



ИПБ России

№ 4 | 2020

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Калькулирование нормированных затрат на демонтаж и разборку объектов основных средств производственного назначения
с. 8
- Резервы в бухгалтерском и налоговом учете: сущность, виды, методика формирования
с. 14
- Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы
с. 24
- Современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности коммерческой организации
с. 32
- Проблема нормативно-правового регулирования и определения статуса таможенных пошлин
с. 41



2020 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК 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 «Консерт», 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 сему CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness 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, дорепечатная
подготовка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
20.08.2020
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

- 8 Calculation of Standardized Costs for Dismantling Capitalized Fixed Assets
Igor E. Mizikovskiy
- 14 Provisions in Financial Accounting and Tax Accounting: Nature, Types and Creation Method
Xenia Yu. Kotova
- 24 Labor Market for Accountants in the Digital Economy: Current State and Prospects
Genrietta V. Soboleva, Irina N. Popova, Ekaterina I. Zuga
- 32 Modern Methodological Approaches to the Disclosure of Equity in Integrated Reporting of Commercial Organizations
Denis A. Lavrov

Finance, Money Circulation and Credit

- 41 Problems of Customs Duties Regulation and Definition of the Customs Duties Status
Natalia V. Konkina

В ИПБ Россия

- 2 Поздравляем ректора РГАУ-МСХА имени К.А.Тимирязева Владимира Ивановича Трухачева!

Теория учета: просто о сложном

- 3 Принцип консерватизма, или Осторожность бухгалтеров
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 8 Калькулирование нормированных затрат на демонтаж и разборку объектов основных средств производственного назначения
И.Е. Мизиковский
- 14 Резервы в бухгалтерском и налоговом учете: сущность, виды, методика формирования
К.Ю. Котова
- 24 Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы
Г.В. Соболева, И.Н. Попова, Е.И. Зуга
- 32 Современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности коммерческой организации
Д.А. Лавров

Финансы, денежное обращение и кредит

- 41 Проблема нормативно-правового регулирования и определения статуса таможенных пошлин
Н. В. Конкина



Поздравляем ректора РГАУ-МСХА имени К.А.Тимирязева Владимира Ивановича Трухачева!

16 июля 2020 отмечает юбилей ректор федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования Российской государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, доктор сельскохозяйственных наук, профессор, доктор экономических наук, профессор, академик РАН, заслуженный деятель науки Российской Федерации, член Совета при Президенте Российской Федерации по науке и образованию, Герой Труда Ставрополя, депутат Думы Ставропольского края, председатель Совета ректоров вузов Ставропольского края, председатель Совета ректоров аграрных вузов Российской Федерации, председатель Ассоциации аграрных вузов России «Агрообразование» Трухачев Владимир Иванович.

Владимир Иванович с 2019 года является ректором Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, флагмана отечественного аграрного образования. Он прошел доблестный трудовой путь от старшего ветеринарного врача Госплемзавода «Кубань» Кочубеевского района, инструктора Ставропольского крайкома ВЛКСМ, первого секретаря Грачевского районного комитета ВЛКСМ, секретаря парткома колхоза имени Калинина, председателя колхоза им. Чкалова Ставропольского края, заведующего организационным Отделом Грачевского районного комитета КПСС Ставропольского края, начальника Управления сельского хозяйства, первого заместителя главы администрации Грачевского района Ставропольского края, генерального директора АО «Масло-сыродельный завод «Кугультинский» Ставропольского края, главы Грачевской районной государственной администрации Ставропольского края до ректора Ставропольского государственного аграрного университета, который возглавлял более 20 лет.

Под руководством Трухачева В.И. Ставропольским ГАУ были достигнуты впечатляющие результаты: созданы 85 инновационных структурных подразделений, лабораторий и центров, 26 научных школ и 15 направлений, 4 открытых спортивных объекта, 3 теплицы, 2 вивария, учебно-научный производственный комплекс по выращиванию и переработке сельскохозяйственного сырья, учебно-опытное хозяйство площадью 9,5 тыс. га. Количество студентов в СтГАУ за последние 20 лет возросло до 15000 человек, обучающихся по 104 программам высшего образования и 456 программам дополнительного профессионального образования. В университете было создано 4 диссертационных совета по 11 научным специальностям, в которых за последние пять лет защищено 64 диссертации, в том числе 12 – на соискание ученой степени доктора наук. По инициативе Владимира Ивановича СтГАУ за последние пять лет принял участие в 56 международных программах и проектах, реализуемых в развитии 35 международных договоров и соглашений с зарубежными партнерами вуза (Италии, Швейцарии, Нидерландов, Швеции и др.).

Под руководством В.И. Трухачева СтГАУ завоевал ряд престижных российских и международных наград: Трижды лауреат премии Правительства РФ в области качества (2017 г., 2011 г., 2005 г.); победитель приоритетного проекта «Вузы как центры пространства создания инноваций» (2017 г.), трижды победитель приза Европейского конкурса Премии EFQM за совершенство (2016 г., 2013 г., 2010 г.), победитель (ГРАН-ПРИ) Всероссийского конкурса «Российская организация высокой социальной эффективности» (2013 г.); победитель 3-го и 7-го Международных турниров по качеству стран Центральной и Восточной Европы (2011 г., 2007 г.); победитель конкурса инновационных вузов в рамках приоритетного национального проекта

«Образование» (2007 г.); лауреат конкурса СНГ в области качества продукции и услуг (2007 г.).

В 2015 году Владимир Иванович принят в Оксфордский академический союз и в Клуб ректоров Европы с включением его в международный реестр «Выдающиеся ученые мира».

Научные труды В.И. Трухачева включают более 870 научных и учебно-методических работ, в том числе – 667 научных работ, 41 монографию, 62 патента на изобретения, 13 авторских свидетельств Государственной комиссии РФ по испытанию и охране селекционных достижений, 23 свидетельства об официальной регистрации программ ЭВМ. Под его научным руководством подготовлено 35 кандидатов наук и 8 докторов наук. В.И. Трухачев является председателем Объединенного диссертационного совета Д 999.041.02 на соискание ученой степени доктора и кандидата сельскохозяйственных наук.

Сложно переоценить вклад В.И. Трухачева в развитие аграрного образования и аграрной науки. За заслуги в системе высшего профессионального образования и большой личный вклад в подготовку высококвалифицированных специалистов для агропромышленного комплекса России, многолетний и добросовестный труд Трухачев Владимир Иванович награжден Почетной грамотой Президента Российской Федерации, Почетным знаком Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации «За заслуги в развитии парламентаризма», медалью за «Доблестный труд» I степени, медалью ордена «За заслуги перед Отечеством» II степени, Орденом Дружбы, золотой медалью Министерства сельского хозяйства Российской Федерации «За вклад в развитие агропромышленного комплекса России», Почетным знаком Министерства внутренних дел «За содействие» и другими наградами, имеет звание Заслуженного деятеля науки Российской Федерации, Почетного работника высшего профессионального образования Российской Федерации, Почетного работника агропромышленного комплекса России, науки и техники Российской Федерации, труда Ставрополя.

Владимир Иванович Трухачев пользуется заслуженным авторитетом и искренним уважением профессорско-преподавательского состава, коллектива сотрудников, студентов и аспирантов, а показатели его управленческой, образовательной, научно-исследовательской, инновационной и общественной деятельности свидетельствуют о высокой требовательности к себе, профессиональной компетентности, умении достигать высоких личных результатов и приводить к успеху других.

Коллектив сотрудников Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева и редакция журнала сердечно поздравляют Владимира Ивановича Трухачева с юбилеем, желают крепкого здоровья, плодотворной работы, новых научных достижений, благополучия и личного счастья.

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Принцип консерватизма, или Осторожность бухгалтеров

Оттенки бухгалтерского консерватизма

Бухгалтеров часто называют самым консервативным профессиональным сообществом на свете. Наверное, это справедливо, ведь сложно, не будучи консерваторами, вот уже более пяти веков записывать дебет слева, а кредит справа.

Однако, принцип консерватизма или (как часто его называют) осторожности связан совсем с иными аспектами деятельности представителей нашей замечательной профессии. Давайте посмотрим, что скрывается за названием одного из самых спорных и неоднозначных принципов, лежащих в основе современной методологии бухгалтерского учета.

Прежде всего, заметим, что название этого принципа может вызвать ассоциации, совсем не связанные с его действительным содержанием.

Нужно сказать, что, например, знаменитый Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона совсем не рассматривал понятие «консерватизм» как специальный термин. Он рассказывал о консервативных партиях¹, а также раскрывал понятие «консерватизма в праве», который определялся как «характерная особенность юридического мышления», заключающаяся в «наклонности сохранять по возможности долго, не стесняясь практическими требованиями гражданского оборота, раз установившиеся ассоциации юридических представлений»².

В советское время за понятием консерватизма закрепилось в целом негативное звучание.

В обыденном понимании консервативный, как говорит нам словарь С.И. Ожегова, означает «враждебный всяким нововведениям, отстаивающий неизменность чего-нибудь, косный», соответственно консерватизм означал «консервативные убеждения»³. Примерно таковой была и распространенная академическая трактовка данного термина. «Консерватизм (от лат. *conservo* – охраняю, сохраняю) – приверженность к старому, отжившему и вражда к новому, передовому»⁴. Соответственно, «консерватор (от лат.



conservator – охранитель) – приверженец консервативных взглядов, противник прогресса и преобразований»⁵.

Философы видят в консерватизме «одно из основных направлений политической философии, которое выражается в исторически конкретной политической идеологии»⁶. Однако это положения уж и совсем далекие от бухгалтерии. В разговоре же о бухгалтерях понятие осторожности или осмотрительности, ассоциируется, скорее, с набором личных качеств пред-

ставителей нашей профессии. Это прекрасно показал в своей замечательной книге «Образ бухгалтера в литературе и кино» профессор Я.В. Соколов.

«Оценивая человеческие качества, – писал Ярослав Вячеславович, – например осторожность, мы употребляем противоположные по значению слова. Если действия человека мы одобряем, то говорим «осмотрительный», если нет – «трусливый». ...Люди, любящие бухгалтеров, мягко называют их бережливыми, не любящие говорят агрессивно – «жадные». ...Хорошо еще, если так, а то и ненормальными обзовут. Или еще как-нибудь»⁷.

«Поскольку эти строки принадлежат бухгалтеру, – признавался Ярослав Вячеславович, – постольку он, что естественно, написал в названии главы «бережливость». Эта бережливость, – продолжал профессор Соколов, – простирается так далеко, что настоящему бухгалтеру выплатить деньги, даже не свои, а хозяина, – это боль. Другому бухгалтеру легче палец себе отпилить, чем подписать расходный кассовый ордер. Это связано с тем, что бухгалтер всегда стоит на страже интересов собственника, от чьего имени ведет учет»⁸. «Здесь мы сталкиваемся с тем, – подчеркивал Ярослав Вячеславович, – что бухгалтер всегда на стороне работодателя, т.е. человека, который платит ему заработную плату, а иногда и премию выдает. Но самое главное – работодатель в любую минуту любого бухгалтера может сделать безработным»⁹.

⁵ Советский энциклопедический словарь. – М.: «Советская энциклопедия», 1987, с. 620.

⁶ Новая философская энциклопедия. Т. 2. – М.: «Мысль», 2010, с. 288.

⁷ Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003, с. 85.

⁸ Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003, с. 85.

⁹ Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003, с. 46.

¹ Энциклопедический словарь Т-в. Брокгауз и Ефрон. СПб.: 1895, с. 34 -39.

² Энциклопедический словарь Т-в. Брокгауз и Ефрон. СПб.: 1895, с. 39.

³ Ожегов С.И. Словарь русского языка. – М.: Рус. Яз., 1984, с. 258.

⁴ Советский энциклопедический словарь. – М.: «Советская энциклопедия», 1987, с. 620.

«Чувство бережливости стимулирует осторожность и подозрительность. ... Конечно, бухгалтер не должен ждать, когда его фирма рухнет. Он обязан сигнализировать, бить в набат, петь петухом (Л. Пачоли), но предупреждать, еще раз предупреждать. ... Заботливость, бережливость – это профессиональные качества, которые вырабатываются почти на генетическом уровне и формируют общественное лицо бухгалтера, что затем влияет на поведение людей нашей профессии»¹⁰.

Однако приведенные высказывания относятся, скорее, к расположенности бухгалтера следовать принципу консерватизма, но не к методологическому содержанию самого этого принципа.

Что же касается самого принципа консерватизма, то наши российские бухгалтеры узнали о нем вместе с казавшимися тогда чуждыми и не понятными отечественному уху и сердцу понятиями «учетная политика» и «профессиональное суждение бухгалтера».

Консерватизм должен быть там, где есть профессиональное суждение

Для советского бухгалтера понятия консерватизма в учетных оценках просто не существовало. Оценка могла быть правильной (верной) или не правильной (не верной). Такое понимание ситуации базировалось на серьезной теоретической основе. «Отражение объектов учета в едином обобщающем измерителе, в качестве которого в условиях товарно-денежных отношений неизменно выступает денежный измеритель, – писали В.Ф. Палий и Я.В. Соколов, – является одной из важнейших составных частей, характеризующих сущность бухгалтерского учета. Соизмерение экономических явлений и процессов, присущее бухгалтерскому учету, осуществляется при помощи оценки и калькуляции. В бухгалтерском учете отражается информация только о тех элементах процесса расширенного социалистического воспроизводства, которые поддаются оценке. В результате оценки и калькуляции создается информация о таких важнейших экономических показателях, как себестоимость, прибыль, рентабельность, которая может быть получена только в системе бухгалтерского учета»¹¹.

Теория бухгалтерского учета, – продолжали авторы, – выработала основные принципы, обеспечивающие правильность оценки хозяйственных средств. В основу принципа единства оценки положено ее единообразие на всех предприятиях

и неизменность на протяжении длительного периода. Это значит, что все предприятия используют единые методы оценки различных видов хозяйственных средств и единые оптовые цены на материалы, полуфабрикаты и продукцию. Принцип реальности оценки обеспечивает объективное соответствие денежного выражения объекта учета величине заключенного в нем живого и овеществленного труда. Реальность оценки возможна при точной калькуляции фактической себестоимости заготовления материалов, производства и реализации продукции»¹².

Шло время. Постсоветские экономические преобразования требовали и нового бухгалтерского учета, учета, соответствующего эпохе свободного хозяйствования. В несколько трансформированном виде лозунг «Учись у немца!» вновь стал чрезвычайно актуальным. Бухгалтеры стали учиться в основном у представителей англо-американской школы.

Самые известные западные «наставники» российских бухгалтеров 1990-х годов – Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл – относили консерватизм к «допущениям, помогающим в толковании финансовой информации»¹³. «Консерватизм, – писали они, – означает, что, когда бухгалтерам не ясно, как оценить активы, они обычно выбирают наименьшую оценку из возможных, т.е. если рыночная стоимость предмета выше себестоимости – ценности показываются в отчете по себестоимости, и наоборот, если рыночная стоимость предмета ниже себестоимости – в отчете проставляются рыночные цены. Таким образом, бухгалтеры обеспечивают осторожность оценки как активов, так и исчисленной прибыли»¹⁴.

Их конкуренты в борьбе за умы отечественных бухгалтеров Р. Энтони и Дж. Рис относили консерватизм к «основополагающим концепциям бухгалтерского учета»¹⁵. Раскрывая идею концепции консерватизма, авторы писали: «Управляющим, как и большинству людей, хочется представлять благоприятные отчеты о том, как хорошо справляется со своими функциями предприятие, за которое они несут ответственность. Однако, согласно концепции консерватизма, для признания увеличения нераспределенной прибыли предприятия (т.е. доходов) необходимы более веские доказательства, чем для признания уменьшения нераспределенной прибыли (т.е. расходов)»¹⁶.

¹³ См.: Нидлз Б. и др. *Принципы бухгалтерского учета* / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993, с. 118.

¹⁴ См.: Нидлз Б. и др. *Принципы бухгалтерского учета* / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993, с. 118-119.

¹⁵ См.: Энтони Р., Рис Дж. *Учет: ситуации и примеры*: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993, с. 41–60.

¹⁶ См.: Энтони Р., Рис Дж. *Учет: ситуации и примеры*: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993, с. 43.

¹⁰ Соколов Я.В. *Образ бухгалтера в литературе и кино*. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003, с. 86–87.

¹¹ Палий В.Ф., Соколов Я.В. *Введение в теорию бухгалтерского учета*. – М.: Финансы, 1979, с. 224.

¹² Палий В.Ф., Соколов Я.В. *Введение в теорию бухгалтерского учета*. – М.: Финансы, 1979, с. 227–228.

«Отсюда следует, – читаем мы у Энтони и Риса, – что концепция консерватизма имеет две стороны:

1. Доход (т.е. увеличение нераспределенной прибыли) признается только тогда, когда на то имеется обоснованная уверенность.

2. Расход (т.е. уменьшение нераспределенной прибыли) признается, как только возникает обоснованная возможность»¹⁷.

В увидевшем свет в России в 1993 году «Карманном словаре-справочнике бухгалтера» Кристофера Ноубса, который при поддержке The Economist, был напечатан в Великобритании в 1990 году, наш бухгалтер мог познакомиться с чуть более академичной трактовкой данного учетного принципа.

В предисловии к своему словарю Ноубс отмечал, что очарование бухгалтерского учета должно быть «особенно понятно тем, кто любит алгебру, кроссворды в «Таймс» или сюиты Баха для виолончели. В общем, – обращался К. Ноубс к начинающему читателю, – бухгалтерский учет не так молод, как экономические теории, но и не так стар, как юриспруденция. Однако это и не наука: в бухгалтерском учете [слишком] много оценочных суждений и противоречий. Скорее учет – это очень древнее искусство, развивающееся с развитием коммерции и управления, «смазывая колеса» экономического прогресса»¹⁸.

«Для начинающих изучение бухгалтерского учета, – отмечал автор Словаря, – может быть полезно вначале прочесть статьи о некоторых фундаментальных понятиях»¹⁹, к которым он, в частности, относил и принцип консерватизма.

Консерватизм, – отмечал Б. Ноубс, – фундаментальная и старая концепция бухгалтерского учета, согласно которой бухгалтеры должны, когда они сомневаются, дать скорее худшую картину, чем лучшую. Консерватизм требует, чтобы активы были показаны по самой низшей из возможных оценок, все предвидимые убытки должны быть учтены немедленно, но прибыль никогда не должна отражаться до тех пор, пока она не будет фактически полученной прибылью. Значит, консерватизм направлен на то, чтобы недооценивать активы и прибыль. Причина существования этого принципа осторожности в том, что бухгалтеры должны противостоять природному оптимизму предпринимателя. Таким образом, конечный результат более надежен для кредиторов или ...акционеров»²⁰.

¹⁷ См.: Энтони Р., Рис Дж. *Учет: ситуации и примеры*. Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993, с. 44.

¹⁸ Ноубс К. *Карманный словарь-справочник бухгалтера*. Пер. с англ. / Под ред. М.С. Киселева и С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1993, с. 5.

¹⁹ Ноубс К. *Карманный словарь-справочник бухгалтера*. Пер. с англ. / Под ред. М.С. Киселева и С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1993, с. 5.

²⁰ Ноубс К. *Карманный словарь-справочник бухгалтера*. Пер. с англ. / Под ред. М.С. Киселева и С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1993, с. 61.

Любопытно, что в свое время Лука Пачоли, не проводя границ между предпринимателем и бухгалтером, писал: «в Инвентаре... всем вещам поставишь обычные цены. Последние назначай лучше выше, чем ниже, например, если тебе кажется, что вещь стоит 20, то скажи 24, чтобы лучше удалась тебе прибыль»²¹. Так учетная оценка должна была наоборот поддерживать предпринимательский оптимизм, ведущий, по мнению Пачоли, к росту возможных прибылей.

Учетный консерватизм приходит в Россию

Итак, в основе принципа консерватизма лежит конфликт интересов пользователей учетных данных, а задача современного бухгалтера – быть объективным и по возможности в равной степени удовлетворить информационные потребности всех заинтересованных пользователей отчетности. В этом значении, будучи закрепленным в предписаниях нормативно-правовых актов, учетный консерватизм и вошел в отечественную хозяйственную практику в 1990-е годы.

«Основное назначение и главная задача принимаемой предприятием учетной политики, – писали в 1994 году творцы системы регулирования практики бухгалтерского учета в России А.С. Бакаев и Л.З. Шнейдман, – максимально адекватно отразить деятельность предприятия, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней для целей эффективного регулирования этой деятельности в интересах дела и заинтересованных лиц»²².

Видя, таким образом, цель реализации на практике профессионального суждения бухгалтера (к области которого в первую очередь относится идея консерватизма) в применяемых методах оценки учетных объектов, авторы определяли требование осмотрительности следующим образом: «используемые предприятием способы должны обеспечивать большую готовность к отражению в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем доходов и активов.

Вместе с тем, – продолжали они, – при выборе учетной политики совершенно неуместна чрезмерная осторожность, которая может привести к созданию скрытых резервов и тем самым ввести в заблуждение собственников и других потребителей информации, сформированной в бухгалтерском учете»²³.

²¹ Пачоли Л. *Трактат о счетах и записях* / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001, с. 45.

²² Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. *Учетная политика предприятия*. – М.: «Бухгалтерский учет», 1994, с. 8.

²³ Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. *Учетная политика предприятия*. – М.: «Бухгалтерский учет», 1994, с. 13.

В этом определении очевидна дискуссионность реализации данного принципа на практике. Ее осознанию значимо поспособствовали ставшие вскоре доступными широкому кругу российских читателей переводы более серьезных работ представителей англо-американской школы.

Большая дискуссия

Прежде всего здесь следует обратить внимание на замечательную работу Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда «Теория бухгалтерского учета», увидевшую свет в России в 1997 году. Находя истоки принципа консерватизма в неопределенности учетных оценок, авторы утверждали, что «консерватизм в лучшем случае – весьма недостаточный метод отражения неопределенности оценки активов и прибыли, в худшем – он приводит к полному искажению учетных данных, в результате на практике главная опасность его применения кроется в непостоянных результатах, которые не могут быть правильно интерпретированы даже наиболее информированными пользователями отчетности. Кроме того, консерватизм противоречит требованию отражения всей релевантной информации, связанной с временными ограничениями. Наконец, консерватизм лишает учетные данные сравнимости. Все это, – заключали Хендриксен и Ван Бреда, – позволяет авторам этой книги сделать вывод о том, что консерватизму не должно быть места в теории учета»²⁴.

Позицию тотального скептицизма предложили российским читателям М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера. «Основной целью финансовой отчетности, – писали они, – является предоставление информации, полезной для принятия экономически оправданных решений»²⁵, однако «вопрос о том, кто же использует эту информацию, до сих пор остается в значительной мере спорным»²⁶.

Этот скептицизм теоретиков-англосаксов, в частности, произвел глубокое впечатление на Я.В. Соколова. Если в своей известной работе по истории развития учетной мысли в 1996 году Ярослав Вячеславович включал консерватизм в число ключевых принципов бухгалтерского учета, характерных для теории учета в США и англоязычных странах в XX в.²⁷, то в 2000 году в

работе «Основы теории бухгалтерского учета» он изымает требование консерватизма из «принципов счетоведения»²⁸.

«Осторожность, осмотрительность (консерватизм), – писал Соколов, – этот принцип явно противоречит принципу непрерывности, который требует сохранения первоначальной оценки учитываемых объектов. ...у этого весьма распространенного в счетоводстве принципа возникает определенная логическая непоследовательность; это обстоятельство, – заключал Соколов, – не позволяет включить осторожность в состав основных бухгалтерских принципов»²⁹.

