетности. Ведь все те средства, управление которыми позволит ей зарабатывать прибыль, будут отражаться «за балансом», что приведет к искажению значений показателей рентабельности.

От формы к содержанию, но осторожно

Заканчивая этот небольшой обзор, хочется отметить, что принцип приоритета экономического содержания над юридической формой очень важен, так как позволяет бухгалтерам не прекращать попытки приблизить данные отчетности компаний к экономическому содержанию их действительного положения дел. Вместе с тем, усиливая роль профессионального суждения в квалификации фактов хозяйственной жизни, этот принцип способен сделать содержание отчетности совершенно неожиданным для ее заинтересованных пользователей. Это говорит о том, что применять данный принцип очень важно, но делать это необходимо с должной степенью осторожности или, как любят говорить наши западные коллеги, консерватизма. Этот подход – должной осмотрительности – также воплощен в специальном принципе бухгалтерского учета, речь о котором и пойдет в нашей следующей статье. 📍

Рекомендуемая литература по теме

Если вас, дорогой читатель, заинтересовали вопросы, обсуждаемые в этой статье, мы предлагаем вам обратиться к нижеприведенным источникам, в которых вы сможете познакомиться с более детальным рассмотрением данной проблематики:

- Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э. МСФО: от теории к практике. – М.: «Вершина», 2005. – 689 с.;
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы. – М.: Проспект, 2018. – 640 с.;
- Нидлз Б. Андерсон Х. Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1993. – 496 с.;
- Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.;
- Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности». – М.: «1С-Паблишинг», 2008. – 198 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.;
- Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1997. – 576 с.;
- Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 416 с.

УДК 657.479.5
ВАК 08.00.12

Улучшение процесса формирования себестоимости на современных моторостроительных предприятиях

Improvement of the Prime Cost Formation Process at the Motor Manufacturing Enterprises

Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Российская Федерация, Пермь

Татьяна Георгиевна Шешукова

докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа
e-mail: sheshukova@psu.ru

Владислав Николаевич Ерохин

аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа
e-mail: erokhin95@yandex.ru
614990, Российская Федерация,
Пермь, ул. Букирева, д. 15.
Тел. +7 (342) 239-62-54.

Permskiy gosudarstvennyy natsional'nyy issledovatel'skiy universitet (Perm State National Research University), Russian Federation, Perm

Tatiana G. Sheshukova

Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Economic Analysis Department
e-mail: sheshukova@psu.ru

Vladislav N. Erokhin

Postgraduate student at the Accounting, Audit and Economic Analysis Department
e-mail: erokhin95@yandex.ru
15 Bukireva st., 614990 Perm,
Russian Federation.
Phone +7 (342) 239-62-54.

Аннотация. Сегодня, в эпоху цифровизации, теория и практика формирования себестоимости меняется. Претерпевают сильные колебания сама профессия бухгалтера и составляющие ее функции. В рамках этих изменений меняются и функции работников в центрах финансовой ответственности (ЦФО). При этом среди крупных высокотехнологичных, не конвейерных, не полностью автоматизированных производственных предприятий, под влиянием управляющих ими предприятий нарастает тенденция к повышению детализации и прозрачности состава себестоимости и уменьшению доли расходов, распределяемых косвенным путем. Поэтому возрастает актуальность рассмотрения новых методик формирования себестоимости. Целью работы является раскрытие недостатков в формировании себестоимости на моторостроительных предприятиях. Разработать новую схему формирования себестоимости для действующих моторостроительных предприятий, используя монографический метод, метод логического анализа, метод экспертного анализа.

На основании исследования предложены схемы формирования себестоимости, наиболее подходящие для моторостроительных предприятий, которые могут быть внедрены на данных предприятиях с целью более точного формирования себестоимости и в последующем цены на продукцию.

Ключевые слова: себестоимость; предприятие; автоматизированные системы учета; косвенные расходы; центры финансовой ответственности.

Abstract. Today, in the digital age, the theory and practice of cost formation is changing. The profession of an accountant and its constituent functions undergo strong fluctuations. As part of these changes, the functions of workers in the financial responsibility centers are also changing. At the same time, among large high-tech non-conveyor not fully automated manufacturing enterprises, under the influence of their managing enterprises, there is a growing tendency to increase the detail and transparency of the prime cost structure and reduce the share of costs distributed indirectly. Therefore, the relevance of considering new methods of forming the prime cost is increasing. The purpose of this study is to reveal the shortcomings in the prime cost formation at the motor manufacturing enterprises and develop a new scheme for the prime cost formation for the existing motor manufacturing enterprises, using monographic method, logical analysis method and expert analysis method. Based on the research, the authors have developed prime cost formation schemes, which are the most suitable for motor manufacturing enterprises and can be implemented at these enterprises in order to form the prime cost and subsequently the price of products more accurately.

Keywords: prime cost; enterprise; automated accounting systems; indirect costs; financial responsibility centers.

Описание актуальных проблем в учете затрат на моторостроительных предприятиях

Зачастую моторостроительные предприятия находятся в составе крупных холдингов и осуществляют свою финансово-хозяйственную деятельность согласно единым корпоративным учетным политикам (далее ЕКУП), которые устанавливаются главным или управляющим предприятием в холдинге. Но ЕКУП не может учитывать специфику всех предприятий в крупном холдинге. Некоторые подобные предприятия вынужденно следуют своим единым корпоративным учетным политикам, причиняя себе определенный финансовый ущерб [1].

Основные применяемые предприятиями в отрасли моторостроительных согласно ЕКУП три метода учета затрат – это чаще всего позаказный, менее часто встречающийся нормативный, и попередельный. Особенности данных методов широко освещены различными авторами. Например, наиболее часто применяемый позаказный метод учета затрат рассматривают Левина И.Б. [2], Зайцева А.А. [3]. На основе их изысканий можно сделать вывод, что данный метод используется в большей степени в индивидуальных производствах и на предприятиях, выпускающих продукцию небольшими партиями, где имеется возможность затраты на каждую покупную деталь, будь это болт, шестерня или любая другая запасная часть, отнести на конкретный заказ. Но на большей части предприятий моторостроения настолько большой объем закупки таких запчастей, что службы предприятия не могут относить каждую деталь на готовый продукт или заказ, который, как правило, и является этим готовым продуктом. Нормативный наиболее полно изучили и отобразили в своих статьях: Калий С.В., Бухтиярова Т.И. [4], Маслова И.А., Савина О.Э. [5], Цал-Цалко Ю.С. [6]. Попередельный метод наиболее глубоко в своих статьях исследовали Мощенко О.В., Усанов А.Ю. [7], Игнатенко М.А. [8]. Все эти авторы подразумевают несовершенство каждого из методов, и акцентируют внимание на том, что каждый из методов имеет свои положительные и отрицательные стороны, но, учитывая особенности каждого из методов, они являются наиболее подходящими и наиболее применяемыми на современных моторостроительных предприятиях.

Шешукова Т.Г. и Ерохин В.Н. в своей статье конкретно обозначают все минусы и плюсы применения всех вышеназванных трех методов в рамках отрасли моторостроения и констатируют, что часто предприятия моторостроения имеют настолько сложную и инновационную структуру бизнес-процессов, что применение одного метода учета затрат не является в достаточной мере эффективным.

Так как по результатам исследования было определено, что в большинстве акционерных обществ при применении исторических систем учета, порядок калькулирования не позволяет в достаточной степени достоверно и точно сформировать себестоимость каждой единицы готовой продукции по причине высокой доли расходов, распределяемых косвенным путем. Часто в калькуляции основных изделий косвенные расходы составляют большую часть от производственной себестоимости. Такое положение обусловлено исторически сложившимся фактом, когда предприятие использует устаревшую автоматизированную систему учета, в которой заложен только нормативный метод учета затрат.

Специфика современных предприятий моторостроения в рамках теории учета затрат

Исследование показало, что большинство предприятий моторостроительной отрасли примерно похожи между собой по своей производственной структуре. Предприятия, изготавливающие моторостроительную продукцию, часто имеют определенное количество цехов, в которых производственный процесс делится на стадии.

Как правило, первые по стадии производственного процесса – это цеха, в которых осуществляется первичная обработка поступившего сырья.

В следующих цехах производится изготовление определенных деталей и сборочных единиц (далее ДСЕ) на высокотехнологичных станках с числовым программным обеспечением. В следующей стадии производства идет сборочный цех, в котором осуществляется сборка готовых изделий из ДСЕ, произведенных на предыдущей стадии производственного цикла, и других сопутствующих материалов. И на конечной стадии осуществляется упаковка и реализация готового продукта.

Необходимо отметить, что в моторостроительных предприятиях производство ДСЕ носит крупносерийный характер. А также эти детали и сборочные единицы многие предприятия отрасли реализуют на сторону. Поэтому существует острая необходимость правильно определить производственную себестоимость этих ДСЕ, которые в данном случае являются полуфабрикатами основного производства.

Также как следует упомянуть что, несмотря на использование высокотехнологичного оборудования, такие предприятия всегда требуют ручного труда или физического контроля за процессом производства на всех стадиях.

Учитывая обозначенную специфику современных предприятий моторостроения, а также возросшие требования по учету затрат от вышестоящих управляющих предприятий, для правильного определения производственной себестоимости и себестоимости реализованной продукции в

целом, а также впоследствии более точного установления цены на готовую продукцию, следует рекомендация применения нескольких методов учета затрат в различных цехах на разных этапах производства.

Интерпретация основных взглядов исследователей на проблемы формирования себестоимости

Наиболее полно проблемы формирования производственной себестоимости и себестоимости реализованной продукции в целом раскрыли в своих статьях следующие авторы: Рабинович А.М. [9], Кельчевская Н.Р., Сироткин С.А., Зимненко И.А., Гусев М.С. [10], Воёкова Д.А., Карпенко С.В. [11], Удoviкова А.А. [12], а так же Шешукова Т.Г., Мухина Е.Р. [13], Ивашкевич В.Б. [14], Вахрушшина М.А. [15].

Данные авторы считают, что себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Также данные исследователи выделяют следующие виды себестоимости:

1. Цеховая себестоимость, которая включает в себя прямые затраты и общепроизводственные расходы, характеризует затраты цеха на изготовление продукции.
2. Производственная себестоимость – состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции.
3. Полная себестоимость – это производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Показатель интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

При этом исследователи считают, что в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы; а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и административных (общехозяйственных расходов).

Но ни один из авторов в своих научных работах не учитывал специфику моторостроительной отрасли и не описывал проблему с точки зрения формирования новой методики учета затрат для конкретной отрасли. На исследуемых предприятиях существуют инструкции по калькулированию себестоимости, но зачастую они являются устаревшими и далеки от современных реалий. А также очень малое количество исследователей изображает формирование себестоимости в схеме, применимой на практике для более наглядного восприятия.

Поэтому, отталкиваясь от особенностей учета затрат на предприятиях моторостроительной отрасли, а также от теоретических исследований, посвященных формированию себестоимости продукции, можно сделать вывод, что таким предприятиям зачастую необходим переход на иные более подходящие методы учета затрат и иные модифицированные схемы формирования себестоимости.

Краткая схема формирования себестоимости конечного продукта на предприятиях моторостроения с учетом их особенностей

В рамках данной рекомендации предлагается применять ниже представленную методику учета затрат на предприятиях моторостроения.

Основой в данной методике будет процесс формирования себестоимости реализованной продукции в целом и по трем частям.

1. Формирование себестоимости попередельным методом с элементами нормативного в цехах по производству деталей и сборочных единиц.
2. Формирование себестоимости позаказным методом с элементами нормативного в цехах по производству конечного готового продукта.
3. Формирование себестоимости позаказным методом с элементами нормативного в цехах (комплексах), специализирующихся на упаковке и реализации готового продукта.

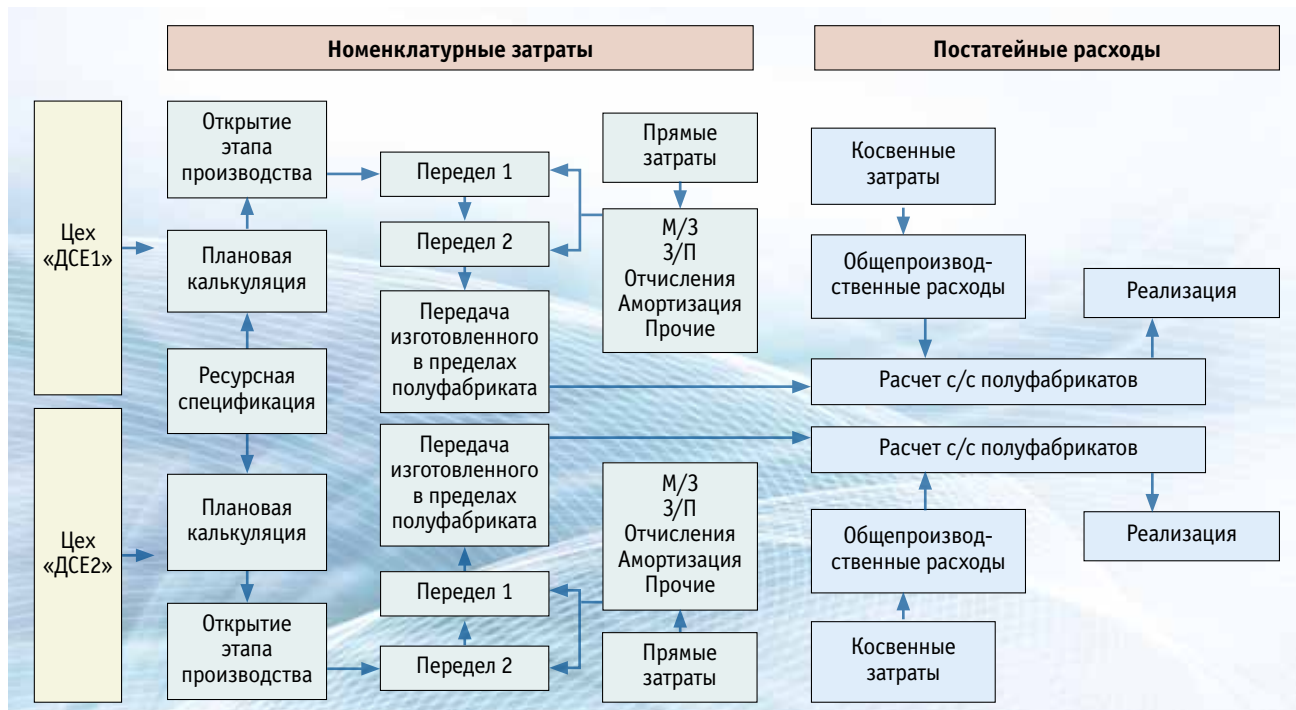
Далее на рис. 1 представим краткую схему формирования себестоимости конечного продукта, применимую на предприятиях, отражающих специфику моторостроительной отрасли.

Используя данную схему, предприятия смогут точно формировать себестоимость полуфабрикатов, изготавливаемых в цехах, тем самым более правильно устанавливая цену на них и реализовывать на сторону. При этом в третьей части производственного процесса рекомендуется выделять цех или комплекс по упаковке и реализации со своими затратами, которые также будут

Рис. 1. Краткая схема формирования себестоимости на предприятиях моторостроения



Рис. 2. Схема формирования себестоимости на первой стадии производства



включены в себестоимость готового продукта в связи с тем, что подобная сложная продукция, изготавливаемая на таких предприятиях, требует должной упаковки для ее транспортировки и реализации.

Рис. 1 отражает лишь общую картину формирования себестоимости в целом, далее считаем необходимым представить подробную схему формирования себестоимости реализованной продукции в целом по трем стадиям производства, упомянутым ранее.

Постановка подробной схемы формирования себестоимости на моторостроительных предприятиях на первой стадии производства

На рис. 2 предлагается следующая схема формирования себестоимости на первой стадии производства, а конкретно в цехах по производству ДСЕ, которые являются полуфабрикатами основного производства, реализуются на сторону и продолжают использоваться далее в производственном цикле.

На основных исследуемых предприятиях моторостроения цехов по производству ДСЕ, которые являются полуфабрикатами основного производства, реализуются на сторону и продолжают использоваться далее в производственном цикле два, в других предприятиях отрасли может быть иное количество, но принцип предлагается оставить таким же.

Во-первых, всегда на таких предприятиях существует ресурсная спецификация, которая отражается на плановой калькуляции, что представлено

в самом начале схемы на рис. 2. Далее по схеме в автоматизированной системе осуществляется открытие этапа производства, отражение прямых затрат по переделам. После на схеме формирования себестоимости на первой стадии производства изображена передача изготовленного в переделах полуфабриката, распределение в рамках этой стадии производства только общепроизводственных расходов пропорционально нормативной заработной плате, так как моторостроительные предприятия являются зарплатоемкими, то есть, как правило, требуют большого количества высококвалифицированных и соответственно относительно высокооплачиваемых основных производственных рабочих, в связи с тем, что даже высокоавтоматизированное оборудование, которого на исследуемых предприятиях далеко не большая часть, требует минимум одного специализированного сотрудника, которых немного на рынке труда и которые требуют соответствующей оплаты. Далее, согласно схеме, формируется себестоимость полуфабрикатов, часть из которых реализуется, а часть идет далее на следующую стадию производственного цикла.

Однако следует отметить, что в исследуемой отрасли большое количество дорогостоящего оборудования. Поэтому в рамках данной модели следует разъяснить порядок отнесения амортизации на продукцию конкретных цехов, так как даже подробная схема не может отражать все нюансы. В данном случае предлагается, что бухгалтер по учету ОС, занося в автоматизированную систему данные об основном средстве, укажет, что оно находится в определенном цехе или подразделении, и система будет автоматически

Рис. 3. Схема формирования себестоимости на второй стадии производства



начислять амортизацию, отражая ее на нужном подразделении. Тем самым в рамках управленческих отчетов будет возможность развернуть полностью дерево себестоимости и наглядно увидеть, что амортизация ОС, находящегося в исследуемом цехе, относится на продукцию именно данного цеха.

Схема формирования себестоимости на моторостроительных предприятиях на второй стадии производства

Далее на стадии сборки для формирования себестоимости продукта предлагается применять позаказный метод учета затрат, изображенный на рис. 3.

В рамках данной схемы также предлагается, отталкиваясь от плановой калькуляции, открыть в системе заказ на производство. После на схеме формирования себестоимости на второй стадии производства изображено отражение прямых затрат на заказ, передача изготовленного продукта из производства, распределение косвенных только общепроизводственных расходов и

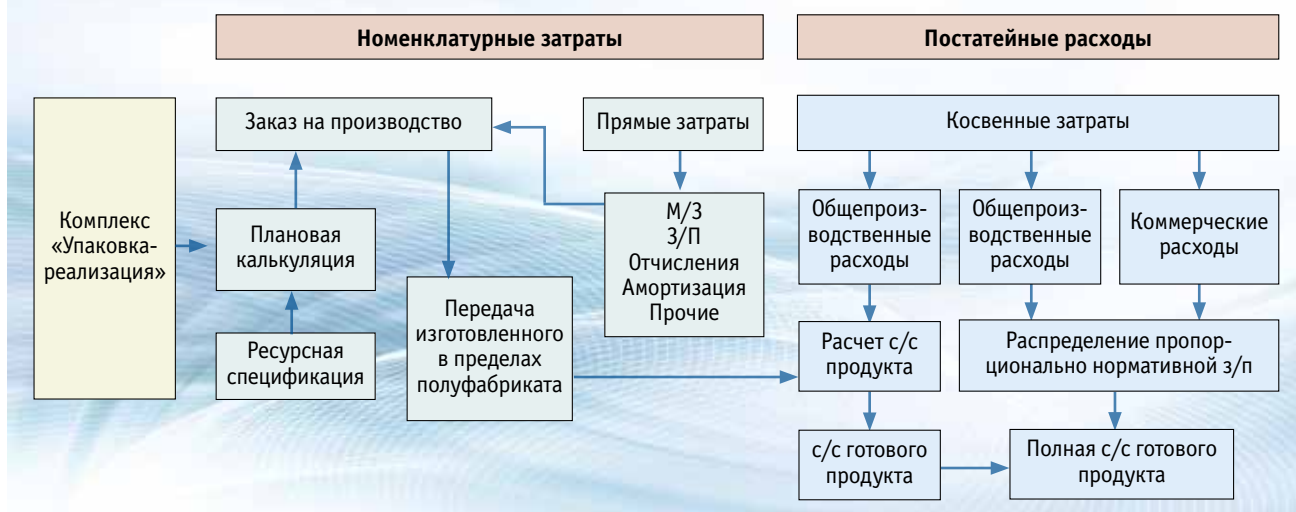
расчет себестоимости продукта, который идет на следующую стадию производства.

Описание схемы формирования себестоимости на моторостроительных предприятиях на третьей стадии производства

На третьей стадии производства рекомендуется выделять цех или комплекс по упаковке и реализации, в котором, как и на второй стадии, применим также позаказный метод, так как заказом у покупателей, как правило, и является данный готовый продукт, который при этом не может быть реализован без должной упаковки в техническую бумагу и деревянный ящик. Схему формирования себестоимости на третьей стадии производства представим на рис. 4.

Первая часть данной схемы повторяет схему формирования себестоимости на второй стадии производства, где рассчитывается производственная себестоимость уже упакованного готового продукта, но на данном этапе появляются общехозяйственные и коммерческие расходы, которые

Рис. 4. Схема формирования себестоимости на третьей стадии производства



также в рамках специфики моторостроительной отрасли предлагается распределять пропорционально нормативной заработной плате основных производственных рабочих, и после, действуя согласно схеме, можно получить себестоимость готового продукта.

