



ИПБ России

№ 2 | 2021

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Парадоксы бухгалтерского учета по Я.В. Соколову – что это такое? с. 7
- Бухгалтерский учет материальных и биологических запасов в сельском хозяйстве с. 24
- Основные проблемы и направления совершенствования системы таможенного администрирования в Российской Федерации с. 37



2021 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 «Сонсерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

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

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной 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. 8 800 500-54-51

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

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
20.04.2021

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

- 13 Innovative Calculation of Crop Production
Igor E. Mizikovsky,
Elena P. Polikarpova
- 24 Accounting for Material Inventories and Biological Reserves in Agriculture
Liudmila I. Khoruzhy,
Rolik A. Alborov,
Svetlana M. Kontsevaya

Finance, Money Circulation and Credit

- 32 Analysis of Corporate Property Tax Evasion Schemes: Regional Aspect
Elena E. Smirnova,
Alexey A. Potkin

Economics and Management of the National Economy

- 37 Main Problems and Directions for the Customs Administration System Improvement in the Russian Federation
Elena Yu. Mitusova
- 43 Optimization of Internal Control System: Economic Security and Digital Solutions
Irina N. Fedorenko

В ИПБ России

2 Новости

Теория учета: просто о сложном

- 7 Парадоксы бухгалтерского учета по Я.В. Соколову – что это такое?
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 13 Инновационное калькулирование продукции растениеводства
И.Е. Мизиковский,
Е.П. Поликарпова
- 24 Бухгалтерский учет материальных и биологических запасов в сельском хозяйстве
Л.И. Хоружий,
Р.А. Алборов,
С.М. Концевая

Финансы, денежное обращение и кредит

- 32 Анализ схем уклонения от уплаты налога на имущество организаций: региональный аспект
Е.Е. Смирнова,
А.А. Поткин

Экономика и управление народным хозяйством

- 37 Основные проблемы и направления совершенствования системы таможенного администрирования в Российской Федерации
Е.Ю. Митусова
- 43 Оптимизация системы внутреннего контроля: экономическая безопасность и цифровые решения
И.Н. Федоренко

Новости

Участники встречи обсудили современные технологии трансфера знаний в реальный и другие секторы экономики, реализацию совместных мероприятий по дальнейшему развитию программ дополнительного профессионального образования по бухгалтерскому учету в Университете им. Н.И. Лобачевского

Визит директора ИПБ России Евгении Ивановны Копосовой в Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Директор ИПБ России Евгения Ивановна Копосова вместе с заместителем директора Татьяной Владимировной Рогановой побывали с рабочим визитом в Национальном исследовательском Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского.

В ходе визита состоялась встреча с директором Института экономики и предпринимательства (ИЭП), доктором социологических наук, профессором Александром Олеговичем Грудзинским и заведующим кафедрой бухгалтерского учета ИЭП, руководителем Центра подготовки профессиональных бухгалтеров при ННГУ им. Н.И. Лобачевского (аккредитованный в ИПБ России центр подготовки № 088), доктором экономических наук, профессором Игорем Ефимовичем Мизиковским.

Обсуждались перспективы бухгалтерской профессии в регионе, развитие

бухгалтерского образования в Институте экономики и предпринимательства, интеграция в процесс обучения положений профессионального стандарта «Бухгалтер», разработчиком которого является ИПБ России, проведение совместных научно-практических конференций, студенческих олимпиад и семинаров.

Затем вместе с Игорем Ефимовичем Мизиковским представители ИПБ России посетили факультет повышения квалификации и профессиональной переподготовки ННГУ им. Н.И. Лобачевского, где встретились с деканом факультета Дмитрием Владимировичем Кабешевым, заместителем декана факультета повышения квалификации и профессиональной переподготовки Юлией Станиславовной Буреевой и куратором программы подготовки профессиональных бухгалтеров доцентом, кандидатом экономических наук Юлией Андреевной Макушевой.