Консерватизму – быть

Так сильно данные нюансы теории учета волновали не всех коллег профессора Соколова в России, после ведения консерватизма в состав обязательных требований к учетной практике рассматривавших его как нечто само собою разумеющееся.

Так, например, В.Ф. Палий в своем известном учебнике «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» писал: «В рассмотрении и понимании финансовой информации существенную роль играет фактор неопределенности, неизбежно возникающий в реальных условиях в отношении некоторых хозяйственных операций. Например, возможность получения сомнительных долгов, решения по судебным искам, оценка материальных ресурсов и т.д. ...Смысл многих из них можно понять только при рассмотрении их возможных последствий в будущих отчетных периодах, которые невозможно точно установить при составлении финансовой отчетности. Поэтому при оценке этих последствий для составления отчетности необходимо соблюдать определенную осторожность, осмотрительность. ...В бухгалтерском учете неопределенных либо не полностью определенных событий следует проявлять большую готовность к учету потенциальных убытков или пассивов, нежели потенциальных прибылей или активов»³⁰.

В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев, решив объединить англо-саксонскую идею учетного консерватизма с близкими российским бухгалтерам положениями континентально-европейской школы учета, представили понятие консерватизма в свете знаменитого правила итальянца Джинно Дзаппы (1879 – 1960): «доходы фирмы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны».

²⁴ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997, с. 103.

²⁵ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. *Теория бухгалтерского учета* / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999, с. 155.

²⁶ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. *Теория бухгалтерского учета* / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999, с. 149.

²⁷ См.: Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней*. – М.: ЮНИТИ, 1996, с. 392-393.


²⁸ См.: Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета*. – М.: «Финансы и статистика», 2000, с. 30-42.

²⁹ См.: Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета*. – М.: «Финансы и статистика», 2000, с. 46.

³⁰ Палий В.Ф. *Международные стандарты учета и финансовой отчетности*: Учебник. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009, с. 23-24.

«Консерватизм, – писали В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев, – принцип бухгалтерского учета, означающий, что в учете следует проявлять большую готовность к признанию расходов и обязательств, нежели доходов и активов. ... Известны различные интерпретации этого принципа, однако наиболее распространенная из них может быть выражена следующей сентенцией: расходы (затраты) фирмы очевидны, доходы сомнительны»³¹.

Что делать?

После этого обзора суждений относительно принципа консерватизма справедлив будет вопрос: так что же делать? Как бухгалтеру на практике сохранять должную осторожность и осмотрительность, не будучи обвиненным в создании излишне скрытых резервов. За ответом мы предлагаем обратиться к одному из самых известных консерваторов Жозефу де Местру (1753 – 1821), который, характеризуя идеи демократии, не устал повторять: «голоса надобно взвешивать, а не считать»³². А в бухгалтерском учете самым весомым голосом при выборе того или иного способа оценки учетных объектов должен служить голос бухгалтера-профессионала, квалифицированное суждение которого и должно определять границы возможностей применения принципа консерватизма в каждом конкретном случае. А «бухгалтеру, – писал когда-то первый президент Российского института профессиональных бухгалтеров профессор Я.В. Соколов, – нужна прежде всего человечность, а честность – только как ее следствие»³³. 

Рекомендуемая литература по теме

Тем из наших читателей, для кого вопросы, поднятые в данной статье, требуют более детального рассмотрения, мы можем порекомендовать обратиться к следующим источникам:

- Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. – М.: «Бухгалтерский учет», 1994.
- Ковалев В.В, Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учетное пособие. – 2-е изд., пер. и доп. – М.: «Проспект», 2012.
- Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

³¹ Ковалев В.В, Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учетное пособие. – 2-е изд., пер. и доп. – М.: «Проспект», 2012, с. 289.

³² Жозеф де Местр. Четыре неизданные главы о России. Письма русскому дворянину об испанской инквизиции. – СПб. «Владимир Даль», 2007, с. 17.

³³ Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003, с. 90.

Сервис «Поиск бухгалтера»



Сервис позволяет:

- размещать неограниченное количество вакансий для поиска бухгалтеров
- осуществлять поиск по резюме
- тестировать кандидатов через сервис
- общаться с кандидатами в чате



Преимущества сервиса:

- поиск по базе проверенных профессиональных бухгалтеров
- бесплатное использование
- постоянное обновление базы кандидатов

- Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993.
- Ноубс К. Карманный словарь-справочник бухгалтера: Пер. с англ. / Под ред. М.С. Киселева и С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1993.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
- Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 2000.
- Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997.
- Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993.

УДК 657
ВАК 08.00.12

Калькулирование нормированных затрат на демонтаж и разборку объектов основных средств производственного назначения

Calculation of Standardized Costs for Dismantling Capitalized Fixed Assets

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

Игорь Ефимович Мизиковский

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет», академик РАН

*e-mail: core090913@gmail.com
603000, Российская Федерация,
г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.
Тел. +7 (831) 433-13-96.*

Natsional'nyy issledovatel'skiy Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet im. N.I. Lobachevskogo (Lobachevsky State University), Russian Federation, Nizhny Novgorod

Igor E. Mizikovsky

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department, Corresponding Member of the Russian Academy of Natural Sciences

*e-mail: core090913@gmail.com
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhny Novgorod
603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433-13-96.*

Аннотация. Поиск решений, связанных с повышением эффективности использования ресурсной базы хозяйствующих субъектов, является одной из приоритетных задач развития обрабатывающих отраслей экономики. Целью представленного в статье исследования является инструментализация калькуляционного процесса, направленного на определение нормативной себестоимости затрат на демонтаж и разборку производственных объектов основных средств. Рассмотрены вопросы, связанные с определением базовых понятий, разработкой и внедрением методики нормативного калькулирования изучаемых затрат. В ходе исследования использованы методы наблюдения, обобщения, декомпозиции и классификации; структурно-факторный, статистический и ситуационный виды анализа; системный, операционно-ориентированный и функционально-процессный подходы к изучению предметной области. Предложены для использования в планово-учетной системе информационно-инструментальные средства нормирования расхода ресурсов на основе картирования производственного процесса, представлены разработанные автором методики структурирования базы нормированных затрат на основе групповых сводных норм расходования ресурсов на процесс, нормативного калькулирования и формирования учетной цены единицы запасов материалов на складах, полученных путем разборки и демонтажа. Институционализация разработанной автором методологии позволит заметно повысить качество управления исследуемыми ресурсами, определить направления использования учетно-калькуляционных результатов в процессе принятия решений, внести соответствующие

Abstract. The search for solutions related to increasing the efficiency of using the resource base of economic agents is one of the priority tasks for the development of manufacturing sectors of the economy. The purpose of the study presented in this paper is the instrumentalization of the calculation process aimed at determining the standard costs for dismantling capitalized fixed assets. The issues related to the definition of basic concepts, development and implementation of method for normative calculation of the studied costs are reviewed. The utilized research methods are observation, generalization, decomposition and classification; structural factor, statistical and situational types of analysis; system, operation-oriented and functional and process approaches. The information tools for normalizing resources consumption based on the process mapping are proposed for the usage in the planning and accounting system. The author presents his methodologies for structuring the base of standardized costs on the basis of group consolidated norms of resources use per process and the standard calculation and formation of accounting unit price of stocks, obtained by dismantling. Institutionalization of the author's developed methodology will significantly improve the quality of resources management, determine the directions of using accounting and calculation results in the decision-making process and make appropriate changes in the legal regulation of this process.

изменения в нормативно-правовое регулирование рассматриваемого процесса.

Ключевые слова: демонтаж; калькулирование; себестоимость; единица учета; материальные ресурсы; групповые сводные нормы; нормированные затраты.

Введение

Структурирование эффективной бизнес-среды хозяйствующего субъекта, ее перманентное улучшение, снижение хозяйственных рисков и обеспечение экономичности производственных процессов основывается на реализации комплекса управленческих стратегий, в том числе направленных на поддержание максимально рационального уровня применения материальных ресурсов на производстве. В число таких стратегий входит поиск и активное инкорпорирование в сложную ткань хозяйственной деятельности процессов использования внутренних резервов предприятия, одним из которых являются вторичные материальные ресурсы. Как показывает многолетняя практика хозяйствующих субъектов различных отраслей, последние представляют собой сложную, многофункциональную систему, способную обеспечить как дополнительный доход, так и существенную экономию производственных затрат в потоке создания ценности.

Проведенные автором исследования в период с 2016 по 2019 год на ряде предприятий Нижегородской области, специализирующихся на различного вида ремонтах промышленного оборудования, показали неоднородность структуры вторичных материальных ресурсов и достаточно сложный набор процессов их формирования. Возвратные отходы, имеющие, как правило, наибольший удельный вес в общем объеме вторичных ресурсов нашли достаточно широкое отражение во многих научных источниках [1-6], в большинстве управленческих практик их планирование и нормирование являются достаточно устойчивыми процессами управленческого учета и производственного менеджмента в целом. Иначе обстоит дело с другой частью вторичных ресурсов, по большей части имеющих экономическое назначение, сходное с возвратными отходами – с материальными ресурсами, формируемыми в результате демонтажа и разборки объектов основных средств производственного назначения.

Проведенный автором анализ теоретико-методологической базы управленческого учета этой группы материалов показал, что они не нашли должного отражения в бухгалтерской теории и методологии. Отсутствие актуальности объяснимо достаточно веской макроэкономической причиной: на протяжении многих лет производственное оборудование на большинстве предприятий обновлялось слабыми темпами, соответственно

Keywords: dismantling; calculation; prime cost; unit of account; material resources; group consolidated norms; standardized costs.

запрос менеджмента на инструменты управленческого учета материалов, получаемых в результате ликвидации объектов основных средств, не формировался. Исследуемые предприятия исключением не были.

Позитивные изменения макроэкономических условий, прежде всего вызванные общегосударственной стратегией импортозамещения, заметно оживили промышленность, в том числе ремонтную отрасль: усилились конкуренция и требования потребителей к качеству продукции, начал формироваться благоприятный инвестиционный климат и, как следствие – наметилась положительная динамика обновления основных средств. В группе исследуемых хозяйствующих субъектов этот показатель достиг порядка 3-8% за год, что обусловило ощутимую потребность в демонтаже ликвидируемых машин и оборудования и, следовательно, в сопровождающей этот процесс методике управленческого учета.

Анализ материалов исследований показал, что на изучаемых предприятиях не используются в должной степени инструменты планирования и нормирования затрат на демонтаж и разборку объектов основных средств производственного назначения, учет данных ресурсов ведется по факту выполнения процесса, списание на себестоимость производится по статье «прочие производственные расходы» давно раскритикованным котловым методом. Такая ситуация приводит к отсутствию возможности контроля по нормативным (плановым) показателям, в значительной степени затрудняет формирование информационной базы, релевантной принимаемым решениям и разрабатываемым стратегиям, в том числе связанным с ценообразованием (согласно ст. 250 Налогового кодекса РФ¹, стоимость материальных ресурсов, полученных в ходе демонтажа и разборки объектов основных средств, относится к внереализационным доходам хозяйствующего субъекта).

Методы

Для изложенного в статье исследования использовались инструментальные средства управленческого учета; методы наблюдения, обобщения,

¹ Статья 250. Внереализационные доходы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 13.07.2020). Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/d3cd0da5dfeff39ba9cedcd32cb42cfbd97b43/. (Дата обращения: 02.04.2020 г.).

декомпозиции и классификации; структурно-факторный и статистический и ситуационный виды анализа; системный, операционно-ориентированный и функционально-процессный подходы к изучению предметной области.

Результаты

Исследования, проведенные на указанных выше хозяйствующих субъектах, позволили выявить проблему, связанную с отсутствием детализированного картирования процессов демонтажа и разборки объектов основных средств, что в значительной степени затрудняет проведение учетно-калькуляционной работы. Проведенные опросы руководителей и специалистов исследуемых предприятий показали, что, по их общему мнению, сложность (а во многих случаях – невозможность детального картирования) объяснима стохастическим характером рассматриваемого процесса, реализация которого зависит от ряда субъективных факторов, в том числе: от степени изношенности и особенностей конструкции конкретного объекта основных средств; способов крепления на производственной площадке; рисков нанесения вреда помещению или площадке, где оборудование размещено; категории сложности выполнения работ, организации условий труда и уровня квалификации производственного персонала.

Как правило, в производственных практиках исследуемой группы предприятий применяются карты процесса, составленные в укрупненной форме, корректируемые в зависимости от сложившихся организационно-технологических параметров производства. В ходе наблюдений установлено, что содержание карты нередко к окончанию работ изменяется полностью. В свою очередь, изменения технологического процесса, как правило, заметно влияют на уровень запланированных

затрат, а в данном случае – и доходов. Это обстоятельство влечет за собой необходимость внесения существенных правок в бюджет (смету) доходов и расходов предприятия, производственную программу, сменные задания и в ряд других директивных документов, отражающих плановые показатели работы предприятия. Полноценную реализацию функции планирования в отношении рассматриваемого процесса, как уже отмечалось выше, осложняет практически полное отсутствие на исследуемых предприятиях базы нормированных затрат (БНЗ) на проведение разборки объектов основных средств. Отсутствие устойчивого набора плановых показателей приводит к тому, что учтенные затраты на процесс невозможно сравнить с их нормативными показателями, а отчетные данные – с бюджетными (сметными), что сводит на нет все усилия по организации внутреннего мониторинга проводимых работ и нередко влечет за собой заметные потери.

По мнению автора, устойчивости плановых и нормированных показателей затрат на процесс в течение производственного цикла можно достигнуть путем структурирования БНЗ на основе применения групповых сводных норм, представляющих собой «расход материалов по укрупненной номенклатуре... разрабатывается на... конкретный вид продукции...» [7]. Выбор данной модели нормирования затрат обусловлен возможностью наиболее полно отразить возможную динамику расходования ресурсной базы, обеспечить релевантность установленных параметров широкому диапазону возникающих производственно-хозяйственных ситуаций. Следует отметить, что расчет групповых сводных норм в контексте рассматриваемой предметной области должен базироваться на использовании как данных спецификации конструкторско-технической документации, отражающей состав демонтируемых и разбираемых

Таблица 1. Реестр подпроцессов, носителей затрат и калькуляционных единиц процесса демонтажа объектов основных средств

№ п/п	Наименование подпроцесса	Носители затрат	Калькуляционные единицы
1	Ограждение технологической зоны выполнения демонтажа и разборки оборудования	Периметр технологической зоны	М ²
2	Оснащение технологической зоны емкостями для укладки материальных ресурсов	Нагрузка емкостей	Т.
3	Отключение объекта от всех видов инженерных сетей, контроль выполнения	Количество источников подключения	Шт.
4	Снятие с объекта материальных ресурсов	Количество единиц материальных ресурсов	Шт.
5	Сортировка и укладка снятых материальных ресурсов	Масса снятых материальных ресурсов	Т.
6	Разборка фундамента объекта	Площадь фундамента объекта	М ²
7	Разборка ограждения и уборка технологической зоны	Периметр технологической зоны	М ²
8	Технический контроль выполненных работ	Количество единиц снятых материальных ресурсов	Шт.

Таблица 2. (Фрагмент). Нормативная калькуляция процесса демонтажа объекта учета основных средств Станок ВСМ-300 (инв.67834209)

№ п/п	Наименование подпроцесса	Сумма (руб.)
Раздел 1	Прямые затраты	
1	Ограждение технологической зоны выполнения демонтажа	200
2	Оснащение технологической зоны емкостями для укладки материальных ресурсов	120
3	Отключение объекта от всех видов инженерных сетей, контроль выполнения	100
4	Снятие с объекта материальных ресурсов	1200
5	Сортировка и укладка материальных ресурсов	500
6	Разборка фундамента объекта	600
7	Разборка ограждения и уборка технологической зоны	200
8	Технический контроль выполненных работ	80
Итого прямые затраты:		3000

объектов нормам времени и расценкам трудовых затрат по операциям, видам работ и технологическим процессам, так и на экспертных, аналитических и эмпирических и прогнозных сведениях, соответствующих «достигнутому уровню техники, технологии, организации производства и труда» [7] хозяйствующего субъекта. Необходимо подчеркнуть, что в процессе разработки групповых сводных норм очень важно использовать результаты лабораторных исследований и технических экспериментов.

Проведенные авторские исследования показали, что процесс демонтажа и разборки основных средств производственного назначения на изучаемых предприятиях основан на применении ручного труда с относительно небольшим объемом применения средств малой механизации (тельферов, лебедок, подъемников и т.п.). Отсюда следует необходимость интегрировать в структуру сводной нормы сумму показателей времени расходования на i-операцию ручного и механизированного видов труда T_{Hi} (1).

$T_{Hi} = P_i + M_i$, (1) где: P_i – затраты ручного труда; M_i – затраты средств малой механизации.

Стоимостной показатель C_{Hi} нормы расходования ресурсов на i-операцию рассматриваемого процесса рассчитывается по формуле (2):

$C_{Hi} = T_{Hi} * C_i$ (2), где C_i – нормативный тариф оплаты затрат труда на i-операцию.

Необходимо отметить, что значение показателя C_i зависит от ряда субъективных производственных факторов, таких как степень сложности работ, квалификация и условия труда исполнителя.

Таблица 3. (Фрагмент). Расчет нормированных затрат на снятие единицы материальных ресурсов с объекта учета основных средств Станок ВСМ-300 (инв. 67834209)

№ п/п	Объект калькулирования	Трудоемкость (час.)	Себестоимость часа выполнения работ (час./руб.)	Себестоимость получения ресурса (руб.)
1	Блок Вc-2264/AM	0,2	525	105
2	Деталь P3-2209	0,4	525	210
3	Станина	1	525	525

Эффективное нормирование рассматриваемой группы затрат, по мнению автора, требует декомпозиции рассматриваемого s-процесса на js-подпроцессы, ij-операции которых имеют единые носитель затрат и калькуляционную единицу [8] (табл.1). Это позволит разработать групповые сводные нормы C_{Pij} (3) расходования ресурсов на каждый js-подпроцесс, на основе которых становится методологически возможным составление нормативной калькуляции s-процесса (табл. 2).

$$C_{Pij} = \sum_{ij=1}^{N, M} C_{Nij}, \quad (3) \text{ где } C_{Nij} \text{ – норма затрат на } ij\text{-операцию.}$$

Пример нормативной калькуляции процесса демонтажа и разборки объекта основных производственных средств приведен в таблице 2.

Величина нормированных затрат, относимых непосредственно на себестоимость единицы материальных ресурсов, полученных в результате рассматриваемого процесса, зависит от трудоемкости снятия T_r каждой из них с ликвидируемого объекта и себестоимости часа $C_{Чс}$ рабочего времени, затраченного на процесс в целом (4):

$C_{Чс} = C_P / T_s$ (4), где C_P – себестоимость s-процесса, T_s – рабочее время, затраченное на его реализацию.

Таким образом, величина нормированных затрат на получение ресурса C_r ликвидируемого объекта основных средств р определяется по формуле (5):

$$C_r = C_{Чс} * T_r \quad (5).$$

Фрагмент ведомости расчета нормированных затрат на единицу полученных при демонтаже объекта основных средств материальных ресурсов представлен в табл. 3. В качестве его условий

приняты следующие параметры: косвенные затраты на процесс составили 1200 руб., время работы – 8 часов, себестоимость процесса 4200 руб. (3000 руб.+1200 руб.), нормативная стоимость часа работ по выполнению процесса – 525 руб. (4200 руб. / 8 час.).

Полученные в результате демонтажа и разборки ликвидируемого объекта материальные ресурсы подлежат проверке на наличие дефектов, процедуре определения степени износа и, в случае годности к употреблению – оценке стоимости каждого их наименования (единицы учета, согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы»)². Величина стоимостной оценки Op учетной единицы p в сумме с нормированными затратами на получение ресурса Sr и внутренними логистическими расходами Vr (перемещением на склад, разгрузочно-погрузочными работами, укладкой и хранением) образуют учетную (нормативную) цену единицы учета CEp (6) на складе хозяйствующего субъекта.

$$CEp = Op + Sr + Vr \text{ (6)}$$

Как уже отмечалось, на всех изучаемых предприятиях затраты на процесс демонтажа и разборки объектов основных средств учитываются по статье «прочие расходы». По мнению автора, такой подход не отвечает сущности данного процесса: ликвидация объекта, согласно ГОСТ Р 56135-2014 «Управление жизненным циклом продукции военного назначения. Общие положения»³, является частью его жизненного цикла, и поэтому рассматриваемые затраты методологически верно отнести к расходам на содержание и эксплуатацию оборудования.

Очевидна необходимость внесения изменений в нормативно-правовое обеспечение рассматриваемого процесса, позволяющего объективировать в сложную ткань управленческого процесса

² ФСБУ 5/2019 «Запасы». Федеральный стандарт бухгалтерского учета. Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=348523&fld=134&dst=100023_0&rnd=0.17009005277731237#003904634700524823. (Дата обращения: 07.04.2020 г.).

³ ГОСТ Р 56135-2014 «Управление жизненным циклом продукции военного назначения. Общие положения». Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200115460>. (Дата обращения: 08.04.2020 г.).


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.

предложенные автором методики. Изменения должны коснуться учетной политики, положений по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), схемы внутреннего документооборота, инструкций по практическому применению методов и моделей, отраженных во внутренних стандартах хозяйствующего субъекта.

Заключение

Экономное, максимально рачительное использование материальных ресурсов, бесспорно, является важным условием эффективного менеджмента хозяйствующего субъекта. Особую актуальность данный постулат приобретает в условиях нарастания кризисных явлений, обусловленных, в том числе, трудно прогнозируемыми макроэкономическими причинами. Интенсификации расходов на производство в части содержания и обслуживания оборудования, перманентное повышение доходности бизнеса напрямую связаны с поиском рациональных решений по использованию вторичных ресурсов и их важного сегмента – материалов, получаемых в ходе демонтажа и разборки объектов основных средств производственного назначения.

Институционализация предложенных автором методик структурирования базы нормированных затрат позволит заметно улучшить систему внутреннего контроля, повысить степень релевантности формируемых информационных массивов принимаемым оперативным решениям и разрабатываемым долгосрочным стратегиям, в том числе направленным на разумное сокращение расходования средств на ремонтно-эксплуатационные нужды, заготовление материальных ресурсов, обновление парка машин и оборудования, коммерческую деятельность. Применение разработанных инструментов обеспечит существенную оптимизацию действующей учетно-калькуляционной модели исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), создаст условия для снижения издержек бухгалтерского труда и повышения его эффективности. 

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Проблемы формирования достоверной оценки материально-производственных запасов, полученных из переработки // Финансовый менеджмент. – 2018. – № 1. – С. 70–77.
2. Мизиковский И.Е. Учет возвратных отходов предприятий машиностроения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №2. – С. 13–19.
3. Родькина К.В. Особенности учета возвратных отходов // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2015. – №15. – С. 138–143.
4. Врублевский Н.Д., Эйдинов А.М. Учет возвратных отходов производства // Бухгалтерский учет. – 2013. – №11. – С. 93–95.
5. Мирошниченко О.В., Селиванов А.В. Учет и классификация возвратных потоков промышленного предприятия // Современные проблемы экономического и социального развития. – 2012. – № 8. – С. 72–74.
6. Анхаева А.А. Управленческий учет отходов производства // Актуальные вопросы современной экономики. – 2014. – № 3. – С. 237–242.
7. Белобородова В.А. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учеб. пособие для вузов по спец. «Бух. учет, контроль и анализ хоз. деятельности». – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.
8. Мизиковский И. Е. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – 2-е изд., исправ. и дополн. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. – 144 с.