Рекомендации к применению методики процесса формирования себестоимости на современных моторостроительных предприятиях

Для применения данной методики с большой вероятностью понадобятся новые программные продукты для ведения учета, позволяющие применить данную схему, но, безусловно, появится

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. Шешукова Т.Г., Ерохин В.Н. Развитие управленческого учета затрат на предприятиях авиастроения // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 2 (452). – С. 174–186.
2. Левина И.Б. Расчет себестоимости при позаказном методе // Учет в производстве. – 2011. – № 1. – С. 23–30.
3. Зайцева А.А. Позаказный метод расчета себестоимости // Современные тенденции в науке: Сборник статей Международной научно-практической конференции. – Самара: Центр научных исследований и консалтинга, 2017. – С. 6–9.
4. Калий С.В., Бухтиярова Т.И. Сущность нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости и метода «стандарт-кос» // Современное общество: научный взгляд молодых: Сборник статей и тезисов докладов XI международной научно-практической конференции студентов, магистрантов и аспирантов. – Челябинск: Издательский центр «Фотохудожник», 2015. – С. 251–262.
5. Маслова И.А., Савина О.Э. Нормативный метод учета затрат и формирования себестоимости // Управленческий учет. – 2005. – № 5. – С. 52–62.

возможность не только более точно сформировать себестоимость реализованной продукции в целом и впоследствии установить более рациональную цену на продукт, но и дополнительно снизить затраты путем уменьшения количества работников управления и переноса их функций по заведению основных документов на расходы непосредственно на работников в центрах финансовой ответственности.

Экономическая оценка данной рекомендации должна проводиться индивидуально для каждого из предприятий отрасли, которое могло бы применить данную схему. Но из вышеописанного очевидно, что при применении данной схемы положительный сдвиг в учете затрат в рамках существующих реалий в отрасли неминуем. 📌

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. Sheshukova T.G., Erokhin V.N. Razvitie upravlencheskogo ucheta zatrat na predpriyatiyakh aviastroeniya [The Development of Cost Management in Accounting of Aircraft Engineering Enterprises]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2019, no. 2 (452), pp. 174–186 (in Russ.).
2. Levina I.B. Raschet sebestoimosti pri pozakaznom metode [Job-Order Product Costing System]. *Uchet v proizvodstve*, 2011, no. 1, pp. 23–30 (in Russ.).
3. Zaytseva A.A. Pozakaznyy metod rascheta sebestoimosti [Job-Order Product Costing System]. *Sovremennye tendentsii v nauke: Sbornik statey Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii – Current Trends in Science: collected papers of the International Scientific and Practical Conference*. Samara, Tsentr nauchnykh issledovaniy i konsaltinga Publ., 2017, pp. 6–9.
4. Kaliy S.V., Bukhtiyarova T.I. Sushchnost' normativnogo metoda ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti i metoda «standart-kos» [The Essence of the Standard Cost Accounting Method and the Standard-Cos Method]. *Sovremennoe obshchestvo: nauchnyy vzglyad molodykh: Sbornik statey i tezisov dokladov XI mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii studentov, magistrantov i aspirantov – Modern Society: Scientific Perspective of Young People: collection of papers and abstracts of the XI International Scientific and Practical Conference of Students, Masters and Postgraduate Students*. Chelyabinsk, Fotokhudozhnik Publ., 2015, pp. 251–262.
5. Maslova I.A., Savina O.E. Normativnyy metod ucheta zatrat i formirovaniya sebestoimosti [Standard Method of Cost Accounting and Cost Formation]. *Upravlencheskiy uchet*, 2005, no. 5, pp. 52–62 (in Russ.).

6. Цал-Цалко Ю.С. Подходы к информационному обеспечению управления затратами при нормативном методе учета // Банковская система: устойчивость и перспективы развития: сборник научных статей седьмой международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики. – Пинск: Полесский государственный университет, 2016. – С. 249–252.
7. Мощенко О.В., Усанов А.Ю. Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции // Экономика, управление и финансы: современные подходы и конкурентное развитие: сборник статей Международной научно-практической конференции. – Саратов: НОО Профессиональная наука, 2018. – С. 185–190.
8. Игнатенко М.А. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Вектор экономики. – 2018. – № 7(25). – С. 19.
9. Рабинович А.М. Полная себестоимость и управленческие расходы // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 9. – С. 106.
10. Кельчевская Н.Р., Сироткин С.А., Зимненко И.А., Гусев М.С. Принципы формирования полной себестоимости продукции в цветной металлургии // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 12. – С. 118–121.
11. Воёкова Д.А., Карпенко С.В. Проблемы определения полной себестоимости единицы продукции и пути их решения // Экономика и управление в современных условиях: проблемы и перспективы: Сборник научных трудов по материалам IV Международной научно-практической конференции. Под научной редакцией А.А. Тамова. – Майкоп: ООО «Электронные издательские технологии», 2017. – С. 140–142.
12. Удовикова А.А. Методические подходы к формированию себестоимости продукции на производственном предприятии // Финансы России в условиях глобализации: Материалы III Международной научно-практической конференции, приуроченной ко «Дню финансиста – 2018». – Воронеж: Воронежский экономико-правовой институт, 2018. – С. 276–280.
14. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 12. – С. 34–35.
15. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
6. Tsal-Tsalko Yu.S. Podkhody k informatsionnomu obespecheniyu upravleniya zatratami pri normativnom metode ucheta [Approaches to Information Support of Cost Management in the context of Standard Accounting Method]. *Bankovskaya sistema: ustoychivost' i perspektivy razvitiya: sbornik nauchnykh statey sed'moy mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii po voprosam bankovskoy ekonomiki* – Banking System: Sustainability and Development Prospects: collection of scientific papers of the 7-th International Scientific and Practical Conference on Banking Economy. Pinsk, Poleskiy gosudarstvennyy universitet Publ., 2016. pp. 249–258.
7. Moshchenko O.V., Usanov A.YU. Poperedel'nyy metod ucheta zatrat na proizvodstvo i kal'kulirovaniye sebestoimosti produktsii [Process Cost Accounting System]. *Ekonomika, upravlenie i finansy: sovremennyye podkhody i konkurentnoye razvitie: sbornik statey Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* – Economics, Management and Finance: Modern Approaches and Competitive Development: collection of papers of the International Scientific and Practical Conference. Saratov, NOO Professional'naya nauka Publ., 2018. pp. 185–190.
8. Ignatenko M.A. Poperedel'nyy metod ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti produktsii [Method of Recalculating Production Costs and Calculating the Cost of Production]. *Vektor ekonomiki* – Vector Economy, 2018, no. 7(25), p. 19 (in Russ.).
9. Rabinovich A.M. Polnaya sebestoimost' i upravlencheskie rashody [Total Cost and Management Expenses]. *Bukhgalterskiy uchet*, 2015, no. 9, p. 106 (in Russ.).
10. Kel'chevskaya N.R., Sirotkin S.A., Zimnenko I.A., Gusev M.S. Printsipy formirovaniya polnoy sebestoimosti produktsii v tsvetnoy metallurgii [Principles of Total Production Cost Formation in Nonferrous Metal Industry]. *Bukhgalterskiy uchet*, 2016, no.12, pp. 118–121 (in Russ.).
11. Voyokova D.A., Karpenko S.V. Problemy opredeleniya polnoy sebestoimosti edinitsy produktsii i puti ikh resheniya [Problems of Evaluating the Total Cost of Product Unit and Ways of Solution]. *Ekonomika i upravlenie v sovremennykh usloviyakh: problemy i perspektivy: Sbornik nauchnykh trudov po materialam IV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii. Pod nauchnoy redaktsiyey A.A. Tamova* – Economics and Management in Modern Conditions: Problems and Prospects: collection of scientific papers adapted from the materials of the IV International Scientific and Practical Conference. Under the scientific edition of A.A. Tamov. Maykop, Elektronnyye izdatel'skie tekhnologii Publ., 2017. pp.140–142.
12. Udovikova A.A. Metodicheskie podkhody k formirovaniyu sebestoimosti produktsii na proizvodstvennom predpriyatii [Methodical Approaches to the Production Prime Cost Formation at the Manufacturing Enterprise]. *Finansy Rossii v usloviyakh globalizatsii: Materialy III Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, priurochennoy ko «Dnyu finansista – 2018»*. – Russian Finances in the Era of Globalization: materials of the III International Scientific and Practical Conference dedicated to the «Financier's Day – 2018». Voronezh, Voronezhskiy ekonomiko-pravovoy institute Publ., 2018. pp. 276–280.
14. Ivashkevich V.B., Zaitsev S.N. Sovremennyye tendentsii razvitiya upravlencheskogo ucheta [Modern Trends in the Management Accounting Development]. *Bukhgalterskiy uchet – Accounting*, 1996, no. 12, pp. 34–35 (in Russ.).
15. Vakhrushina M.A. *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2007. 570 p.

Для цитирования

Шешукова Т.Г., Ерохин В.Н. Улучшение процесса формирования себестоимости на современных моторостроительных предприятиях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С. 6–12.

For citation

Sheshukova T.G., Erokhin V.N. Uluchshenie protsessa formirovaniya sebestoimosti na sovremennykh motorostroitel'nykh predpriyatiyakh [Improvement of the Prime Cost Formation Process at the Motor Manufacturing Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 6–12 (in Russ.).

УДК 005
ГРНТИ 06.39
ВАК 08.00.12

Базовые элементы модели контроля качества аудиторских услуг

Basic Elements of the Auditing Services Quality Control Model

Высшая школа экономики, Российская Федерация, Нижний Новгород

Юлия Валентиновна Граница

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, специалист по внутреннему контролю качества ООО «Премьер аудит»

e-mail: ygranica@yandex.ru

603000, Российская Федерация, г. Нижний Новгород, ул. Короленко, д. 19Б, кв. 47.

Тел. +7 (987) 542-75-37.

Vysshaya shkola ekonomiki (Higher School of Economics), Russian Federation, Nizhny Novgorod

Julia V. Granitsa

PhD in Economics, Associate Professor at the Accounting, Economic Analysis and Audit Department, Internal Quality Control Specialist, ООО «Premier audit»

e-mail: ygranica@yandex.ru

Ap. 47, 19B Korolenko st., Nizhny Novgorod 603000, Russian Federation.

Phone +7 (987) 542-75-37.

Аннотация. В условиях отсутствия базовой модели проведения контрольных мероприятий в отношении качества аудиторских услуг субъекты аудиторской деятельности инициируют создание упрощенной политики контроля качества, руководствуясь принципом рациональности. В результате по итогам внешних проверок качества работы выносятся решения о приостановлении аудиторской деятельности или об исключении из состава саморегулируемых организаций.

Ключевым вопросом в сфере организации системы качества аудита служит создание достаточной, оптимальной, прозрачной структуры, включающей в себя описание порядка сбора и документирования аудиторских доказательств, на которых основывается мнение аудитора, схемы взаимодействия субъектов в ходе выполнения задания, методик оценки рисков. Созданная структура должна быть максимально прозрачна для аудиторов и контролеров, ее цель – обеспечить выполнение задания в соответствии с предъявляемыми регуляторами требованиями, однако при этом материальные и трудовые затраты на ее организацию не должны превышать эффекта от ее функционирования.

Цель данной статьи – сформировать необходимые и достаточные элементы модели системы контроля качества работы субъектов аудиторской деятельности на современном этапе.

Научная новизна заключается в представлении структуры процесса обмена коммуникативной информацией между аудиторами и субъектами хозяйствования.

В ходе исследования применялись анализ научных, нормативных и практических материалов, логический метод, метод аналогии.

Abstract. Due to the lack of a basic model for monitoring the quality of auditing services, audit entities initiate formation of a simplified quality control policy based on the principle of rationality. As a result of external work quality inspections, decisions are made to suspend audit activities or to exclude from the members of self-regulating organizations.

The key issue in the organization of audit quality system is the creation of a sufficient, optimal, transparent structure, including description of the procedure for collecting and documenting audit evidence, on which the auditor's opinion is based, the interaction pattern of subjects during the course of assignment and risk assessment methods. The created structure should be as transparent as possible for auditors and supervisors. Its purpose is to ensure the task execution in accordance with the requirements of regulators, however, at the same time material and labor costs for its organization should not exceed the effect of its functioning. The purpose of this paper is to form the necessary and sufficient elements of the quality control system model for the work of audit entities at the modern stage.

The scientific novelty lies in the presentation of the structure of the communicative information exchange process between auditors and business entities.

The analysis of scientific, standard and practical materials, logical method and analog approach were applied during the research.

Ключевые слова: контроль качества аудита; рабочая документация; политика контроля качества; международный стандарт аудита; противодействие легализации доходов; этические принципы.

Keywords: audit quality control; work documentation; quality control policy; international audit standard; anti-money laundering; ethical principles.

Введение

Проблема организации адекватной системы контроля качества аудиторских услуг на российском рынке наиболее остро возникла, когда аудит получил развитие в качестве саморегулируемого института.

Вопросы, связанные с организацией системы контроля качества как в период действия федеральных, так и международных стандартов аудита, исследовались многими авторами, в том числе С.М. Бычковой, Е.Ю. Итыгиловой [1], Е.М. Пучковой, И.В. Сеницыной [2], Е.В. Сивцовой [3], Д.С. Фоминой [4], Ф.Ф. Ханафеевым [5], В.Т. Чая, Н.В. Кобозевой [6], С.В. Языковой [7].

В последнее время появились дополнительные контролируемые системой качества объекты – комплекс мер по противодействию коррупции и легализации доходов, полученных преступным путем, состав которых анализируется В.П. Бауэр, М.Р. Пинской [8], И.Г. Воробьевой [9], Ю.В. Границей [10], С.Д. Качан [11], Е.А. Кондратьевой [12].

Согласно отчету Министерства финансов РФ за 2018 год 18% субъектов¹, осуществляющих аудиторские услуги, попали в контрольную выборку, на рисунке 1 отображена структура этой выборки.

В ходе проведения проверок Федеральным казначейством в 85,8% случаев были приняты решения о применении мер воздействия, виды которых представлены на рисунке 2.

По результатам проверок, проводимых саморегулируемыми организациями, только у 5% субъектов аудиторской деятельности выявлены нарушения. Структура предпринятых мер воздействия представлена на рисунке 3.

Таким образом, несмотря на широкое обсуждение вопроса, связанного с контрольными мероприятиями в области аудиторской деятельности, надзорные органы продолжают выявлять нарушения применения стандартов оказания аудиторских услуг. Причиной этому служит тот факт, что руководство аудиторских организаций и индивидуальные предприниматели стоят перед дилеммой соблюдения законодательные требования для качественного оказания аудиторских услуг и при этом рационально вести свой бизнес.

Особенно актуальна эта проблема для небольших аудиторских организаций и индивидуальных

¹ Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов: отчет Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов за 2018 год. Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/monitoring/QualRep/>. (Дата обращения: 05.01.2020 года).

Рис. 1. Структура субъектов, охваченных процедурами внешнего контроля качества оказания аудиторских услуг в 2018 году

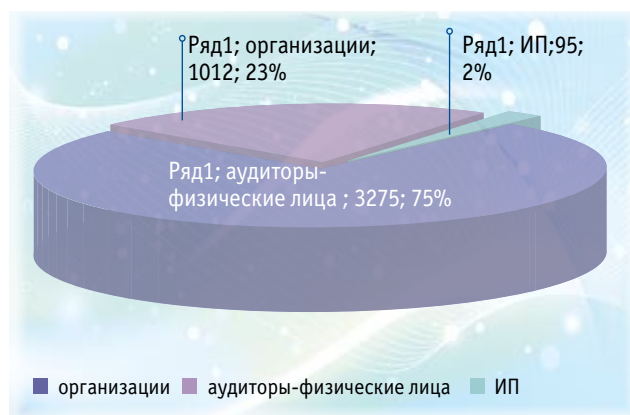


Рис. 2. Меры воздействия, предпринятые Федеральным казначейством по результатам проверки качества оказания аудиторских услуг в 2018 году



Рис. 3. Меры воздействия по результатам проверки качества оказания аудиторских услуг саморегулируемыми организациями в 2018 году



Таблица 1. Типичные нарушения осуществления аудиторской деятельности, выявленные в ходе внешнего контроля качества

№ п/п	Тип нарушения	Нарушенный регулятив
1.	Отсутствие подтверждений соблюдения этических принципов аудиторской группой	Кодекс профессиональной этики аудиторов (КПЭА)
2.	Отсутствие внутреннего регламента по контролю качества работы (организация системы) и рабочих документов, подтверждающих функционирование системы контроля качества	МСА 220, МСКК 1, МСА 230
3.	Нарушение формы и содержания аудиторского заключения	МСА 700, МСА 705, МСА 706
4.	Отсутствие запросов, адресованных проверяемым лицам	МСА 580
5.	Отсутствие анализа информации о связанных сторонах	МСА 550
6.	Нарушение требований, касающихся сбора аудиторских доказательств	МСА 500
7.	Отсутствие анализа соблюдения субъектом хозяйства	МСА 250
8.	Отсутствие анализа выявленных недобросовестных действий	МСА 240
9.	Отсутствие процедур проверки сопоставимых значений	МСА 710
10.	Невыполнение альтернативных процедур	МСА 505

предпринимателей. Наиболее часто задаваемый вопрос среди представителей аудиторского сообщества, может ли политика контроля качества предусматривать разный состав контрольных процедур в зависимости от масштабов деятельности клиента? Ответ очевиден, ни один действующий на сегодняшний день стандарт не предполагает дифференцированного подхода к оказанию аудиторских услуг в зависимости от объема операций клиента.

Проанализируем базовую модель контроля качества аудиторской организации и ее обязательные информационные составляющие.

Методы

Основываясь на данных отчета Министерства финансов по итогам оценки качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за

2018 год, обобщим типичные нарушения, выявленные контролирующими органами по результатам внешней проверки качества работы (таблица 1).

Устранения первого типа нарушений не вызывает каких-либо затруднений. Подтверждение соблюдения этических принципов должно осуществляться в виде подписания сотрудниками аудиторской организации меморандума или заявлений при приеме на работу, подтверждение соблюдения принципа независимости осуществляется в ходе каждого задания на проведение аудита или обзорной проверки.

Анализ законодательных норм осуществления аудиторской деятельности, а также требований контролеров качества, позволил нам определить состав внутренних регламентов (положений), лежащих в основе организации системы внутреннего контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (таблица 2).

Таблица 2. Внутренние регламенты системы контроля качества

№ п/п	Наименование правила	Нормативный акт	Порядок обновления
1.	Отсутствие подтверждений соблюдения этических принципов аудиторской группой	МСА 220, МСКК 1	В случае появления новой редакции нормативного акта
2.	КПЭА	КПЭА	
3.	Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	
4.	Положение по обеспечению выполнения требований законодательства о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма при проведении аудита	ФЗ № 115-ФЗ «О противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»	
5.	Правила внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма для сопутствующих и прочих услуг	ФЗ № 115-ФЗ «О противодействии легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»	
6.	Соблюдение требований по противодействию коррупции в аудиторской деятельности	ФЗ № 273-ФЗ «О противодействии коррупции»	

Таблица 3. Фрагмент листа оценки профессиональной деятельности персонала за период 2017–2019 (по каждому аудитору)

Вопросы контроля	Отметка о соблюдении (да, нет)	Пояснения контролера
Аудитор соблюдает кодекс профессиональной этики аудиторов	Да	Подписи ознакомления с Приказом № 1Э от 09.01.2017; Приказом № 1Э от 09.01.2018; Приказом 1Э от 09.01.2019; Приказом № 4Э от 15.06.2019
Аудитор соблюдает правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	Да	Подписи ознакомления с Приказом № 1Н от 09.01.2017; Приказом 4Н от 21.03.2017; Приказом 5Н от 30.06.2017; Приказом 1Н от 09.01.2018; Приказом 1Н от 09.01.2019
Аудитор соблюдает правила внутреннего контроля аудиторской организации (индивидуального аудитора)	Да	Подписи ознакомления с «ПВККР», утв. Приказом № 2Д от 09.01.2017; Приказом № 1Д от 09.01.2018; Приказом № 1Д от 09.01.2019
Аудитор соблюдает правила внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма	Да	Подписи ознакомления с Правилами ВК по ПЛД, утв. Приказом № 1ПЛД от 09.01.2017; № 1ПЛД от 09.01.2018; 1ПЛД от 09.01.2019
Аудитор соблюдал правила внутреннего контроля в целях противодействия коррупции	Да	Подписи ознакомления с «Правилами ВК по осуществлению содействия по борьбе с коррупцией», утв. Приказом № 1-КОР от 09.01.2017; № 1-КОР от 09.01.2018; № 1-КОР от 09.01.2019

Полагаем, что обязательная разработка внутренних регламентов является излишней мерой, так как их содержание в подавляющем большинстве случаев идентично соответствующим нормативным актам, тем не менее внутренние положения и правила поименованы в программах внешнего контроля качества. Также стоит отметить, что отдельные нормативные акты редактируются очень интенсивно, например законодательство о противодействии легализации, в этой связи затруднительно пересматривать внутренние регламенты

с той же периодичностью, в такой ситуации рекомендуем обновлять внутренние регулятивы ежегодно, предварительно обсудив нововведения с сотрудниками аудиторской организации. Ознакомление сотрудников с принятыми регламентами должно оформляться документально, при проведении внешних проверок качества оказания аудиторских услуг коммуникация с аудиторами-работниками аудиторской организации должна найти отражение в листах оценки профессиональной деятельности персонала (таблица 3).