Участники встречи обсудили современные технологии трансфера знаний в реальный и другие секторы экономики, реализацию совместных мероприятий по дальнейшему развитию программ дополнительного профессионального образования по бухгалтерскому учету в Университете им. Н.И. Лобачевского.

Е.И. Копосова подчеркнула ведущую роль Центра подготовки профессиональных бухгалтеров при ННГУ им. Н.И. Лобачевского среди региональных центров ИПБ России. Евгенией Ивановной был отмечен большой вклад руководства и сотрудников Института экономики и предпринимательства и факультета повышения квалификации и профессиональной переподготовки Университета в развитии бухгалтерского образования в регионе, вручены почетные грамоты ИПБ России.

Напомним, что в эти дни в Нижнем Новгороде также проходил организованный ИПБ России практический семинар «Новации налогового законодательства 2021 года».





Ознакомиться с другими запланированными мероприятиями ИПБ России можно на сайте Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) (ipbr.org).

Новации налогового законодательства 2021 года обсудили в Нижнем Новгороде

11-12 марта в Нижнем Новгороде состоялся практический семинар «Новации налогового законодательства 2021 года», организованный Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

В мероприятии приняли участие специалисты в области бухгалтерского учета и налогообложения из разных регионов России. Среди них были те, кто регулярно участвует в выездных мероприятиях ИПБ России, и те, кто приехал впервые.

Открыла семинар директор ИПБ России Евгения Ивановна Копосова, подчеркнув значимость таких мероприятий не только для получения специалистами самых актуальных и необходимых в работе знаний, но и для налаживания личных и профессиональных связей.

Семинар провел один из постоянных наших спикеров – Константин Викторович Един, член Президентского совета ИПБ России, член Общественного совета при Министерстве финансов и налоговой политики Новосибирской области, аттестованный преподаватель ИПБ России, автор статей и тренингов.

На семинаре были рассмотрены актуальные вопросы по изменениям в порядке осуществления налогового контроля с учетом новых регламентов налоговой службы, новые подходы к осуществлению камеральных проверок налоговых деклараций и расчетов. Раскрыты особенности проведения

«тематических» проверок, а также на реальных примерах приведены случаи злоупотреблений налоговыми органами своим правом на проведение проверок.

В связи с отменой с 2021 года единого налога на вмененный доход дан анализ специальных режимов налогообложения, которые могут служить заменой ЕНВД.

Даны разъяснения изменений по налогу на прибыль, НДС, транспортному и имущественному налогам.

Рассмотрены новации трудового законодательства и налогового кодекса в части страховых взносов и НДФЛ, связанные с пандемией, периодом нерабочих дней в 2020 году и широкого распространения практики применения дистанционной (удаленной) работы сотрудников.

В ходе работы семинара все слушатели смогли напрямую задать интересующие вопросы и получить подробные компетентные ответы.

Каждому участнику вручены сертификаты ИПБ России о повышении профессионального уровня и будут высланы раздаточные материалы.

Благодарим гранд-отель «Ока» в Нижнем Новгороде за помощь в организации мероприятия.

По отзывам коллег, семинар получился продуктивным и полезным. Были высказаны пожелания о продолжении проведения подобных выездных мероприятий.

Поэтому мы приглашаем наших коллег со всей страны присоединиться к нам на VI Межрегиональной конференции в Ялте, которая пройдет 17-22 мая. Тема конференции: «Важнейшие вопросы: бухгалтерский учет, налогообложение, право».

На конференции свои доклады представят:

– Бондаренко Ольга Анатольевна, к.ю.н., доцент, налоговый консультант, аудитор, аттестованный преподаватель ИПБ России и ПНК;

– Новоселов Константин Викторович, к.э.н., государственный советник РФ 2 класса, заместитель начальника Контрольного управления ФНС России, доцент департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ;

– Смирнова Татьяна Степановна, начальник отдела документальных проверок и ревизий УЭБиПК МВД РФ.