Для цитирования

Мизиковский И.Е. Калькулирование нормированных затрат на демонтаж и разборку объектов основных средств производственного назначения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 4. – С. 8–13.

References

1. Mizikovskiy I.E., Bazhenov A.A. Problemy formirovaniya dostovernoy otsenki material'no-proizvodstvennykh zapasov, poluchennykh iz pererabotki [Problems of Creating Reliable Estimate of Stocks Made from Processing]. *Finansovyy menedzhment*, 2018, no. 1, pp. 70–77 (in Russ.).
2. Mizikovskiy I. E. Uchet vozvratnykh otkhodov predpriyatii mashinostroeniya [Recyclable Waste Accounting at the Mechanical Engineering Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 13–19 (in Russ.).
3. Rodkina K.V. Osobennosti ucheta vozvratnykh otkhodov [Features of Accounting Returnable Material]. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki*, 2015, no. 15, pp. 138–143 (in Russ.).
4. Vrublevskiy N.D., Eydinov A.M. Uchet vozvratnykh otkhodov proizvodstva [Returnable Waste Accounting]. *Bukhgalterskiy uchet*, 2013, no. 11, pp. 93–95 (in Russ.).
5. Miroshnichenko O.V., Selivanov A.V. Uchet i klassifikatsiya vozvratnykh potokov promyshlennogo predpriyatiya [Accounting and Classification of Industrial Enterprise Return Flows]. *Sovremennyye problemy ekonomicheskogo i sotsial'nogo razvitiya*, 2012, no. 8, pp. 72–74 (in Russ.).
6. Ankhayeva A.A. Upravlencheskiy uchet otkhodov proizvodstva [Management Accounting for Industrial Waste]. *Aktual'nye voprosy sovremennoy ekonomiki*, 2014, no. 3, pp. 237–242 (in Russ.).
7. Beloborodova V.A. *Kal'kulyatsiya sebestoimosti produktsii v promyshlennosti* [Product Costing in Manufacturing Industry]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1989. 279 p.
8. Mizikovskiy I. E. *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2016. 144 p.

For citation

Mizikovskiy I.E. Kal'kulirovanie normirovannykh zatrat na demontazh i razborku ob"ektov osnovnykh sredstv proizvodstvennogo naznacheniya [Calculation of Standardized Costs for Dismantling Capitalized Fixed Assets]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 8–13 (in Russ.).

УДК 657
ВАК 08.00.12

Резервы в бухгалтерском и налоговом учете: сущность, виды, методика формирования

Provisions in Financial Accounting and Tax Accounting: Nature, Types and Creation Method

*Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Российская Федерация, Пермь*

Ксения Юрьевна Котова

*канд. экон. наук, доцент кафедры учета,
аудита и экономического анализа*

e-mail: k.kotova@bk.ru

614068, Российская Федерация,

г. Пермь, ул. Ленина, 76.

Тел. +7 (982) 498-50-22.

*Permskiy gosudarstvennyy universitet
(Perm State National Research University),
Russian Federation, Perm*

Xenia Yu. Kotova

*PhD in Economics, Associate Professor at the
Accounting, Audit and Economic Analysis Department*

e-mail: k.kotova@bk.ru

76 Lenina st., Perm 614068,

Russian Federation.

Phone +7 (982) 498-50-22.

Аннотация. Вопросы необходимости создания резервов в бухгалтерском и налоговом учете, раскрытия их сущности, оценки, являются предметом активного обсуждения в научной и профессиональной среде. Цель исследования – разработать рекомендации по обоснованию необходимости создания различных видов резервов исходя из потребностей конкретного предприятия и предложить пути развития регламентаций по формированию величины резервов по сомнительным долгам в финансовом учете. Методы исследования – анализ, сравнение, систематизация, монографический. Раскрыта сущность резервов и их виды, показаны цели формирования. Рассмотрено влияние МСФО на развитие нормативной базы по учету резервов в финансовом учете. Проведен анализ действующих регламентаций, регулирующих вопросы создания и учета резервов. Выявлены проблемы, связанные с различиями в определении сущности резервов в разных видах учета и особенностями их оценки, показана невозможность конвергенции подходов финансового и налогового учета.

Отдельное внимание уделено вопросам повышения достоверности отчетности в части отражения объективной суммы дебиторской задолженности. Представлена методика расчета и корректировки резервов по сомнительным долгам, учитывающая оценку надежности контрагента на основании периода просрочки платежа, доли выручки в общем объеме продаж, доли сомнительной задолженности в объеме продаж и экспертное мнение компетентного сотрудника предприятия.

Предложен комплекс мер, направленных на более тщательную проверку контрагентов с целью недопущения появления сомнительной задолженности.

Abstract. The necessity of creating provisions in financial accounting and tax accounting, disclosure of their nature and assessment are the subject of active discussion in the scientific and professional environment. The purpose of the study is to develop recommendations on justification of the necessity to create various types of provisions based on the needs of a particular enterprise and to suggest ways of developing regulations for the creation of provisions for doubtful debts in financial accounting. The utilized research methods are analysis, comparison, systematization and monographic. The nature and types of provisions are revealed. The goals of their creation are shown. This paper considers the impact of IFRS on the development of the regulatory framework for reserve accounting in financial accounting. The analysis of the current regulations on the reserves creation and accounting is carried out. The problems associated with the differences in determining the nature of reserves and the features of their assessment in financial accounting and tax accounting are identified. The impossibility of convergence of financial accounting and tax accounting approaches is shown.

Special attention is paid to the improvement of reporting reliability in terms of recording the objective amount of receivables. The author presents a method for calculating and adjusting reserves for doubtful debts, which takes into account the counterparty's reliability assessment based on the payment delay period, the share of proceeds and share of doubtful debts in sales result and also the expert opinion of a competent employee of the enterprise.

A set of measures aimed at the thorough check of counterparties in order to prevent the emergence of doubtful debts is proposed.

Ключевые слова: бухгалтерский финансовый учет; налоговый учет; резервы; методика формирования резервов; резервирование.

Keywords: financial accounting; tax accounting; provisions; method for creating provisions; reservation.

Введение

Ведение производственной, коммерческой, финансовой деятельности всегда связано с риском. Менеджмент, собственники, потенциальные инвесторы стремятся быстро реагировать на изменения в экономике, выбирая надежных партнеров и принимая эффективные управленческие решения. Однако заранее предугадать правильность принятых решений невозможно, поэтому существуют разные вероятности наступления неблагоприятных событий, одним из способов защиты от которых является создание на предприятии системы резервирования.

Для понимания сущности резервов в учете рассмотрим подходы к их определению в специальной литературе.

В экономической энциклопедии под ред. Л.И. Абалкина¹ под резервами понимается запас товаров, денежных средств, иностранной валюты и т.д. на случай надобности или источник, из которого черпаются специально сохраняемые ресурсы в случае острой необходимости их использования.

В МСФО (IAS 37) под резервом понимают обязательство с неопределенным сроком исполнения или неопределенной величины².

Пашенко Т.В. под резервами понимает часть активов, предназначенную для покрытия непредвиденных потребностей, расходов [1].

Дружиловская Т.Ю. также считает, что резервы означают запас активов, которыми можно будет воспользоваться в случае необходимости [2]. В своем исследовании автор путем логических рассуждений доказывает неидентичность экономической сущности понятий «оценочные обязательства» и «резервы», т.к. обязательства – это задолженность, а резервы – это запасы. Исследователь показывает целесообразность переименования счета 96 «Резервы предстоящих расходов» Плана счетов в счет «Оценочные обязательства» и исключение из его перечня субсчета «Резервы на ремонт основных средств», т.к. они не являются оценочным обязательством.

Мы согласны с рассуждениями Т.Ю. Дружиловской, однако в соответствии с действующим законодательством и для облегчения осуществления сопоставления резервов в финансовом и налоговом учете в своей работе мы будем отождествлять эти понятия, исходя из той логики, что и оценочные обязательства, и резервы учитываются на пассивных счетах, предназначены или для уточнения стоимости активов (и

в этом случае они уменьшают стоимость активов в балансе) или для покрытия предстоящих расходов.

Методы

Методика исследования включает критический обзор нормативно-правовой документации и сопоставление различных научных точек зрения по регулированию резервов и оценочных обязательств, анализ и сравнение положений по вопросам их оценки и отражения в финансовом и налоговом учете.

Обсуждение

Отдельным проблемам создания различных видов резервов в бухгалтерском учете и налоговом учете, уточнению их оценки, отражению достоверных показателей в отчетности посвящены исследования Е.А. Мизиковского, И.Е. Мизиковского, Е.П. Поликарповой [3], Т.М. Одинцовой [4], Л.И. Хоружий, Р.А. Алборова [5], Ю.Г. Мурашовой [6], Р.Р. Силантьева, К.Ю. Котовой [7], О.Н. Кузнецовой [8] и др. Однако в этих исследованиях не представлено рекомендаций, позволяющих бухгалтерам принять обоснованное решение о необходимости создания различных видов резервов (в тех случаях, когда такой обязанности нет), не затронуты вопросы определения величины резервов по сомнительным долгам.

В нормативной базе и литературе по бухгалтерскому учету выделяют несколько групп резервов: резервный капитал и другие резервы, формируемые за счет прибыли предприятия, оценочные обязательства (или резервы предстоящих расходов) и оценочные резервы, источником возникновения которых являются расходы предприятия. Резервный капитал создается для покрытия возможных убытков организации. Резервы предстоящих расходов и оценочные обязательства создаются для планирования крупных, ранее известных расходов, а оценочные резервы – для осуществления предстоящие расходов, о которых нет точных данных о суммах и сроках погашения, либо для корректировки стоимости активов.

В налоговом учете не перечислены виды резервов, даны лишь их названия и, в некоторых случаях, способы определения суммы. Перечень резервов, формируемых в бухгалтерском и налоговом учете, отличается.

Резервный капитал

Резервный капитал (фонд) формируется организациями из чистой прибыли в соответствии с их учредительными документами и используется для покрытия убытков, а также в иных целях (п. 1

¹ Экономическая энциклопедия / под ред. Л.И. Абалкина. М. Экономика, 1999. 1055 с.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 37) «Резервы. Условные обязательства и условные активы» (ред. от 26.08.15) (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н).

ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»³, п. 1 ст. 30 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»⁴).

В соответствии с Планом счетов⁵ учет резервного капитала ведется на счете 82 «Резервный капитал». Отчисление прибыли в резервный фонд отражается проводкой Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 82.

В статье 35 Закона «Об акционерных обществах»⁶ приводится следующая информация о создании Резервного капитала и направлениях его использования:

- в обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его Уставного капитала;
- резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества;
- резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств;
- резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Статьей 30 Закона «Об Обществах с ограниченной ответственностью» предусмотрено, что общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и в размерах, которые определены уставом общества.

Таким образом, создание резервного капитала предусмотрено в обществах любого типа, в обязательном порядке для акционерных обществ и добровольном для обществ с ограниченной ответственностью.

Резервный капитал является категорией только финансового (не налогового) учета, его наличие дает дополнительные гарантии относительно возможности погашения обязательств в случае наступления непредвиденных обстоятельств.

Оценочные обязательства или резервы предстоящих расходов

В бухгалтерском учете применяется метод резервирования расходов, согласно которому

³ Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2019 г., с изм. от 07.04.2020 г.) «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020 г.).

⁴ Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 04.11.2019 г., с изм. от 07.04.2020 г.) «Об обществах с ограниченной ответственностью».

⁵ Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

⁶ Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2019 г., с изм. от 07.04.2020 г.) «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020 г.).

понесенные затраты участвуют в формировании финансового результата не напрямую, а финансируются из специального фонда. Подобные резервы в налоговом учете получили название резервов предстоящих расходов, в финансовом учете они называются оценочные обязательства. Введение термина «оценочные обязательства» в практику российского бухгалтерского учета было связано с его реформированием в соответствии с МСФО и утверждением Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)⁷. Отличительными чертами оценочных обязательств является наличие неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, и в этом состоит их принципиальное отличие от кредиторской задолженности.

Целями формирования оценочных обязательств, являются:

- создание источников финансирования крупных периодических затрат;
- реализация метода начисления, равномерное включение затрат в себестоимость и выравнивание промежуточных финансовых результатов.

Таким образом, цели формирования оценочных обязательств и резервов предстоящих расходов совпадают.

Данные таблицы 1 демонстрируют более существенную проработку вопросов создания резервов предстоящих расходов в части определения их суммы и параметров, включаемых в расчет, в налоговом учете, по сравнению с финансовым.

Если говорить о создании резервов в МСФО, то отметим, что в МСФО более подробно сформулированы требования к методике расчета и раскрытию информации в отчетности, специальные стандарты освещают отдельные проблемы. В России Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен счет для учета оценочных обязательств, предписывается вести учет на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», где аналитический учет ведется в разрезе этих видов резервов. Отражение суммы затрат на создание оценочных обязательств происходит за счет затрат организации, связанных с выполнением этих обязательств, и отражается записью Дебет счета 20 (23,25,26,44) Кредит счета 96. Использование оценочных обязательств отражается в учете по мере выполнения тех мероприятий, на финансирование которых создавался резерв (например, Дебет счета 96 Кредит счета 10, 60, 70,69). Заметим, что такое несоответствие не вносит ясности в понимание и учет резервов, поэтому рекомендуем внести поправки в План счетов, которые переименуют счет 96 в «Оценочные обязательства», и в этом поддерживаем инициативу

⁷ Приказ Минфина России от 13.12.2010 №167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010».

Т.Н. Дружиловской, которая считает, что целесообразно привести в соответствие перечень тех ситуаций в инструкции по применению Плана счетов, которые влекут использование счета 96, и исключить из него случаи, не приводящие к признанию оценочных обязательств, например связанные с ремонтом основных средств, либо позволят учитывать такие обязательства, например, на «свободном» счете 95.

В условиях отсутствия необходимых положений в учетных стандартах большое значение приобретает профессиональное суждение бухгалтеров. Для определения величины оценочных обязательств по оплате отпусков в своих работах И.Н. Волкова, Л.Н. Герасимова, Е.Р. Чернышова рекомендуют применять метод обязательств, опираясь на данные о среднегодовой или среднедневной заработной плате, или

Таблица 1. Виды оценочных обязательств (резервов предстоящих расходов) и необходимость их формирования в бухгалтерском и налоговом учете

Вид резерва	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
На оплату отпусков и вознаграждения по итогам работы за год	Обязательны, за исключением тех, кто вправе вести упрощенный бухучет (п. 3 ПБУ 8/2010)	Создаются добровольно (ст. 324.1 НК РФ) на основании расчета о предполагаемой сумме расходов на оплату отпусков. Процент отчислений в резерв определяют исходя из предполагаемого соотношения годовой суммы расходов на оплату отпусков и годового размера на оплату труда. Включают в налогооблагаемую базу
На выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет		
Производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства	Не создают организации, которые вправе вести упрощенный бухучет (п. 3 ПБУ 8/2010). Другие организации могут создавать резерв, если у них есть обязательства по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства. Например: Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению». На субсчете 96-4 сельскохозяйственные и другие организации отражают создание и использование резервов: предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером работы	Не создается
Предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление природоохранных мероприятий	Не создают организации, которые вправе вести упрощенный бухучет (п. 3 ПБУ 8/2010). Другие организации могут создавать резерв, если у них есть обязательства по рекультивации земель и осуществлению природоохранных мероприятий (см., например, инструкцию по применению Плана счетов, методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств)	Не создается
На гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	Не создают организации, которые вправе вести упрощенный бухучет (п. 3 ПБУ 8/2010). Другие организации могут создавать резерв, если у них есть обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию. Учитывается на счете 96	Создают добровольно (ст. 267 НК РФ)
На ремонт основных средств	Не создают организации, которые вправе вести упрощенный бухучет (п. 3 ПБУ 8/2010). Другие организации могут создавать резерв, если есть для этого необходимость	Создают добровольно (организации, проработавшие более 3 лет и закрепившие в учетной политике решение о создании резерва (п. 3 ст. 260, п. 2 ст. 324 НК РФ)). Резерв состоит из 2 частей: резерв на текущий ремонт и на капитальный ремонт

⁸ Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) «Налоговый кодекс Российской Федерации», Часть II.

воспользоваться нормативным методом (и в этом случае методика налогового и бухгалтерского учета будет совпадать) [9–11]. ПБУ 8/10 предусмотрен порядок дисконтирования долгосрочных оценочных обязательств и расчета приведенной стоимости.

Если организация не формирует резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, то в бухгалтерском учете эти расходы собирают на счете 97 «Расходы будущих периодов» и на сумму учтенных затрат делается запись Дебет счета 97 Кредит счета 60 (76), а включение этих затрат в себестоимость продукции отражается записью Дебет счета 20 (23, 25, 26) Кредит счета 97. В том случае, если организация формирует такие резервы, то она учитывает их на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Несмотря на предлагаемые методы расчета оценочных обязательств, в практической деятельности организаций остаются значительные трудности, которые связаны как с достоверностью, надежностью и обоснованностью расчета показателей, так и с техническими вопросами настройки автоматизированных программ учета.

Оценочные резервы

Оценочные резервы формируются для реализации одного из фундаментальных требований МСФО – требования осмотрительности.

Они представляют собой источник средств, создаваемый организацией для покрытия своих возможных убытков. Порядок формирования оценочных резервов в финансовом учете и отражения в бухгалтерской отчетности регулируется ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»⁹ и другими положениями, например, отраслевыми рекомендациями, регламентирующими создание конкретного вида резерва.

Данные резервы предназначены для уточнения балансовой оценки отдельных объектов бухгалтерского учета и являются обязательными, поэтому в учетной политике организации отражается не сам факт, а периодичность и порядок их определения.

Оценочные резервы формируются не реже одного раза в год, непосредственно перед составлением годовой отчетности, и должны иметь переходящий остаток, уменьшающий оценку соответствующего актива.

Для учета каждого оценочного резерва предусмотрен отдельный синтетический счет: 14

«Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание резерва: Дебет счета 91 Кредит счета 14, 59, 63. Корректировки сумм соответствующих активов: Дебет счета 10, 58, 62 (76) Кредит счета 14, 59, 63. Впоследствии относятся на уменьшение прибыли предприятия: Дебет счета 99 Кредит счета 91, Дебет счета 84 Кредит счета 99.

В бухгалтерском учете создание вышеперечисленных резервов носит обязательный характер и направлено на формирование достоверных показателей отчетности, в налоговом учете – на снижение налоговой нагрузки в отчетном периоде.

Анализ подходов к определению резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете свидетельствует о наличии принципиальных различий не только в целях создания, но и в трактовке сомнительной задолженности, и особенностях определения ее величины. В бухгалтерском учете сомнительной признается задолженность, относительно которой по результатам инвентаризации возникли предположения о том, что она не будет погашена в срок, определенный договором. При этом регламентациями не обозначены методы определения суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам, что вызывает дискуссии среди ученых, которые предлагают следующие способы создания резерва: интервальный, экспертный, статистический. В налоговом учете к сомнительной относится только просроченная задолженность, а относительно отчислений в резерв существуют четкие указания. Таким образом, как сами суммы сомнительной задолженности, по которой создается резерв, так и величина отчислений в резерв изначально будут различны в бухгалтерском и налоговом учете.

Существуют также резервы, создание которых возможно только для целей налогового учета.

Таким образом, обязанности формирования резервов в налоговом учете у организаций нет. Создание того или иного вида резерва без особых на то оснований (опыт прошлых лет, нехватка финансирования, значительные затраты в определенные периоды, необходимость равномерного распределения затрат и издержек производства и др.) нецелесообразно. В бухгалтерском учете создание ряда резервов (например, резервов на оплату отпусков, резервов по сомнительным долгам), обоснованно и обязательно, способствует реализации метода начислений, т.к. выплаты на протяжении всего года распределяются неравномерно, что искажает себестоимость продукции. Проблема состоит в том, что действующими регламентациями не рекомендованы методики расчета сумм резервов и каждая организация должна утвердить их

⁹ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 №12522).

самостоятельно. Отметим, что на практике малые предприятия используют возможность не создавать резервы в бухгалтерском учете, что, возможно, связано с незначительными суммами расходов по этим статьям, а средние и крупные предприятия могут использовать возможности предоставления бесплатной отсрочки платежа по налогу на прибыль [12].

Несмотря на значительную разницу в подходах к формированию резервов в бухгалтерском и налоговом учете, практика показывает, что бухгалтеры стремятся к сближению и идентичности информации, формируемой этими системами, забывая порой, что цели ведения этих учетов различаются, как различаются методы, оценка и порой, кроме одинакового

Таблица 2. Виды оценочных резервов и необходимость их формирования в бухгалтерском и налоговом учете

Вид резерва	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
По сомнительным долгам	<p>Обязателен для всех компаний (п. 70 Положения по бухучету, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н). Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой вероятностью не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв создается в том отчетном периоде, в котором она выявлена (возможно проведение инвентаризации), сумма резерва относится на финансовые результаты. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Решение о создании резерва по сомнительным долгам должно быть закреплено в учетной политике организации. Созданный резерв уменьшается за счет списания долгов, срок исковой давности по которым истек, или задолженности, нереальной для взыскания. Сумма остатка резерва присоединяется на конец отчетного года к финансовым результатам. После списания сомнительная дебиторская задолженность учитывается за балансом на счете 007 в течение пяти лет с момента ее списания с целью определения возможности ее погашения. В соответствии с пп. 11, 14 ПБУ 10/99 «Расходы организации»¹⁰ дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности должна быть включена в расходы организации в сумме, по которой эта задолженность отражена в бухгалтерском учете организации</p>	<p>Создают добровольно (п. 3 ст. 266 НК РФ). Сомнительным или безнадежным долгом признаются любые долги перед организацией, возникшие в связи с реализацией товаров (работ, услуг), не погашенные в установленные сроки и не обеспеченные залогом, банковской гарантией или поручительством (п.1, ст. 266 НК). Размер резерва определяется исходя из сроков задержки платежей в следующем порядке: - по задержкам со сроком менее 45 дней – резерв не формируется; - от 45 до 90 дней (включительно) – в резерв 50% от суммы задолженности; - более 90 дней – в резерв 100% от суммы задолженности. Максимальная сумма резерва составляет по итогам налогового периода – не более 10% от выручки за период. Созданный резерв должен быть использован только на покрытие убытков от безнадежных долгов</p>
Под обесценение финансовых вложений	<p>Обязателен, если компания узнала о том, что стоимость вложений существенно снижается (п. 21, 38 ПБУ 19/02). Не обязателен для тех, кто вправе вести упрощенный бухучет (п. 19 ПБУ 19/02). Формируется с 2003 года, с начала действия ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить в обычных условиях ее деятельности. Расчетная стоимость финансовых вложений равна разнице между их учетной стоимостью и суммой такого снижения</p>	<p>Не создается</p>
Под снижение стоимости ТМЦ	<p>Обязателен, за исключением тех, кто вправе вести упрощенный бухучет (п. 25 ПБУ 5/01). Резерв создается по материально-производственным запасам, рыночная цена на которые в течение отчетного года снизилась (действует только для товаров и готовой продукции); или по материально-производственным запасам, которые морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества (действует по всем группам запасов)</p>	<p>Не создается</p>

¹⁰ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790).