Рис. 4. Состав информации для обсуждения и запросов



На нарушения, касающиеся формы и содержания аудиторского заключения, нужно обратить особое внимание, так как все они являются существенными и неустраняемыми. Вместе с тем отдельные замечания контролирующих органов кажутся весьма спорными, например, контролеры отмечают, что в нарушение требования п. 24 МСА 700 в аудиторском заключении не указано полное наименование отчетной формы – пояснения, включая краткий обзор основных положений учетной политики, однако отметим, что состав форм бухгалтерской отчетности установлен вовсе не аудиторскими стандартами, а ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором краткий обзор положений учетной политики не поименован в составе отчетных форм и не выделен как отдельный вид примечаний. Подобного рода коллизия возникла по причине того, что аудируемые лица составляют бухгалтерскую отчетность, а международными аудиторскими стандартами предписано проверять финансовую отчетность.

Таким образом, обсуждаемое замечание, на наш взгляд, будет актуальным только лишь в случае, если подлежащая проверке отчетность составлена по международным стандартам.

Несмотря на все очевидные доводы в пользу применения в аудиторском заключении наименований отчетных форм в соответствии с российскими учетными правилами, в Сборнике примерных форм заключений, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита (версия 4/2019), сделаны уточнения и наименование пояснений к отчетности, составленной по российским, дополнено кратким обзором учетной политики.

Неискушенным в вопросах контроля качества сделанные уточнения вполне возможно покажутся незначимыми, но для тех, кто сталкивался с замечаниями скрупулезных проверяющих, очевидно, неправильно поименованная отчетная форма в аудиторском заключении – это существенное и неустраняемое нарушение.

Коммуникация аудиторов с руководством и сотрудниками клиента, ответственными за корпоративное управление, имеет большое значение для формирования адекватного мнения о достоверности отчетности. Распространенной среди аудиторов является позиция, что направление отдельных запросов лицам, ответственным за корпоративное управление, необходимо только для крупных клиентов. Обращаем внимание, международные стандарты аудита хотя и содержат отдельные оговорки относительно аудита малых организаций, но фактически не устанавливают «льгот» при проверках таких субъектов, таким образом, независимо от масштабов деятельности клиента, необходимо формировать запросы и обсуждать факты, влияющие на формирование аудиторских выводов.

Остальных типичных нарушений, обозначенных в таблице 1, возможно избежать только документирова процедуры, указанные в разделе «Требования», соответствующих стандартов. Несмотря на то, что документирование каждой процедуры, проводимой аудитором, формально не является необходимым, фактически в процессе проверки надзорные органы требуют буквально дословного выполнения стандартов. Отдельные нормы, по нашему мнению, не являются определяющими, однако их несоблюдение трактуется контролерами как нарушения требований нормативных регламентов, например, отсутствие в аудиторской документации указания на факт обсуждения между членами аудиторской группы подверженности отчетности риску существенного искажения.

Мы не ставим под сомнение значимость такого показателя, как риск существенного искажения, но полагаем, что достаточно оценить его в ходе проверки квалифицированным специалистом, однако МСА 315 требует обсуждения оценки членами всей группы, а отсутствие обсуждения квалифицируется как неустраняемое нарушение.

Результаты

Обобщив требования международных стандартов, а также запросы на предоставление информации контролирующими органами, и выделим, на наш взгляд, наиболее значимые элементы, которые являются обязательной составляющей системы контроля качества, однако не связаны непосредственно с проверкой соблюдения правил ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности (таблица 4).

Документирование процесса оценки риска становится все более трудоемким по причине расширения состава рисков составляющих, а именно рисков коррупции и легализации, которые являются разновидностью риска существенного искажения в результате недобросовестных действий. Подходы к оценке указанных компонент содержатся в отчетах о национальной² и секторальной оценке рисков³.

Акцентируем внимание на том, что международные стандарты аудита не содержат методик организации и функционирования системы контроля качества, а определяют только общие подходы, хотя практикующие специалисты высказываются за наличие четко утвержденных регламентов с целью снижения рисков претензий со стороны контролирующих органов.

² Росфинмониторинг. Отчет о национальной оценке рисков. Режим доступа: <http://www.fedsfm.ru/news/3267>. (Дата обращения: 05.01.2020 года).

³ Росфинмониторинг. Отчет о секторальной оценке рисков. Режим доступа: <http://www.fedsfm.ru/COR>. (Дата обращения: 07.01.2020 года).

Таблица 4. Элементы, составляющие модель системы контроля качества

Этап аудита	МСА	Рабочие документы аудитора
Планирование аудита	МСА 220, МСКК 1	Оценка честности руководства клиента, Оценка возможности заключить договор с клиентов, Оценка угроз нарушения основных этических принципов
	МСА 315	Изучение и оценка системы внутреннего контроля
	МСА 315	Оценка компонентов аудиторского риска, Оценка риска недобросовестных действий, Оценка риска коррупции, Оценка риска легализации доходов, полученных преступным путем
	МСА 320	Оценка единого уровня существенности, Оценка существенности для отдельных статей и операций, Расчет явно незначительного искажения
	МСА 300	Общая стратегия проверки, План и программа проверки
	МСА 300	Определение ключевые дат при выполнении задания
Сбор аудиторских доказательств	МСА 510	Проверка начальных остатков при первичном аудите
	МСА 710	Процедуры в отношении сопоставимых данных
	МСА 501	Присутствие в ходе инвентаризации или выполнение альтернативных процедур
	МСА 250	Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов
	МСА 240, МСА 250	Противодействие легализации доходов, полученных преступным путем
	МСА 240	Оценка наличия признаков мошенничества
	МСА 500	Оценка полноты раскрытия отчетных данных
Заключительная стадия аудита	МСА 220	Лист контроля руководителя за достаточностью доказательств и адекватностью выводов аудиторской группы (обзорная проверка), Анализ мнений членов аудиторской группы по сложным вопросам, Консультирование по сложным вопросам
	МСА 220	Проверка качества выполнения задания (в обязательном порядке для аудитов в отношении лиц, чьи ценные бумаги котируются)
	МСА 570	Оценка способности непрерывно осуществлять деятельность
	МСА 560	Оценка событий после отчетной даты
	МСА 260	Итоговое письмо лицам, отвечающим за корпоративное управление
Проверка завершённых заданий	МСА 220, МСКК 1	Программа инспектирования завершённых заданий, Программа мониторинга эффективности системы внутреннего контроля, акты проведения инспектирования и мониторинга

Анализ таблицы 4 показывает, что документов, заполнение которых диктуется правилами системы контроля качества, по объему едва ли не больше, чем обусловленных выполнением процедур проверки по существу задания.

Выводы

Исследование состава базовой рабочей документации позволяет сделать вывод о высокой трудоемкости процессов организации и функционирования системы контроля качества в аудиторских организациях.

К сожалению, оптимизировать систему контроля качества, ссылаясь на принцип рациональности по аналогии с бухгалтерскими стандартами, официальные регулятивы в аудите не позволяют, между тем экономический эффект от функционирования системы качества в аудите далеко не так очевиден ни для аудиторских организаций, ни для их клиентов.

Считаем, что ситуация может разрешиться с созданием единой саморегулируемой организации аудиторов, которой, на наш взгляд, целесообразно по согласованию с Федеральным казначейством разработать обязательные к выполнению регламенты проведения контрольных мероприятий по оценке качества оказания аудиторских услуг, содержащие утвержденные формы документации, внутренние положения и правила, а также порядок их принятия и обновления.

Дополнительно по аналогии с учетными правилами стоит предусмотреть упрощенную процедуру контроля качества для небольших аудиторских фирм, выработав критерии отнесения субъектов аудиторской деятельности к категории малых.

Предлагаемые меры позволят оптимизировать косвенные затраты на осуществление аудиторской деятельности и упростить прохождение процедуры внешнего контроля.



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. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Этапы возникновения и развития контроля качества аудиторской деятельности в России // Этап: экономическая теория, анализ, практика. – 2015. – №1. – С. 33–62.
2. Пучкова Е.М., Синицына И.В. Контроль качества в соответствии с российскими и международными стандартами аудита // KANT. – 2015. – № 3 (16). – С. 89–94.
3. Сивцова Е.В. Методические аспекты осуществления внутреннего контроля качества аудита // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 8. – С. 3–8.
4. Фомина Д.С. Формирование концептуальных основ системы контроля качества аудита в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 28–35.
5. Ханафеев Ф.Ф., Ханафеев А.Ф. Противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, как направление обеспечения экономической безопасности государства // Инновационное развитие экономики. – 2014. – № 2 (19). – С. 24–30.
6. Чая В.Т., Кобозева Н.В. Внешний контроль как инструмент повышения качества аудиторских услуг // Аудит. – 2018. – №12. – С. 5–9.
7. Языкова С.В. Проблемы контроля качества аудита в России в связи с переходом на международные стандарты аудита // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 12–1 (89). – С. 1063–1065.
8. Бауэр В.П., Пинская М.Р., Агеева Е.С. Деофшоризация экономики России в системе противодействия легализации преступных доходов и финансированию терроризма // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2014. – Т. 10. – № 32 (269). – С. 50–66.
9. Воробьева И.Г. Финансовые институты в российской системе противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма // Финансовые исследования. – 2014. – № 2 (43). – С. 23–31.

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. Bychkova S.M., Itygiolova E.Yu. Etapy vzniknoveniya i razvitiya kontrolya kachestva auditorskoy deyatel'nosti v Rossii [The Stages of the Emergence and Development of Quality Control Audit Activities in Russia]. *Etap: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*, 2015, no. 1, pp. 33–62 (in Russ.).
2. Puchkova E.M., Sinitsyna I.V. Kontrol' kachestva v sootvetstvi s rossiyskimi i mezhdunarodnymi standartami audita [Quality Control in accordance with Russian and International Standards on Auditing]. *KANT*, 2015, no. 3 (16), pp. 89–94 (in Russ.).
3. Sivtsova E.V. Metodicheskie aspekty osushchestvleniya vnutrennego kontrolya kachestva audita [The Methodology Aspects of the Internal Control over Audit Quality]. *Auditorskije vedomosti*, 2013, no. 8, pp. 3–8 (in Russ.).
4. Fomina D.S. Formirovanie kontseptual'nykh osnov sistemy kontrolya kachestva audita v Rossii [Building Conceptual Framework of the Quality Auditing System in Russia]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 28–35 (in Russ.).
5. Khanafeev F.F., Khanafeev A.F. Protivodeystvie legalizatsii (otmyvaniyu) dokhodov, poluchennykh prestupnym putem, kak napravlenie obespecheniya ekonomicheskoy bezopasnosti gosudarstva [Counteracting the Legalization (Laundering) of Proceeds of Crime as a Direction of Ensuring the Economic Security of the State]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2014, no. 2 (19), pp. 24–30 (in Russ.).
6. Chaya V.T., Kobozeva N.V. Vneshniy kontrol' kak instrument povysheniya kachestva auditorskikh uslug [External Control as a Tool for Auditing Services Improvement]. *Audit*, 2018, no. 12, pp. 5–9 (in Russ.).
7. Yazykova S.V. Problemy kontrolya kachestva audita v Rossii v svyazi s perekhodom na mezhdunarodnye standarty audita [The Problem of the Quality Control of an Audit in Russia as a Connection with the Transition to the International Standards on Auditing]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Economy and Entrepreneurship*, 2017, no. 12-1 (89), pp. 1063–1065 (in Russ.).
8. Bauer V.P., Pinskaya M.R., Ageeva E.S. Deofshorizatsiya ekonomiki Rossii v sisteme protivodeystviya legalizatsii prestupnykh dokhodov i finansirovaniyu terrorizma [Deoffshorization of the Russian Economy in the System of Countering Money Laundering and Financing of Terrorism]. *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost'*, 2014, Vol. 10, no. 32 (269), pp. 50–66 (in Russ.).
9. Vorob'eva I.G. Finansovyie instituty v rossiyskoy sisteme protivodeystviya legalizatsii (otmyvaniyu) dokhodov, poluchennykh prestupnym putem, i finansirovaniyu terrorizma [Financial Institutions in the Russian System of Countering Money Laundering and Financing of Terrorism]. *Finansovyie issledovaniya*, 2014, no. 2 (43), pp. 23–31 (in Russ.).

10. Граница Ю.В. Аудиторская модель оценки риска отмывания доходов, полученных преступным путем, для организаций сферы услуг // Развитие сферы услуг: стратегии, инновации, компетенции: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (Н. Новгород, 26 марта 2019 г.). – Нижний Новгород: Изд-во ННГУ, 2019. – С. 94–102.
11. Качан С.Д. Противодействие отмыванию доходов, полученных преступным путем в Российской Федерации, и легализации незаконных доходов и финансирования терроризма // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2017. – № 4. – С. 106–108.
12. Кондратьева Е.А. Процессы противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (ПОД/ФТ): категориальные подходы // Теневая экономика. – 2017. – Том 1. – № 1. – С. 31–46. DOI: 10.18334/tek.1.1.37716.
10. Granitsa Ju.V. Auditorskaya model' otsenki riska otmyvaniya dokhodov, poluchennykh prestupnym putem, dlya organizatsiy sfery uslug [Audit Model for Risk Assessment of the Money Laundering in the Service Business]. Razvitie sfery uslug: strategii, innovatsii, kompetentsii: Materialy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsiya (N. Novgorod, 26 marta 2019 g.) – *Development of Services: Strategies, Innovations and Expertise: Materials of the All-Russian Scientific and Practical Conference (N. Novgorod, March 26, 2019)*. Nizhniy Novgorod, NNGU Publ., 2019, pp. 94–102.
11. Kachan S.D. Protivodeystvie otmyvaniyu dokhodov poluchennykh prestupnym putyom v rossiyskoy federatsii i legalizatsii nezakonnykh dokhodov i finansirovaniya terrorizma [Counteraction to the Money Laundering of Income Gained in the Criminal Way in the Russian Federation and Legalization of the Illegal Income and Financing of Terrorism]. *Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ekonomika i pravo*, 2017, no. 4, pp. 106–108 (in Russ.).
12. Kondratyeva E.A. Protsessy protivodeystviya legalizatsii (otmyvaniyu) dokhodov, poluchennykh prestupnym putyom, i finansirovaniyu terrorizma (POD/FT): kategorial'nye podkhody [Processes of Countering Money Laundering and Financing of Terrorism (AML / CFT): categorical approaches]. *Tenevaya ekonomika*, 2017, Vol 1, no. 1, pp. 31–46. DOI: 10.18334/tek.1.1.37716.

Для цитирования

Граница Ю.В. Базовые элементы модели контроля качества аудиторских услуг // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С.13–20.

For citation

Granitsa Ju.V. Bazovye elementy modeli kontrolya kachestva auditorskikh uslug [Basic Elements of the Auditing Services Quality Control Model]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 13–20 (in Russ.).

УДК 336.226.11 (470)
ББК 4261.411.2 (2Рос)
ВАК 08.00.10

Налог на прибыль: практика исчисления, направления совершенствования*

Income Tax: Calculation Practice and Areas for Improvement

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

Николай Зотикович Зотиков

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов, кредита и экономической безопасности
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru
428018, Российская Федерация, Чувашская Республика, г. Чебоксары, ул. К. Иванова, д. 91, кв. 47.
Тел. +7 (902) 327-21-12.

Аннотация. Прибыль является обобщающим показателем, характеризует эффективность ведения производственно-хозяйственной деятельности, является важнейшим источником ведения расширенного воспроизводства. В условиях рыночных отношений значение прибыли возрастает. С момента введения главы 25 НК РФ налог на прибыль исчисляется на основе данных налогового учета, что усложнило налоговое администрирование. Налог на прибыль организаций является федеральным налогом, по способу взимания относится к прямым, уплачивается за счет чистой прибыли. По сравнению с другими налогами, механизм исчисления налога на прибыль содержит множество законных методов оптимизации налогообложения: создание резерва сомнительных долгов, резерва на ремонт основных средств, применение нелинейного метода начисления амортизации, возможность уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль за счет переноса убытков на будущее и т.п. В статье проанализирован существующий механизм исчисления налога на прибыль. Автором на конкретных официальных данных приведена роль налога на прибыль организаций в формировании доходов федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ за период с 2003 по 2018 г. С учетом зарубежного опыта налогообложения доходов юридических лиц предложены направления совершенствования механизма исчисления налога на прибыль в части стимулирования инвестиций в основной капитал, пересмотра нормативов зачисления в бюджеты различных уровней, в том числе местные бюджеты.

Ключевые слова: ставка налога; доходы бюджета; дефицит; безвозмездные поступления; инвестиции; ускоренная амортизация; расходы на НИОКР; прогрессивное налогообложение; межбюджетные отношения.

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

Nikolai Z. Zotikov

PhD in Economics, Associate Professor at the Finance, Credit and Economic Security Department
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru
Ap. 47, 91 K. Ivanova st., Cheboksary, Chuvash Republic 428018, Russian Federation.
Phone +7 (902) 327-21-12.

Abstract. Profit is an encompassing indicator that characterizes efficiency of the production and economic activities and is the most important source for directing extended reproduction. Under market relations the value of profit increases. Since the introduction of Chapter 25 of the Tax Code of the Russian Federation, income tax has been calculated based on the tax accounting data, which has complicated tax administration. Corporate income tax is a federal tax, classifies as a direct tax according to the method of collection and is paid at the expense of net profit. Compared to other taxes the mechanism for income tax calculation contains many legitimate methods of tax optimization: creation of doubtful debts reserve, a reserve for capital assets repair, application of declining method of depreciation, possibility to reduce the taxable profit by carrying forward losses and etc. This paper analyses the existing mechanism for income tax calculation. The author shows the role of corporate income tax in income generation of the federal budget and budgets of the constituent entities of the Russian Federation for the period from 2003 to 2018 based on the particular official data. Taking into account foreign experience of corporate income taxation, directions for improving the mechanism for income tax calculation in part of the investment promotion into capital assets and revision of remittance standards to the budgets of various levels, including local budgets, are proposed.

Keywords: tax rate; fiscal revenues; deficit; gratuitous receipts; investments; accelerated depreciation; R&D expenses; progressive taxation; intergovernmental fiscal relations.

*Работа выполнена в рамках Гранта РФФИ № 18-010-00357 на тему «Совершенствование налогового-бюджетного механизма и его влияние на экономику региона» на 2018–2020 гг.

Введение

В связи с тем, что налог на прибыль организаций является федеральным, все его элементы установлены НК РФ, включая ставки налога, которые периодически пересматриваются в сторону снижения.

Как следует из данных, приведенных в таблице 1, с уменьшением ставки налога на прибыль с 35 до 24% в течение 2002–2003 годов налог на прибыль в размере 2% зачислялся в местные бюджеты. С 2004 года налог стал зачисляться лишь в федеральный и региональный бюджеты. При этом Федеральным законом № 401-ФЗ с 2016 по 2024 год увеличен размер отчислений в федеральный бюджет от 2% до 3%, соответственно уменьшен размер отчислений в бюджеты субъектов РФ с 18% до 17%.

Ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная ставка не может быть ниже 13,5% (12,5% в 2017–2020 годах). Федеральным законом от 27.11.2018 № 424-ФЗ установлено, что с 2019 г. регионы снижать ставку налога на прибыль в свои бюджеты ниже 17% не могут. Пониженные ставки могут быть введены только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков-резидентов (участников) особой экономической зоны, участников региональных инвестиционных проектов. Пониженные ставки по налогу на прибыль, установленные законами субъектов РФ до 1 января 2018 г., могут применяться налогоплательщиками до даты окончания срока их действия, но не позднее 1 января 2023 года. При этом указанные пониженные налоговые ставки могут быть повышены законами субъектов РФ на налоговые периоды 2019–2022 годов.

С введением главы 25 НК РФ налог на прибыль исчисляется по правилам налогового учета, необходимость введения которого вызвана имеющимися

Таблица 1. Ставки налога на прибыль и распределение по бюджетам, %¹

Все-го	В том числе			Основание: Феде-ральный закон от
	Феде-ральный бюджет	Бюд-жет субъек-та РФ	Мест-ный бюд-жет	
35	13	22	-	25.04.1995 № 64-ФЗ
24	7,5	14,5	2	25.04.1995 № 64-ФЗ
24	6	16	2	29.05.2002 № 57-ФЗ
24	5	17	2	07.07.2003 № 117-ФЗ
24	6,5	17,5	-	29.07.2004 № 95-ФЗ
20	2,5	17,5	-	26.11.2008 № 224-ФЗ
20	2	18	-	30.12.2008 № 305-ФЗ
20	3	17	-	30.11.2016 № 401-ФЗ

¹ Статья 284. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ в редакции указанных в таблице федеральных законов.

различиями в порядке признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете. «Переход России к рыночной экономике и усиление процессов глобализации повлияли на изменение принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы и методологии бухгалтерского учета» [1]. При этом в сфере регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации происходят «многочисленные изменения, существенно влияющие на порядок формирования учетной политики организации, на правила налогообложения организаций, на усиление налогового контроля экономических субъектов, на состав и формирование показателей финансовой отчетности организаций и др.» [2].

На практике организации могут рассчитывать налог на прибыль, опираясь исключительно на данные бухгалтерского учета, с соответствующей корректировкой на имеющиеся в налоговом учете расхождения, чем достигается упрощение учета, сокращение управленческих расходов. При этом «экономические субъекты обязаны организовать или адаптировать действующую систему внутреннего контроля (аудита) к требованиям современной учетно-аналитической системы для эффективного осуществления контроля всех уже совершенных, совершаемых в ходе текущих событий (процессов), предстоящих к совершению фактов хозяйственной жизни и их трансформации в хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета» [3].

Далее рассмотрим, какова роль налога на прибыль организаций в величине доходов бюджетов.

Роль налога на прибыль в доходах бюджетов

Из данных таблицы 2 можно сделать следующие выводы.

В 2018 году по сравнению с 2003 годом: доходы федерального бюджета увеличились в 7,5 раза, в том числе налоговые доходы – в 5,9 раза, из них налог на прибыль – в 5,8 раза.