По отзывам коллег, семинар получился продуктивным и полезным. Были высказаны пожелания о продолжении проведения подобных выездных мероприятий

ИПБ России поздравляет победителей, призеров и участников студенческой олимпиады РУДН

Подведены итоги Евразийской студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету «Бухучет вокруг нас», ежегодно проводимой кафедрой бухгалтерского учета, аудита и статистики Российского университета дружбы народов, при поддержке Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

В этом году олимпиада прошла в дистанционном формате. Участники олимпиады состязались в индивидуальном тестировании и творческом командном конкурсе.

Жюри олимпиады, в которое входили и представители ИПБ России, отметило у участников глубокие знания, креативные способности, художественное мышление, чувство юмора, целеустремленность и умение преодолевать трудности.

По итогам индивидуального тестирования победителями олимпиады стали:

1 место

- Ермолаева Алина Константиновна, Российский университет дружбы народов, Россия.
- Будник Евгений Дмитриевич, Белорусско-Российский университет, Беларусь.

2 место

- Чумак Арина Алексеевна, Самарский государственный экономический университет, Россия.
- Спиридонова Любовь Александровна, Самарский государственный экономический университет, Россия.



- Алибаева Алтынай, Карагандинский университет им. академика Е.А.Букетова, Казахстан.
- Мендегереева Камила Шинбулатовна, Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева, Казахстан.
- Холбоев Бойирбек Мухиддинович, Ташкентский государственный экономический университет, Узбекистан.

3 место

- Калина Анастасия Александровна, Уральский государственный экономический университет, Россия.
- Даянова Регина Азатовна, Уфимский государственный нефтяной технический университет, Россия.
- Базарбаев Байэл, Кыргызский национальный университет им. Ж. Баласагына, Кыргызстан.

Результаты командного зачета в творческом конкурсе по версии ИПБ России:

1 место

Кыргызский национальный университет им. Ж. Баласагына, Кыргызстан.

2 место

Российский университет дружбы народов, Россия.

3 место

- Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Россия;
- Белорусско-Российский университет, Беларусь;
- Уфимский государственный нефтяной технический университет, Россия.

4 место

Дагестанский государственный университет, Россия.

Поздравляем всех участников, призеров и победителей олимпиады!

Желаем вам сохранить это стремление к знаниям и развитию на всю жизнь. Это приведет вас к новым победам, успеху в жизни и в профессиональной сфере.

Для победителей мы подготовили награды, которые будут распределены в индивидуальном порядке, в соответствии с решением жюри от ИПБ России.

Среди наград:

- дипломы победителей и призеров олимпиады от ИПБ России – крупнейшего некоммерческого профессионального объединения бухгалтеров и аудиторов в нашей стране;
- бесплатное участие в онлайн-конгрессе ИПБ России, который пройдет 25–26 ноября;
- дополнительные баллы к результату прохождения конкурсного задания на всероссийском конкурсе «Лучший

В этом году олимпиада прошла в дистанционном формате. Участники олимпиады состязались в индивидуальном тестировании и творческом командном конкурсе

бухгалтер России – 2021», который проведет ИПБ России осенью текущего года;

- бесплатная подписка на электронную версию научного журнала – «Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)». Журнал включен в новый перечень ВАК;
- возможность без дополнительного обучения пройти аттестацию ИПБ России по 5 уровню профстандарта «Бухгалтер»;
- и другие призы.

Благодарим сотрудников экономического факультета Российского университета дружбы народов и лично декана факультета Юрия Никитовича Мосейкина, заместителя декана Елену Михайловну Григорьеву, заведующую кафедрой бухгалтерского учета, аудита и статистики Марию Владимировну Петровскую, старшего преподавателя кафедры Светлану Николаевну Мартынович и Ольгу Николаевну Протасову (преподавателя кафедры) за организацию этого замечательного мероприятия.

Также благодарим преподавателей и научных руководителей команд – участниц олимпиады.

Современные тренды в подготовке высококвалифицированных налоговых специалистов. Профессионально-общественная аккредитация

Директор ИПБ России Евгения Иванова Копосова выступила с докладом на круглом столе «Современные тренды в подготовке высококвалифицированного налогового специалиста», организованном департаментом налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Доклад был посвящён профессионально-общественной аккредитации образовательных программ.