Таблица 3. Виды резервов, формируемых только в целях налогового учета

Вид резерва	Налоговый учет
На НИОКР	Создают добровольно (ст. 267.2 НК РФ). Резервы можно формировать на срок реализации программы НИОКР, но не более 2 лет. Размер резервов не должен превышать планируемые расходы (согласно смете на НИОКР). В ст. 267.2 НК РФ утверждена формула для расчета предельной величины отчислений в резервы, которая одновременно не должна превышать 20 % от суммы доходов отчетного (налогового) периода. Включаются в налоговую базу
На предстоящие расходы, направляемые на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	Могут создавать общественные организации инвалидов и организации, использующие труд инвалидов (ст. 267.1 НК РФ)
На предстоящие расходы, связанные с ведением предпринимательской деятельности некоммерческими организациями	Налогоплательщики – некоммерческие организации, кроме созданных в форме госкорпорации, госкомпании, объединения юрлиц вправе создавать резерв предстоящих расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности и учитываемых при определении налоговой базы (ст. 267.3 НК РФ)
Предназначенные для обеспечения безопасности особо радиационно-опасных и ядерно-опасных объектов	Могут создавать атомные станции, предприятия с иным особо радиационно опасным и ядерно опасным производством (ст. 264 НК РФ)
Под обесценение ценных бумаг	Добровольно для профессиональных участников рынка ценных бумаг (ст. 300 НК РФ).
На возможные потери по ссудам (для банков)	Банки вправе, кроме резервов по сомнительным долгам, предусмотренных статьей 266 Кодекса, создавать резерв на возможные потери по ссудам по ссудной и приравненной к ней задолженности (ст. 292 НК РФ)
Резервы страховых организаций	Для страховых организаций (ст. 294 НК РФ)

названия объектов учета, ничего общего между ними нет.

Результаты

Таким образом, формирование резервов в налоговом учете – это право. Даже одноименные резервы в бухгалтерском и налоговом учете различаются по содержанию и методике определения величины. Поэтому бухгалтеру важно не только обосновать целесообразность создания резервов в налоговом учете, но и разработать (утвердить) процедуры формирования резервов в обоих видах учета.

По этой причине серьезной проблемой в учете является создание резервов по сомнительным долгам.

Нестабильная экономическая ситуация, увеличение налоговой нагрузки, высокий уровень конкуренции – эти факторы повышают вероятность банкротства организаций, поэтому в разные моменты времени практически каждое предприятие сталкивается в своей работе с проблемами получения оплаты от партнеров из-за ухудшения их финансового состояния. Появляется дебиторская задолженность, возможность погашения которой ставится под сомнение. И если она не обеспечена соответствующими гарантиями или с высокой степенью вероятности не будет погашена, то организация должна создать резерв по этой задолженности. Резерв по сомнительным долгам создается по требованиям законодательства и преследует своей целью повышение правдивости отчетности. При формировании резервов (это касается резервов по сомнительной задолженности и резервов по

отпускам) бухгалтер сталкивается с проблемой отсутствия конкретных рекомендаций в регламентациях по бухгалтерскому учету не только о порядке и величине резервов, но и о сроках, периодичности их создания и возможности корректировки. Поэтому методика формирования резервов должна быть разработана организацией самостоятельно и прописана в учетной политике.

Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ¹¹, в качестве сомнительной выступает дебиторская задолженность, погашение которой в сроки, обозначенные в договоре, с высокой вероятностью не состоится. Однако ни в самом Положении, ни в других регламентациях по бухгалтерскому учету, не приведены методики оценки вероятности определения величины задолженности, не установлено, какое числовое значение вероятности считается высоким, как эту вероятность правильно определить, не обозначены критерии и подходы к расчету возможной к погашению дебиторской задолженности.

Для решения этой проблемы воспользуемся рекомендациями, представленными в работах О.В. Пшеничниковой, А.И. Кипкеевой [13, 14] и представим систему оценки надежности контрагента на основании значений, которые можно получить из данных бухгалтерского учета.

Всех контрагентов объединяют в четыре категории по уровню риска: надежные

¹¹ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Таблица 4. Шкала оценок надежности контрагентов

Показатели	Баллы				
	1	2	3	4	5
Период просрочки (дни)	Более 90	45-90	30-44	15-29	1-14
Доля выручки контрагента в объеме продаж (%)	Менее 5	5-10	10-15	15-20	Более 20
Доля сомнительной задолженности в объеме продаж (%)	Менее 10	10-19	20-29	30-39	Более 40

контрагенты – категория 1; обычные контрагенты – категория 2; ненадежные контрагенты – категория 3; критические контрагенты – категория 4.

Оценка надежности контрагента производится на основании периода просрочки платежа, доли в общем объеме продаж (за период) и доли просроченной задолженности в объеме продаж (см. табл. 4)

Отнесение контрагента к той или иной категории осуществляется на основе оценки, которая рассчитывается как сумма балльных оценок по всем показателям. К критическим контрагентам (категория риска 4) относятся предприятия с баллом от 10 до 15, к ненадежным (категория риска 3) предприятия с 7–9 баллами, к обычным контрагентам (категория риска 2) 4–6, к надежным (категория риска 1) – до 4.

Например, задержка оплаты контрагента составляет 25 дней, что по таблице дает нам 4 балла по первому показателю. Его доля в объеме продаж – 1%, или 2 балла по второму показателю. Доля сомнительной задолженности от объема реализации 9% (1 балл), тогда оценка надежности контрагента составит 7 баллов (4+2+7), следовательно, контрагент относится к третьей группе риска и является ненадежным.

Далее, на основании таких критериев, как: знания и опыт сотрудников, которые постоянно контактируют с контрагентом, продолжительность хозяйственных связей с последним и других субъективных характеристик определяется коэффициент вероятности оплаты, называемый коэффициентом экспертной оценки. Основным критерием экспертной оценки является установление уровня риска полной или частичной неоплаты долга или его оплат со значительным сдвигом установленного срока. Коэффициент экспертной оценки может принимать значения в диапазоне в зависимости от степени вероятности погашения задолженности от 0 до 1.

Для каждой категории необходимо заранее разработать варианты действий и процедур по взысканию задолженности, учитывающих срок, сумму задолженности, репутацию клиента. Утвержденная система сегментирования клиентов по категориям надежности может изменяться и, в зависимости от текущей ситуации, дебиторов можно переводить из категории в категорию.

Методику оценки надежности контрагента и определения суммы резерва на возможные потери можно закрепить в положении о кредитной политике предприятия, в которой определены подходы

к управлению дебиторской задолженностью в части контрактных условий продажи продукции (выполнения работ или оказания услуг) и регулируются взаимоотношения между предприятием и покупателями посредством предоставления коммерческого кредита.

Таким образом, предлагаемая методика позволит не только определить величину резерва по сомнительным долгам, но и будет способствовать ежемесячной корректировке резерва по сомнительным долгам, отражая объективное состояние активов в части расчетов. При этом необходимо помнить, что поскольку порядок создания резерва по сомнительным долгам в налоговом учете утверждено, неизбежно будут возникать налоговые различия.

В целях обеспечения своевременного поступления денежных средств предлагаем предприятию воспользоваться возможностями использования информации, представленной в Интернет-ресурсах через дополнительные сервисы, такие как Контур-Фокус, СБИС и другие. Они позволяют отследить, имеется ли у потенциального партнера налоговая задолженность, не перешла ли компания в стадию наблюдения или банкротства. Если есть информация о бухгалтерской отчетности контрагента, можно провести тестирование на предмет возможности банкротства с использованием модели Альтмана. Для повышения вероятности осуществления расчетов можно обсудить возможность предоставления банковской гарантии (например, если сделка заключается на большую сумму или впервые). Менеджерам рекомендуем более тщательно общаться с заказчиками, устанавливать личный контакт и своевременно контролировать оплату по контрактам. В договорах можно прописать систему штрафов и пеней, если контрагент не дает достаточной уверенности в своей платежеспособности, что также поможет обезопасить предприятие. Все перечисленные меры направлены на снижение вероятности образования сомнительной дебиторской задолженности в обоих видах учета.

Заключение

Развитие российского учета в соответствии с МСФО предполагает улучшение качественного содержания информации путем совершенствования и пересмотра его методологической базы в соответствии с меняющимися экономическими реалиями, система резервирования является одним из таких направлений.


Роль резервов в учете предприятия сложно переоценить. Они являются одним из способов защиты от рисков (неплатежей, снижения стоимости и т.д.), уточняют оценку отдельных объектов, способны оказать влияние на регулирование величины расходов и финансовых результатов, и дают право снизить налоговую нагрузку в отчетном периоде в налоговом учете. Создание резервов помогает равномерно распределять расходы в течение отчетного (налогового) периода. В налоговом учете резервы можно рассматривать в качестве инструмента налоговой оптимизации, т.к. образующие их суммы уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль до того, как будут произведены расходы.

Систематизированы теоретические и методические аспекты создания резервов в финансовом и налоговом учете, которые позволят принять обоснованные решения по выявлению оптимального состава резервов и их величины, исходя из потребностей конкретной деятельности предприятия.

Основными выявленными проблемами в учете резервов по сомнительным долгам являются отсутствие методики формирования и размера резерва, а также существенные отличия в бухгалтерском

и налоговом учете. Бухгалтерам следует помнить, что при формировании резервов возникают постоянные налоговые разницы. Разработана методика по формированию резервов, с помощью которой будет корректироваться резерв по сомнительным долгам в большую или меньшую сторону и отражаться корректная сумма дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности. Эта методика может быть закреплена в кредитной политике предприятия, предписывающей инструменты взаимодействия с должниками для увеличения вероятности возврата дебиторской задолженности и снижения риска невозврата.

Тщательная организация расчетов с поставщиками и покупателями, недопущение образования просроченной задолженности, связанной с дополнительными затратами (штрафные санкции, пени), оказывает непосредственное влияние на ускорение оборачиваемости оборотных средств предприятия, своевременное поступление денег и влияет на финансовые результаты.

Предложенные рекомендации могут быть использованы в бухгалтерской деятельности средних и крупных предприятий, консалтинговых и аутсорсинговых компаний. 

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, declare with full responsibility that there is no actual or potential conflict of interest with any third party that may arise as a result of the publication of this article. This statement applies to conducting research, collecting and processing data, writing and preparing an article and making a decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Пашенко Т.В. Девяткова А.А. Резервы в бухгалтерском учете // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике. Сборник научных статей под общей редакцией Т.Г. Шешуковой. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2016. – С. 69–77.
2. Дружиловская Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №21(411). – С. 2-18.
3. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Бухгалтерский учет резервов. – Рязань, 2017. – 216 с.
4. Одинцова Т.М. Развитие объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №4. – С. 15-24.

References

1. Pashchenko T.V. Deviatkova A.A. Rezervy v bukhgalterskom uchete [Reserves in Accounting]. *Molodye uchenye o sovremennom sostoyanii kontrol'no-uchetnoy i analiticheskoy deyatel'nosti v rynochnoy ekonomike. Sbornik nauchnykh statey pod obshchey redaktsiey T.G. Sheshukovoy*. Perm', Permskiy gosudarstvennyy natsional'nyy issledovatel'skiy universitet Publ., 2016, pp. 69–77.
2. Druzhilovskaya T.Yu. Otsenochnye obyazatel'stva i rezervy: traktovka i problemy ucheta v sistemakh rossiyskikh i mezhdunarodnykh standartov [Estimated Liabilities and Provisions: Interpretation and Accounting Issues under the Russian and International Standards]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet- International Accounting*, 2016, no. 21(411), pp. 2-18 (in Russ.).
3. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E., Polikarpova E.P. *Bukhgalterskiy uchet rezervov* [Reserve Accounting]. Ryazan', 2017. 216 p.
4. Odintsova T.M. Razvitiye obektov i metodov bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Development of Accounting Objects and Methods in the Era of Digital Economy and Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 15-24 (in Russ.).

5. Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №4. – С. 6-14.
6. Мурашова Ю.Г. Оценочные резервы: история и современность // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. Сборник научных статей под общей редакцией Т.Г. Шешуковой. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2017. – С. 119-123.
7. Силантьев Р.Р., Котова К.Ю. О парадоксах в современном российском учете // Актуальные вопросы современной экономики. – 2020. – №2. – С. 138-147.
8. Кузнецова О.Н. Оптимизация резервирования в учете предприятий // Инновационная экономика. – 2017. – №2 (11) – С. 18.
9. Волкова И.Н. Формирование и отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств по оплате отпусков // Молокохозяйственный вестник. – 2014. – №2(14). – С. 73-78.
10. Герасимова Л.Н., Чернышова Е.Р. Учетный механизм формирования резерва под предстоящие отпуска работников // Инновационное развитие экономики. – 2013. – №1(13). – С. 153-159.
11. Куликова Л.И. Формирование резервов по сомнительным долгам: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. – 2011. – №7. – С. 16-22.
12. Кузнецова О.Н. Новая модель учета вознаграждений работникам предприятия // В мире научных открытий. – 2013. – №4-1(40). – С. 260-270.
13. Кипкеева А. И. Проблемы резервирования сомнительных (безнадежных) долгов в бухгалтерском и налоговом учете // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 1(385). – С. 14-20.
14. Пшеничникова О.В., Кривцова Ю.С. Создание резерва по сомнительным долгам как элемент управления дебиторской задолженностью // Политика, экономика и инновации. – 2017. – №6(16). – С. 4.
5. 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.).
6. Murashova Yu.G. Otsenochnye rezervy: istoriya i sovremennost' [Estimated Reserves: History and Present]. *Razvitiye uchetho-analiticheskoy i kontrol'noy sistemy v usloviyakh globalizatsii ekonomicheskikh protsessov. Sbornik nauchnykh statey pod obshchey redaktsiyey T.G. Sheshukovoy*. Perm', Permskiy gosudarstvennyy natsional'nyy issledovatel'skiy universitet Publ., 2017, pp. 119-123.
7. Silant'ev R.R., Kotova K.Yu. O paradoksakh v sovremennom rossiyskom uchete [Paradoxes in Modern Russian Accounting]. *Aktual'nye voprosy sovremennoy ekonomiki*, 2020, no. 2, pp. 138-147 (in Russ.).
8. Kuznetsova O.N. Optimizatsiya rezervirovaniya v uchete predpriyatiy [Optimization of Reservation in Accounting of the Entities]. *Innovatsionnaya ekonomika*, 2017, no. 2 (11), p. 18 (in Russ.).
9. Volkova I.N. Formirovanie i otrazhenie v buhgalterskom uchete otsenochnykh obyazatel'stv po oplate otpuskov [Formation and Reflection of Estimation Obligations for Leave Payment in Accounting]. *Molochnokhozyaystvennyy vestnik*, 2014, no. 2(14), pp. 73-78 (in Russ.).
10. Gerasimova L.N., Chernyshova E.R. Uchetnyy mekhanizm formirovaniya rezerva pod predstoyashchie otpuska rabotnikov [Accounting Mechanism for Creating a Reserve for Upcoming Employees' Vacations]. *Innovatsionnoe razvitiye ekonomiki*, 2013, no. 1(13), pp. 153-159 (in Russ.).
11. Kulikova L.I. Formirovanie rezervov po somnitel'nym dolgam: buhgalterskiy i nalogovyy uchets [Creation of Provisions for Doubtful Debts: Financial Accounting and Tax Accounting]. *Buhgalterskiy uchets*, 2011, no. 7, pp. 16-22 (in Russ.).
12. Kuznetsova O.N. Novaya model' ucheta voznagrzhdeniy rabotnikam predpriyatiya [The New Model of Accounting of Employee Benefits of the Entity]. *V mire nauchnykh otkrytiy – In the world of scientific discoveries*, 2013, no. 4-1(40), pp. 260-270 (in Russ.).
13. Kipkeeva A. I. Problemy rezervirovaniya somnitel'nykh (beznadezhnykh) dolgov v buhgalterskom i nalogovom uchete [Reservation Problems of Doubtful (Bad) Debts in Financial Accounting and Tax Accounting]. *Buhgalterskiy uchets v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, 2016, no. 1(385), pp. 14-20 (in Russ.).
14. Pshenichnikova O.V., Krivtsova Yu.S. Sozdanie rezerva po somnitel'nym dolgam kak element upravleniya debitorskoy zadolzhennost'yu [Creation of the Reserve on Doubtful Debts as the Element of Management of Receivables]. *Politika, ekonomika i innovatsii*, 2017, no. 6(16), p. 4 (in Russ.).

Для цитирования

Котова К.Ю. Резервы в бухгалтерском и налоговом учете: сущность, виды, методика формирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 4. – С. 14–23.

For citation

Kotova X. Yu. Rezervy v buhgalterskom i nalogovom uchete: sushchnost', vidy, metodika formirovaniya [Provisions in Financial Accounting and Tax Accounting: Nature, Types and Creation Method]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 14–23 (in Russ.).

УДК 331.2, 331.5
ВАК 08.00.12

Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы

Labor Market for Accountants in the Digital Economy: Current State and Prospects

Санкт-Петербургский государственный университет,
Российская Федерация, Санкт-Петербург

Генриэтта Валентиновна Соболева

канд. экон. наук, доцент
e-mail: g.v.soboleva@spbu.ru

Ирина Николаевна Попова

канд. экон. наук, доцент
e-mail: i.popova@spbu.ru

Екатерина Игоревна Зуга

канд. экон. наук, доцент
e-mail: e.zuga@spbu.ru
199034, Российская Федерация, Санкт-Петербург,
Университетская набережная, д. 7-9.
Тел. +7 (812) 363-67-68.

Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy
universitet (St Petersburg University),
Russian Federation, Saint Petersburg

Genrietta V. Soboleva

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: g.v.soboleva@spbu.ru

Irina N. Popova

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: i.popova@spbu.ru

Ekaterina I. Zuga

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: e.zuga@spbu.ru
7-9 Universitetskaya emb., St. Petersburg
199034, Russian Federation.
Phone +7 (812) 363-67-68.

Аннотация. В настоящее время активно распространяется мнение, что рынок бухгалтерских услуг сокращается и профессия бухгалтера становится все менее востребованной. Для проверки достоверности этого утверждения был проведен объективный анализ рынка труда учетной профессии. Выполнена оценка количественных параметров рынка путем изучения спроса и предложения. В результате анализа было установлено, что в течение достаточно длительного периода времени рынок продолжает оставаться активным. Конкуренция в учетной среде выше, чем в целом по всем профилям. При этом увеличивается как число кандидатов, так и спрос на учетных специалистов. Качественный анализ рынка бухгалтерской профессии осуществлялся по таким параметрам, как уровень заработной платы, предлагаемой соискателям, и перечень основных компетенций, требуемых работодателями. В ходе изучения заработной платы разных категорий специалистов бухгалтерского учета в различных регионах страны обнаружена негативная тенденция смещения ее к уровню оплаты низкоквалифицированного труда и, соответственно – к переводу профессии бухгалтера в более низкую квалификационную нишу. На наш взгляд, это связано с обесцениванием стандартных навыков и компетенций, которыми владеют бухгалтеры. В условиях цифровизации такие навыки рассматриваются, как не требующие высокой квалификации. Для подтверждения этой гипотезы были проанализированы требования работодателя к компетенциям учетного работника. Установлено, что, как правило, они исчерпываются требованиями опыта работы, стандартного набора знаний

Abstract. Currently, it's widely believed that the accounting services market is shrinking and there is less demand for accounting profession. An objective analysis of the accounting profession labor market was carried out to verify the reliability of this statement. The quantitative market indicators are estimated by studying supply and demand for accountants. As a result it was found that the labor market continues to remain active for a sufficiently long period of time. The competition among accountants is higher than in other professions. At the same time, both the number of candidates and the demand for accounting specialists are increasing. A qualitative analysis of the accounting profession market was carried out based on the wages offered to applicants and the main competencies required by employers. During the wage analysis of various categories of accounting specialists in multiple regions of the country, a negative tendency was found – the shift of wage to the pay level of the low skilled labor and, therefore, the transfer of the accounting profession to a lower qualification niche. In our opinion, this is due to the depreciation of accountants' standard skills and competencies. In the era of digitalization such skills are considered as not requiring high qualification. To confirm this hypothesis, the employers' requirements to the competencies of the accountants were analyzed. The authors found out that mostly they are limited to the requirements of work experience, a standard set of knowledge and the ability to work in professional programs. According to the research results there is no danger of the accounting profession disappearance, but there is a danger of its transfer

и умения работать в профессиональных программах. По итогам исследования был сделан вывод о наличии опасности не исчезновения бухгалтерской профессии, а ее перемещения в принципиально другой сегмент профессионального рынка средне- или даже низкооплачиваемой работы, в результате чего учетный работник не будет рассматриваться как высококвалифицированный специалист. Предотвращение опасности может быть обеспечено формированием у учетных работников новых навыков аналитической работы и компетенций, связанных с использованием современных инструментов цифровых технологий.

Ключевые слова: бухгалтер; профессия; аналитик; компетенция; рынок труда; заработная плата; цифровые технологии; цифровая экономика.

Введение

Мнение о серьезном воздействии цифровых технологий на профессию бухгалтера широко распространено. Однако вопрос о влиянии цифровых технологий на существование профессии и на ее качество является открытым. В бизнес-сообществе распространены скорее пессимистические взгляды. Так в сентябре 2016 года первый заместитель министра финансов Татьяна Нестеренко в ходе Московского финансового форума заявила: «Хотелось предупредить о том, что профессия... бухгалтера все больше будет уходить с рынка»¹.

В сентябре 2017 года основатель платформы для хеджирования рисков инвестирования в ICO и криптовалюты Hedgecoin Михаил Чернов предсказывал, что очень скоро в прошлое могут уйти такие профессии, как бухгалтер, аудитор, нотариус, юрист, архивариус².

В январе 2018 года один из представителей бизнес-сообщества говорил об уходящих, с его точки зрения, профессиях: «Мы видим сейчас снижение ценности ряда должностей в сфере бухгалтерии, юриспруденции... их задачи сжимаются за счёт автоматизации»³.

В феврале 2018 года РБК опубликовала мнение петербургских бизнесменов, которые хоть и сомневались в массовых сокращениях, но относились, в том числе, профессию бухгалтера к зоне особого риска⁴.

Таких примеров можно привести множество. Наконец недавно министр финансов Антон Силуанов

¹ РБК. Минфин предсказал исчезновение профессии бухгалтера с рынка. 2016. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/>. (Дата обращения: 24.04.2020 г.)

² РБК. Блокчейн оставит рынок труда без клерков и посредников. Режим доступа: <https://rt.rbc.ru/tatarstan/>. (Дата обращения: 24.04.2020 г.)

³ Исакова С. Нехватка кадров – вещь субъективная и многокомпонентная. РБК 2018.

⁴ РБК. Роботы не заменят человека полностью, но заставят его переучиваться. РБК 2018. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/>. (Дата обращения: 24.04.2020 г.)

to a fundamentally different segment of the professional market of average or even low-wage jobs, with the consequence that the accountant will not be considered as a highly qualified specialist. Averting such danger can be achieved by the accountants developing new analytical skills and competencies associated with the use of modern digital technology.

Keywords: accountant; profession; analyst; competence; labor market; wage; digital technology; digital economy.

в ходе лекции в Финансовом университете при Правительстве РФ заявил, что развитие новых технологий приводит к отмиранию целого ряда профессий, и в том числе бухгалтеров: «Скоро эта профессия будет не то что не нужна, количество их будет сокращаться»⁵.

Весьма вероятно, что во многом триггером для таких прогнозов послужило исследование школы Сколково, в котором было предсказано на горизонте 2020 года отнесение профессии бухгалтера к устаревающим. «Специальный софт уже сейчас позволяет новичкам довольно быстро справиться с базовыми операциями по аудиту и бухгалтерскому учету. В будущем компьютерные программы смогут полностью заменить людей» [1, с. 263].