Доля налога на прибыль в общей сумме доходов федерального бюджета уменьшилась с 6,6% в 2003 г. до 5,1% в 2018 г., или на 22,7%, в 2009 г. она составила 2,7% и с этого периода увеличилась лишь до 3,6% в 2006 г. и до 5,0% в 2017 г., на что повлияло увеличение норматива отчислений от налога на прибыль в федеральный бюджет с 2 до 3%. В среднем за анализируемый период с 2003 по 2018 год доля налога на прибыль в доходах бюджета составляет 4,5%.

Доля налога на прибыль в общей сумме налоговых доходов бюджета уменьшилась с 7,1% в 2003 г. до 5,6% в 2016 г., на увеличение показателя в 2018 г. (до 7,0%) повлияло увеличение норматива отчислений налога на прибыль с 2 до 3%. В среднем налог на прибыль в величине налоговых доходов занимает 7,3%.

Расходы за указанный период увеличились в меньшей степени (в 7,1 раза), чем доходы (в 7,5 раза).

Таблица 2. Доходы федерального бюджета (млрд руб.)²

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Доходы	2586,2	3428,9	5127,2	6278,9	7781,1	9275,9	7337,8	8305,4	11367,6	12855,5
Налоговые доходы	2394,2	3154,3	3188,2	3674,3	4695,0	5231,9	3896,5	4401,9	5985,1	6853,2
Налог на прибыль	170,9	205,7	377,6	509,9	641,3	761,1	195,4	255,0	342,6	375,8
% от дохода	6,6	6,0	7,4	8,1	8,2	8,2	2,7	3,1	3,0	2,9
% от налоговых доходов	7,1	6,5	11,8	13,9	13,7	14,5	5,0	5,8	5,7	5,5
Расходы	2358,5	2698,9	3514,3	4284,8	5986,6	7570,9	9660,1	10117,5	10925,6	12895,0
Дефицит (-), профицит	227,7	730,0	1612,9	1994,1	1794,5	1705,0	-2322,3	-1812,1	442,0	-39,5
То же, % от дохода	8,8	21,3	31,4	31,7	23,1	18,4	-31,6	-21,8	3,9	-0,3
ВВП	13208	17027	21610	26917	33248	41429	39101	46309	59698	66927
Доля в ВВП (%):										
федерального налога на прибыль	1,29	1,2	1,75	1,89	1,93	1,84	0,5	0,55	0,57	0,56
регионального налога на прибыль	2,69	3,89	4,42	4,31	4,6	4,23	2,71	3,28	3,23	2,96

Продолжение таблицы 2

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2018 г. к 2003 г., %	Всего за 2003-2018 гг.	В среднем за год
Доходы	13019,9	14496,9	13659,2	13460,0	15088,9	19454,4	7,5 раз	163523,8	10220,2
Налоговые доходы	7063,8	7921,2	8590,5	8734,2	11071,3	14172,7	5,9 раз	101028,3	6314,3
Налог на прибыль	352,2	411,3	491,4	491,0	762,4	995,5	5,8 раз	7339,1	458,7
% от дохода	2,7	2,8	3,6	3,6	5,0	5,1	77,3%	4,5	4,5
% от налоговых доходов	5,0	5,2	5,7	5,6	6,9	7,0	98,6	7,3	7,3
Расходы	13342,9	14831,6	15620,3	16416,4	16420,3	16713,0	7,1 раз	163356,7	10209,8
Дефицит (-), профицит	-323,0	-334,7	-1961,1	-2956,4	-1331,4	2741,4	-	167,1	10,4
То же, % от дохода	-2,5	-2,3	-14,3	-22,0	-8,8	14,1	-	0,1	0,1
ВВП	71017	77945	80804	86044	92819	103627	7,8 раз	877730	54858,1
Доля в ВВП (%):									
федерального налога на прибыль	0,49	0,53	0,61	0,57	0,82	0,96	74,4%	0,84	0,84
регионального налога на прибыль	2,42	2,52	2,61	2,65	2,72	3,0	111,5%	3,03	3,03

Из рассматриваемых 16 лет федеральный бюджет имел дефицит бюджета в течение 8 лет, в целом – профицит (167,1 млрд руб.), что составляет 0,1% к доходам.

В 2018 г. по сравнению с 2003 г. ВВП увеличился в 7,8 раза. Доля налога на прибыль в ВВП, зачисляемого в федеральный бюджет, с 1,29% в 2003 г. уменьшилась до 0,96% в 2018 г., или на 25,6%;

² Федеральное казначейство. Официальный сайт Казначейства России. Консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Отчет Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Режим доступа: <http://roskazna.ru/ispolnenie-byudzheta/konsolidirovannyy-byudzheta/>. (Дата обращения: 20.05.2020 года).

зачисляемого в бюджеты субъектов РФ – увеличилась с 2,69% в 2003 г., до 3,0% в 2018 г., или на 11,5%.

Рассмотрим роль налога на прибыль в формировании доходов региональных бюджетов.

Как показывают данные таблицы 3, в 2018 г. по сравнению с 2003 г.: доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ увеличились в 6,4 раза, в том числе налоговые доходы – в 7 раз, из них налог на прибыль – в 8,7 раза; доля налога на прибыль в сумме доходов бюджетов увеличилась с 18,4% в 2003 г. до 25,0% в 2018 г., или на 35,9%, в среднем она составляет 24,2%; доля налога на прибыль в сумме налоговых доходов бюджетов субъектов РФ увеличилась с 26,5% в 2003 г. до 32,9% в 2018 г., или на 24,1%, в среднем налог на

Таблица 3. Консолидированный бюджет субъектов РФ (млрд руб.)³

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Доходы	1930,4	2403,2	2999,9	3797,3	4828,5	6198,8	5926,6	6537,3	7644,2	8064,5
в т. ч. безвозмезд. поступления	285,7	215,8	442,3	603,1	645,0	1204,6	1618,8	1511,7	1768,8	1680,1
Налоговые доходы	1341,1	1787,8	2247,5	2771,0	3638,9	4382,2	3793,3	4519,9	5273,0	5800,3
Налог на прибыль	355,6	661,9	955,3	1160,7	1530,7	1752,0	1069,2	1519,5	1927,9	1979,9
% от дохода	18,4	27,5	31,8	30,6	31,7	28,3	18,0	23,2	25,2	24,6
% от налоговых доходов	26,5	37,0	42,5	41,9	42,1	40,0	28,2	33,6	36,6	34,1
Расходы	-53,8	30,2	58,7	139,6	38,0	-54,3	-329,1	-99,6	-34,9	-278,7
Дефицит (-), профицит	-53,8	30,2	58,7	139,6	38,0	-54,3	-329,1	-99,6	-34,9	-278,7
То же, % от дохода	-2,8	1,2	2,0	3,7	0,8	-0,9	-5,6	-1,5	-0,5	-3,4

Продолжение таблицы 3

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2018 г. к 2003 г., %	За 2003-2018 гг.	В среднем за год
Доходы	1930,4	2403,2	2999,9	3797,3	4828,5	6198,8	5926,6	6537,3	7644,2
в т. ч. безвозмезд. поступления	285,7	215,8	442,3	603,1	645,0	1204,6	1618,8	1511,7	1768,8
Налоговые доходы	1341,1	1787,8	2247,5	2771,0	3638,9	4382,2	3793,3	4519,9	5273,0
Налог на прибыль	355,6	661,9	955,3	1160,7	1530,7	1752,0	1069,2	1519,5	1927,9
% от дохода	18,4	27,5	31,8	30,6	31,7	28,3	18,0	23,2	25,2
% от налоговых доходов	26,5	37,0	42,5	41,9	42,1	40,0	28,2	33,6	36,6
Расходы	-53,8	30,2	58,7	139,6	38,0	-54,3	-329,1	-99,6	-34,9
Дефицит (-), профицит	-53,8	30,2	58,7	139,6	38,0	-54,3	-329,1	-99,6	-34,9
То же, % от дохода	-2,8	1,2	2,0	3,7	0,8	-0,9	-5,6	-1,5	-0,5

прибыль занимает 33,2% в общей сумме налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ.

Из рассматриваемых 16 лет консолидированные бюджеты субъектов РФ имели дефицит в течение 11 лет.

Рассмотрим показатели администрирования налога на прибыль ФНС России.

Данные таблицы 4 свидетельствуют о следующем.

По данным Сводного налогового паспорта РФ, составленного ФНС России, в 2018 г. по сравнению с 2016 г.:

- сальдированный финансовый результат увеличился на 19,1%;
- сумма прибыли по прибыльным организациям – на 25,3%;
- сумма убытка – на 69,8%, на что повлияло уменьшение доли прибыльных предприятий на 1,9% и увеличение доли убыточных предприятий на 5,4%;
- доходы и внереализационные доходы, расходы и внереализационные расходы уменьшились соответственно на 3,6% и 4,5%;
- сумма убытка, уменьшающего налоговую базу, уменьшилась с 4146,1 млрд руб. до 993,7 млрд руб., что связано со следующим: до 2016 г. налоговая

база уменьшалась на сумму убытков предыдущих лет в размере 100%, в период с 2017 г. по 31 декабря 2021 г. – не более чем на 50%;

- при увеличении налоговой базы на 35,1% сумма исчисленного налога увеличилась на 33,8%.

В связи с применением льгот по налогу на прибыль, методов оптимизации налога на прибыль, предоставляемых главой 25 НК РФ (создание резерва сомнительных долгов, переноса убытков на будущее, применением нелинейного метода начисления амортизации и т.п.), в 2016 г. не поступил в бюджет налог в сумме 893,0 млрд руб. (34,4% от суммы начисленного налога), в 2018 г. – 316,8 млрд руб. (9,1% от суммы начисленного налога). В то же время сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с применением регионами пониженной ставки налога, увеличилась на 85,9%, или с

³ Федеральное казначейство. Официальный сайт Казначейства России. Консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Отчет Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Режим доступа: <http://roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannyj-byudzheta/>. (Дата обращения: 20.05.2020 года).

Таблица 4. Поступление администрируемого ФНС России налога на прибыль за 2016–2018 гг. (млрд руб.)⁴

	2016	2017	2018	2018 г. к 2016 г., %
Сальдированный финансовый результат	11587,7	10320,5	13797,2	119,1
Сумма прибыли по прибыльным организациям	13195,4	12276,1	16527,5	125,3
Сумма убытка	1607,7	1955,6	2730,4	169,8
Удельный вес прибыльных предприятий, %	74,0	73,7	72,6	98,1
Удельный вес убыточных предприятий, %	26,0	26,3	27,4	105,4
Доходы и внереализационные доходы	427502,8	359327,4	412141,9	96,4
Расходы и внереализационные расходы	405461,4	340483,6	387348,7	95,5
Доходы, исключаемые из прибыли	5144,7	3704,8	6075,0	118,1
Сумма убытка, уменьшающего налоговую базу	4146,1	828,9	993,7	24,0
Налоговая база	13282,7	14830,1	17940,8	135,1
Сумма начисленной амортизации	4861,4	5125,7	5558,7	114,3
Сумма исчисленного налога	2592,3	2902,2	3469,0	133,8
Сумма налога на прибыль, не поступившая в бюджет	893,0	225,5	316,8	35,5
То же, в %	34,4	7,8	9,1	-
из них в связи с установлением регионами пониженной ставки налога	61,9	57,1	115,0	185,9
То же, в %	6,9	25,3	36,3	-

6,9% от суммы непоступившего налога в 2016 г. до 36,3% в 2018 г.

Согласно данным таблицы 5, в 2018 г. по сравнению с 2016 г. величина налогов, администрируемых ФНС России, увеличилась с 14 482,9 млрд руб. до 21 328,5 млрд руб., или на 47,3%, в том числе налогов, зачисляемых в федеральный бюджет, – на 72,1%, налогов, зачисляемых в консолидированные бюджеты субъектов РФ, – на 24,5%, в том числе в местные бюджеты – с 1 012,5 млрд руб. до 1198,3 млрд

руб., или на 17,9%. Доля налогов, поступающих в местные бюджеты, за указанный период уменьшилась с 13,4% до 12,7%. Увеличение налога на прибыль за указанный период составило 48,0%, в том числе в федеральный бюджет – в 2 раза, его доля в сумме доходов федерального бюджета увеличилась с 17,7% до 24,3%; в бюджеты регионов – уменьшилась с 82,3% до 75,7%.

Таким образом, доля налога на прибыль в сумме налоговых доходов федерального бюджета

 Таблица 5. Поступления администрируемых ФНС России налоговых доходов за 2016–2018 годы (млрд руб.)⁵

	2016				2017			
	всего	в том числе			всего	в том числе		
		ФБ	консолидированный бюджет субъектов РФ			ФБ	консолидированный бюджет субъектов РФ	
		Всего	из них местные бюджеты (МБ)			Всего	из них местные бюджеты (МБ)	
Всего	14482,9	6929,1	7553,8	1012,5	17343,4	9162,0	8181,4	1088,1
%	100,0	47,8	52,2	-	100,0	52,8	47,2	-
Доля МБ, %	-	-	-	13,4	-	-	-	13,3
Налог на прибыль	2770,1	491,0	2279,1	6,6	3290,0	762,4	2527,6	7,3
- %	100,0	17,7	82,3	-	100,0	23,2	76,8	-
-доля в доходах, %	19,1	7,1	30,2	0,6	19,0	8,3	30,9	0,6

⁴ Федеральная налоговая служба. Налоговая аналитика. Сводный налоговый паспорт РФ за 2016–2018 гг. Режим доступа: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>. (Дата обращения: 20.05.2020 года).

⁵ Федеральная налоговая служба. Налоговая аналитика. Сводный налоговый паспорт РФ за 2016–2018 гг. Режим доступа: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>. (Дата обращения: 20.05.2020 года).

Продолжение таблицы 5

	2018				2018 г. к 2016 г., %			
	всево	в том числе			всево	в том числе		
		ФБ	консолидированный бюджет субъектов РФ			ФБ	консолидированный бюджет субъектов РФ	
			Всево	из них местные бюджеты (МБ)			Всево	из них местные бюджеты (МБ)
Всево	21328,5	11926,8	9401,7	1193,8	147,3	172,1	124,5	117,9
%	100,0	55,9	44,1	-	100,0	116,9	84,5	-
Доля МБ, % -	-	-	-	12,7	-	-	-	94,8
- %	100,0	24,3	75,7	-	100,0	137,3	92,0	-
-доля в доходах, %	19,2	8,3	33,0	0,7	100,0	116,9	109,3	116,7

незначительна (7,3%), а доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ на 1/3 формируются за счет налога на прибыль организаций.

Далее рассмотрим зарубежный опыт налогообложения доходов организаций.

Зарубежный опыт налогообложения прибыли

Как следует из данных таблицы 6, ставка налога на прибыль в России не превышает ставок налога, действующих во многих других странах.

Проводимая Россией в последнее время политика оптимальных налогов, в частности снижение

Таблица 6. Ставки налога на прибыль для юридических лиц (в % от общего дохода предприятия)⁶

Страна	Ставка	Страна	Ставка
Македония	7,4	Канада	21
Катар	11,3	Черногория	22,3
Кувейт	12,8	Гонконг	22,8
Бахрейн	13,5	Оман	23
Лесото	13,6	Кипр	23,2
Саудовская Аравия	14,5	Босния и Герцоговина	23,3
Замбия	14,8	Монголия	24,4
ОАЭ	14,8	Маврикий	24,5
Грузия	16,4	Ботсвана	25,3
Сингапур	18,4	Лаос	25,8
Хорватия	18,8	Ирландия	25,9
Россия	20,0	Дания	26
Люксембург	20,2	Таиланд	26,9
Армения	20,4	Болгария	27
Намибия	20,7	Камбоджа	21

⁶ Налоги в странах мира. Режим доступа: <https://visasam.ru/emigration/vybor/nalogi-v-mire.html> (Дата обращения: 20.05.2020 года).

ставки налога на прибыль с 35% до 24%, в последствии до 20%, сокращение количества налогов привели к снижению налоговой нагрузки (таблица 2).

Как следует из приведенных в таблице 7 данных, налоговая нагрузка в России в 2017 г. меньше налоговой нагрузки во Франции, Швеции, в целом по ОЭСР.

В целях стимулирования инвестиционной деятельности в большинстве стран применяют налоговые вычеты, понижающие ставки налога на прибыль для вновь созданных предприятий вообще, в том числе занимающихся инновационной деятельностью.

В КНР фирмы, учрежденные исключительно иностранными компаниями и гражданами, получают следующие преимущества: общая ставка налога на прибыль для китайских предприятий устанавливается в размере не более 25%, для малых предприятий – 20%, для фирм, занятых инновациями, – 15%. Кроме того, в свободных экономических зонах страны действуют пониженные ставки налога на прибыль в размере 15%.

«В большинстве странах общего рынка активно используется метод ускоренной амортизации научного оборудования, что сокращает период использования налога на имущество предприятия. В США, Великобритании, ФРГ, Франции и Японии особое внимание уделяется стимулированию процесса ускоренного обновления основных фондов. Если в России морально устаревшим считается оборудование сроком более 10 лет, в высокоразвитых странах сроки существенно ниже (5 лет)» [4].

В США в целях стимулирования инвестиционного потенциала используются следующие методы:

- применяются нормы ускоренной амортизации основных фондов предприятий;
- льготы в части инвестиций в НИОКР вплоть до полного освобождения их от налогообложения;
- налоговые скидки за использование альтернативных видов энергии;

Таблица 7. Налоговая нагрузка на экономику в России и странах ОЭСР (% ВВП)⁷

Страна	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Австралия	26,26	27,12	27,33	27,33	27,92	27,76	н/д
Австрия	41,02	41,97	42,82	42,71	43,10	42,23	н/д
Бельгия	42,96	44,18	45,16	45,07	44,81	44,08	44,60
Великобритания	33,58	32,76	32,57	31,83	32,16	32,73	33,26
Италия	41,88	43,90	44,05	43,47	43,11	42,61	42,39
Канада	30,24	30,99	30,86	31,34	32,68	32,71	32,24
США	23,56	24,07	25,65	25,98	26,24	25,89	27,14
Турция	27,83	24,95	25,35	24,58	25,09	25,30	24,89
Франция	42,86	44,32	45,23	45,45	45,28	45,46	46,23
Швейцария	27,02	26,79	26,89	26,88	27,60	27,76	28,46
Швеция	42,51	42,56	42,91	42,59	43,08	44,04	43,96
Япония	28,61	28,22	28,85	30,28	30,63	30,58	н/д
Средняя по ОЭСР	н/д	33,30	33,61	33,60	33,72	34,03	34,19
Россия	32,03	31,86	30,80	31,29	28,97	28,51	30,27

- прогрессивное налогообложение доходов корпораций;
- налоги на сверхприбыль (вплоть до 90%) в случае превышения прибыли хозяйствующего субъекта среднетраслевой.

«Практическая реализация фискальной функции в налоговой системе США характеризуется в первую очередь тем, что в ее основе лежит налогообложение физических лиц (населения). При этом налогообложение юридических лиц (хозяйствующих субъектов) в рассматриваемой системе ограничено применением таких налогов, как:

- налог на прибыль корпораций (около 9% доходов федерального бюджета и в среднем не более 5% доходов бюджетов штатов);
- налог на доходы от продаж и капитальных активов;
- налог штатов на деловую активность, определяемую размерами капитала и оборотом.

Последние два налога не имеют существенного финансового значения, а несут регулируемую нагрузку» [5].

В США, как и в других странах, постоянно проводятся мероприятия по совершенствованию налогообложения.

Проведенной законом от 22 декабря 2017 г. «О сокращении налогов и создании рабочих мест» в налогообложении юридических лиц произошли колоссальные изменения, основная суть которых сводится к следующему:

1. Ранее существовавшая 8-уровневая ставка налога для корпораций (в размере от 15,6 до 35%) заменена единой ставкой в размере 21% (с 1939 г. самая низкая ставка). Со снижением ставки налога на прибыль до 21% усилилась привлекательность для иностранных инвестиций, конкурентоспособность американской экономики на мировой арене.

⁷ Данные по ОЭСР – RevenueStatistics 1965-2018.

Таблица 8. «Совокупная ставка корпоративного налога на прибыль по странам ОЭСР (%)»⁸

Страна	Ставка	Страна	Ставка	Страна	Ставка
Франция	34,4	Греция	29,0	Нидерланды	25,0
Бельгия	34,0	Новая Зеландия	28,0	Чили	25,0
Германия	30,2	Италия	27,8	Австрия	25,0
Мексика	30,0	Люксембург	27,1	Корея	24,2
Австралия	30,0	Канада	26,7	Норвегия	24,0
Япония	30,0	США	25,7	Израиль	24,0
Португалия	29,5	Испания	25,0	Средняя по ОЭСР	23,8

Совокупная ставка налога на прибыль корпораций (с учетом ставок налога в штатах) уменьшилась до 25,7% и почти сравнялась со средней ставкой по ОЭСР (23,8%).

2. Переход на территориальный принцип налогообложения транснациональных корпораций (ТНК). Если до реформы ТНК облагались налогом по месту деятельности своих филиалов, то есть за рубежом, то по налоговой реформе у них появляется выбор: платить налоги в США или по месту деятельности дочерних предприятий. Ставка налога на прибыль в США (21%) стала ниже ставок, действующих в других странах,

⁸ Robert Bellafiore. Tax Foundation. The Lowered Corporate Income Tax Rate Makes the U.S. More Competitive Abroad. May 2, 2019. Режим доступа: <https://taxfoundation.org/lower-us-corporate-income-tax-rate-competitive/> (Дата обращения: 20.05.2020 года).