В профессиональной и научной бухгалтерской среде таких радикальных настроений нет. Однако широко обсуждаются изменения, которые уже происходят и ждут профессию в будущем. Например, Г.В. Сахаров, И.А. Зуева, А.В. Бодяко говорят не об исчезновении профессии, а полагают, что цифровая экономика в сфере бухгалтерского учета предъявляет новые требования к работникам на разных уровнях [2], что неизбежно приведет к необходимости адаптации российской учетно-контрольной и аналитической практики к вызовам цифровой экономики [3].

Западные авторы к изучению возможных проблем бухгалтерской профессии, вызванных цифровизацией, обратились гораздо раньше. Исследователи в области бухгалтерского учета, практики и профессиональные организации бухгалтеров давно признали возрастающую важность ИТ в работе бухгалтеров [4].

Думая о будущем профессии, ученые полагают, что она не исчезнет, а трансформируется. Предметом исследований западных специалистов является то, как именно профессия должна измениться.

⁵ РБК. Силуанов назвал «отмирающие профессии» в России. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/society/05/03/2020/5e610469a7947503a7c683f>. (Дата обращения: 24.04.2020 г.)

Например, в ходе исследования, проведенного «ПрайсВатерхаусКуперс», был сделан вывод, что у бухгалтера должны появиться новые компетенции [5]. Отсюда возникают два вопроса: какие именно новые компетенции должен обрести бухгалтер и каким образом возникнет устойчивый спрос на эти компетенции на рынке. Компетенции и их принятие рынком не могут появиться автоматически. Все это, по мнению западных исследователей, требует быстрой реакции профессионального сообщества. Наступление цифровизации, как считает Бимани, ставит вопрос о будущем профессии бухгалтера в контексте того, где они смогут работать и с какими данными [6].

Многие отмечают уязвимость профессии. Например, опрос 2016 года членов Института управленческого учета показал, что 5% респондентов были крайне обеспокоены, а 42% – несколько обеспокоены тем, что новые технологии, такие как искусственный интеллект и автоматизация, сделают их неактуальными на рабочем месте⁶.

Дж. Молл полагает, что новые технологии, такие как большие данные, блокчейн и искусственный интеллект, могут не только кардинально изменить, но и нарушить работу бухгалтеров в ближайшем будущем и привести к проблемам в профессии. По его мнению, срочно необходимы исследования, чтобы понять, какие новые виды бухгалтерского учета необходимы для управления фирмами в условиях цифровой экономики. Задачей таких исследований должно быть определение новых навыков и компетенций, которые могут понадобиться бухгалтерам, чтобы оставаться актуальными и повышать свою ценность [7].

Основным направлением изменений профессии исследователи видят увеличение аналитических компетенций бухгалтера. Многие предполагают, что внедрение процессов цифровизации приведет к возникновению новых функций бухгалтера, уйдут старые учетные процедуры, а вместо этого широкое применение начнут получать аналитические, и бухгалтер будет выполнять качественную аналитическую работу для потребностей современного бизнеса [8].

В настоящее время большой интерес представляют исследования, в которых оцениваются текущие компетенции учетных работников. Так, немецкие исследователи на примере профессии бухгалтера управленческого учета попытались ответить на вопрос, существуют ли пробелы в квалификации у немецких специалистов по учету. В ходе анализа они установили, что текущие компетенции работников не соответствуют последним требованиям к компетенциям бизнес-аналитика [9].

Обзор научных исследований отечественных и зарубежных авторов показывает, что изменения в профессии бухгалтера неизбежны. В связи с этим

возникает много вопросов о том, как именно будет трансформироваться профессия.

Цели и задачи исследования

Цель данного исследования – оценить состоятельность утверждения об исчезновении профессии бухгалтера, проанализировать компетенции, требуемые рынком от бухгалтера в настоящее время, и определить, позволят ли они сохранить профессию в будущем.

Были поставлены следующие задачи:

- оценить состояние рынка труда для бухгалтеров;
- проанализировать уровень оплаты труда специалистов бухгалтерского учета;
- определить, какие компетенции в настоящее время востребованы работодателями в отношении соискателей на учетную профессию и оценить их актуальность в условиях цифровизации экономики.

Методы

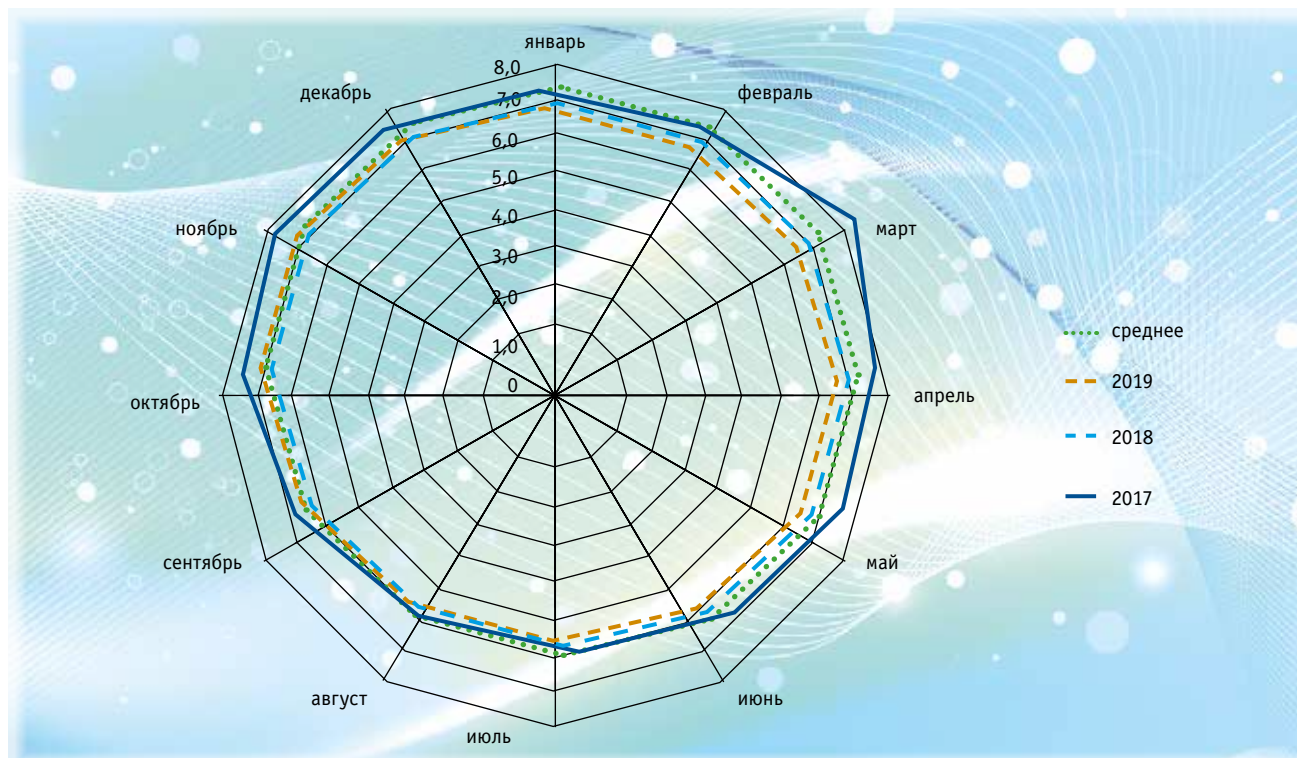
В ходе исследования для оценки ситуации на рынке учетной профессии был проведен подробный анализ статистических данных, характеризующих текущее состояние спроса и предложения в отношении бухгалтерской профессии за последние годы. Методами визуализации оценены характеристики спроса и предложения. Проведен мониторинг требований к соискателям на активном рынке. На его основе составлен портрет типичного соискателя должности бухгалтера. При помощи выборочного метода собраны и с использованием статистического инструментария обработаны данные об уровне заработной платы специалистов в области учета, проведены оценки степени их различий в зависимости от уровня квалификации, а также в региональном разрезе.

Результаты

Оценка спроса на учетных работников проводилась на основании данных крупнейшего агрегатора Российской Федерации платформы онлайн-мониторинга рынка труда – HeadHunter (НН). Прежде всего был рассмотрен показатель – hh-индекс по учетному профилю за три года (рис.1). Анализируемый индекс представляет собой отношение количества активных резюме к числу вакансий. Чем ниже индекс, тем ниже конкуренция среди соискателей в этой сфере. На протяжении рассматриваемого периода значения показателя по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» достаточно стабильны (средние значения 7,3; 6,8; 6,7 за 2017, 2018 и 2019 годы, соответственно), что подтверждает отсутствие каких бы то ни было тенденций к изменению ситуации на рынке труда. На графике (рис. 1) отчетливо видны различия помесечных значений, которые обусловлены

⁶ IMA. *How to keep your job*. Режим доступа: <https://www.imanet.org/>. (Дата обращения: 24.04.2020 г.)

Рис. 1. Динамика ежемесячных значений hh.индекса по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» в 2017–2019 гг. Динамика ежемесячных значений hh.индекса по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» в 2017–2019 гг.



сезонной составляющей: в летние месяцы активность на рынке труда снижается, в зимние – увеличивается. Эти данные позволяют утверждать, что на данный момент не происходит серьезных изменений спроса-предложения на рынке труда в сфере бухгалтерского учета. Насколько ситуация в данной сфере является специфичной? Сравним значения hh.индекса по учетным специальностям и всему рынку труда (рис.2).

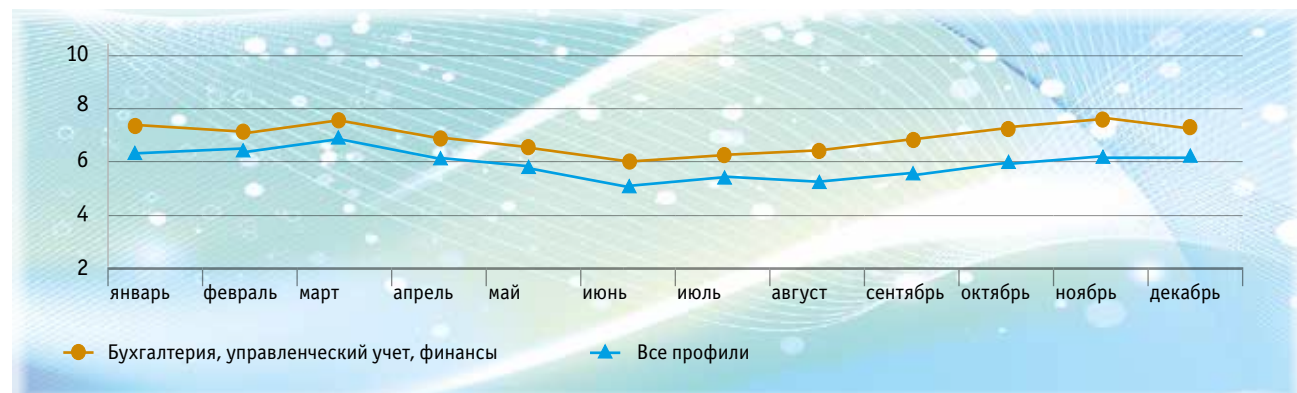
Диаграмма наглядно демонстрирует, что среднемесячный hh.индекс, рассчитанный по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы», стабильно выше соответствующего показателя по всему рынку труда, т.е. количество предложений на одну вакансию выше и это превышение не слишком колеблется от месяца к месяцу.

Можно утверждать, что на протяжении последних трех лет конкуренция на рынке труда специалистов учетной сферы выше, чем в целом на рынке труда. При этом такое состояние достаточно устойчиво.

Однако, данный показатель не отвечает на вопрос об изменении спроса на данных специалистов. По данным HeadHunter за 2018 год количество вакансий по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» увеличилось на 6% по сравнению с предыдущим годом, а в 2019 году – на 12% при практически одинаковом росте числа резюме. Т.е. за последние два года сокращения рынка труда для бухгалтеров не наблюдается.

Существенную долю рынка страны учетных специалистов формируют два крупнейших «столичных»

Рис. 2. Среднемесячные значения hh.индекса за 2017–2020 гг.



рынка. Проведенное сопоставление их с рынком труда в стране в целом показало, что при схожести значений hh.индекса за последний год по Москве, Санкт-Петербургу и в Российской Федерации, данный показатель в столице выше общероссийского. Т.е. уровень конкуренции в Москве выше, чем по стране. В Санкт-Петербурге он увеличивается, и с ноября 2019 года также превышает значение по РФ. К марту 2020 года hh.индекс в Москве и Санкт-Петербурге сравнялись.

Полученные данные свидетельствуют, что в настоящее время существенных изменений на рынке труда в сфере бухгалтерского учета с количественной точки зрения не произошло. Учетная профессия по-прежнему является одной из наиболее востребованных. И в настоящее время спада спроса на данном профессиональном рынке не наблюдается.

Помимо высокого спроса на данную профессию существуют и другие факторы, свидетельствующие о достаточно благополучном положении на профессиональном рынке на данный момент времени. Так, по данным исследования HeadHunter, проведенном в 2020 году, профессия бухгалтер относится к числу тех, по которым соискатель испытывает наименьшие проблемы с трудоустройством. По данным исследования, 48% представителей бухгалтерской профессии находят место работы в течение одного месяца. Это один из лучших показателей на рынке.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что на данном этапе существенных сдвигов в спросе и предложении на рынке труда учетной специальности в Российской Федерации не произошло.

Однако исключительно объемные характеристики рынка труда не могут в полной мере свидетельствовать о перспективах профессии. Применение стандартных методов экстраполяции вряд ли позволит оценить дальнейшее развитие событий на рынке. Происходит это в силу того, что именно сейчас начинается активное внедрение цифровых технологий, перспективы применения сетей 5-джи могут оказать значительное влияние на весь рынок труда, и вполне возможно в этих условиях лицо профессии действительно изменится. Для того чтобы оценить насколько цифровая экономика может отразиться на развитии профессии, было решено оценить уровень оплаты труда бухгалтеров и требования, предъявляемые к соискателям.

Оценка уровня оплаты труда бухгалтера

Данная задача обусловлена тем, что внедрение и использование цифровых технологий предполагает использование достаточно дорогостоящей рабочей силы. Следовательно, уровень заработной платы бухгалтеров может косвенным образом свидетельствовать о том, насколько цифровые компетенции являются определяющими для учетной профессии.

Таблица 1. Массив региональных рынков труда бухгалтеров⁷

Город	Количество вакансий	Доля вакансий с указанием ЗП, %
Владивосток	145	84,1
Екатеринбург	303	81,2
Москва	2395	71,7
Нижний Новгород	336	75,0
Новосибирск	336	79,2
Пятигорск	27	85,2
Ростов-на-Дону	252	84,1
Санкт-Петербург	981	78,7

В рамках данного исследования был проведен анализ заработной платы бухгалтеров на основных региональных рынках (в столицах федеральных округов РФ), оценка производилась по трем уровням должностей (бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, главный бухгалтер). Всего было проанализировано 4775 вакансий, в среднем в 75,6% из них работодателем была заявлена заработная плата, что позволяет считать результаты обоснованными (табл. 1).

Исследование масштаба рынков труда показало, что более 50% вакансий бухгалтера приходится на Москву, еще около 20% – на Санкт-Петербург, что выделяет эти два региональных рынка труда по числу вакансий. Такое большое количество вакансий позволяет предположить, что диапазоны предложений работодателей по уровню заработной платы довольно широкие.

Результаты анализа показали, что по диапазону заработных плат выделяются Москва (155 тыс. руб. – для бухгалтера; 285 тыс. руб. – для главного бухгалтера), Санкт-Петербург (120 тыс. руб. – для бухгалтера; 195 тыс. руб. – для главного бухгалтера) и Новосибирск (75 тыс. руб. – для бухгалтера; 270 тыс. руб. – для главного бухгалтера), где он имеет наибольший разброс для всех уровней должностей, а также Пятигорск, где диапазон заработных плат наоборот узкий (25 тыс. руб. – для бухгалтера; 70 тыс. руб. – для главного бухгалтера). Но только в Москве и Санкт-Петербурге диапазоны заработной платы в разрезе трех уровней должностей превышают соответствующие средние значения. Большая амплитуда заработных плат косвенно свидетельствует о неустоявшемся перечне требований к компетенциям кандидатов на вакансии бухгалтеров в крупнейших российских городах-миллионниках и, наоборот, более однородных требованиях в остальных исследованных городах, а значит, и в соответствующих регионах.

Важно проанализировать средний уровень заработной платы, поскольку границы диапазонов часто определяются единичными вакансиями. Кроме того, для того чтобы понять, является ли данный уровень заработной платы достаточным, чтобы

⁷ Составлено авторами по www.hh.ru.

Таблица 2. Средняя заработная плата бухгалтера на региональных рынках труда и ее отклонения от средней заработной платы по регионам, тыс. руб.⁸

Город	Средняя ЗП по данным НН			Отклонения от средней ЗП по региону			Средняя ЗП по региону
	Бухгалтер	Зам. глав. бухгалтера	Глав. бухгалтер	Бухгалтер	Зам. глав. бухгалтера	Глав. бухгалтер	
Владивосток	39,4	66,0	80,1	-6,8	19,8	33,9	46,2
Екатеринбург	34,0	44,1	67,2	-6,9	3,2	26,3	40,9
Москва	54,4	77,9	94,5	-39,6	-16,1	0,5	94,0
Нижний Новгород	30,9	45,8	50,7	-4,8	10,1	15,0	35,7
Новосибирск	35,0	50,9	60,1	-3,4	12,5	21,7	38,4
Пятигорск	27,6	32,5	50,0	-4,3	0,6	18,1	31,9
Ростов-на-Дону	30,9	42,7	48,8	-2,6	9,2	15,3	33,5
Санкт-Петербург	43,5	62,4	74,2	-19,7	-0,8	11,0	63,2

отнести исследуемую профессию к высокооплачиваемым, следует сравнить ее со средним значением в соответствующем регионе (Табл. 2).

По средней заработной плате для трех уровней должностей как в целом так и по отдельности выделяются три города – Москва, Санкт-Петербург и Владивосток, где она заметно выше, чем в остальных городах. Вполне уместно предположить, что чем выше уровень предлагаемой кандидату заработной платы, тем выше требования к наличию у него соответствующих компетенций, что подтверждается перечнем требований в объявленных вакансиях. Например, на региональных рынках труда часто достаточным является наличие среднего специального образования для позиции «бухгалтер», что крайне нетипично для «столичных» регионов.

Во всех регионах на позиции «бухгалтер» заработная плата меньше средней по региону, что особенно заметно в Москве (-42,1%) и Санкт-Петербурге (-31,1%). На позиции «главный бухгалтер» наоборот – выше региональной средней. Наиболее благополучная ситуация во Владивостоке, где превышение достигает максимального значения (+73,5%), тогда как в двух «столичных» городах эта разница минимальна (в Москве +0,5%; в Санкт-Петербурге +17,5%). Все это приводит к весьма неутешительному выводу: на крупнейших рынках труда при высоких требованиях, предъявляемых к бухгалтерам, уровень заработных плат даже на высоких позициях едва превышает среднюю по региону.

Результаты анализа позволяют утверждать, что во всех исследованных городах заработная плата бухгалтеров находится на достаточно низком уровне и вряд ли предполагает наличие у бухгалтеров аналитических умений, навыков работы с новыми цифровыми инструментами и серьезными цифровыми компетенциями. При этом согласно результатам исследования М. В. Кагировой и Р. С. Гайсин более 81,5% регионов (66 из 81) относятся к регионам со средним и высоким уровнем развития

ИКТ, и с высокой долей вероятности мы можем ожидать цифровые трансформации профессиональной бухгалтерской среды по всей стране [10].

Обсуждение

На основе проведенного анализа требований работодателей к потенциальным кандидатам на учетные должности можно заключить, что на данном этапе основными являются наличие высшего образования и опыта работы, владение пользовательскими навыками стандартного пакета офисных программ (как правило, MS Word, MS Excel), знание специализированного ПО «1С-бухгалтерия» в отдельной его части (например, заработная плата). В некоторых предложениях указываются как желаемые или приветствуемые навыки работы с MS Power Point, владение электронными таблицами на уровне продвинутого пользователя. К сожалению, все это стандартные цифровые навыки, требующиеся сейчас для практически любого офисного работника. Запроса на специфические цифровые навыки, такие как работа с Big Data, написание макросов, элементарный уровень программирования, нет. В соответствии с требованиями рынка типичный соискатель по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» по данным сайта НН в 2019 году – женщина с высшим образованием, 39 лет, с опытом работы примерно 9 лет. За последний год все возрастные характеристики соискателей данного профиля увеличились примерно на два года, т.е. весь сегмент рынка стал старше. Так же, как и прежде, соотношение между полами в пользу женщин (87% против 13%). В целом мужчины моложе. Средний возраст женщин – 39,25 лет, мужчин – 37,78. Медианный возраст женщин – 38,2 года, а мужчин – 36,1. Анализ требований работодателя показывает, что от работника ожидают стандартный набор учетных компетенций и навыки работы в профессиональных программах, и одновременно идет процесс обесценивания этих стандартных компетенций и навыков. Требования каких-то

⁸ Составлено авторами по www.hh.ru и www.gks.ru.

новых профессиональных знаний, связанных с продвинутыми цифровыми технологиями, встречаются крайне редко.

Заключение

По итогам анализа количественных параметров рынка труда в сфере учета установлено, что на рынке не происходит существенных изменений. Спрос на учетных специалистов продолжает расти.

Однако качественный анализ рынка труда учетной профессии, осуществленный по таким параметрам, как уровень заработных плат, предлагаемых соискателям, и перечень основных компетенций, требуемых работодателями, позволил выявить негативные тенденции, существующие на рынке. На основе обработки значительного массива данных об уровне заработных плат бухгалтеров в отдельных регионах страны можно констатировать, что работник в сфере бухгалтерского учета часто получает заработную плату ниже средней заработной платы по региону. На данный момент только у главных бухгалтеров и их заместителей заработная плата превышает среднюю заработную плату по региону, но незначительно.

Мониторинг требований к компетенциям учетных работников показал, что в настоящее время доминируют стандартные компетенции, ценность которых в настоящее время снижается. Требования

к соискателям наличия новых, актуальных цифровых знаний не были выявлены.

На наш взгляд, при отсутствии каких-либо действий в профессиональной и образовательной среде в ближайшей перспективе существует опасность не исчезновения бухгалтерской профессии, а ее перемещения в принципиально другой сегмент профессионального рынка средне- или даже низкооплачиваемой работы, в результате чего учетный работник не будет рассматриваться как высококвалифицированный специалист. Предотвращение опасности может быть обеспечено формированием у учетных работников новых навыков аналитической работы с использованием современных цифровых инструментов, умения программировать, работать с большими данными и иных компетенций, необходимых для современного аналитика. В первую очередь изменения нужно вносить в учебные программы высших учебных заведений. Необходимо ориентировать выпускников на то, чтобы они предлагали свои услуги на позиции смежные с позицией бухгалтера, в первую очередь аналитика. Таким образом, может быть сформировано новое направление бухгалтерской работы – бухгалтер-аналитик, который владеет современными инструментами анализа и одновременно глубоко понимает методологию бухгалтерского учета и философию формирования учетных показателей и поэтому может привнести новое качество в анализ данных.

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. Лукша П. Атлас новых профессий / Агентство стратегических инициатив, Московская шк. упр. Сколково. – Москва: Олимп-Бизнес, 2015. – 216 с.
2. Сахаров Г.В., Зуева И.А. Изменение функций работников бухгалтерских служб в условиях развития цифровых информационных технологий // Экономические и гуманитарные науки. – 2018. – № 6 (317). – С. 18–26.
3. Бодяко А.В. Проблемы адаптации российской учетно-контрольной и аналитической практики среды к вызовам цифровой экономики // Вестник университета. – 2018. – №4. – С. 8–13.

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. Luksha P. *Atlas novykh professiy* [New Professions Atlas]. Agentstvo strategicheskikh initsiativ, Moskovskaya shk. upr. Skolkovo. Moskva, Oлимп-Biznes Publ., 2015. 216 p.
2. Sakharov G.V., Zueva I.A. *Izmenenie funktsiy rabotnikov bukhgalterskikh sluzhb v usloviyakh razvitiya tsifrovyykh informatsionnykh tekhnologiy* [Change of Functions of Employees of Accounting Services in the conditions of Development of Digital Information Technologies]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki*, 2018, no. 6 (317), pp. 18–26 (in Russ.).
3. Bodyako A.V. *Problemy adaptatsii rossiyskoy uchetho-kontrol'noy i analiticheskoy praktiki sredy k vyzovam tsifrovoy ekonomiki* [Problems of Adaptation of Russian Accounting and Control and Analytical Practices to the Challenges of the Digital Economy]. *Vestnik universiteta*, 2018, no. 4, pp. 8–13 (in Russ.).

4. Howieson B. Accounting Practice in the New Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet the Challenge? // *The British Accounting Review*. – 2003. – Vol. 35. – Iss. 2 – pp. 69-103. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0890-8389\(03\)00004-0](https://doi.org/10.1016/S0890-8389(03)00004-0).
5. PWC. Data driven: What Students Need to Succeed in a Rapidly Changing Business World. – 2015. – p. 21.
6. Bhimani A, Willcocks L. Digitisation, 'Big Data' and the Transformation of Accounting Information // *Accounting and Business Research*. – 2014. – Vol. 44. – no. 4. – pp. 469-490. DOI: 10.1080/00014788.2014.910051.
7. Moll J., Yigitbasioglu O. The Role of Internet-Related Technologies in Shaping the Work of Accountants: New Directions for Accounting Research // *The British Accounting Review*. – 2019. – Vol. 51. – Iss. 6. DOI: 10.1016/j.bar.2019.04.002.
8. Dzurani A.C., Jones J.R., Olvera R.M. Infusing Data Analytics into the Accounting Curriculum: A Framework and Insights from Faculty // *Journal of Accounting Education*. – 2018. – Vol. 43. – pp. 24-39. DOI: 10.1016/j.jaccedu.2018.03.004.
9. Oesterreich T.D., Teuteberg F. The Role of Business Analytics in the Controllers and Management Accountants' Competence Profiles: An Exploratory Study on Individual-Level Data // *Journal of Accounting & Organizational Change*. – 2019. – Vol. 15. – no. 2. – pp. 330-356. DOI: 10.1108/JAOC-10-2018-0097.
10. Кагиров М.В., Гайсин Р.С. Анализ дифференциации регионов России по уровню развития информационного общества // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2019. – № 4. – С. 25-31.
4. Howieson B. Accounting Practice in the New Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet the Challenge? *The British Accounting Review*, 2003, Vol. 35, Iss. 2, pp. 69-103. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0890-8389\(03\)00004-0](https://doi.org/10.1016/S0890-8389(03)00004-0).
5. PWC. *Data driven: What Students Need to Succeed in a Rapidly Changing Business World*, 2015, p. 21.
6. Bhimani A, Willcocks L. Digitisation, 'Big Data' and the Transformation of Accounting Information. *Accounting and Business Research*, 2014, Vol. 44, no. 4, pp. 469-490. DOI: 10.1080/00014788.2014.910051.
7. Petukhova N.V. Prioritety sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya v usloviyah modernizatsii deyatelnosti nalogovykh 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. Dzurani A.C., Jones J.R., Olvera R.M. Infusing Data Analytics into the Accounting Curriculum: A Framework and Insights from Faculty. *Journal of Accounting Education*, 2018, Vol. 43, pp. 24-39. DOI: 10.1016/j.jaccedu.2018.03.004.
9. Oesterreich T.D., Teuteberg F. The Role of Business Analytics in the Controllers and Management Accountants' Competence Profiles: An Exploratory Study on Individual-Level Data. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2019, Vol. 15, no. 2, pp. 330-356. DOI: 10.1108/JAOC-10-2018-0097.
10. Kagirowa M.V., Gaysin R. S. Analiz differentsiatsii regionov Rossii po urovnyu razvitiya informatsionnogo obshchestva [Differentiation Analysis of the Federal Subjects of Russia by the Level of Information Society Development]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 25-31 (in Russ.).

Для цитирования

Соболева Г.В., Попова И.Н., Зуга Е.И. Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2020. – № 4. – С. 24–31.

For citation

Soboleva G.V., Popova I.N., Zuga E.I. Rynok truda dlya bukhgalterov v tsifrovoy ekonomike: sostoyanie i perspektivy [Labor Market for Accountants in the Digital Economy: Current State and Prospects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 24–31 (in Russ.).

УДК 657.6
ВАК 08.00.12

Современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности коммерческой организации

Modern Methodological Approaches to the Disclosure of Equity in Integrated Reporting of Commercial Organizations

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

Денис Анатольевич Лавров

соискатель кафедры Бухгалтерского учета
e-mail: Lda.dis19@gmail.com
344002, Российская Федерация, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону,
Большая садовая ул., д. 69.
Тел. + 7 (863) 240-29-86.

Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskii universitet (RINKH) (Rostov State University of Economics (RSUE)), Russian Federation, Rostov-on-Don

Denis A. Lavrov

Applicant at the Accounting Department
e-mail: Lda.dis19@gmail.com
69 Bolshaya Sadovaya st., Rostov-on-Don
344002, Rostov Region, Russian Federation.
Phone + 7 (863) 240-29-86.

Аннотация. В статье исследованы современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в различных видах отчетности. Обоснована необходимость и актуальность раскрытия информации о собственном капитале в условиях цифровизации общества не только в бухгалтерской (финансовой) отчетности, но в дополняющей ее нефинансовой отчетности. Разновидностью нефинансовой отчетности, предоставляющей данные об эффективности управления собственным капиталом, является интегрированная отчетность, аккумулирующая финансовую и нефинансовую информацию в разрезе экономических, экологических и социальных показателей и отражает способность коммерческой организации создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном периоде.

Особое внимание в статье уделено российскому и международному нормативно-правовому регулированию интегрированной отчетности. Одним из важнейших документов, определяющих становление и развитие интегрированной отчетности в условиях цифровой экономики в России, является Концепция публичной нефинансовой отчетности. Интегрированная отчетность в отдельной ее части строится на концепции множественности капитала, заложенной в Международном стандарте по интегрированной отчетности, в котором выделены 6 составляющих собственного капитала компании, такие как: финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный. На основе проведенного исследования построена схема формирования интегрированной отчетности

Abstract. This paper analyzes modern methodological approaches to the disclosure of equity in various types of reporting. The author justifies the necessity and relevance of equity disclosure not only in the accounting (financial) statements, but also in the non-financial statements that supplement them in the era of society's digitalization. A type of non-financial reporting that provides data on the equity management efficiency is integrated reporting, which accumulates financial and non-financial information in the context of economic, environmental and social indicators and displays the ability of a commercial organization to create and maintain its value in the short, medium and long term periods.

Special attention is paid to the Russian and international regulation of integrated reporting. One of the most important documents determining the establishment and development of integrated reporting in the era of digital economy in Russia is the Concept of Public Non-Financial Reporting. Integrated reporting in its certain part is based on the concept of multiple capitals, laid down in the International Standard on Integrated Reporting, which identifies 6 components of the company's equity, such as financial, industrial, intellectual, human, social and reputational and natural. Based on the research the author has constructed a scheme for the preparation of integrated reporting on the basis of the concept of multiple capitals, which allows to unify this process and facilitate the work of practical workers and stakeholders in the perception of non-financial information.

на базе концепции множественности капитала, позволяющая унифицировать этот процесс и облегчить работу практиков и стейкхолдеров по восприятию нефинансовой информации.

Ключевые слова: собственный капитал; интегрированная отчетность; концепция множественности капитала; цифровой капитал.

Введение

В условиях цифровизации экономики рост стоимости бизнеса становится основной целью функционирования любой коммерческой организации. Основным инструментом, способствующим достижению главной цели, является эффективное использование собственных ресурсов коммерческой организации. Коммерческие организации раскрывают информацию о росте стоимости бизнеса в финансовой и нефинансовой отчетности. В бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается информация только о финансовом капитале коммерческой организации, которая к тому же носит ретроспективный характер, что не удовлетворяет в полной мере информационные потребности стейкхолдеров.

В современной бизнес-среде в формах отчетности, предоставляемых внешним пользователям, отражается информация не только о финансовом капитале, но и о человеческом, интеллектуальном, экологическом и др. Информацию об этих видах капитала целесообразно раскрывать в нефинансовой отчетности, как дополнительной информации к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Все большую популярность приобретает интегрированная отчетность, как современный инструмент, аккумулирующий финансовую и нефинансовую информацию в разрезе экономических, экологических и социальных показателей и отражающий способность коммерческой организации создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном периоде. Показатели интегрированной отчетности повышают прозрачность финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации, конкурентоспособность, удовлетворяют информационные потребности стейкхолдеров.

Целью данного исследования является разработка методических подходов к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала посредством анализа современного российского и международного нормативно-правового регулирования формирования интегрированной отчетности, что позволит удовлетворить растущие запросы стейкхолдеров в нефинансовых отчетах о капитале и росте стоимости бизнеса.

Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

Keywords: equity; integrated reporting; the concept of multiple capitals; digital capital.

- провести обзор исследований в области интегрированной отчетности в РФ;
- проанализировать российское и международное правовое поле в области регламентации интегрированной отчетности;
- рассмотреть фундаментальные концепции, положенные в основу формирования интегрированной отчетности, раскрывающей информацию о создании и движении различных видов капитала;
- разработать схему формирования интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала.

В настоящее время приняты нормативно-правовые документы, определяющие становление и развитие интегрированной отчетности в условиях цифровой экономики в России. Развитие нормативного поля осуществляется в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 05 мая 2017 года № 876-р, в соответствии с которым утверждена Концепция публичной нефинансовой отчетности, а также план мер по ее воплощению в жизнь. В этой Концепции выделены в качестве видов нефинансовой отчетности:

1. Отчеты в области устойчивого развития/ корпоративной ответственности.
2. Годовые отчеты.
3. Интегрированные отчеты.

В данной концепции предусмотрена гибкость в выборе видов и форм публичной нефинансовой отчетности и их сочетания с учетом задач каждой компании, ее приоритетов, а также подчеркнута возможность выпуска одновременно нескольких видов отчетов.

Т.Ю. Серебрякова считает, что «раскрытие информации об эффективности функционирования финансового капитала для создания и поддержания стоимости компании в разрезе его элементов в кратко-, средне- и долгосрочном периоде» [1] в составе интегрированной отчетности просто необходимо.

В Проекте Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении перечня ключевых (базовых) показателей публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России 24.10.2018) имеет место показатель собственного капитала компании, который необходимо будет раскрывать в соответствии с принятым постановлением.

Обзор современных научных исследований в области формирования интегрированной

Таблица 1. Обзор современных научных диссертационных исследований о формировании интегрированной отчетности

Автор	Название диссертации	Ученая степень	Год защиты
Бурыкин Ю.М. [2]	Развитие интегрированного учета и отчетности в малых предприятиях	кандидат экономических наук	2009
Ракевич Н.А. [3]	Формирование интегрированной бухгалтерской отчетности (на примере предприятий промышленности строительных материалов)	кандидат экономических наук	2012
Сафанова Ф.Ю. [4]	Методика формирования интегрированного отчета	кандидат экономических наук	2014
Малиновская Н.В. [5]	Интегрированная отчетность: теория, методология и практика	доктор экономических наук	2017
Новожилова Ю.В. [6]	Информационно-аналитическое обеспечение интегрированной отчетности	кандидат экономических наук	2017
Бочкарева Н.Г. [7]	Методическое обеспечение подготовки интегрированной корпоративной отчетности	кандидат экономических наук	2018

отчетности отечественными учеными представлен в таблице 1.

Из приведенного в таблице обзора современных научных изысканий в области интегрированной отчетности видно, что комплексные системные исследования, посвященные раскрытию информации о собственном капитале, отсутствуют.

В связи с чем можно утверждать, что основной проблемой является отсутствие единого подхода к раскрытию информации в интегрированной отчетности о различных видах капитала, которыми располагает коммерческая организация, что затрудняет восприятие такой информации различным группам пользователей.

Методы

Исследование проведено с применением диалектического метода познания, позволяющего

проанализировать взаимосвязанные социально-экономические процессы в динамике. В ходе проведения исследования и обоснования полученных результатов использовались общенаучные методы и инструментальные технологии научного познания: логический и сравнительный анализ, моделирование, а также ретроспективный и системный подходы.

Анализ научных публикаций по проблемам и направлениям развития интегрированной отчетности в последние десятилетия исследуются в публикациях отечественных российских ученых и практиков в области бухгалтерского учета и контроля: И.А. Алексеевой [8], М.А. Вахрушиной, Н.В. Малиновской [9], Л.Н. Герасимовой [10], Т.Ю. Дружиловской [11], Т.А. Рудаковой, М.Н. Семиколеновой [12], О.В. Ефимовой [13], Р.Г. Каспиной [14], К.В. Сорокиной [15] и многих других.

Зарубежные исследователи несколько раньше начали изучать проблемы формирования

Рис. 1. Анализ обзоров и трансформации содержания публичной нефинансовой отчетности в России



интегрированной отчетности применительно к различным секторам экономики, что нашло свое отражение в трудах таких ученых, как С.Г. Вебера [16], С. А. Дипиаза [17], М. Кинг [18], А. Остервальдер [19], Ж. Ришар [20], Р. Дж. Экклз¹ и др.

В России первые интегрированные отчеты появились с 2009 года. В нашей стране существует база интегрированных отчетов, включенных в Национальный реестр интегрированных отчетов. В этом реестре есть возможность поиска интегрированных отчетов по различным фильтрам, а также самостоятельной загрузки данных об отчетах и организациях. В этом реестре представлены лучшие практики по составлению интегрированных отчетов российскими крупными компаниями.

Также информация, характеризующая динамику составления интегрированных отчетов российскими компаниями, представлена на сайте Российского союза промышленников и предпринимателей (далее РСПП), который исследует практику формирования и представления нефинансовых отчетов.

Начиная с 2000 года РСПП подготовил шесть обзоров, в которых в разные годы были собраны факты, тенденции, ключевые драйвера, ключевые события, связанные с развитием нефинансовой отчетности в России и в мире.

На рисунке 1 схематично представлена эволюция обзоров и их краткого содержания о состоянии и развитии нефинансовой отчетности в России.

Результаты проведенных аналитических обзоров подтверждают актуальность данной темы исследования. Ретроспективный анализ приведенных обзоров показал расширение спектра информации, включая информацию о собственном капитале, раскрываемую на основе теории множественности капитала, а также о необходимости стандартизации и повышения качества.

Результаты

В международной практике в разрезе нефинансовой отчетности был принят Международный стандарт по интегрированной отчетности, который был опубликован в 2013 году Международным советом по интегрированной отчетности – International Integrated Reporting Council (the IIRC). В стандарте обозначена основная цель формирования интегрированного отчета, которая заключается в аккумулировании информации о финансовом капитале, а также отражении того, как коммерческая организация создает стоимость в течение длительного времени.

¹ GAAP.RU. Экклз Р. SEC и рынки капитала в XXI столетии: эволюция бухгалтерской инфраструктуры для современного мира. Режим доступа: http://gaap.ru/articles/SEC_i_rynki_kapitala_v_XXI_stoletii_evolyutsiya_bukhgalterskoy_infrastruktury_dlya_sovremennogo_mira/. (Дата обращения: 15.10.2014 г.).

Международный стандарт по интегрированной отчетности определяет основные элементы содержания интегрированной отчетности, ведущие принципы, а также фундаментальные основы для формирования и раскрытия интегрированной отчетности коммерческой организации. Такими фундаментальными основами являются концепции, которые коммерческой организации следует реализовать при составлении интегрированной отчетности. Краткая характеристика таких концепций приведена в таблице 2.

Концепции поддержания (сохранения) капитала и множественности капитала переплетены тесным образом и являются основой для реализации выбранной коммерческой организацией бизнес-модели, направленной на увеличение стоимости компании.

Суть концепции капитала, реализуемой в рамках интегрированной отчетности, заключается в том, что именно различные виды капитала являются источником создаваемой организацией ценности. В соответствии с этой концепцией, успех коммерческой организации в целом зависит от выбора стратегии управления различными формами капитала, создающими стоимость. Следует отметить, что особое внимание в интегрированном отчете уделяется информации о различных видах капитала коммерческой организации (финансовом, промышленном, интеллектуальном, человеческом, социально-репутационном и природном). В.Г. Гетьман отмечает, что «от имеющегося в распоряжении организации капитала и эффективности его использования зависят в первую очередь ее успехи». [21]

Характеристика обозначенных видов капитала представлена в статьях В.Г. Гетьмана [22], В.Г. Когденко [23], М.В. Мельник [23], О.В. Соловьевой [24], Н.В. Малиновской [5, 25], Т.О. Хачатуровой [26], О.А. Кузьменко, М.В. Абросимова [27], Л.И. Хоружий [28] и др.

В этих работах проанализированы современные составляющие собственного капитала и даются различные их сущностные трактовки, исследуются бизнес-модели, рассматриваются качественные характеристики и принципы формирования интегрированной отчетности; изучаются основные структурные элементы интегрированной отчетности; анализируется порядок представления и верификация интегрированной отчетности.

В ходе исследования была разработана схема формирования интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала (рисунк 2).

Схема формирования интегрированной отчетности строилась на основе базовых постулатов, заложенных в Международном стандарте по интегрированной отчетности.

Вся отчетность, и интегрированная в том числе, строится на определенных принципах, в качестве которых выделяются стратегическая

Таблица 2. Фундаментальные концепции, используемые при формировании интегрированной отчетности коммерческими организациями

Название концепции	Применение концепций, используемых в стандартах и национальных системах	Комментарии
Концепция поддержания (сохранения) капитала (финансовой и физической)	Положена в основу международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) Закреплена в национальных системах бухгалтерского учета Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Об акционерных обществах»	Например, в системе GAAP, Торговом кодексе Германии Отдельные положения этих документов признать определенным механизмом поддержания капитала. Например, выплаты дивидендов не могут производиться из суммы внесенного акционерами (собственниками) капитала и нормативных резервов, подлежащих сохранению в соответствии с законом или уставом общества. Такой подход в большей степени тяготеет к финансовой концепции поддержания капитала, хотя и не является идентичным
Концепция множественности капитала	Международный стандарт по интегрированной отчетности	Суть этой концепции заключается в рекомендуемом в стандарте выделении видов капитала: финансовый или производственный капитал, интеллектуальный, социальный, человеческий, природный капитал. Однако следует отметить, что в рамках организации могут выделяться не все виды капитала
Концепция реализуемой бизнес-модели	Международный стандарт по интегрированной отчетности	Эта концепция заключается в создании стоимости через реализуемую в компании бизнес-модель, интегрирующую в себе потребляемые ресурсы, хозяйственные операции, производственные и материальные результаты и др.
Концепция создания стоимости	Международный стандарт по интегрированной отчетности	Концепция создания стоимости в долгосрочной перспективе для целей интегрированной отчетности имеет широкое значение, так как реализуется для всех видов капитала, выделяемых в компании. Эта концепция включает различные формы стоимости, созданные путем увеличения, уменьшения или трансформации капитала, что в конечном итоге оказывает влияние на финансовые результаты

направленность и ориентация на будущее, связанность информации, обратная связь и взаимодействие с заинтересованными сторонами, существенность, краткость, достоверность и полнота, постоянство и сопоставимость. Использование данных принципов позволит выработать единый подход к стандартизации этого вида отчетности и позволит пользователям облегчить восприятие такой отчетности.

Интегрированная отчетность в отдельной ее части строится на концепции множественности капитала, заложенной в Международном стандарте по интегрированной отчетности, в котором выделены 6 составляющих собственного капитала компании, такие как: финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный. Данные виды капитала коммерческой организации были положены в основу разработанной в ходе исследования схемы формирования интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала, приведенной на рисунке 1. Следует обратить внимание на неоднозначность выделяемых видов капитала и их трактовок, а также выделение иных видов капиталов, зачастую перекликающихся с обозначенными в стандарте. В современных научных изысканиях по вопросам уточнения и классификации видов капитала уделяется внимание такими авторами,

как Н.В. Малиновская, В.Г. Когденко, М.В. Мельник, Р.П. Бульги, М.А. Вахрушиной и др.

В частности, В.Г. Когденко, М.В. Мельник в качестве отдельного капитала выделяют цифровой капитал [23]. В.С. Плотников, О.В. Плотникова выделяют экологический капитал [29], без пояснения, чем он отличается от природного. В.Г. Гетьман оперирует понятием «производственный капитал» вместо термина «промышленный капитал» [22].

Данные точки зрения свидетельствуют об отсутствии четкой позиции по выделяемым видам собственного капитала, что является проблемой для практиков при раскрытии информации о капитале в интегрированной отчетности.

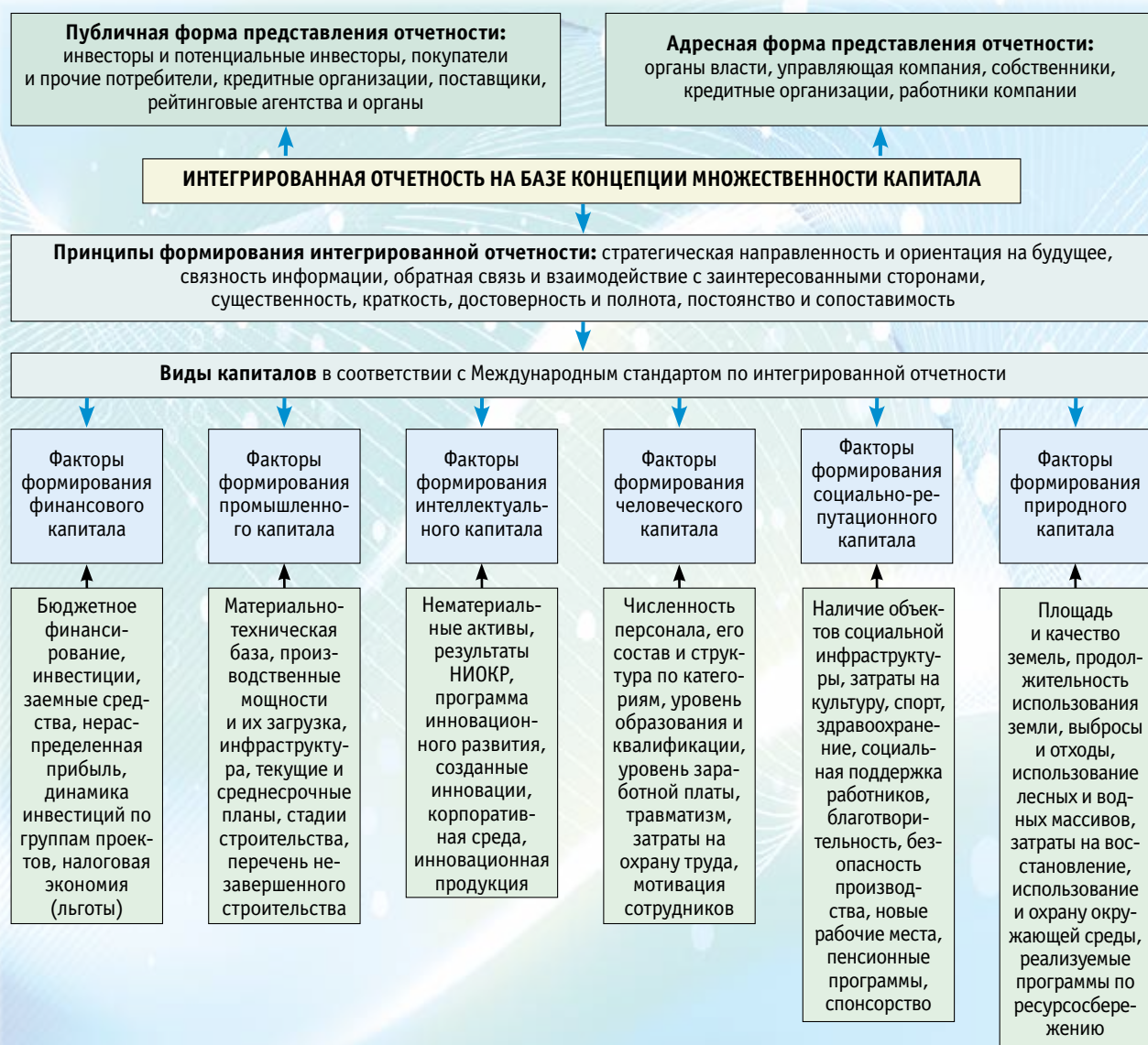
В рамках шести видов капитала, выделенных в соответствии с Международным стандартом по интегрированной отчетности, обозначены факторы их формирования.