ТНК дадут предпочтение возможности платить налоги в США, то есть по месту их регистрации.

Аналогичная мера, введенная в целях устранения двойного налогообложения, присутствует и в российском налоговом законодательстве. Так, «доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в РФ, так и за ее пределами. Суммы налога, выплачиваемые в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в РФ. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ» [6].

3. Существенно снижена ставка налога на репатриацию активов компаний США из-за рубежа: на финансовые активы (до 15,5%), на нефинансовые активы (до 8%) вместо ранее существовавшей ставки в размере 35%. Это создаст условия, благоприятствующие ведению бизнеса на территории США, оживит ситуацию на рынке труда, приведет к возврату в США ряда производственных структур американских ТНК.
4. Отменен налог на дарение семейных предприятий, что гарантирует будущее семейному бизнесу.
5. Отменен корпоративный альтернативный минимальный налог (АМТ), имевший ставку в размере 20%. Этот налог применялся тогда, если ставка налога после применения льгот составляла ниже 20%. По оценкам экспертов, это дает бюджету дополнительно 40 млрд долл.
6. Дивиденды, полученные американской корпорацией от своей дочерней зарубежной компании, полностью освобождаются от уплаты налога на прибыль, если доля владения американской корпорации превышает 10%.
7. Вводится право амортизировать 100% стоимости (вместо 50% ранее) приобретенного и введенного в эксплуатацию имущества. Это касается имущества, приобретенного или введенного в эксплуатацию после 27 сентября 2017 г. и действует до 1 января 2023 г. Малые предприятия могут одновременно списать на затраты расходы на покупку оборудования до 1 млн долл. (ранее было 500 тыс. долл.).
8. Начиная с 2018 г. можно перенести убытки на будущее, то есть налогооблагаемую прибыль после вычета всех расходов можно уменьшить на убытки, понесенные в прошлые периоды, но не более 80% прибыли до налогообложения. При этом убытки, не списанные в предыдущие периоды, могут быть перенесены на будущие периоды без ограничения сроков давности, но не прошлые периоды.
9. Изменен порядок амортизации затрат на НИОКР.

До реформы предприятия США могли полностью списать расходы на разработки и исследования в том году, когда они были произведены (100-процентная бонусная амортизация). По некоторым видам капвложений (оборудование, машины, здания) в случаях, когда полное расходование средств было невозможно, предприятия вычет должны были произвести в соответствии с графиком амортизации, установленной Службой внутренних доходов США. То есть при отсутствии возможности полного единовременного списания вычеты производились в течение ряда лет, что приводило к увеличению налогового бремени. Начиная с 2022 г. компании будут амортизировать свои расходы на НИОКР в течение 5 лет, а не списывать их каждый год, что повысит стоимость инвестиций. Для научных исследований и разработок, которые проводятся за пределами США, временный интервал амортизации составит 15 лет.

По оценкам экспертов, отмена единовременной амортизации затрат на НИОКР увеличит ВВП на 0,15%, основной капитал на 0,26%, заработную плату и создаст более 30 000 новых рабочих мест.

Налог на прибыль корпораций США занимает лишь 7% налоговых доходов, «большая часть бюджетных доходов поступает за счет налогов на доходы физических лиц» [7].

Для сравнения: доля налога на прибыль в консолидированном бюджете РФ по данным Отчета об исполнении консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов на 1 января 2019 г. составляет за 2018 год 17,4%.

Направления совершенствования налогообложения организаций в России

Существующий в настоящее время бюджетно-налоговый федерализм нуждается в совершенствовании: за региональным и местными бюджетами закреплены малозначимые налоги. Причем налог на прибыль в местные бюджеты совсем не поступает.

В противовес российской налоговой системе, в которой высока доля косвенных налогов, «...в налоговых системах развитых стран преобладают прямые налоги: в Японии доля прямых налогов НДСФЛ – 30%, налога на прибыль – 20%, в США – соответственно 10% и 40%, в Великобритании – 11% и 26%.

Совершенствование налоговой системы в целом, кроме того, связано с упорядочением межбюджетных отношений и оптимальным распределением бюджетных ресурсов между федеральным, региональным и муниципальными уровнями. «Законодательство в сфере межбюджетных отношений устроено так, что несет пользу федеральному бюджету, редко бюджету субъектов Российской Федерации, а местное самоуправление вообще

Таблица 9. Расчет – обоснование и последствия перераспределения ставок налога на прибыль между бюджетами

	Всего за 2003–2018 гг.	В среднем за год	Источник
Налог на прибыль в федеральный бюджет (млрд руб.)	7 339,1	458,7	таблица 2
Дефицит (-), профицит федерального бюджета	+167,1	+10,4	таблица 2
Налог на прибыль в консолидированные бюджеты субъектов РФ	26 615,6	1 663,5	таблица 3
Дефицит (-), профицит (+) консолидированных бюджетов субъектов РФ	-1 399,0	- 87,4	таблица 3
Итого налог на прибыль	33 954,7	2 122,2	
Значение 1% налога на прибыль		106,1 (2122,2:20%)	
Справочно: безвозмездные поступления в консолидированные бюджеты субъектов РФ	20540,2	1 283,8	таблица 3

не участвует в сфере межбюджетных взаимоотношений» [8].

Еще одной проблемой для российской экономики является то, что «несмотря на принимаемые меры, довольно велик теневой оборот наличных денежных средств. Это невозможно себе представить без так называемых фирм-«однодневок» – организаций, не ведущих реальной деятельности, не уплачивающих налоги, а участвующих в схемах вывода денежных средств из легитимного и контролируемого оборота» [9].

По нашему мнению, надо вернуться к ситуации, когда местный бюджет получал какую-то часть налога на прибыль. В настоящее время наблюдается следующая парадоксальная ситуация: предприятие муниципальное (унитарное), а в местный бюджет налог на прибыль не платит.

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

- Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28–35.
- Хоружий Л.И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 17–22.

Из данных таблицы 9 следует: величина безвозмездных поступлений в среднем за год составляет 1 283,8 млрд руб., то есть без них консолидированные бюджеты субъектов РФ недополучили бы налог на прибыль в сумме 256,8 млрд руб. в год (1283,8x20%), с учетом дефицита за год в сумме 87,4 млрд руб. консолидированным бюджетам субъектов РФ необходимо 344,2 млрд руб. (256,8 + 87,4).

Таким образом, для недопущения дефицита и замены величины безвозмездных поступлений достаточно закрепить за региональными бюджетами дополнительно 3% ставки налога на прибыль (344,2 млрд руб.: 106,1 млрд руб. – значение 1% налога на прибыль), то есть закрепить все 20% ставки налога на прибыль за бюджетами субъектов РФ, передав их часть местным бюджетам, не затрагивая другие налоги. ☺

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

- Khoruzhiy L.I., Kharcheva I.V., Pavlychev A.I. Teoriya i praktika buhgalterskogo ucheta v usloviyah sovremennogo informatsionnogo obshchestva [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28–35 (in Russ.).
- Khoruzhiy L.I. Analiz novell zakonodatel'stva o buhgalterskom uchete i nalogooblozhenii v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 17–22 (in Russ.).

3. Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6–14.
4. Семенова Г.А. Особенности современной системы налогообложения инновационной деятельности в различных странах мира // Бизнес и стратегия. – 2018. – № 1(10). – С. 56–62.
5. Василик М.С., Кислинских Ю.В. Сравнительный анализ налоговой системы России и развитых зарубежных стран // Социальное и экономическое развитие АТР: опыт, проблемы, перспективы. – 2015. – № 1. – С. 4–17.
6. Зотиков Н.З. Сомнения, неясности, двойственность в налогообложении, методы их устранения // Интернет-журнал «Науковедение». – 2017. – Т. 9. – №4. – С. 26.
7. Петухова Н.В. Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 1. – С. 41-45.
8. Зотиков Н.З. Финансово-бюджетные проблемы регионального развития // Проблемы и тенденции развития системы государственного, муниципального управления и регулирования экономики. Материалы Международной заочной научно-практической конференции. – Чебоксары, 2015. – С. 56–62.
9. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41–48.
3. Khoruzhiy L.I., Alborov R.A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6–14 (in Russ.).
4. Semenova G.A. Osobennosti sovremennoy sistemy nalogooblozheniya innovatsionnoy deyatel'nosti v razlichnyh stranah mira [The Peculiarities of a Taxation Modern System of Innovative Activity in Different Countries of the World]. *Biznes i strategiya – Business and Strategy*, 2018, no. 1(10), pp. 56–62 (in Russ.).
5. Vasilik M.S., Kislinskih Yu.V. Sravnitel'nyy analiz nalogovoy sistemy Rossii i razvityh zarubezhnyh stran [Comparative Analysis of the Tax System in Russia and Developed Foreign Countries]. *Sotsial'noe i ekonomicheskoe razvitiie ATR: opyt, problemy, perspektivy*, 2015, no.1, pp. 4–17 (in Russ.).
6. Zotikov N.Z. Somneniya, neyasnosti, dvoystvennost' v nalogooblozhenii, metody ih ustraneniya [Doubts, Ambiguities, Duality in Taxation, Methods for Eliminating Them]. *Naukovedenie – Internet-journal Science of Science*, 2017, Vol. 9, no. 4, p. 26.
7. Petukhova N.V. Prioritety sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya v usloviyah modernizatsii deyatel'nosti nalogovyh organov [The Priorities of Improving Tax Administration under the Conditions of Modernization of Tax Authorities' Activities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 1, pp. 41-45 (in Russ.).
8. Zotikov N.Z. Finansovo – byudzhetye problemy regional'nogo razvitiya [Finance and Budget Problems of Regional Development]. *Problemy i tendentsii razvitiya sistemy gosudarstvennogo, munitsipal'nogo upravleniya i regulirovaniya ekonomiki. Materialy Mezhdunarodnoy zaochnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Cheboksary, 2015, pp. 56–62.
9. Ryakhovsky D.I., Kritsky V.I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41–48 (in Russ.).

Для цитирования

Зотиков Н.З. Налог на прибыль: практика исчисления, направления совершенствования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С. 21–30.

For citation

Zotikov N.Z. Nalog na pribyl': praktika ischisleniya, napravleniya sovershenstvovaniya [Income Tax: Calculation Practice and Areas for Improvement]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 21–30 (in Russ.).

УДК 336.225.2
ББК У261.41-212
ВАК 08.00.10

Расчетный метод исчисления налога: проблемы теории и практики

Tax Calculation Method: Theoretical and Practical Problemst

Сибирский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Российская Федерация, Новосибирск

Андрей Владимирович Ильин

канд. экон. наук, доцент кафедры гражданского права и процесса

e-mail: Ilinav2007@mail.ru

630008, Российская Федерация, Новосибирская область, г. Новосибирск, ул. Нижегородская, д. 6. Тел. +7 (383) 373-14-68.

Sibirskiy institut upravleniya – filial Rossiyskoy akademii narodnogo hozyaystva i gosudarstvennoy sluzhby pri Prezidente Rossiyskoy Federatsii (Siberian Institute of Management, Affiliated Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration), Russian Federation, Novosibirsk

Andrey V. Ilin

PhD in Economics, Associate Professor at the Civil Law and Proceedings Department

e-mail: Ilinav2007@mail.ru

6 Nizhegorodskaya st., 630008 Novosibirsk, Novosibirsk Region, Russian Federation. Phone +7 (383) 373-14-68.

Аннотация. Предметом исследования является механизм расчетного метода исчисления налога. Анализ экономической литературы и практики налогообложения указывает на высокую актуальность проблем, связанных с применением (неприменением) расчетного метода исчисления налога, приводящих к необъективному установлению размера налоговой обязанности налогоплательщика и чрезмерно высокому налогообложению. Целью статьи является совершенствование механизма расчетного метода исчисления налога и развитие общественной дискуссии по теоретическим и практическим проблемам его применения. Исследуя экономическую литературу и практику налогообложения, автор критически относится к не применению расчетного метода при определении налоговых вычетов по НДС, а также при исчислении налогов правоохранными органами. Отмечается нелогичный характер выводов арбитражных судов, обязывающих налоговые органы определять расходы организаций и индивидуальных предпринимателей расчетным методом и одновременно не допускающих определение для указанных налогоплательщиков сумм налоговых вычетов по НДС, приходящихся на данные расходы. Показан серьезный пробел в налоговой системе России, превращающий НДС в налог с выручки от реализации. Сделан вывод о необходимости универсального использования расчетного метода в отношении исчисления всех налогов, что гарантирует налогоплательщикам экономически обоснованное налогообложение.

Ключевые слова: налог; расчетный метод; налоговая проверка; реконструкция налогового обязательства.

Abstract. The subject of the study is the mechanism of the tax calculation method. The analysis of the economic literature and taxation practice indicates a high relevance of the problems associated with the application (non-application) of the tax calculation method, leading to the biased sizing of taxpayer's tax liability and excessively high taxation.

The purpose of this paper is to improve the mechanism of the tax calculation method and to develop the public discussion on the theoretical and practical problems of its application. Researching the economic literature and practice of taxation, the author is critical about the non-application of the calculation method in determining VAT credit and also in the calculation of taxes by law enforcement agencies. Reference is made to the illogical nature of arbitration courts conclusions, obliging tax authorities to determine the expenses of organizations and individual entrepreneurs using the calculation method and at the same time banning them from determining the amounts of VAT credits for these expenses. It shows a serious gap in the Russian tax system, which turns VAT into a tax on sales revenue.

The author came to a conclusion that there is a necessity of universal use of the calculation method for the assessment of all taxes, which guarantees economically justified taxation for all taxpayers.

Keywords: tax; calculation method; tax audit; reorganization of tax liability.

Введение

Современные концептуальные основы налогообложения предусматривают самостоятельное исчисление налогов и обязательное представление налоговых деклараций субъектами, осуществляющими предпринимательскую деятельность. В теории налогообложения такой подход сбалансирован наличием и функционированием системы налоговых администраций, осуществляющих налоговое администрирование за правильностью самостоятельного исчисления налогов организациями и индивидуальными предпринимателями, и достоверностью представленных ими налоговых деклараций.

В налоговой системе России организации и индивидуальные предприниматели также самостоятельно исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных собственного бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с ним. Соответственно, важной задачей налоговых органов становится осуществление налогового контроля за самостоятельным исчислением налогов налогоплательщиком.

Для проведения налоговой проверки налоговый орган должен получить от налогоплательщика документы бухгалтерского и налогового учета о его хозяйственных операциях за проверяемый период, исследовать их, исчислить налоги и сравнить полученные суммы налогов с суммами, заявленными налогоплательщиком в налоговых декларациях. Иная интерпретация налоговым органом документов налогоплательщика и фактических результатов его предпринимательской деятельности влечет изменение налоговой базы и суммы налогов.

В целях реализации полномочий налогового органа установлены обязанности налогоплательщика по ведению учета доходов (расходов) и объектов налогообложения, обеспечению сохранности данных бухгалтерского и налогового учета, а также других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов в течение четырех лет, их предоставлению в налоговый орган. Исполнение данных обязанностей гарантирует налогоплательщику точное и достоверное определение налоговой базы и исчисление налогов на основе реальных, фактических сведений по соответствующим правилам глав второй части Налогового кодекса.

Налогоплательщик, не исполняющий обязанности, при проведении налоговой проверки несет риск применения налоговым органом расчетного метода исчисления налога и реконструкции налоговых обязательств, что вызывает различные проблемы в теории и практике налогообложения и указывает на несовершенство налогового администрирования, методы повышения эффективности которого активно обсуждаются в последнее время в экономической литературе [1, с. 41-48; 2, с. 32-41; 3, с. 41-45; 4, с. 17-22; 5, с. 33-42].

Методы

Представленный в статье обзор построен на анализе законодательства о налогах и сборах, практики налогообложения и экономической литературы, посвященных расчетному методу исчисления налога.

Потребность в разработке и совершенствовании механизма расчетного метода исчисления налога обусловила необходимость решения сразу двух задач:

- 1) теоретико-познавательной;
- 2) практической.

Использование системного и комплексного подхода к исследованию механизма расчетного метода исчисления налога, сравнительного анализа и синтеза позволило выявить значимые недостатки в практической деятельности налоговых органов и правоохранительных органов в сфере налоговых отношений, приводящие к чрезмерно высокому налогообложению.

Обсуждение

В экономической литературе выделяют два метода исчисления налога. Прямой метод, являющийся основным, предполагает исчисление налога в порядке, прямо предусмотренном для конкретного налога, на основании реальных показателей предпринимательской деятельности налогоплательщика, подтвержденных первичными учетными документами. Косвенный (расчетный) метод позволяет определить размер налоговой базы и сумму налога налогоплательщика иным образом. Для налоговых органов он более трудоемкий, и применяется, когда невозможно использовать прямой метод [6, с.148].

Теория налогообложения связывает применение налоговым органом расчетного метода с незаконными действиями (бездействием) налогоплательщика, искусственным занижением им налоговой базы, невозможностью достоверного определения, правильно ли налогоплательщик самостоятельно исчислил сумму налога в налоговой декларации, а также необходимостью устранения состояния неопределенности в налоговых отношениях.

Характер нарушений обязанностей налогоплательщиком не позволяет налоговому органу каким-либо иным, более достоверным образом определить сумму налога. В силу объективных причин одной из главных теоретических проблем расчетного метода исчисления налога является неточность и приблизительность определения налогового обязательства налогоплательщика, его базирование на неких усредненных данных, из-за чего налог становится предполагаемым, а не достоверным.

В основе расчетного метода исчисления налога лежит аналогия, направленная на реконструкцию налоговых обязательств налогоплательщика, и получение в достаточной мере обоснованного

объективного результата, максимально приближенного к результатам его предпринимательской деятельности [7, с. 32].

Теория и практика налогообложения не знает альтернативы расчетному методу в случаях, когда прямой метод исчисления налога не работает. Его наличие делает невозможным получение необоснованных конкурентных преимуществ налогоплательщиками, не обеспечившими учет объектов налогообложения и возможность проведения налоговой проверки, по сравнению с налогоплательщиками, соблюдающими свои обязанности.

Как и в европейских странах, допустимость применения расчетного метода исчисления налога в современной России непосредственно связана с обязанностью правильной и полной его уплаты. Определение налогового обязательства расчетным методом направлено на реализацию целей и задач налогового контроля, а также обеспечение безусловного выполнения всеми налогоплательщиками обязанности по уплате налога¹.

Исследование практики применения расчетного метода исчисления налога в налоговой системе России позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, на выбор налоговым органом метода исчисления налога влияет факт представления налогоплательщиком первичных учетных документов и иных документов в ходе налоговой проверки. При возникновении налогового спора подлежит оценке возможность налогового органа правильно исчислить налог с учетом имеющихся у него документов налогоплательщика.

Во всех случаях налоговый орган обязан принять исчерпывающие меры, направленные на истребование документов у налогоплательщика, его контрагентов, получение банковских выписок и иных данных, которые позволяют достоверно установить действительные налоговые обязательства проверяемого налогоплательщика.

Сам по себе факт отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского или налогового учета в случае наличия первичных учетных документов, подтверждающих совершение хозяйственных операций, не может являться основанием для применения расчетного метода исчисления налога, поскольку возможность достоверно определить налоговые обязательства налогоплательщика прямым методом нельзя считать утраченной.

Налоговый орган обязан иметь доказательства обоснованности применения расчетного метода, например, доказательства отсутствия у налогоплательщика ведения бухгалтерского и налогового учета или ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налог.

¹ *Определение Конституционного суда РФ от 23 апреля 2013 года № 488-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лихоманова Александра Петровича на нарушение его конституционных прав подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации».*

Частичное представление налогоплательщиком документов в рамках проведения налоговой проверки не является обстоятельством, освобождающим налоговый орган от применения расчетного метода исчисления налогов, поскольку задачей налогового контроля является объективное установление размера налоговой обязанности налогоплательщика. Если способ ведения налогоплательщиком налогового и бухгалтерского учета объективно не позволяет налоговому органу на основе его документов установить действительные налоговые обязательства налогоплательщика, налоговый орган может применить расчетный метод исчисления налога.

Во-вторых, применение расчетного метода исчисления налога основывается на данных, частично имеющихся у проверяемого налогоплательщика, и на сведениях, полученных у аналогичных налогоплательщиков. Информация и документы о самом налогоплательщике являются приоритетными по сравнению с информацией и документами аналогичных налогоплательщиков. Налоговый орган может исчислить налог расчетным методом только на основании данных самого налогоплательщика, если их достаточно для правильного исчисления налога.

Таким образом, исчисление налога расчетным методом сначала производится налоговым органом на основании всего объема имеющейся информации и документов о проверяемом налогоплательщике, и лишь затем на основании данных об иных налогоплательщиках. Соответственно, в зависимости от использования указанных данных может быть разная достоверность расчета налога и разная его сумма.

В-третьих, применяя расчетный метод исчисления налога, налоговый орган обязан соблюдать принцип аналогичности. На основании данных о налогоплательщике, в отношении которого ведется налоговая проверка, налоговый орган подбирает аналогичного налогоплательщика, имеющего схожие количественные и качественные условия для осуществления предпринимательской деятельности по совокупности объективных критериев, и берет для расчетов данные об уплате им налогов.

Налоговый кодекс не устанавливает четких критериев и методик выбора аналогичных налогоплательщиков и не содержит ограничений по поиску аналогичных налогоплательщиков исключительно в пределах того региона, где располагается проверяемый налогоплательщик.

Выбор аналогичных налогоплательщиков должен осуществляться налоговым органом по максимальному возможному количеству критериев: отраслевая принадлежность, вид деятельности, размер выручки от реализации, численность производственного персонала, количество и ассортимент реализуемой продукции, способ производства, размер используемых площадей, режим работы, месторасположение, система налогообложения, наличие, размер и структура оборотных и внеоборотных активов по данным

бухгалтерской отчетности, наличие филиалов и иных обособленных подразделений и другие. Перечень критериев аналогичного налогоплательщика является открытым и подлежит расширительному толкованию с учетом особенностей каждого конкретного случая.