Интегрированная отчетность, сформированная на базе концепции множественности капитала, предоставляется в публичной и в адресной форме для различных групп стейкхолдеров.

Обсуждение

Проблема формирования и представления интегрированной отчетности волнует ученых и практиков всего мира. Коммерческие

Рис. 2. Авторская схема формирования интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала



организации раскрывают интегрированную отчетность в выбранном ими формате в зависимости от специфики видов деятельности, масштабов, организационной структуры, формы собственности, учетно-аналитического обеспечения, стратегии развития и других факторов. Единого подхода в раскрытии информации в интегрированной отчетности на сегодняшний день нет. В научном сообществе исследуются различные методические подходы к развитию интегрированной отчетности.

Как считает профессор Т.Ю. Дружиловская, «проблемы формирования интегрированной отчетности связаны с технологией ее составления и представления» [30, с. 55-64], поскольку отсутствует необходимая для этого единая методологическая база, создание которой целесообразно в первую очередь для облегчения восприятия стейкхолдерами нефинансовых данных.

М.М. Басова отмечает, что при формировании интегрированной отчетности коммерческих организаций «не все российские компании уделяют должное внимание качественному построению бизнес-модели или не приводят ее совсем» [21, с. 30].

Приведенные точки зрения по вопросам формирования и представления информации о собственном капитале в составе интегрированной отчетности в коммерческих организациях не имеют исчерпывающего характера. В научной общественности очень много противоречивых взглядов и подходов, что, на наш взгляд, обоснованно. Однако считаем, что необходимо выработать единые принципы, методы, подходы и формат составления интегрированной отчетности, так как такой процесс унификации и стандартизации, волнующий научную и профессиональную общественность, позволит облегчить ее

восприятие и сопоставление заинтересованными стейкхолдерами.

В исследовании показана недостаточность уже проведенных исследований в раскрытии информации о видах капитала в интегрированной отчетности коммерческих организаций.

Научной новизной обладают следующие положения данной статьи:

- систематизированы обзоры по периодам составления нефинансовой отчетности и обозначена трансформация ее содержания в российской практике учета;
- разработана схема формирования интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала, которую целесообразно использовать при составлении и раскрытии информации о видах собственного капитала в интегрированной отчетности.


Сформированные в научном исследовании предложения рекомендуется применять при формировании интегрированной отчетности коммерческих организаций.

В качестве направлений будущих исследований предлагается продолжить разработку пакета внутренних регламентов по формированию и раскрытию информации о видах собственного капитала коммерческой организации на базе

научных результатов, полученных в рамках данной статьи.

Заключение

В современном цифровом мире интегрированная отчетность является инструментом, который «должен дать заинтересованным сторонам не просто более богатую информацию, а создать целостную картину взаимосвязи и взаимозависимости различных видов капитала» [5, с.713]. Поскольку собственный капитал является фундаментом для эффективной экономической деятельности коммерческой организации любой формы собственности, схема формирования интегрированной отчетности на базе концепции множественности капитала позволит раскрыть информацию об эффективности используемых видов капитала и результативности деятельности коммерческой организации с учетом рисков для внешних пользователей.

Раскрытие информации о собственном капитале на базе концепции множественности капитала направлено на развитие методологии формирования интегрированной отчетности, ориентированной на принятие рациональных управленческих решений стейкхолдерами в условиях турбулентной экономики. 

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. Серебрякова Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 2. – С. 24-33.
2. Бурькин Ю.М. Развитие интегрированного учета и отчетности в малых предприятиях: автореферат диссертации... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Йошкар-Ола, 2009. – 22 с.
3. Ракевич Н.А. Формирование интегрированной бухгалтерской отчетности (на примере предприятий промышленности строительных материалов): автореферат диссертации... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Нижний Новгород, 2012. – 24 с.

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. Serebryakova T.Yu. *Integrirovanny uchet i otchetnost': institutsional'nyy podkhod* [Integrated Accounting and Reporting: Institutional Approach]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2016, no. 2, pp. 24-33 (in Russ.).
2. Burykin Yu.M. *Burykin YU.M. Razvitie integrirovannogo ucheta i otchetnosti v malykh predpriyatiyakh: avtoreferat dissertatsii... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Development of Integrated Financial Accounting and Reporting in Small Business: extended abstract of Cand. Of Econ. Sci. Dissertation]. Yoshkar-Ola, 2009. 22 p.
3. Rakevich N.A. *Formirovanie integrirovannoy bukhgalterskoy otchetnosti (na primere predpriyatiy promyshlennosti stroitel'nykh materialov): avtoreferat dissertatsii... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Formation of Integrated Accounting Reporting (on the example of construction materials plants): extended abstract of Cand. of Econ. Sci. Dissertation]. Nizhny Novgorod, 2012. 24 p.

4. Сафанова Ф.Ю. Методика формирования интегрированного отчета: диссертация... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Санкт-Петербург, 2014. – 227 с.
4. Safanova F.Yu. *Metodika formirovaniya integrirovannogo otcheta: dissertatsiya... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Methodology for Integrated Report Formation: Dissertation. of Cand. of Econ. Sci.]. St. Petersburg, 2014. 227 p.
5. Малиновская Н.В. Концепция множественности капиталов в интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Том 21. – № 6 (444). – С. 700-713.
5. Malinovskaya N.V. *Kontsepsiya mnozhestvennosti kapitalov v integrirovannoy otchetnosti* [The Concept of Capital Multiplicity in Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2018, Vol 21, no. 6 (444), pp. 700-713 (in Russ.).
6. Новожилова Ю.В. Информационно-аналитическое обеспечение интегрированной отчетности: автореферат диссертации... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Москва, 2018. – 25 с.
6. Novozhilova Yu.V. *Informatsionno-analiticheskoe obespechenie integrirovannoy otchetnosti: avtoreferat dissertatsii... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Information and Analytical Support for Integrated Reporting: extended abstract of Cand. of Econ. Sci. Dissertation]. Moscow, 2018. 25 p.
7. Бочкарева Н.Г. Методическое обеспечение подготовки интегрированной корпоративной отчетности: автореферат диссертации... кандидата экономических наук: 08.00.12. – Москва, 2019. – 27 с.
7. Bochkareva N.G. *Metodicheskoe obespechenie podgotovki integrirovannoy korporativnoy otchetnosti: avtoreferat dissertatsii... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Methodological Support for Preparation of the Integrated Corporate Reporting: extended abstract of Cand. of Econ. Sci. Dissertation]. Moscow, 2019. 27 p.
8. Алексеева И.В. Развитие содержания интегрированной отчетности в условиях устойчивого развития экономики // Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия: Экономика. – 2015. – № 1. – С. 87-91.
8. Alekseeva I.V. *Razvitie soderzhaniya integrirovannoy otchetnosti v usloviyakh ustoychivogo razvitiya ekonomiki* [Development of the Integrated Reporting Contents in the Conditions of Sustainable Economic Development]. *Nauchnyy vestnik Volgogradskogo filiala RANKHIGS. Seriya: Ekonomika*, 2015, no. 1, pp. 87-91 (in Russ.).
9. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №16 (310). – С. 2-9.
9. Vakhrushina M.A., Malinovskaya N.V. *Korporativnaya otchetnost': novye trebovaniya i napravleniya razvitiya* [Corporate Reporting: New Requirements and Development Directions]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët*, 2014, no. 16 (310), pp. 2-9.
10. Герасимова Л.Н. Интегрированная бухгалтерская отчетность: преимущества и перспективы развития в России // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №4. – С. 33-35.
10. Gerasimova L.N. *Integrirovannaya bukhgalterskaya otchetnost': preimushchestva i perspektivy razvitiya v Rossii* [Integrated Financial Report: Advantages and the Outlook in Russia]. *Audit i finansovyy analiz*, 2014, no. 4, pp. 33-35 (in Russ.).
11. Дружиловская Т.Ю. Гармонизация финансовой отчетности: теория и российская практика: автореферат диссертации... доктора экономических наук: 08.00.12. – Нижний Новгород, 2009. – 39 с.
11. Druzhilovskaya T.Yu. *Garmonizatsiya finansovoy otchetnosti: teoriya i rossiyskaya praktika: avtoreferat dissertatsii... doktora ekonomicheskikh nauk* [Harmonization of Financial Reporting: Theory and Russian Practice: extended abstract of Doc. of Econ. Sci. Dissertation]. Nizhny Novgorod, 2009. 39 p.
12. Рудакова Т.А., Семиколова М.Н. Интегрированная отчетность как результат информационных ожиданий пользователей // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2017. – Том 11. – № 3. – С. 101-107.
12. Rudakova T.A., Semikolenova M.N. *Integrirovannaya otchetnost' kak rezul'tat informatsionnykh ozhidaniy pol'zovateley* [Integrated Reporting as a Result of Information Expectations of Users]. *Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i menedzhment*, 2017, Vol 11, no. 3, pp. 101-107 (in Russ.).
13. Ефимова О.В. Отчет об устойчивом развитии как новая форма корпоративной отчетности компании // Аудиторские ведомости. – 2014. – №8. – С. 36-47.
13. Efimova O.V. *Otchet ob ustoychivom razvitiy kak novaya forma korporativnoy otchetnosti kompanii* [Sustainability Report as a New Form of Corporate Reporting]. *Auditorskie vedomosti*, 2014, no. 8, pp. 36-47 (in Russ.).
14. Каспина Р.Г. Институциональные аспекты потенциала высококачественной корпоративной отчетности // Аудиторские ведомости. – 2013. – №5. – С. 17-21.
14. Kaspina R.G. *Institucional'nye aspekty potentsiala vysokokachestvennoy korporativnoy otchetnosti* [Institutional Aspects of the High-Quality Corporate Reporting Potential]. *Auditorskie vedomosti*, 2013, no. 5, pp. 17-21 (in Russ.).
16. Вегера С.Г. Природный капитал в финансовой отчетности: проблемы отражения и интерпретации // Известия Международной академии аграрного образования. – 2015. – №25-2. – С. 22-27.
16. Vegera S.G. *Prirodnyy kapital v finansovoy otchetnosti: problemy otrazheniya i interpretatsii* [The Natural Capital in Financial Statements: Problems of Reflection and Interpretation]. *Izvestiya Mezhdunarodnoy akademii agrarnogo obrazovaniya*, 2015, no. 25-2, pp. 22-27 (in Russ.).
17. Дипиаза С.А. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Сэмюэл А. Дипиаза, Роберт Дж. Экклз. – М.: Альпина Паблшер, 2003. – 211 с.
17. Semyuel A. Dipiazza, Robert Dzh. *Ekkklz Budushchee korporativnoy otchetnosti. Kak vernut' doverie obshchestva* [The Future of Corporate Reporting. How to Recover Society's Trust]. Moscow, Al'pina Pablisher Publ., 2003. 211 p.
18. Кинг М. Бизнес ведения бизнеса – это бизнес // Экономические стратегии. – 2012. – Том 14. – №6-7 (104-105). – С. 10-13.
18. King M. *Biznes vedeniya biznesa – eto biznes* [The Business of Doing Business is a Business]. *Ekonomicheskie strategii*, 2012, Vol 14, no. 6-7 (104-105), pp. 10-13 (in Russ.).

19. Остервальдер А., Пинье И. Построение бизнес-моделей. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 288 с.
20. Ришар Ж., Ширококов В.Г., Алтухова Ю.В. Типы бухгалтерского учета окружающей среды // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №4. – С.15-25.
21. Басова М.М. Анализ бизнес-моделей в интегрированной отчетности российских компаний // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1. Экономика и управление. – 2018. – № 3 (26). – С. 29-35. DOI: 10.21777/2587-554X-2018-3-29-35.
22. Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 44 (338). – С. 2-15.
23. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №10 (304). – С. 2-15.
24. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №35 (281). – С. 2-15.
25. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика: автореферат диссертации... доктора экономических наук: 08.00.12. – Москва, 2017. – 22 с.
26. Хачатурова Т.О. Интегрированная отчетность: понятие, история возникновения и развития, применение на современном этапе // Карельский научный журнал. – 2014. – № 3(8). – С. 103-104.
27. Кузьменко О.А., Абросимова М.В. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности для российских корпораций // Академический вестник. – 2014. – № 1(27). – С. 102–113.
28. Хоружий Л. И., Гупалова Т. Н. Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 11-17.
29. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №13(307). – С. 25–34.
30. Дружиловская Т.Ю. Проблемы интегрированной отчетности в публикациях современных ученых // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №11 (353). – С. 55-64.
19. Osterval'der A., Pin'e I. *Postroenie biznes-modeley* [Building Business Models]. Moscow, Al'pina Pablisher Publ., 2012. 288 p.
20. Rishar ZH., SHirobokov V.G., Altukhova Yu.V. *Tipy bukhgalterskogo ucheta okruzhayushchey sredy* [Environmental Accounting Types]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2009, no. 4, pp. 15-25 (in Russ.).
21. Basova M.M. *Analiz biznes-modeley v integrirovannoy otchetnosti rossiyskikh kompaniy* [Business Models Analysis in the Integrated Reporting of Russian Companies]. *Vestnik Moskovskogo universiteta imeni S. Yu. Vitte. Seriya 1. Ekonomika i upravlenie*, 2018, no. 3 (26), pp. 29-35 (in Russ.). DOI: 10.21777/2587-554X-2018-3-29-35.
22. Get'man V.G. *O konceptual'nykh osnovakh i strukture mezhdunarodnogo standarta po integrirovannoy otchetnosti* [The Conceptual Framework and the Structure of International Standard on Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2014, no. 44 (338), pp. 2-15 (in Russ.).
23. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. *Integrirovannaya otchetnost': voprosy formirovaniya i analiza* [Integrated Reporting: Preparation and Analysis Issues]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2014, no. 10 (304), pp. 2-15 (in Russ.).
24. Solov'eva O.V. *Tendencii razvitiya korporativnoy otchetnosti: integrirovannaya otchetnost'* [Corporate Reporting Development Trends: Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2013, no. 35 (281), pp. 2-15 (in Russ.).
25. Malinovskaya N.V. *Integrirovannaya otchetnost': teoriya, metodologiya i praktika: avtoreferat dissertacii... doktora ekonomicheskikh nauk* [Integrated Reporting: Theory, Methodology and Practice: extended abstract of Doc. of Econ. Sci. Dissertation]. Moscow, 2017. 22 p.
26. Khachaturova T.O. *Integrirovannaya otchetnost': ponyatie, istoriya vzniknoveniya i razvitiya, primenenie na sovremennom etape* [Integrated Reporting: Definition, History and Development, Current Application]. *Karel'skiy nauchnyy zhurnal*, 2014, no. 3(8), pp. 103-104 (in Russ.).
27. Kuz'menko O.A., Abrosimova M.V. *Integrirovannaya otchetnost' – novaya model' otchetnosti dlya rossiyskikh korporatsiy* [Integrated Report is the New Reporting Model for Russian Corporations]. *Akademicheskii vestnik*, 2014, no. 1(27), pp. 102–113 (in Russ.).
28. Khoruzhy L. I., Gupalova T. N. *Racionalizatsiya ucheta i metodiki formirovaniya informatsii ob effektivnosti ispol'zovaniya sredstv sotsial'nogo i intellektual'no-chelovecheskogo kapitalov organizatsiy APK* [Rationalization of Accounting and Information Creation Methods on the Use of Social and Intellectual Capital Efficiency of the Agriculture Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 11-17 (in Russ.).
29. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Biznes-uchet i integrirovannaya otchetnost'* [Business Accounting and Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2014, no. 13(307), pp. 25–34 (in Russ.).
30. Druzhilovskaya T. Yu. *Problemy integrirovannoy otchetnosti v publikatsiyakh sovremennykh uchenykh* [Integrated Reporting Issues in Publications of Contemporary Scientists]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2015, no. 11(353), pp. 55-64 (in Russ.).

Для цитирования

Лавров Д.А. Современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности коммерческой организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 4. – С. 32–40.

For citation

Lavrov D.A. *Sovremennye metodicheskie podkhody k raskrytiyu informatsii o sobstvennom kapitale v integrirovannoy otchetnosti kommercheskoy organizatsii* [Modern Methodological Approaches to the Disclosure of Equity in Integrated Reporting of Commercial Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 32–40 (in Russ.).

УДК 339.5
ВАК 08.00.10

Проблема нормативно-правового регулирования и определения статуса таможенных пошлин

Problems of Customs Duties Regulation and Definition of the Customs Duties Status

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Наталья Викторовна Конкина

студентка

e-mail: konkinatasha96@gmail.com

127282, Российская Федерация, г. Москва,

ул. Широкая, д. 3, кор. 1, кв. 73.

Тел. +7 (968) 756-51-49.

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

Natalia V. Konkina

Student

e-mail: konkinatasha96@gmail.com

Ap.73, 3/1 Shirokaya st., Moscow

127282, Russian Federation.

Phone +7 (968) 756-51-49.

Аннотация. С 2005 года таможенные пошлины были исключены из системы налогов и сборов и приобрели статус неналоговых доходов государства. Однако подобный статус таможенных пошлин вызывает ряд противоречий.

Целью исследования является рассмотрение проблем нормативно-правового регулирования и определения статуса таможенных пошлин, а также поиск путей решения этих проблем.

Актуальность выбранной темы определяется необходимостью определения статуса таможенных платежей и исследования нормативно-правового регулирования системы обложения таможенными пошлинами. Обозначенный комплекс вопросов подтверждает также практическую значимость темы и необходимость ее научной разработки.

Направления, которые были разработаны в качестве научной новизны: уточнение статуса таможенной пошлины – платеж имеет налоговую природу и должен рассматриваться в качестве федерального налога; определена приоритетность нормативно-правовых актов при определении ставки таможенной пошлины.

В настоящее время по формальному признаку таможенная пошлина является разновидностью платежа, взимаемого таможенными органами при перемещении товаров через государственную границу. Однако правовая сущность данного платежа до настоящего времени остается окончательно не уточненной. Помимо этого, у плательщиков таможенных пошлин возникает вопрос, какими документами необходимо руководствоваться при определении ставки таможенной пошлины.

В данной статье приведены аргументы в пользу налоговой природы таможенных пошлин и представлены доказательства того, что нормативно-правовые акты ВТО не являются документами прямого действия.

Abstract. Since 2005 customs duties have been excluded from the taxes and fees system and acquired the status of non-tax revenues of the state. However, such status of customs duties causes a number of contradictions.

The purpose of the study is to consider the problems of regulation and define the status of customs duties, as well as to find ways of solving these problems.

The relevance of the research issue is determined by the need of defying the status of customs payments and studying the regulation of the customs duties system. The designated set of issues also confirms the practical significance of the research subject and the need for its scientific development.

Areas that have been developed as a scientific novelty are clarification of the customs duties status – the payment is of tax nature and should be considered as a federal tax, and the specification of regulatory legal acts priority in determining the duties rates.

Currently, customs duty is a type of payment levied by the customs authorities when moving goods across the state border. However, the legal nature of this payment has not yet been finalized. In addition, the payers of customs duties have a question about which documents they should rely on to determine the customs duties rate.

This paper presents arguments in favor of the customs duties tax nature and provides evidence that WTO regulations do not have direct effect.

Ключевые слова: нормативно-правовое регулирование; таможенные пошлины; статус таможенных пошлин; ставки таможенных пошлин; членство в ВТО и ВтамО.

Keywords: regulation; customs duties; customs duties status; duties rates; membership in the WTO and WCO.

Анализ элементов таможенных пошлин

Система нормативного правового регулирования таможенных пошлин достаточно сложна. В рамках статьи будет рассмотрен комплекс вопросов, связанных с нормативным правовым регулированием ввозных таможенных пошлин. Это связано с тем, что вопросы уплаты вывозных таможенных пошлин, особенно по таким товарам, как нефть, газ и нефтепродукты, зачастую находятся в сфере политических договоренностей с отдельными странами, и, соответственно, эти вопросы сложно рассматривать с точки зрения традиционной системы элементов налогообложения. При этом плательщиками вывозных таможенных пошлин является сравнительно узкий круг участников ВЭД, экспортирующих товары, облагаемые вывозными таможенными пошлинами (в основном сырьевые товары).

Современные особенности нормативного правового регулирования отношений, связанных с уплатой таможенных пошлин, в значительной степени обусловлены членством России и других государств ЕАЭС во Всемирной торговой организации (далее – ВТО) и Всемирной таможенной организации (далее – ВтамО).

Членство в указанных международных организациях, а также присоединение к отдельным соглашениям и конвенциям, принятым в рамках таких организаций, предусматривает приведение действующего в стране нормативного регулирования в соответствие с положениями актов ВТО и ВтамО. Положения актов ВТО, как правило, носят обязательный для стран-членов характер. Другие страны-члены следят за соблюдением партнерами требований актов ВТО.

Акты ВтамО, среди которых применительно к таможенным пошлинам особенно важное место занимает Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (Киотская конвенция), обычно не предусматривают жестких требований к присоединившимся странам по реализации в своем регулировании их положений, выполняющая роль систематизированного набора принципов (стандартов) и рекомендуемых практик. Их использование может способствовать формированию странами качественного таможенного регулирования.

По линии ВТО применительно к таможенным пошлинам обязательства стран-членов, в том числе и Российской Федерации, традиционно охватывают такие вопросы, как предельные уровни ставок таможенных пошлин¹, определение таможенной

стоимости товаров, страны их происхождения, уплата таможенных пошлин (и других видов таможенных платежей) при помещении товаров под отдельные таможенные процедуры и т.д.²

Обязанность участника ВЭД по уплате таможенных платежей, в том числе таможенной пошлины, должна устанавливаться совокупностью элементов, которые должны быть закреплены в законодательстве. Следует заметить, что в отношении налога в ст. 17 НК РФ обозначены обязательные и факультативные элементы [1]. Законодательное закрепление элементов крайне важно для участников налоговых правоотношений, т.к. эти элементы определяют характеристики налоговых обязательств [2]. В отличие от налогов, в таможенном обложении не все элементы четко определены.

Выделение обязательных элементов таможенной пошлины также крайне необходимо для участников ВЭД, т.к. эти элементы определяют таможенные обязательства, их законодательное закрепление позволяет государству законно требовать уплаты таможенной пошлины.

Проанализируем более подробно элементы таможенной пошлины.