Не может быть признан аналогичным налогоплательщик только на основании какого-либо одного критерия, поскольку при таком подходе теряется корректность сравнения, нарушаются выработанные экономической наукой принципы налогообложения и расчетный метод исчисления налога становится не допустимым. Кроме того, при выборе критериев нужно учитывать временной фактор. Критерии должны быть сопоставимы в один период времени.

Данные аналогичного налогоплательщика подвергаются корректировке с учетом различий в экономических показателях, характеризующих предпринимательскую деятельность проверяемого налогоплательщика. В итоге определяется допустимый объем налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика.

В-четвертых, применение расчетного метода не может быть произвольным. Налоговый орган обязан обосновать размер исчисленной суммы налога и достоверность всех экономических показателей, использованных для его исчисления. Данные налогового органа должны иметь достоверный характер.

В-пятых, в практике налогообложения постоянно расширяются основания применения расчетного метода исчисления налога и появляются дополнительные требования в отношении исчисления конкретных налогов. Так, расчетный метод исчисления налога может применяться, когда довод налогового органа о недостоверности документов организации приводит к исключению из состава расходов значительной части материальных затрат, что влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль².

В отношении налога на прибыль организаций, НДФЛ индивидуального предпринимателя и единого налога при УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, налоговый орган обязан при применении расчетного метода рассчитать доходы и расходы проверяемого налогоплательщика. Применение расчетного метода для определения расходов создаст дополнительные гарантии прав налогоплательщиков, обеспечивает баланс частных и публичных интересов в налогообложении.

В этой связи мы не разделяем доводы, высказанные в экономической литературе о неприменимости расчетного метода для определения размера профессиональных налоговых вычетов индивидуального предпринимателя по НДФЛ [8, с. 150]. Предоставление индивидуальному предпринимателю по НДФЛ профессионального налогового вычета при отсутствии документов, подтверждающих расходы, не лишает его возможности вместо получения

² Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 года по делу № 2341/12.

профессионального налогового вычета (20%) доказывать фактический размер расходов и обоснованность неприменения налоговым органом расчетного метода исчисления налога.

В-шестых, при возникновении налоговых споров бремя доказывания несоответствия размера доходов и (или) расходов, определенных налоговым органом расчетным методом, фактическим условиям предпринимательской деятельности налогоплательщика возлагается на налогоплательщика, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения расчетного метода определения суммы налога. Изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими³. Поэтому налогоплательщику для опровержения сумм налога, исчисленных налоговым органом, рекомендуется предоставлять документально подтвержденный контррасчет налоговых обязательств.

Анализ практики налогообложения указывает на наличие в налоговой системе России двух острых и актуальных проблем институционального характера, связанных с неприменением расчетного метода исчисления налога. Они приводят к избыточной налоговой нагрузке, отрицательно сказываются на защите частной собственности налогоплательщиков и беспрепятственном осуществлении ими предпринимательской деятельности.

Первая проблема заключается в неприменении налоговым органом в ходе налоговых проверок расчетного метода для определения суммы налоговых вычетов налогоплательщика по НДС.

Арбитражные суды и налоговые органы считают, что в нормах Налогового кодекса в отношении НДС имеется особое, специальное правило исчисления суммы налога расчетным методом с использованием данных по иным аналогичным налогоплательщикам только в случае отсутствия у проверяемого лица учета объектов налогообложения или бухгалтерского учета. Поэтому расчетный метод предусмотрен для исчисления НДС при определении налоговой базы.

Отсюда делается вывод о допустимости применения расчетного метода только для исчисления сумм НДС с объекта налогообложения. Поскольку в механизме исчисления НДС налоговая база и налоговые вычеты определяются самостоятельно и независимо друг от друга, а применение налоговых вычетов возможно лишь при соблюдении определенных условий и наличии определенных документов, следовательно, применять расчетный метод для их исчисления нельзя.

Мы критически относимся к неприменению налоговым органом расчетного метода для определения у налогоплательщика суммы налоговых вычетов по НДС и считаем указанную проблему серьезным дефектом современного российского налогообложения,

³ Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

недостаточно обсуждаемым в экономической литературе.

Во-первых, в теории и мировой практике налогообложения расчетный метод исчисления налога является универсальным и подлежит применению по всем налогам без исключения, в том числе к налоговым вычетам по НДС [9]. Несостоятельно полагать, что в налоговой системе России в отношении одного налога расчетный метод нужно применять с ограничениями искусственного характера.

Во-вторых, налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется с учетом налоговых вычетов. Именно наличие налоговых вычетов создает полноценный механизм налогообложения добавленной стоимости. В противном случае НДС является не налогом на добавленную стоимость, а налогом с выручки от реализации товаров, работ, услуг. Поэтому произвольное манипулирование налоговыми органами налоговыми вычетами налогоплательщика по НДС с обоснованием того, что они носят заявительный характер и должны всегда подтверждаться определенными документами, представляется нам неправильным.

В-третьих, по налогу на прибыль организаций и НДФЛ индивидуальных предпринимателей расходы учитываются только при их экономической обоснованности и соответствующем документальном подтверждении. Для получения налоговых вычетов по НДС фактически предусмотрен аналогичный порядок. Мы находим нелогичной ситуацию, при которой у налогоплательщика расходы по налогу на прибыль (профессиональные налоговые вычеты по НДФЛ) расцениваются как экономически обоснованные, и принимаются для целей налогообложения, а налоговые вычеты по НДС, приходящиеся на суммы данных расходов, нет.

Более того, развитие практики налогообложения привело к применению расчетного метода для определения размера профессиональных налоговых вычетов индивидуального предпринимателя. Поэтому появление в экономической литературе дискуссии по исследуемой в статье проблеме должно привести к теоретическому обоснованию изменения законодательства о налогах и сборах и использованию расчетного метода для определения налоговых вычетов по НДС в будущем.

В-четвертых, превращая НДС в налог с выручки от реализации товаров, работ, услуг, налоговая система России получает экономически необоснованное и чрезмерно высокое налогообложение, явное несоответствие начисленного налоговыми органами НДС фактической способности налогоплательщика к его уплате, что в конечном итоге будет противоречить интересам социально-экономического развития государства.

Вторая проблема заключается в неприменении расчетного метода при исчислении налогов правоохранными органами. Она вообще не поднимается и не обсуждается в экономической литературе.

С 22 октября 2014 года вступили в силу изменения в государственной политике противодействия налоговым преступлениям, допускающие возбуждение уголовного дела за уклонение от уплаты налога без проведения налоговой проверки налоговым органом.

В рамках расследования уголовного дела размер недоимки устанавливается правоохранным органом только по документам бухгалтерского и налогового учета самого налогоплательщика. Поэтому в отличие от налоговых органов правоохранные органы расчетный метод исчисления налога вообще никогда не применяют.

Таким образом, у одного налогоплательщика по одному и тем же налоговым периодам и хозяйственным операциям налоговый орган и правоохранный орган могут по-разному исчислить суммы налогов, что, исходя из выработанного экономической наукой принципа справедливости, абсолютно недопустимо в теории и практике современного налогообложения.

Так, например, при исчислении налоговым органом расчетным методом налога на прибыль организации и НДФЛ индивидуального предпринимателя налоги будут определены с учетом расходов и профессиональных налоговых вычетов, а при исчислении правоохранным органом прямым методом оба налога определяются только от доходов и без учета расходов. Следовательно, в первом случае исчисленные налогоплательщику суммы налога будут меньше, а во втором – больше. Соответственно здесь для целей исчисления налога применение расчетного метода гораздо выгоднее для налогоплательщика, чем использование прямого метода.

Не применение расчетного метода позволяет правоохранным органам исчислить налог в «завышенном» размере, а значит легче выйти на пороговое значение суммы недоимки, позволяющей квалифицировать деяние налогоплательщика как налоговое преступление. Вряд ли такой подход искусственного роста налога за счет фактического использования выручки от реализации товаров, работ, услуг в качестве объекта налогообложения отвечает требованиям баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях.

Мы полагаем, что в налоговой системе России для дополнительных гарантий защиты прав налогоплательщика, связанных с расчетным методом исчисления налога, необходимо закрепить следующий порядок. Сначала налоговый орган согласно своей компетенции должен провести налоговую проверку, далее при несогласии налогоплательщика с ее выводами необходимо разрешить налоговый спор в арбитражном суде, и только потом материалы должны направляться в правоохранные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. При самостоятельном выявлении фактов неуплаты (неполной уплаты) налога правоохранный орган должен не возбуждать уголовное дело, а передавать материалы в налоговый орган для проведения выездной налоговой проверки.

Такой порядок во всех случаях гарантирует организациям и индивидуальным предпринимателям

применение расчетного метода и исчисление налога по правилам, предусмотренным Налоговым кодексом, которые обеспечивают экономически обоснованное налогообложение, не вызывающее подрыв предпринимательской активности и неплатежеспособность.

Заключение

Теорией налогообложения разработаны два метода исчисления налога, которые активно применяются в налоговой системе России. В основе расчетного метода исчисления налога лежит аналогия, направленная на реконструкцию налоговых обязательств налогоплательщика и получение в достаточной мере обоснованного объективного результата,

Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41–48.
2. Зотиков Н.З. От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 32–41.
3. Петухова Н.В. Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 1. – С. 41–45.
4. Хоружий Л. И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 17–22.
5. Зотиков Н.З. Направления совершенствования налогового администрирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 33–42.
6. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ ДАНА, 2016. – 503 с.
7. Гришина О.П. Как налоговый орган применяет расчетный метод // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – № 18. – С. 14–19.

максимально приближенного к результатам его предпринимательской деятельности.

Исследование практики налогообложения указывает на расширение оснований применения расчетного метода для исчисления налога. Дальнейшее развитие механизма расчетного метода должно быть связано с определением на его основе расходов и налоговых вычетов налогоплательщиков, созданием дополнительных гарантий их прав и исключением искусственного расширения использования государственными органами выручки от реализации товаров, работ, услуг в качестве объекта налогообложения, что повысит экономическую эффективность и социальную справедливость налоговой системы России.

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. Ryakhovsky D.I., Kritsky V.I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41–48 (in Russ.).
2. Zotikov N.Z. Ot nalogovoy vygody k predelam osushchestvleniya prav po ischisleniyu nalogovoy bazy [From Tax Benefits to the Limits of Rights Execution on the Tax Base Computation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 32–41 (in Russ.).
3. Petukhova N.V. Prioritety sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya v usloviyah modernizatsii deyatel'nosti nalogovyh organov [The Priorities of Improving Tax Administration under the Conditions of Modernization of Tax Authorities' Activities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 1, pp. 41–45 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L. I. Analiz novell zakonodatel'stva o bukhgalterskom uchete i nalogooblozhenii v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 17–22 (in Russ.).
5. Zotikov N.Z. Napravleniya sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya [Tax Administration: Areas of Improvement]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 33–42 (in Russ.).
6. Mayburov I.A., Ivanov Yu.B. *Entsiklopediya teoreticheskikh osnov nalogooblozheniya* [Encyclopedia of Taxation Theoretical Framework]. Moscow, YUNITI DANA Publ., 2016. 503 p.
7. Grishina O.P. Kak nalogovyy organ primenyaet raschetnyy metod [How the Tax Authority Applies the Calculation Method]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2012, no. 18, pp. 14–19.

8. Киселевич Т.И., Петух А.В., Попов М.В. Особенности применения расчетного метода при исчислении налогов // *Инновационное развитие экономики*. – 2017. – № 4 (40). – С. 145–150.
9. Золотарева А.Б., Михайлова М.Н., Уилсон Е.В. Проблемы исчисления налога расчетным путем и изменения юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика. – М.: РАНХиГС, 2014. – С. 5.

8. Kiselevich T.I., Petukh A.V., Popov M.V. Osobennosti primeneniya raschetnogo metoda pri ischislenii nalogov [Application Features of the Calculation Method]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2017, no. 4, pp. 145–150.
9. Zolotareva A.B., Mikhaylova M.N., Willson E.V. *Problemy ischisleniya naloga raschetnym putem i izmeneniya yuridicheskoy kvalifikatsii sdelki ili statusa i kharaktera deyatel'nosti nalogoplatel'shchika* [Problems of Tax Calculation Method and Changes in the Legal Qualification of Transaction or Status and Nature of the Taxpayer's Activities]. Moscow, RANKHiGS Publ., 2014. 5 p.

Для цитирования

Илин А.В. Расчетный метод исчисления налога: проблемы теории и практики // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2020. – № 3. – С. 31–37.

For citation

Ilin A.V. Raschetnyy metod ischisleniya naloga: problemy teorii i praktiki [Tax Calculation Method: Theoretical and Practical Problems]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 31–37 (in Russ.).

Неналоговые платежи, их применение в Российской Федерации

УДК 336.02
ВАК 08.00.10

Application of Non-Tax Payments in the Russian Federation

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Людмила Ивановна Данилькевич

канд. экон. наук, доцент департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования
e-mail: Ludadani49@gmail.com

Михаил Анатольевич Данилькевич

канд. экон. наук, доцент кафедры государственного и муниципального управления
e-mail: Mywebs@mail.ru
121471, Российская Федерация, г. Москва,
Можайское шоссе д. 31, корп. 1, кв. 198.
Тел. +7 (495) 443-42-17.

Аннотация. Настоящая статья посвящена неналоговым платежам (парафискалитетам), широко применяемым в большинстве стран и также в Российской Федерации в целях финансирования организаций, не являющихся органами государственной власти или местного самоуправления, для выполнения последними различных общественно-значимых функций, в том числе по охране окружающей среды. Всего таких платежей по разным направлениям в Российской Федерации установлено достаточно большое количество и поступления от них составляют более 800 млрд руб. в год. В 2016 году бизнес-сообщество, считающее, что большое количество неналоговых платежей серьезно увеличивает бремя, которое несут организации и индивидуальные предприниматели, выступи-

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

Ludmila I. Danilkevich

PhD in Economics, Associate Professor at the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department
e-mail: Ludadani49@gmail.com

Mikhail A. Danilkevich

PhD in Economics, Associate Professor at the Public Administration and Municipal Management Department
e-mail: Mywebs@mail.ru
Ap. 198, 31/1 Mozhayskoe shosse st.,
Moscow 121471, Russian Federation.
Phone +7 (495) 443-42-17.

Abstract. This paper is devoted to the non-tax payments (parafiscalities), which are widely applied in the most countries and also in the Russian Federation in order to finance organizations, other than public authorities or local governments, for them to perform various socially significant functions, including environmental protection. In total, quite a large number of such payments in various directions have been established in the Russian Federation, and proceeds from them amount to more than 800 billion rubles annually. In 2016, the business community, which believes that a large number of non-tax payments seriously increase the burden on the organizations and individual entrepreneurs, addressed the Government of the Russian Federation to

ло перед Правительством Российской Федерации инициатором упорядочения и составления Перечня неналоговых платежей.

Правительство Российской Федерации поддержало инициативу бизнеса и поручило Министерству финансов Российской Федерации приступить к составлению плана по систематизации и формированию единого перечня неналоговых платежей, который был подготовлен и утвержден Правительством Российской Федерации в октябре 2016 года.

В настоящее время подготовлен федеральный закон, в соответствии с которым ряд неналоговых платежей с 1 января 2020 года включается в Налоговый кодекс Российской Федерации, что на практике означает распространение на такие неналоговые платежи правил установления, взимания и контроля за их поступлением в соответствии с положениями Налогового кодекса. В силу возникших разногласий между Правительством Российской Федерации и бизнесом указанный проект в настоящее время дорабатывается и его применение несколько откладывается.

Ключевые слова: неналоговые платежи; парафискалитеты; экологический сбор; утилизационный сбор; сбор за пользование автомобильными дорогами федерального значения общего пользования; гостиничный сбор; налог на операторов сети связи общего пользования.

О причинах включения в Налоговый кодекс ряда неналоговых платежей

Причины принятия Правительством Российской Федерации решения о введении в часть вторую Налогового кодекса ряда статей, регулирующих уплату неналоговых платежей, достаточно объективны.

Дело в том, что в Российской Федерации, как и в большинстве других стран, наряду с налогами и налоговыми платежами, применяется широкий спектр неналоговых платежей или, как их еще называют, парафискалитетов, устанавливаемых в целях финансирования некоторых расходов государства, в том числе и по охране окружающей среды.

Таких платежей в Российской Федерации применяется достаточно много – по данным различных источников всего их насчитывается от 30 до 50, и объем от их поступлений составляет более 800 млрд руб. в год. Вместе с тем вопросам применения неналоговых платежей в Российской Федерации до последнего времени уделялось недостаточное внимание.

По-другому обстояли дела в ряде стран, характеризующихся развитой экономикой и разветвленной системой налоговых и неналоговых платежей, направляемых в бюджеты различных уровней, а также в фонды, образованные в различных организациях для осуществления ими различных общественно-значимых функций.

Например, общеизвестно, что наибольшее применение парафискальные платежи получили во Французской Республике. И само понятие парафискального платежа (парафискалитета) пришло в российскую науку из труда французского ученого Поля-Мари Гюде «Финансовое право», изданного в СССР в переводе на русский язык в

streamline and compile a List of Non-Tax Payments. The Government of the Russian Federation supported the business initiative and instructed the Ministry of Finance of the Russian Federation to proceed with a plan drafting to systematize and form a single List of Non-Tax Payments, which was prepared and approved by the Government of the Russian Federation in October 2016.

At present, a federal law has been prepared according to which a number of non-tax payments are included in the Tax Code of the Russian Federation from January 1, 2020, which in practice means that such non-tax payments will be subject to the rules for establishing, charging and controlling in accordance with the tax code provisions.

Due to the disagreements between the Government of the Russian Federation and business this project is currently being finalized and its application is slightly delayed.

Keywords: non-tax payments; para-fiscalities; environmental fee; recycling fee; use tariff for federal roads in general usage; hotel tax; tax on operators of public telecommunication networks; Tax Code.

1978 г. и опубликованной в 1993 г. монографии А.Н. Козырина «Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики».

В труде П.-М. Гюде «Финансовое право» содержится понятие *taxes parafiscales*, процитированное из французского органического Ордонанса от 2 января 1959 г.¹, согласно которому данным видом платежа признаются «сборы, установленные в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся государственными, местными органами, их административными учреждениями».

Согласно вышеуказанному положению, во Франции такие платежи устанавливаются декретом Государственного совета, принятым на основании доклада министра финансов или заинтересованного министра. При этом наименование данного вида платежа было переведено на русский язык как «неналоговые сборы».

И хотя сам термин «парафискальный» в силу принятия ряда правовых актов во французском законодательстве больше не используется, на самом деле такие платежи во Франции в настоящее время продолжают взиматься в значении «платежей, установленных в пользу юридических лиц публичного и частного права иного, нежели государство и территориальные образования» [1].

Долгое время считалось, что в Российской Федерации указанные платежи малоинтересны в силу их неширокого распространения. Однако оказалось, что на самом деле их достаточно много, просто они недостаточно изучены. При этом важно, что в настоящее время, по существу,

¹ Википедия. Ордонансы (фр. *ordonnance* – приказ) – королевские указы во Франции и Англии, имевшие силу государственных законов.

отсутствует единая общепризнанная классификация парафискалитетов, их признаков, требований к установлению и взиманию. Вместе с тем, отдельные авторы активно предлагают свое видение классификации парафискалитетов как дополнительного источника покрытия ряда общественных нужд общества.

Например, этот вопрос глубоко проработан и в достаточной степени аргументирован в научной статье А.Д. Корнева «Признаки фискальных сборов и парафискалитетов», опубликованной в журнале «Актуальные проблемы российского права» [2].

Первое, на что, как правило, обращается внимание, так это на то, что при взимании парафискальных платежей происходит изменение механизма финансирования государством деятельности, направленной на выполнение публичных задач государственными органами управления, поскольку такой платеж поступает не в бюджет, из которого выделяется финансирование конкретной организации, выполняющей публичные функции, а непосредственно в адрес такой организации. И таким образом у этой организации появляются собственные средства, контроль за сбором и расходованием которых осуществляет сама организация. Из этого можно сделать выводы, что в результате подобной практики неналоговые платежи выпадают из сферы контроля прежде всего налоговых органов.

В последние годы правительство, обратив внимание на бесконтрольный рост количества неналоговых платежей, а также ситуацию со сбором и их применением, предприняло некоторые шаги в направлении систематизации неналоговых платежей. Одним из первых шагов в этом направлении стало принятие решения по составлению плана их систематизации и формированию единого перечня неналоговых платежей. В результате проделанной работы был составлен план мероприятий по систематизации неналоговых платежей и формированию единого перечня неналоговых платежей, закреплению в законодательстве Российской Федерации единых правил установления, исчисления и взимания таких платежей, а также повышению эффективности их администрирования. Указанный план был утвержден Правительством РФ 28.10.2016 г. № 8245п-П13.

Важнейшим мероприятием, предусмотренным вышеуказанным планом является введение моратория на установление новых, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, платежей, формирующих доходы бюджетов (за исключением налогов и сборов, таможенных и иных пошлин, страховых взносов на обязательное социальное страхование), а также платежей, остающихся в распоряжении государственных и муниципальных учреждений, выполняющих государственные функции, до принятия федерального закона, устанавливающего общие требования к порядку их исчисления, размерам и срокам введения в действие.

Разрабатывая в 2019 году Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и последующие 2021–2022 годы, Правительство Российской Федерации предусмотрело, что в период с 2020 по 2022 годы ряд неналоговых платежей будет включен в Налоговый кодекс, такие как экологический

и курортный сборы, утилизационный сбор, сбор за пользование автомобильными дорогами общего пользования федерального значения, налог на доходы операторов сети связи общего пользования. В местные бюджеты будут поступать отчисления по туристическому сбору.

Соответствующий проект федерального закона был внесен в Государственную Думу в апреле 2019 года, и предполагалось, что изменения в части неналоговых платежей начнут применяться в соответствии с Налоговым кодексом с 1 января 2020 года.

Однако в настоящее время перевод неналоговых платежей в Налоговый кодекс в силу необходимости дальнейшего согласования этого вопроса с бизнес-сообществом отложен предположительно до начала 2021 года.

Дело в том, что в настоящее время имеется, как это упоминалось выше, несколько десятков неналоговых платежей, которые регулируются разрозненными отраслевыми актами. И изначально навести порядок с неналоговыми платежами просил сам бизнес, который выступал за кодификацию таких платежей в отдельном документе. Однако Минфин России предложил перенести неналоговые платежи в Налоговый кодекс.

Российский бизнес это не устраивает, и его можно понять. Озабоченность бизнеса проистихает из опасения серьезности штрафных санкций за неуплату или несвоевременную уплату неналоговых платежей, так как ответственность за нарушение Налогового кодекса серьезнее тех, что действует сейчас и предполагает уплату штрафов, пени, аресты счетов и уголовную ответственность за неуплату в крупном размере.

Бизнес-сообщество недовольно также тем, что в результате предполагаемой реформы с зачислением неналоговых платежей в бюджет средства будут поступать в «общий котел» бюджета, тогда как сейчас, например, утилизационный сбор поступает на отдельный счет и идет напрямую на экологические проекты. Идя навстречу предпринимателям, министр финансов Антон Силуанов поддержал просьбу бизнеса ввести мораторий на штрафы за нарушения в отношении неналоговых платежей, включаемых в Налоговый кодекс, до 31 декабря 2022 года. Вместе с тем разногласия по вопросам срока и существа внесения изменений в Налоговый кодекс в части конкретных неналоговых платежей в настоящее время не полностью урегулированы, и в 2020 году можно ожидать новых решений.

Для того чтобы понять, какие изменения могут произойти в плане взимания неналоговых платежей в ближайшем будущем, коротко охарактеризуем каждый из платежей, предлагаемых к внесению в Налоговый кодекс, обратив особое внимание на экологический налог и утилизационный сбор, как наиболее важные по объему и по существу среди прочих, предлагаемых к внесению в Налоговый кодекс.

Перед тем, как охарактеризовать этот налог и сбор, приведем положение Статьи 42 Конституции Российской Федерации: «Каждый имеет право на благоприятную окружающую среду, достоверную информацию о ее состоянии и на возмещение ущерба, причиненного его здоровью или имуществу экологическим правонарушением»².

² Конституция Российской Федерации, 2007 г.

Экологический налог

В целях улучшения экологической обстановки в стране в 2017 году началась подготовка законопроекта о введении экологического налога, который должен был заменить платежи за выбросы, загрязняющие окружающую среду.

Указанным законопроектом предлагалось дополнить Налоговый кодекс главой «Экологический налог». В пояснительной записке к документу было указано, что анализ динамики поступлений платы за негативное воздействие на окружающую среду в бюджет показывает низкую эффективность его взимания. Из-за этого государственные экологические программы приходится финансировать «за счет иных доходов федерального и региональных бюджетов».

Также отмечалось, что неуплата экологических неналоговых платежей в настоящее время не подпадает под действие Уголовного кодекса и «в рамках действующего законодательства у плательщиков отсутствует должная мотивация» к внесению таких платежей. Введение экологического налога должно увеличить поступления в бюджет за счет применения мер налоговой, административной и уголовной ответственности.

Законопроектом предлагалось установить фиксированные налоговые ставки для каждого вида воздействия на окружающую среду в зависимости от вида загрязняющего вещества (выбросы в воздух, сброс сточных вод, хранение и захоронение отходов).

Одновременно в законопроекте предусматривалось, что если налогоплательщик осуществляет мероприятия по снижению негативного воздействия на окружающую среду и внедрению наилучших доступных технологий, то при расчете налога к налоговым ставкам должны применяться особые понижающие коэффициенты.

Первоначально экологический налог предполагалось ввести с 1 января 2020 года. Плательщиками налога были определены организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории Российской Федерации, континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации хозяйственную и (или) иную деятельность, оказывающую в соответствии с законодательством Российской Федерации в области охраны окружающей среды негативное воздействие на окружающую среду.

Утилизационный сбор

Утилизационный сбор должен быть введен взамен существующих в настоящее время неналоговых платежей – экологического и утилизационного сборов, взимаемых в соответствии со статьями 24.1 «Утилизационный сбор» и 24.5 «Экологический сбор» Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления».

Утилизационный сбор – это платеж за утилизацию товара, который может включаться в стоимость товара или взиматься отдельно при продаже или перед утилизацией.

Утилизационный сбор был введен в России в 2009 году при утверждении федеральной программы по утилизации автомобилей. Владелец старой машины мог сдать на

переработку свой легковой автомобиль, уплатив дилеру стандартный сбор в 3 тыс. рублей. После этого владелец получал сертификат на скидку в 50 тыс. рублей при покупке нового авто (если оно было произведено в России). Программа действовала в 2010-2011 годах, в измененной форме возобновлена в 2014 году.

С 1 сентября 2012 года утилизационный сбор стал взиматься при таможенном оформлении. При этом базовая ставка для легковых автомобилей составляла 20 тысяч рублей, для грузовиков и автобусов – 150 тысяч. Итоговый размер платежа зависел от технических характеристик и возраста машины. С 1 января 2014 года утилизационный сбор стал взиматься с российских автопроизводителей.

Форму расчета утилизационного сбора в отношении товаров и упаковки будет утверждать ФНС, в отношении импортных транспортных средств – ФТС. Производители будут сдавать расчет в налоговый орган по месту нахождения юрлица (по месту жительства ИП). Импортёры транспортных средств будут отчитываться в таможенном органе, в котором будут осуществлять декларирование.

Экологический сбор

В настоящее время экологический сбор – это неналоговый платеж, обеспечивающий утилизацию использованной упаковки и товаров с закончившимся сроком полезного использования на территории Российской Федерации.

В соответствии с действующим законодательством экологический сбор относится к неналоговым доходам федерального бюджета и уплачивается производителями товаров, импортёрами товаров по каждой группе товаров, группе упаковки товаров согласно перечню, в срок до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом. В отношении упаковки товаров экологический сбор уплачивается производителями товаров, импортёрами товаров в этой упаковке.

Экологический сбор для товаров в упаковке, не являющихся готовыми к употреблению изделиями, уплачивается только в отношении самой упаковки. Экологический сбор не уплачивается в отношении количества товаров, упаковки товаров, которые вывозятся из Российской Федерации.

В подготовленном проекте федерального закона учтены положения действующего законодательства. Так, установлено, что плательщиками сбора считаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, которые производят или импортируют товары и упаковку, подлежащие обязательной утилизации. А также производители и импортёры колесных транспортных средств, прицепов и самоходных машин.

Плата за вред окружающей среде и экологический сбор: в чем различия

Кроме экологического сбора существует платеж за нанесение вреда экологии, установленный в 2002 году, и неофициально называемый экологическим сбором. Вместе с тем, с учетом статьи 24.5 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и

потребления», которая была введена в действие в декабре 2014 года, подобное отождествление стало некорректным.

Экологический сбор обязаны уплачивать только производители и импортеры изделий и упаковки для них, которые должны быть утилизированы после утраты ими потребительских свойств. В то же время платеж за нанесение вреда экологии регламентируется Федеральным законом от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» и установлен для плательщиков, которые производят выбросы и сбросы в окружающую среду различных загрязняющих веществ и мусора, а также размещают отходы производства.

В соответствии с п. 11 ст. 16.3 Федерального закона № 7-ФЗ из суммы платы за негативное воздействие на экологию вычитаются платежи, отражающие затраты плательщика на мероприятия, которые направлены на снижение вредного воздействия на экологию, – отдельно по каждому загрязняющему веществу или типу отходов производства в рамках отчетного периода. Соответствующие расходы должны быть подтверждены документально.

Таким образом, экологический сбор:

- уплачивается за утилизируемые товары и упаковку (выпущенные плательщиком или импортированные);
- регулируется положениями Федерального закона № 89-ФЗ;
- как правовая категория существует в РФ с декабря 2014 года.

А сбор, представляющий собой плату за причинение вреда окружающей среде, регулируется положениями Федерального закона № 7-ФЗ, а в части размещения отходов – некоторыми положениями Федерального закона № 89-ФЗ;

- уплачивается за выбросы и сбросы вредных химических веществ и мусора, а также размещение отходов;
- регулируется положениями Федерального закона № 7-ФЗ (а в части размещения отходов – некоторыми положениями Федерального закона № 89-ФЗ);
- как правовая категория существует с 2002 года (отметим, что схожий по правовой форме сбор в виде платы за загрязнение окружающей среды, размещение отходов и иное вредное воздействие взимался до отмены в 2002 году закона РСФСР «Об охране окружающей среды» от 19.12.1991 № 2060-1).

Действующий в 2019-2020 годах порядок расчетов платы за причинение вреда окружающей среде содержит постановление Правительства РФ от 03.03.2017 № 255 «Об исчислении и взимании платы за негативное воздействие на окружающую среду».

Сбор за пользование автомобильными дорогами федерального значения общего пользования

В Налоговый кодекс предлагается ввести главу «Сбор за пользование автомобильными дорогами федерального значения». При этом ставка дорожного сбора устанавливается в размере 3,73 руб. на 1 км пути, пройденного большегрузным транспортным средством по федеральным дорогам общего пользования.

Указанный сбор заменит плату в систему «Платон». Плательщиками сбора за пользование автодорогами будут собственники (владельцы) транспортных средств, имеющих разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн.

Ставка сбора составит 3,73 руб. на один километр пути. Каждый год она будет индексироваться на коэффициент-дефлятор.

Налог на операторов сети связи общего пользования

Плательщиками налога станут организации и предприниматели, которые оказывают услуги связи в сети связи общего пользования в соответствии с Федеральным законом от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи». В настоящее время операторы сети связи общего пользования ежегодно отчисляют 1,2% своих доходов в «резерв универсально-обслуживания».

Ставка налога на операторов сети связи общего пользования составит 1,2% от доходов оператора, определяемых по данным бухгалтерского учета. Платить налог надо будет ежеквартально не позднее 30-го числа месяца после отчетного периода. К этому же сроку требуется сдавать налоговую декларацию.

Предусмотрено, что налоговая декларация за истекший налоговый период представляется в налоговый орган по месту нахождения организации и месту жительства индивидуального предпринимателя.

Гостиничный сбор

Гостиничный сбор заменит курортный сбор, который в настоящее время в качестве эксперимента взимают в четырех субъектах России. Платить сбор будут организации и физические лица, которые оказывают гостиничные услуги, услуги по временному размещению или обеспечению временного проживания физических лиц в гостиницах и иных средствах размещения.

Ставку сбора будут устанавливать местные органы власти. При этом она не должна превышать 100 руб. на одного проживающего физического лица за сутки проживания.

При этом местным органам власти будет разрешено устанавливать дифференцированные ставки в зависимости от сезона, категории средства размещения, его назначения и местонахождения.

Внесение изменений в Главу НК РФ «Государственная пошлина»

В рассматриваемом в настоящее время проекте федерального закона предусматривается также внесение изменений в Главу 25.3 «Государственная пошлина» Налогового кодекса, в соответствии с которыми предоставление сведений из государственных реестров приравнивается к юридически значимым действиям и устанавливаются размеры государственной пошлины за эти действия.

При этом размеры пошлины устанавливаются и для физических, и для юридических лиц. Наблюдается большая дифференциация в размере государственной пошлины в зависимости от двух факторов: кому предоставляются

сведения и от содержания таких сведений. Например, что касается размера пошлины за предоставление сведений, содержащихся в государственном реестре саморегулируемых организаций на бумажном носителе, то для физических лиц она составит 100 руб., для организаций – 300 руб., что, на наш взгляд, будет являться не очень высокой платой за получаемую информацию.

В то же время предусматривается достаточно высокий размер пошлины за предоставление сведений, касающихся сделок с предприятием как имущественным комплексом. Например, за предоставление сведений, содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости на бумажном носителе, связанных с предоставлением копии договора или иного документа, выражающего содержание односторонней сделки с предприятием, совершенной в простой письменной форме, размер пошлины для физических лиц составит 950 руб., для организаций – 1400 руб. Такие же сведения с предоставлением копии межевого плана, технического плана, разрешения на ввод объекта в эксплуатацию для физических лиц составит 1 500 руб., для организаций – 4 500 руб.

Между тем, вопрос внесения в Налоговый кодекс вышеперечисленных неналоговых платежей в настоящее время окончательно не решен, и Правительством Российской Федерации совместно с Государственной Думой в течение 2020 года могут быть приняты иные решения. И дело не только в том, что принятие окончательного решения в части, например, введения экологического налога требует дополнительной проработки, так как его введение затрагивает установившуюся практику взимания платы за загрязнение окружающей среды, которая регулируется законом от 10.01.2002 г. № 7-ФЗ и некоторыми другими нормативными правовыми актами, но также одновременно встает вопрос о готовности организаций и индивидуальных предпринимателей перейти на новый уровень отношений с бюджетом.

Кроме того, против планов Министерства финансов о переносе ряда неналоговых платежей в Налоговый кодекс в конце 2019 года достаточно резко выступила Счетная палата, считающая, что смысл и характер неналоговых платежей противоречит самому определению налога как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.³

Мнение Счетной палаты таково: для того, чтобы неналоговые платежи можно было бы включить в Налоговый кодекс, нужно сначала определить критерии обязательных неналоговых платежей, провести их инвентаризацию и составить реестр этих платежей. И только в случае, если включенные в реестр неналоговые платежи несут фискальную функцию, принимать решение о включении их в Налоговый кодекс.⁴

³ Статья 8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020).

⁴ Центр обучения «Клерк», Аркадий Брызгалов. 05.09.2019.

Парковочный сбор

Вместе с тем, в настоящее время существует ряд неналоговых платежей, широко распространенных по Российской Федерации, особенно в крупных городах, которые пока не привлекают внимания со стороны законодателей. Один из таких платежей – платная парковка автомобильного транспорта.

В Москве парковочный сбор первоначально был введен в качестве пилотного проекта, и с первых дней завоевал одобрение как со стороны транспортной службы, так и со стороны самих водителей, позволив разгрузить основные транспортные артерии города. Вместе с тем, в дальнейшем проявилась отрицательная тенденция, выражающаяся в непрерывном росте размера платы за парковку.

Оказалось, что парковочный сбор приносит большие доходы, и встает вопрос: а куда направляются собранные средства и насколько это оправданно? Например, доходы Москвы от платных парковок и штрафов за нарушение правил дорожного движения выросли в 2017 году по сравнению с предыдущим годом в среднем примерно на четверть. Такие данные приводит газета «Ведомости» со ссылкой на оперативные итоги исполнения бюджета Москвы. Это происходит как за счет роста количества автомобилей в Москве, так и за счет роста самого размера парковочного сбора – в конце 2019 года сумма парковки в центре достигла 380 рублей за один час.

Таким образом на платных парковках город Москва зарабатывает колоссальные суммы. Например, в 2017 году это составило 5,3 млрд руб., что на 21% больше, чем годом ранее, – в 2016 году эти доходы составили 4,37 млрд руб. Штрафы за ПДД в 2017 году принесли столичному бюджету 16,6 млрд руб., тогда как в 2016 году таких поступлений было 13,14 млрд руб. В общей сложности Москва заработала на парковках и штрафах в 2017 году 22 млрд руб., что составляет примерно половину областного бюджета среднего субъекта, расположенного в центральной России⁵.

Вместе с тем, имеется более свежая информация: аудиторы Контрольно-счетной палаты столицы проанализировали исполнение городского бюджета Москвы за первый квартал 2019 года и пришли к выводу, что объем платежей за парковки, поступающие в городской бюджет, вырос на треть. Причина – резкое подорожание платы за пользование парковочным местом. При этом максимальный тариф за парковку на центральных улицах Москвы повысился с 200 рублей до 380 рублей в час⁶.

Встает вопрос, а не пора ли парковочный сбор упорядочить, и прежде всего, что касается его размера, предусмотрев твердую и неизменяемую в течение достаточно долгого периода минимальную и максимальную сумму размера парковочного сбора за час стоянки, и, кроме того, переведя его в разряд неналоговых платежей, предусмотренных в Налоговом кодексе, по примеру того, как это произошло несколько лет назад с Торговым сбором,

⁵ Москва на парковках и штрафах заработала «полбюджета» российского региона. Режим доступа: <https://www.yaplakal.com/forum1/topic1750856.html> (Дата обращения: 05.03.2018 года).

⁶ РИА «Новый день». 31 октября 2019.

успешно введенным в ряде территорий Российской Федерации в соответствии с положениями главы 33 Налогового кодекса.

Считаем, что это тот вопрос, который требует безотлагательного решения путем соответствующего нормативного акта. При этом в разработке указанного нормативного акта должны принять участие не только федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в сфере регулирования налогообложения, но также органы местного самоуправления (органы государственной власти городов федерального значения – Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Тем не менее, уже сейчас можно предугадать, что в самом ближайшем времени для налогоплательщиков наступят довольно трудные времена, вызванные часто меняющимися правилами и условиями налогообложения. При этом перевод ряда неналоговых платежей в Налоговый кодекс, не говоря уже о введении нового Экологического налога, потребует от налогоплательщиков хорошо отлаженной системы налогового и финансового аудита, обеспечивающего высокий уровень ведения бухгалтерской и финансовой отчетности. В связи с этим представляется интересной публикация статьи И.В.Алексеевой и М.Е.Евстафьева «Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации», в которой авторами представлены компьютерные программы, в том числе компьютерная программа под названием «Стратегический аудит бизнеса коммерческой организации» [3].

Также имеется целый ряд других неналоговых платежей, близких по своей сущности и предназначению к неналоговым платежам, указанным в настоящей статье. Это, в первую очередь, таможенная пошлина, платеж, который по своей сущности мало отличается от налога и, не смотря на то, что регулируется положениями Таможенного

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. Ромашенко Л.В. Парафискальные платежи во Франции: законодательство и доктрина // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – № 4 (94). – С. 53–66.
2. Корнев А.Д. Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // *Актуальные проблемы Российского законодательства*. – 2017. – № 7. – С. 28–38.
3. Алексеева И.В., Евстафьева М.Е. Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 6 – С. 25–33.

Для цитирования

Данилькевич Л.И., Данилькевич М.А. Неналоговые платежи, их применение в Российской Федерации // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2020. – № 3. – С. 37–43.

кодекса и взыскивается таможенными органами, полностью зачисляется в федеральный бюджет. Имеется целый ряд целевых платежей неналогового характера: платежи за пользование недрами, плата за пользование водными ресурсами, плата за использование лесов. Интересно, что в начале налоговой реформы некоторые из перечисленных неналоговых платежей (или их аналогов) регулировались налоговыми законами. Например, в перечнях федеральных, региональных и местных налогов, содержащихся в соответствующих статьях Закона Российской Федерации от 27.12.1991 г. № 2118-1 (ред. от 24.03.2001) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», были именованы следующие платежи:

- в статье 19: «Федеральные налоги» – таможенная пошлина; платежи за пользование природными ресурсами, плата за пользование водными объектами;
- в статье 20: «Налоги республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов» – лесной доход.

Таким образом, было бы закономерно, если законодатель со временем примет решение о включении указанных платежей в Налоговый кодекс.

Подводя итоги, нельзя не отметить, что реформа с неналоговыми платежами на настоящий момент пока не завершилась. Во-первых, закон о переносе нескольких неналоговых платежей в Налоговый кодекс даже в урезанном виде пока не принят, во-вторых, речь в настоящее время идет только о тех неналоговых платежах, которые администрируются налоговыми органами. Что касается всей совокупности неналоговых платежей, именуемых парафискалитетами, подготовке и принятию закона, где бы они все были перечислены и каждому было определено соответствующее место, то сроки подготовки и реализации такого документа можно только предполагать. Всего вероятнее, что это случится не ранее 2022-2023 гг. 🗳

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. Romashchenko L.V. Parafiskal'nye platezhi vo Frantsii: zakonodatel'stvo i doktrina [Para-fiscal Payments in France: Legislation and Doctrine]. *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2012, no. 4 (94), pp. 53–66 (in Russ.).
2. Kornev A.D. Priznaki fiskal'nykh sborov i parafiskalitetov [Characteristics of Revenue Charges and Parafiscalities]. *Actual Problems of Russian Law*, 2017, no. 7, pp. 28–38. (In Russ.)
3. Alekseeva I.V., Evstafieva E.M. Teoreticheskie i prakticheskie aspekty formirovaniya prognoznoy finansovoy otchetnosti i ee audit v usloviyakh tsifrovizatsii [Theoretical and Practical Aspects of Pro Forma Financial Statements and its Audit in the Era of Digitalization]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 25–33 (in Russ.).

For citation

Danilkevich L.I., Danilkevich M.A. Nenalogoverye platezhi, ikh primenenie v Rossiyskoy Federatsii [Application of Non-Tax Payments in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 37–43 (in Russ.).



УДК 631.155.6(470)
БАК 08.00.05

Особенности субсидирования сельского хозяйства

Features of Agricultural Subsidies

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

Лия Витальевна Панферова

канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета и электронного бизнеса
e-mail: 2013-let0@list.ru
428015, Российская Федерация, г. Чебоксары,
Московский проспект, д. 29.
Тел. + 7 (835) 258-41-73.