1. Плательщики

В соответствии со ст. 50 ТК ЕАЭС плательщиками является декларант и иные лица, у которых возникла обязанность по уплате таможенных платежей, в том числе таможенных пошлин.

В некоторых случаях помимо декларантов плательщиками могут быть такие лица, как перевозчики, владельцы складов временного хранения или владельцы таможенных складов, таможенные представители, покупатели ввезенных товаров на внутреннем рынке и другие [3].

Что касается международной методологии обложения таможенными пошлинами, то документом, который формирует принципы определения состава плательщиков таможенных платежей, является Глава 4 «Пошлины и налоги» Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур (далее – Киотская конвенция)³. В соответствии с Киотской конвенцией в национальном законодательстве может определяться круг лиц, ответственных за уплату таможенных платежей.

¹ Доклад Рабочей группы по присоединению Российской Федерации к ВТО. Принят 16.11.2011 г. - 17.11.2011 г.

³ Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (заключена в г. Киото 18.05.1973 г., с изм. и доп. от 26.06.1999 г.).

¹ Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» (ратифицирован Федеральным законом от 21.07.2012 № 126-ФЗ.).

2. База для исчисления таможенных пошлин

Как правило, в качестве базы для исчисления таможенных пошлин используется таможенная стоимость товаров [4]. Основные положения и методы расчета таможенной стоимости приводятся в 5 главе ТК ЕАЭС. Выделяют 6 методов расчета таможенной стоимости, главным из которых является 1 метод – по стоимости сделки с ввозимыми товарами. В соответствии с законодательством таможенная стоимость, рассчитанная по 1 методу, определяется как сумма цены, фактически уплаченной, и дополнительных начислений к цене, фактически уплаченной.

Система определения таможенной стоимости товаров (таможенная оценка товаров) основывается на международных принципах такой оценки Всемирной торговой организации (ВТО) и Всемирной таможенной организации (ВтамО). В рамках ВТО принято Соглашение по применению Статьи VII Генерального Соглашения по Тарифам и Торговле (ГАТТ) 1994 года.

3. Объект

В качестве основного объекта обложения таможенными пошлинами определены товары, перемещаемые через таможенную границу ЕАЭС⁴. Такой подход находится в рамках Киотской конвенции, которая касается этого вопроса лишь рамочно, устанавливая, что условия возникновения обязательств по уплате пошлин, то есть объекта налогообложения в терминологии налоговых отношений, определяются в национальном законодательстве.

У декларанта, который помещает товар под процедуру выпуска для внутреннего потребления, обязанность по уплате таможенных платежей, в том числе таможенных пошлин, возникает с момента регистрации декларации на товар, до регистрации обязанность возникает у других лиц: перевозчика, владельца временного склада и др.

Товары, перемещаемые через таможенную границу ЕАЭС, можно рассматривать преимущественно лишь в качестве формального объекта обложения. Фактически же «настоящим» объектом являются обстоятельства, при наличии которых возникает обязанность по уплате таможенных платежей, в том числе таможенных пошлин.

4. Порядок исчисления

Как и в традиционных налоговых отношениях, подлежащие уплате суммы таможенных пошлин в большинстве случаев исчисляются плательщиками самостоятельно путем умножения базы для исчисления таможенных пошлин и соответствующей

ставки таможенной пошлины, действующей на дату регистрации таможенной декларации таможенным органом⁴.

5. Порядок и сроки уплаты

Особенности данного элемента обложения определяются категорией плательщика: перевозчик, владелец склада, декларант и т.д.

В отношении основного плательщика таможенных пошлин – декларанта товаров, правила, касающиеся порядка и сроков уплаты таможенных пошлин, зависят от таможенной процедуры, под которую помещаются товары. В ТК ЕАЭС указаны случаи возникновения и прекращения обязанности по уплате таможенных платежей, в том числе таможенных пошлин. В большинстве случаев обязанность по уплате таможенной пошлины возникает с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации и должна быть исполнена до выпуска товаров.

Таким образом, в отличие от традиционных налоговых отношений, в таможенном обложении порядок и сроки уплаты таможенных платежей, в том числе и таможенных пошлин, связаны не с истечением налогового периода, а с подачей на облагаемые товары таможенной декларации и выпуском этих товаров.

6. Льготы

Льготы, предусмотренные в отношении таможенных пошлин, можно разделить на несколько групп:

- предоставляемые при помещении под определенные виды таможенных процедур;
- установленные для развивающихся и наименее развитых стран;
- предоставляемые в отношении конкретных операций и определенных видов товаров.

Нормативное регулирование предоставления льгот достаточно размыто. Льготы установлены в различных документах, некоторые из которых не являются законодательными нормативно-правовыми актами, например Решения ЕЭК.

7. Ставки

На текущем этапе формирования методологии обложения таможенных пошлин нельзя утверждать, что принцип определения ставок таможенных пошлин однозначен. Ставки закреплены как в нормативно-правовых актах ЕАЭС, так и в актах ВТО.

Ставки таможенных пошлин определяются в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ЕАЭС (далее – ТН ВЭД ЕАЭС). Единый таможенный тариф – свод ставок, утвержденный в отношении ввозимых товаров на территорию ЕАЭС из третьих

⁴ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза).

стран и действующий в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС, ЕТТ ЕАЭС и ТН ВЭД ЕАЭС, утверждаются в рамках одного документа и представляют систему ставок ввозных таможенных пошлин и классификации товаров.

Что касается международной методологии, то в нормативно-правовых актах ВТО установлен иной размер ставок таможенных пошлин, отличный от тех, что закреплены в ЕТТ ЕАЭС⁵.

Таким образом, исходя из проведенного анализа, следует заметить, что при определении некоторых элементов таможенных пошлин возникают спорные вопросы. В этой связи возникают сомнения в отношении статуса таможенной пошлины.

1. Проблема нормативно-правового регулирования на практике

При рассмотрении актуальных проблем в отношении обложения таможенными пошлинами особое внимание следует уделить ставкам ввозных таможенных пошлин, т.к. зачастую в правоприменительной практике возникают спорные ситуации. На текущем этапе формирования методологии обложения таможенных пошлин нельзя утверждать, что принцип определения ставок таможенных пошлин однозначен. Ставки закреплены как в нормативно-правовых актах ЕАЭС, так и в актах ВТО. Необходимо рассмотреть российскую практику и проанализировать проблематику в рамках взаимоотношений России с другими государствами-членами ЕАЭС.

2.1 Примеры российской судебной практики

Анализ правовой базы ЕАЭС свидетельствует о включении в нее положений, создающих формальные основания для того, чтобы представители судебных органов при разрешении споров принимали бы решения, руководствуясь не нормами права ЕАЭС, а непосредственно актами ВТО. Так в Договоре от 19.05.2011 г. «О функционировании Таможенного союза в рамках многосторонней торговой системы», заключенном Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией (далее – Договор от 19.05.11), подчеркивается, что с даты присоединения любой из Сторон Союза к ВТО положения Соглашения ВТО, как они определены в Протоколе о присоединении этой Стороны к ВТО, включающем обязательства, взятые в качестве условия присоединения к ВТО, становятся частью правовой системы Союза.

Как следствие, возникают спорные ситуации. Исходя из норм национального законодательства,

Рис. 1. Судебное разбирательство ООО «БЕЛКОМ» и Московской таможни*



не ясно, какую ставку таможенной пошлины должен использовать плательщик: ставку, установленную в ЕТТ ЕАЭС, или ставку, установленную в актах ВТО.

Рассмотрим судебное разбирательство, заведенное в отношении организации ООО «Белком» от 11.12.2019 № А40-221642/19-92-1823. Этапы судебного разбирательства отображены на рис. 1.

ООО «БЕЛКОМ» в регионе деятельности Московского таможенного поста (ЦЭД) Московской таможни был задекларирован товар – картон мелованный.

В графе 33 ДТ была указана под субпозиция 4810923000 ТН ВЭД ЕАЭС с заявлением в графе 47 ДТ ставки таможенной пошлины 15% в соответствии с ЕТТ ЕАЭС.

Вместе с тем 22.08.12 вступил в силу Протокол «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15.04.1994», подписанный российской стороной 16.12.11, согласно Приложению № 1 к которому ставка таможенного тарифа в отношении товара, классифицируемого по коду 4810923000 ТН ВЭД ЕАЭС, составляет 5 % от таможенной стоимости товара.

Организация ООО «БЕЛКОМ» на основании положений протокола внесла изменения в декларацию на товары в отношении ставки таможенной пошлины.

Московской таможней было принято решение о неправомерности применения ставки таможенной пошлины в размере 5 %, т.к. положения нормативно-правовых актов ВТО не являются актами прямого действия.

* Составлено автором

⁵ Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» (ратифицирован Федеральным законом от 21.07.2012 № 126-ФЗ).

Таблица 1. Результаты судебного разбирательства ООО «БЕЛКОМ» и Московской таможни*

	Позиция сторон	Арбитражный суд	Девятый арбитражный суд	Арбитражный суд Московского округа
ООО «БЕЛКОМ»	Необходимо внести изменения в декларацию на товары и рассчитать таможенную пошлину по ставке 5%. ООО «БЕЛКОМ» при выборе ставки таможенной пошлины опиралось на нормативно-правовые акты ВТО	Решение вынесено в пользу ООО «Белком», сославшись на положения Договора от 19.05.2011 и признав действия Московской таможни неправомерными	Постановил оставить решение арбитражного суда без изменений, а жалобу Московской таможни без удовлетворения	Решение Девятого арбитражного суда стороны могут обжаловать в течение 2-х месяцев
Московская таможня	Принято решение о неправомерности применения ставки таможенной пошлины в размере 5 %, т.к. положения нормативно-правовых актов ВТО не являются актами прямого действия	-	-	-

ООО «БЕЛКОМ», посчитав решение Московской таможни необоснованным, обратилось в арбитражный суд.

Арбитражный суд вынес решение в пользу организации ООО «БЕЛКОМ», сославшись на положения Договора от 19.05.2011 и признав действия Московской таможни неправомерными. ООО «БЕЛКОМ» необходимо внести изменения в декларацию на товары и рассчитать таможенную пошлину по ставке 5%.

Московская таможня обратилась в Девятый арбитражный суд и обжаловала вынесенное решение. 26 февраля 2020 года Девятый арбитражный суд постановил оставить решение арбитражного суда без изменений, а жалобу Московской таможни без удовлетворения.

Решение Девятого арбитражного суда может быть обжаловано в течение 2 месяцев в Арбитражном суде Московского округа.

Итоги судебного разбирательства представлены в таблице 1.

Таким образом, органы судебной власти полагают, что нормативно-правовые акты ВТО являются актами прямого действия, и руководствуются ими при вынесении решения.

2.2 Проблематика в рамках взаимоотношений России с другими государствами-членами ЕАЭС

Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года (далее – Договор) для реализации мер согласованной агропромышленной политики государств-членов ЕАЭС предусмотрено проведение регулярных консультаций представителей государств-членов Союза, в том числе по чувствительным сельскохозяйственным товарам и разработка рекомендаций (п. 2 статья 95 Договора). Сахар включен в перечень чувствительных сельскохозяйственных товаров, утвержденный

* Составлено автором

Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 12 февраля 2016 г. № 66.

Сахар-сырец – это своеобразный полуфабрикат, не до конца обработанный продукт питания – сахар белый. Как правило, сахар-сырец изготавливают из тростника. Странам-потребителям выгоднее приобретать сахар-сырец и перерабатывать, чем производить самим. На мировом рынке сахар-сырец в силу своих качественных характеристик – устойчивость к транспортировке и хранению является объектом мировой торговли.

Особое внимание уделяется импорту и экспорту сахара-сырца в пределах и за пределы ЕАЭС. Предусмотрены исключения из общего режима импорта сахара-сырца в государства-члены ЕАЭС.

Для Республики Армения беспошлинный ввоз сахара-сырца на заявительной основе допускается с 2015 г. по 2025 г.

Для Республики Беларусь и Российской Федерации применяются ставки ЕТТ ЕАЭС: с 01.01 по 30.04 и с 01.08 по 31.12 составляет 140-250 долларов США за 1 т для диапазона биржевых цен 397- 287 долларов США за 1 т, а с 01.05 по 31.07 – 140-250 долларов США за 1 т для диапазона биржевых цен 485-287 долларов США за 1 т.

Для Республики Казахстан беспошлинный ввоз сахара-сырца на заявительной основе допускается с 2010 г. по 2019 г.

Для Кыргызской Республики допускается беспошлинный ввоз сахара-сырца на заявительной основе, но не более 100 тыс. тонн в год, в течение 5 лет с даты отмены таможенного контроля на кыргызско-казахстанском участке государственной границы.

В России льгота действовала только в отношении белого сахара для резидентов особой экономической зоны в Калининградской области до 31 марта 2016 года.

Условием беспошлинного ввоза сахара-сырца для промышленной переработки является наличие подтверждения уполномоченного органа

Рис. 2. Импорт сахара-сырца через Республику Казахстан



соответствующей страны о целевом назначении ввозимого сахара-сырца. Государства-члены ЕАЭС информируют Комиссию о ежегодных объемах ввоза сахара-сырца для промышленной переработки в соответствии с формируемыми на предстоящий период балансами производства и потребления сахара, а также гарантируют, что ввезенный сахар-сырец и полученный из него белый сахар не будут перенаправлены на территории других государств-членов ЕАЭС.

Кроме того, вступление в ВТО отразилось не только на законодательстве России, но также и других странах-участницах ЕАЭС, а именно в Казахстане. В целях исполнения Республикой Казахстан обязательств, принятых в качестве условия присоединения к ВТО, Приказом министра национальной экономики Республики Казахстан от 9 февраля 2017 года № 58 был утвержден размер ставок ввозных таможенных пошлин на сахар-сырец (коды ТН ВЭД 1701 12, 1701 13, 1701 14, 1701 91), составляющих от 5% до 24% от таможенной стоимости. Исходя из этого, импортная пошлина ниже в 2–14 раз по сравнению с действующими пошлинами на сахар-сырец в ЕАЭС.

Следует также учесть, что при экспорте товаров в пределах ЕАЭС участники ВЭД освобождаются от уплаты вывозной таможенной пошлины [5].

Таким образом, при ввозе сахара-сырца на территорию Российской Федерации таможенная пошлина, рассчитанная в соответствии со ставками ЕТТ ЕАЭС, значительно больше той таможенной пошлины, которая бы уплачивалась при ввозе сахара-сырца на территорию Казахстана. Участникам ВЭД выгоднее заплатить в бюджет меньшую сумму, поэтому они используют схему: ввозят сахар-сырец на территорию

Республики Казахстан по ставке, установленной в рамках ВТО, и после экспортируют товар на территорию РФ, не уплачивая вывозную таможенную пошлину. Схема уклонения от уплаты таможенной пошлины по ставке ЕТТ ЕАЭС представлена на рис. 2.

Согласно Решению Совета Комиссии от 16 октября 2015 года № 22 «О некоторых вопросах, связанных с присоединением Республики Казахстан к ВТО» Республика Казахстан должна обеспечить использование товаров, ввезенных на свою территорию с территорий третьих стран и помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с уплатой ввозных таможенных пошлин по ставкам ниже ставок ЕТТ ЕАЭС, только в пределах своей территории и принять меры по недопущению вывоза таких товаров на территории других государств-членов ЕАЭС.

При этом Протоколом о некоторых вопросах ввоза и обращения товаров на таможенной территории ЕАЭС (от 16 октября 2015 года) в отношении товаров, изготовленных с использованием сырья (материалов), импортированных по ставкам ниже ставок ЕТТ ЕАЭС, не установлены дополнительные требования для их признания товарами ЕАЭС и механизмы, позволяющие выровнять конкурентные условия с другими государствами-членами ЕАЭС.

В связи с тем, что не все страны-участницы ЕАЭС применяют ставки, установленные ЕТТ ЕАЭС, в бюджет РФ таможенные платежи поступают не в полном объеме или полностью не поступают.

Итак, оба примера демонстрируют наличие проблемы неверной интерпретации нормативно-правовых актов ВТО и ЕАЭС.

3. Предложения по совершенствованию системы нормативно-правового регулирования таможенных пошлин и определение статуса таможенной пошлины

Анализируя приведенные выше примеры, следует обратить внимание на то, какие отношения регулируют акты ВТО: межгосударственные или таможенные.

Анализируя правильность выбора ставки для исчисления таможенной пошлины, следует обратить внимание на то, какие отношения регулируют нормативно-правовые акты ВТО: таможенные или межгосударственные.

ВТО – организация, которая основана на членстве ряда стран⁶. Следовательно, ситуация, когда страны-участницы не согласны, что новый член ВТО выполняет принятые при вступлении обязательства должным образом, касается взаимоотношений между странами-членами ВТО. Участники ВЭД, в том числе связанных с уплатой таможенных пошлин, подобная ситуация не затрагивает напрямую. Правила ВТО направлены на то, чтобы страна-член, которая использует регулирование, противоречащее положениям ВТО, начала действовать согласно установленным ВТО механизмам.

Исходя из вышеизложенного подхода, нормативно-правовые акты ВТО регулируют межгосударственные отношения, а не таможенные.

Вступление России в ВТО не предполагало, что в правоприменительной практике, касающейся уплаты таможенных пошлин (применение ставок пошлин, определение таможенной стоимости товаров), решения декларантов, таможенных, судебных или иных уполномоченных органов могут приниматься путем прямого обращения к актам ВТО. Следовательно, Россия должна опираться на нормативно-правовые акты ЕАЭС, а документы ВТО и ВтамО носят рекомендательный характер, и их можно учесть при сборе доказательной базы.

Одним из значимых событий в сфере ВЭД является принятие Верховным судом Постановления пленума от 26.11.19 № 49 (далее – Пленум). Постановление было разработано с целью устранения спорных ситуаций, в том числе связанных с определением ставки таможенных пошлин.

Согласно положениям Постановления, акты ВТО не являются документами прямого действия, носят рекомендательный характер и используются в качестве основы для национального регулирования.

Положения актов ВТО, обязательства, установленные в рамках этих актов, положения Договора от 19.05.2011 года затрагивают исключительно

вопросы межгосударственных отношений РФ в рамках ЕАЭС и ВТО.

Тем не менее, проблема нормативного регулирования таможенных пошлин актуальна и остается нерешенной. Ошибки в трактовке нормативно-правовых актов ЕАЭС и ВТО возникают вследствие неясности природы таможенной пошлины.

В отличие от таможенной пошлины, методология налогообложения предельно ясна. Выделены и законодательно закреплены элементы налога, зафиксированы ставки в отношении каждого вида налога, при расчете налоговых обязательств необходимо руководствоваться НК РФ.

Что касается таможенной пошлины, то нормативно-правовая база достаточно громоздкая, при исчислении таможенной пошлины необходимо обращаться к разным документам: ЕАЭС, ВТО, ВтамО и др. Лишение таможенной пошлины налогового статуса приводит к неверному пониманию действующих на территории РФ нормативно-правовых актов.

Таким образом, на текущем этапе формирования методологии обложения таможенными пошлинами в правоприменительной практике существует ряд проблем. В российской практике встречаются ситуации, когда судебные органы неверно трактуют положения нормативно-правовых актов, установленных в рамках ЕАЭС и ВТО, а именно: расчет таможенной пошлины осуществляется по ставкам ВТО, а не ЕТТ ЕАЭС. Нормативно-правовые акты ВТО воспринимаются в качестве актов прямого действия. В ходе анализа выявлено, что данное решение является неправомерным и необоснованным решением. Акты ВТО затрагивают исключительно межгосударственные отношения, но не таможенные. Данная позиция была также отражена в Пленуме. Проблема нормативного регулирования возникла вследствие исключения таможенной пошлины из налоговой системы. Решение проблемы определения статуса таможенной пошлины, уточнение элементов обложения таможенной пошлины, позволит избежать неясности законодательства. Если бы таможенная пошлина рассматривалась в качестве федерального налога, то выделенных проблем в правоприменительной практике не возникало бы. Налогообложение регулируется единым нормативно-правовым актом – Налоговым кодексом РФ. Все элементы налогов законодательно закреплены, а следовательно, не возникает вопросов, какими документами необходимо руководствоваться при определении ставки налога [6].

В этой связи следует отметить, что таможенной пошлине должен быть присвоен налоговый статус, и этот платеж должен рассматриваться в качестве федерального налога.

⁶ Статья 9. Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» (ратифицирован Федеральным законом от 21.07.2012 № 126-ФЗ.).

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. Зотиков Н.З. Направления совершенствования налогового администрирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 33-42.
2. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – с. 41-48.
3. Артемьев А.А., Каковкина Т.В. Конституционные аспекты возложения обязанностей по уплате таможенных платежей на таможенного представителя // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: по материалам XII Международной научно-практической конференции 17-18 апреля 2015 г. – М.: 2016. – С. 217-223.
4. Сидорова Е.Ю., Назарова Н.А. Сравнительный анализ механизма корректировки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере РФ и зарубежных стран) // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 42-48.
5. Данилькевич Л.И., Манасян А. А. Современные направления сотрудничества стран ЕАЭС в рамках налогообложения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 43–48.
6. Петухова Н.В. Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 1. – С. 41-45.

Для цитирования

Конкина Н.В. Проблема нормативно-правового регулирования и определения статуса таможенных пошлин // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 4. – С. 41–48.

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. 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.).
2. Ryakhovskiy D.I., Kritskiy V.I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41-48 (in Russ.).
3. Artem'ev A.A., Kakovkina T.V. Konstitutsionnye aspekty vozlozheniya obyazannostey po uplate tamozhennykh platyezhey na tamozhennogo predstavatelya [Constitutional Aspects of Imposing Customs Duties on the Customs Representative]. *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii 2014 goda: po materialam XII Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii 17-18 aprelya 2015 g.*, 2016, pp. 217-223.
4. Sidorova E.Yu., Nazarova N.A. Sravnitel'nyy analiz mekhanizma korrektyrovki tamozhennoy stoimosti tovarov pri provedenii sdelok mezhdru vzaimosvyazannymi litsami (na primere RF i zarubezhnykh stran) [Comparative Analysis of the Customs Value Adjustment Mechanism in Transactions between Affiliates (in the context of the Russian Federation and other countries)]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 42-48 (in Russ.).
5. Danilkevich L.I., Manasyan A. A. Sovremennyye napravleniya sotrudnichestva stran EAES v ramkah nalogoblozheniya [Modern Trends of Cooperation of the EAEU Member-States in the Framework of Taxation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 43–48 (in Russ.).
6. Petukhova N.V. Prioritety sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya v usloviyakh modernizatsii deyatel'nosti nalogovykh 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.).

For citation

Konkina N.V. Vneshnyaya torgovlya tovarami kak ekonomicheskaya osnova oblozheniya tamozhennymi poshlinami [Problems of Customs Duties Regulation and Definition of the Customs Duties Status]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 41–48 (in Russ.).



Два формата участия
(офлайн и онлайн)



Насыщенная деловая
программа



Выступления
представителей
федеральных органов
исполнительной власти –
Минфина России, Минтруда
России, ФНС России



Лучшие спикеры



Только актуальные темы

Конгресс ИПБ России 2020

26-27
ноября



ИПБ РОССИИ
Сообщество профессионалов



+7 (495) 720 54 55



info@ipbr.org



www.ipbr.org

**Конкурс
«Лучший
бухгалтер
России-2020»**
с 8 сентября
по 30 октября



«Лучший главный бухгалтер
коммерческой организации»



«Лучший бухгалтер
коммерческой организации»



«Лучший главный бухгалтер
организации бюджетной сферы»



«Лучший налоговый
консультант»



«Лучший студент-
бухгалтер»

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