000 «Урожай», Российская Федерация, Чебоксары

Татьяна Вячеславовна Кузнецова

главный бухгалтер
e-mail: tatka2404@mail.ru
429965, Российская Федерация, г. Новочебоксарск,
улица Строителей, д. 23/1.
Тел. +7 (937) 376-68-71.

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

Liya V. Panferova

PhD in Economics, Associate Professor at the
Accounting and Electronic Business Department
e-mail: 2013-let0@list.ru
29 Moskovskiy Prospect st.,
Cheboksary 428015, Russian Federation.
Phone +7 (835) 258-41-73.

000 «Urozhay», Russian Federation, Cheboksary

Tatyana V. Kuznetsova

Chief Accountant
e-mail: tatka2404@mail.ru
23/1 Stroitelei st., Novocheboksarsk
429965, Russian Federation.
Phone +7 (937) 376-68-71.

Аннотация. Без эффективного развития сельского хозяйства невозможно развитие экономики страны. Сельское хозяйство является одной из важнейших отраслей экономики. Неэффективное развитие этой отрасли приводит к застою экономики страны в целом, то есть современное развитие экономики зависит от развития данного сектора. Сельское хозяйство, являясь важной отраслью экономики страны, имеет свои особенности (зависимость от природных ресурсов, сезонности и влияния факторов окружающей среды, и другие) и нуждается в государственной поддержке. Государственная поддержка реализуется преимущественно субсидированием производства. В статье дается определение субсидии в соответствии с МСФО, а также в соответствии с Бюджетным кодексом РФ. Показаны основные направления государственного субсидирования сельского хозяйства, их цели и размеры бюджетных средств, выделенных на анализируемый год по федеральным округам. Перечислены условия, которые должны выполнить сельскохозяйственные товаропроизводители в целях получения государственных субсидий. Также в статье приведены основные проблемы, которые препятствуют повышению эффективности государственной поддержки. Раскрывается новый механизм субсидирования агропромышленного комплекса, объединяющий три вида субсидий и дающий возможность регионам наладить выпуск той продукции, которая даст им наибольший экономический эффект.

Abstract. Without the effective development of agriculture, the development of the country's economy is impossible. Agriculture is one of the most important sectors of the economy. Ineffective development of this industry leads to stagnation of the country's economy, in other words, modern economic development depends on the development of this sector. Agriculture, being an important sector of the country's economy, has its unique features (dependence on natural resources, seasonality, environmental factors and others) and needs government support. The government subsidizes mainly the production. This paper gives the definition of subsidy in accordance with IFRS, as well as in accordance with the Budget Code of the Russian Federation. The main directions of agriculture government subsidizing, their goals and the amount of budget funds allocated to the federal districts in the analyzed year are presented. The conditions that agricultural producers must fulfill in order to receive government subsidies are listed. This paper also describes the main issues that interfere with the effectiveness improvement of government support. The authors introduce a new mechanism for subsidizing the agro-industrial complex, combining the three types of subsidies and enabling the regions to release only those products that will give them the highest economic effect.

Ключевые слова: сельское хозяйство; субсидия; государственная поддержка; государственные субсидии; размер субсидий.

Введение

Сельское хозяйство является важной отраслью экономики страны. Она создает необходимые условия для поддержания жизнедеятельности общества, обеспечивает производственную безопасность страны. Важность данной отрасли экономики связана не только с тем, что она удовлетворяет потребности населения в продовольствии, но и с тем, что она повышает уровень занятости населения и способствует эффективному функционированию всего народного хозяйства страны.

Существует ряд причин, почему именно эта отрасль экономики нуждается в государственной поддержке. Во-первых, это связано со спецификой сельского хозяйства. Специфика подразумевает собой зависимость от природных ресурсов, сезонности и влияния факторов окружающей среды. Влияние данных факторов препятствует эффективному функционированию рыночных механизмов данного сектора. Во-вторых, диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию, что является реальной угрозой для организаций и предприятий АПК. Нарушение соотношения уровня цен на продукцию сельского хозяйства и работающими на него отраслями промышленности сдерживают развитие сельскохозяйственной отрасли.

Результаты исследования и их обсуждение

Государственная поддержка является объективной потребностью для эффективного функционирования сельскохозяйственной отрасли экономики. Без поддержки со стороны государства сельскохозяйственным товаропроизводителям сложно добиваться серьезных и стабильных результатов. Государственная поддержка реализуется преимущественно субсидированием производства.

За последнее время в сфере регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации произошли многочисленные изменения [1]. В МСФО 20 дано определение субсидии, согласно которого государственной субсидией является помощь государства предприятиям и организациям, иными словами, хозяйствующим субъектам¹. Данный вид государственной помощи заключается в том, что государство передает организациям ресурсы. В свою очередь организации должны соблюдать определенные условия. Эти условия могут быть уже соблюдены в прошлом или же должны быть соблюдены в будущем. Если сделки между хозяйствующими субъектами и государством не отличаются от обычных коммерческих сделок, то в этом случае МСФО их не признает и не относит к государственным субсидиям. Также если стоимость

Keywords: agriculture; subsidy; government support; government subsidies; amount of subsidies.

государственной помощи, которая оказана хозяйствующим субъектам, не поддается разумной оценке, то она тоже не признается государственной субсидией. В МСФО выделены два вида субсидий: субсидии, которые относятся к активам, и субсидии, которые относятся к доходу¹.

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» государственная субсидия отнесена к объектам сельского хозяйства. Государственная субсидия в данном секторе экономики связана с биологическим активом и подлежит признанию в составе прибыли и убытка².

Согласно БК РФ государственная субсидия предоставляется хозяйствующим субъектам на безвозмездной основе. Государственные субсидии имеют определенные цели. Их основополагающей целью является возмещение части затрат, связанных главным образом с производством продукции, их реализацией, а также предоставлением услуг и выполнением работ. Существуют определенные товары, которые не являются объектами государственного

Рис. 1. Основные направления государственной поддержки сельского хозяйства



¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

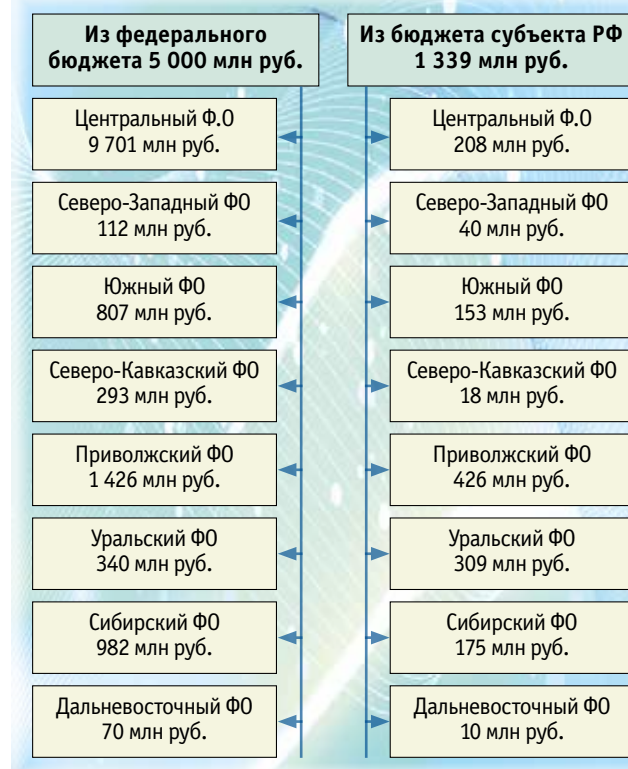
² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).



Рис. 2. Субсидии на содействие достижению целевых показателей региональных программ развития агропромышленного комплекса



Рис. 3. Субсидии на оказание несвязанной поддержки в области растениеводства



субсидирования. К ним относятся подакцизные товары, кроме легковых автомобилей и мотоциклов, винодельческих продуктов из винограда, выращенного на территории РФ.

На рисунке 1 показаны основные направления государственной поддержки сельского хозяйства.

Единая субсидия – это вид государственной поддержки, целью которой является достижение целевых показателей региональных программ развития АПК. К единой субсидии относятся:

1. Элитное семеноводство.
2. Закладка и уход за многолетними насаждениями.
3. Племенное животноводство.
4. Агрострахование животноводства и растениеводства.
5. Кредиты ЛПХ (полученные до 2017 года).
6. Грантовая поддержка МФХ.

В 2019 году для выполнения целевых показателей региональных программ развития агропромышленного комплекса было предусмотрено средств в размере 49 141 млн рублей.

На рисунке 2 приведены размеры выделенных субсидий на 2019 год по федеральным округам.

Субсидия на оказание несвязанной поддержки в области растениеводства предоставляется сельскохозяйственным товаропроизводителям для покрытия части тех затрат, которые они понесли при проведении агротехнологических работ. Очень часто эту субсидию называют «погектарной», так как расчет субсидий производится по ставкам в

расчете на 1 гектар посевной площади. К затратам организации, принимаемым к субсидированию, относят затраты на покупные семена, на минеральные удобрения, на топливо, на химические средства защиты растений.

На рисунке 3 приведены данные размеров субсидий на оказание несвязанной поддержки в области растениеводства, выделенные на 2019 год.

В целях поддержки производства собственного молока сельскохозяйственными товаропроизводителями предоставляется субсидия на повышение продуктивности в молочном скотоводстве. Цель данной субсидии – возмещение части тех затрат сельскохозяйственного товаропроизводителя, которые он понес при производстве и реализации коровьего или козьего молока. Для расчета суммы субсидии используют массу реализованного или отгруженного на собственную переработку молока в килограммах. Для получения субсидии необходимо выполнить следующее условие: поголовье скота сельскохозяйственного товаропроизводителя должно быть не меньше поголовья предшествующего финансового года. Из федерального бюджета в 2019 году на повышение продуктивности в молочном скотоводстве было предусмотрено средств в размере 7 964 млн рублей.

На рисунке 4 приведены размеры субсидий в 2019 году по федеральным округам.

Субсидия на возмещение части процентной ставки по инвестиционным кредитам, взятым до

Рис. 4. Субсидии на повышение продуктивности в молочном скотоводстве

Из федерального бюджета 7 964 млн руб.	Из бюджета субъекта РФ 2 846 млн руб.
Центральный Ф.О 7 964 млн руб.	Центральный Ф.О 582 млн руб.
Северо-Западный Ф.О 806 млн руб.	Северо-Западный Ф.О 327 млн руб.
Южный Ф.О 578 млн руб.	Южный Ф.О 157 млн руб.
Северо-Кавказский Ф.О 303 млн руб.	Северо-Кавказский Ф.О 18 млн руб.
Приволжский Ф.О 2 664 млн руб.	Приволжский Ф.О 754 млн руб.
Уральский Ф.О 433 млн руб.	Уральский Ф.О 798 млн руб.
Сибирский Ф.О 969 млн руб.	Сибирский Ф.О 191 млн руб.
Дальневосточный Ф.О 94 млн руб.	Дальневосточный Ф.О 19 млн руб.

1 января 2017 года, предоставляется если инвестиционный кредит предназначен на развитие животноводства, мясного и молочного скотоводства, растениеводства.

Субсидии на элитное семеноводство предоставляются сельскохозяйственным товаропроизводителям, кроме ЛПХ. Субсидии на элитное семеноводство предоставляются на следующие культуры: колосовые, крупяные, зернобобовые, овощные культуры и другие. Данная субсидия предоставляется если семена на эти культуры были приобретены у производителя элитных семян и включены в Государственный реестр селекционных достижений, допущенных к использованию. Кроме этого, сельскохозяйственные товаропроизводители должны выполнить следующее условие: урожайность должна быть не меньше 90% среднерайонного значения, взятого за последние пять лет. Показателем результативности субсидии является доля площади земель, которая засеяна элитными семенами. Если доля засеянной площади элитными семенами меньше того показателя, который указан в соглашении между Министерством сельского хозяйства и сельскохозяйственным товаропроизводителем, то происходит процедура возврата части субсидий в бюджет.

Для получения данной субсидии организации должны предоставить документы специалисту Министерства сельского хозяйства муниципального района до 5 числа месяца. В этот перечень документов входят: заявление; справка-расчет; копия

договоров о поставке элитных семян; копии счетов-фактур; копии сертификатов, подтверждающих сортовые качества семян; копии накладных на оприходование элитных семян; копии платежных поручений или квитанций, подтверждающих оплату; копии акта расхода семян; копии технологической карты на возделывание конкретной культуры; сведения о сборе урожая; справка о количестве и качестве высеванных элитных семян; справка об отсутствии задолженности по налогам; сведения о численности и заработной платы работников. Далее специалист проверяет все представленные документы и передает в Министерство сельского хозяйства субъекта РФ.

Для получения государственных субсидий сельскохозяйственные товаропроизводители должны выполнить ряд условий:

1. У организации не должно быть задолженности по налогам и сборам.
2. У организации не должно быть задолженности по возврату субсидий.
3. Организация не должна находиться в процессе реорганизации, ликвидации или банкротства.
4. Организация не является иностранным юридическим лицом.
5. Организация не должна получать субсидии на цели, на которые субсидии уже были получены.
6. Средняя заработная плата должна быть не менее 1,5 МРОТ на 1 января отчетного года – для субсидий из регионального бюджета.

Правительство РФ утвердило на 2020 год новый механизм субсидирования АПК. Данный механизм объединяет три вида субсидий (субсидии на молоко, погектарная поддержка и единая субсидия) в компенсирующую и стимулирующую.

Компенсирующая субсидия предполагает предоставление бюджетных ассигнований на поддержание доходности сельхозпроизводителей. Основными направлениями компенсирующей субсидии будут оказание несвязанной поддержки в области растениеводства, повышение продуктивности в молочном скотоводстве, поддержка элитного семеноводства и поддержка племенно-животноводства.

Стимулирующая – это софинансирование регионов на развитие более перспективных регионов. Также эта субсидия направлена на развитие субъектов с низким уровнем социально-экономического развития.


Таким образом, новый механизм будет стимулировать высокоэффективное производство и у некоторых регионов появится возможность наладить выпуск той продукции, которая даст им наибольший экономический эффект.

Заключение

Государственная поддержка в форме субсидирования является одной из важных и эффективных способов поддержки сельскохозяйственных



товаропроизводителей. Но существует ряд проблем, которые препятствуют повышению эффективности государственной поддержки. Во-первых, недостаточность финансирования. Определить необходимый уровень субсидирования сельского хозяйства сложно. Во-вторых, преобладание прямой формы финансирования, то есть для развития сельского хозяйства используются средства федерального и регионального бюджетов. Такая форма финансирования носит только компенсирующий характер. Сельскохозяйственная отрасль является непривлекательной для инвестирования, то есть имеет низкий уровень притока частного и иностранного капитала. В-третьих, отсутствие развитой инфраструктуры финансирования. Основными коммерческими банками, которые предоставляют льготные кредиты организациям

сельского хозяйства являются «Россельхозбанк» и «Сбербанк». Все эти проблемы взаимосвязаны, так как нехватка денежных средств приводит к тому, что инвесторы могут отказаться от реализации новых проектов в сфере сельского хозяйства, а это может стать причиной сокращения производства. Повышение уровня государственного финансирования позволит динамично развиваться как крупным сельскохозяйственным организациям, так и небольшим фермерским хозяйствам, что приведет к повышению эффективности их производства, а также к достижению конкурентоспособности производимой продукции. Все это, в свою очередь, приведет к росту инвестиционной привлекательности сельского хозяйства и будет способствовать обеспечению продовольственной безопасности страны. 

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. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 17–22.

Для цитирования

Панферова Л.В., Кузнецова Т.В. Особенности субсидирования сельского хозяйства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С. 44–48.

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. Analiz novel zakonodatel'stva o buhgalterskom uchete i nalogooblozhenii v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 17–22 (in Russ.).

For citation

Panferova L.V., Kuznetsova T.V. Osobennosti subsidirovaniya sel'skogo khozyaystva [Features of Agricultural Subsidies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 44–48 (in Russ.).

УВАЖАЕМЫЙ ЧЛЕН НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА «ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ»!

В соответствии с действующим законодательством РФ, Уставом НП «ИПБ России» настоящим уведомлением НП «ИПБ России» (далее – «Партнерство») сообщает:

О СОЗЫВЕ И ПРОВЕДЕНИИ 03 ИЮЛЯ 2020 ГОДА ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ ЧЛЕНОВ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА «ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ»

(Место нахождения: г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3).

Принимая во внимание непростую для всех ситуацию, сложившуюся в Российской Федерации на фоне стремительного распространения коронавирусной инфекции и осознавая, что проведение Общего собрания членов НП «ИПБ России» 03 июля 2020 года в очной форме в подобных условиях становится практически невозможным, поскольку в зависимости от мер, принятых федеральной и региональными властями, может не только поставить НП «ИПБ России» в ситуацию нарушения требований властей, но и непосредственно подвергнуть физических лиц – членов НП «ИПБ России», их представителей, членов Счетной комиссии НП «ИПБ России» и прочих лиц, неоправданному риску заражения коронавирусом, НП «ИПБ России» изменяет отдельные параметры Общего собрания членов НП «ИПБ России», **организуя при его проведении для всех членов НП «ИПБ России» возможность дистанционной формы направления своего волеизъявления по всем вопросам повестки дня посредством интернет-сервиса в «Личном кабинете» на официальном web-портале НП «ИПБ России» – www.ipbr.org.**

Использование дистанционной формы не исключает прием и учет любой иной формы направления Вашего волеизъявления по всем вопросам повестки дня Общего собрания (направление заполненного бюллетеня для голосования и/или доверенности(ей) федеральной почтой, предоставление указанных документов лично и/или через представителя и пр.), полученной **до 18 часов 00 минут м.в. 03 июля 2020 года (включительно) по месту нахождения НП «ИПБ России» – г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3.**

ПАРАМЕТРЫ СОЗЫВАЕМОГО ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ ЧЛЕНОВ НП «ИПБ РОССИИ»:

- дата и время подведения итогов регистрации и голосования на очередном Общем собрании членов НП «ИПБ России» – **18 часов 00 минут м.в. «03» июля 2020 года;**
- повестка дня очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России»:
 1. **Выборы Счетной комиссии НП «ИПБ России».**
 2. **Определение и утверждение количественного состава Президентского совета НП «ИПБ России».**
 3. **Выборы Президентского совета НП «ИПБ России».**
 4. **Исключение из состава членов НП «ИПБ России».**
- место проведения очередного Общего собрания: **РФ, г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3, дистанционно на официальном web-портале НП «ИПБ России» – www.ipbr.org;**
- время открытия доступа к интернет-сервису в «Личном кабинете» на сайте www.ipbr.org для авторизации, регистрации и голосования по вопросам повестки дня очередного Общего собрания: **с 00 часов 00 минут м.в. 25 мая 2020 года;** дата составления списка лиц, имеющих право на участие в очередном Общем собрании: **27 февраля 2020 года.**

ПОРЯДОК ОЗНАКОМЛЕНИЯ С ИНФОРМАЦИЕЙ (МАТЕРИАЛАМИ) К ОЧЕРЕДНОМУ ОБЩЕМУ СОБРАНИЮ ЧЛЕНОВ НП «ИПБ РОССИИ»:

Ознакомиться с информацией (материалами) к очередному Общему собранию, повесткой дня очередного Общего собрания и списком кандидатур для избрания в органы управления Партнерства (после окончания срока приема соответствующих предложений) все члены Партнерства могут в «Личном кабинете» члена НП «ИПБ России» на официальном сайте Партнерства – www.ipbr.org.

К информации (материалам), подлежащей предоставлению лицам, имеющим право на участие во Внеочередном Общем собрании, относятся:

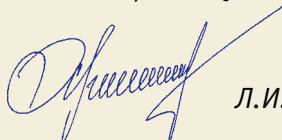
- сведения о кандидатах, выдвинутых для избрания в органы управления;
- информация о наличии либо отсутствии письменного согласия выдвинутых кандидатов на избрание в органы управления;
- реестр членов НП «ИПБ России», подлежащих исключению из состава членов решением очередного Общего собрания 03.07.2020 года.

ПОРЯДОК ПРИЕМА ПРЕДЛОЖЕНИЙ ПО КАНДИДАТАМ В ОРГАНЫ УПРАВЛЕНИЯ ПАРТНЕРСТВА ДЛЯ ИЗБРАНИЯ НА ОЧЕРЕДНОМ ОБЩЕМ СОБРАНИИ: СОГЛАСНО НОРМАТИВНЫМ ДОКУМЕНТАМ НП «ИПБ РОССИИ».

ПОРЯДОК УЧАСТИЯ ЧЛЕНОВ ПАРТНЕРСТВА В ОЧЕРЕДНОМ ОБЩЕМ СОБРАНИИ:

Авторизация и регистрация на очередное Общее собрание членов НП «ИПБ России» возможна для всех членов НП «ИПБ России» посредством интернет-сервиса «Личный кабинет» на официальном сайте НП «ИПБ России» – www.ipbr.org, голосование по всем вопросам повестки дня очередного Общего собрания осуществляется путем заполнения электронной формы бюллетеня. Использование дистанционной формы не исключает прием любых иных форм направления волеизъявления членов НП «ИПБ России» по всем вопросам повестки дня Общего собрания (направление заполненного бюллетеня для голосования и/или доверенности(ей) федеральной почтой, предоставление указанных документов лично и/или через представителя и пр.), полученных до 18 часов 00 минут м.в. 03 июля 2020 года (включительно) по месту нахождения НП «ИПБ России» – г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3.

Президент НП «ИПБ России»



Л.И. Хоружий

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