Евгения Ивановна озвучила преимущества, которые даёт профессионально-общественная аккредитация для образовательных организаций, указала на ряд сложностей и проблем, влияющих в настоящее время на проведение профессионально-общественной аккредитации, предложила варианты их решений.

«Для ИПБ России ПОА – это значимый общественный проект, реализация которого может способствовать

повышению качества подготовки специалистов экономической сферы», – подчеркнула Е.И. Копосова.

Это позволяет предоставить слушателям аккредитованных ИПБ России образовательных программ особые условия приёма в действительные члены ИПБ России и получения аттестата ИПБ России.

В процессе проведения профессионально-общественной аккредитации представитель ИПБ России выявляет соответствие образовательной программы организации конкретной программе экзамена для получения аттестата ИПБ России. В зависимости от этого Институт предлагает слушателям аккредитованных программ, намеренным вступить в члены ИПБ России, зачёт результатов экзамена в образовательной организации.

По программам среднего профессионального образования и высшего образования, прошедшим процедуру ПОА в ИПБ России, положительное прохождение итоговой государственной аттестации в образовательной организации приравнивается к полной сдаче соответствующего экзамена для получения конкретного вида аттестата ИПБ России.

«Мы считаем, что результаты прохождения профессионально-общественной аккредитации могут оказывать значительное влияние на обновление и совершенствование программ высшего образования и структуры ДПО вузов, и могут стать стимулом дальнейшего развития учебного учреждения. Система профессионально-общественной аккредитации развивается. И мы как профессиональное объединение со своей стороны готовы оказывать поддержку вузам, в том числе в проведении экспертной оценки образовательных программ», – подытожила тему ПОА Евгения Ивановна.

В своём выступлении директор ИПБ России также значительное внимание уделила развитию деятельности Института, учитывающего вызовы современности: «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России почти 25 лет назад создавался как некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров и аудиторов, что подтверждается его названием. Однако с течением времени, отмечая тенденции развития общества в целом, а также запросы реального сектора экономики,

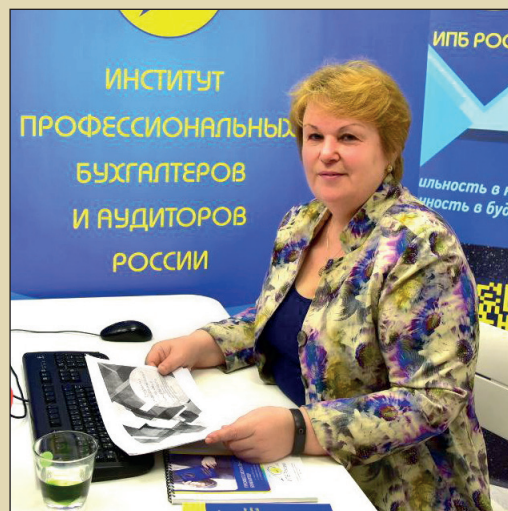
Евгения Ивановна озвучила преимущества, которые даёт профессионально-общественная аккредитация для образовательных организаций, указала на ряд сложностей и проблем, влияющих в настоящее время на проведение профессионально-общественной аккредитации, предложила варианты их решений

т.е. работодателей, и анализируя потребности и ожидания самих бухгалтеров и аудиторов в профессиональной сфере, мы взяли курс на расширение системы аттестации.

Эти процессы были учтены в программах аттестации ИПБ России. В дальнейшем они нашли отражение и в профессиональном стандарте «Бухгалтер», разработчиком которого является ИПБ России. Данный профстандарт раскрывает потенциальный вектор развития карьеры бухгалтера как по вертикали – от бухгалтера до директора по бухгалтерскому аутсорсингу, так и по горизонтали – стать специалистом в области внутреннего контроля, налогообложения и финансов в рамках бухгалтерской службы или в полном объеме освоить смежную специальность. В настоящее время мы проводим аттестацию на получение 13 видов аттестатов, которые полностью охватывают указанный вектор развития».

«Одной из главных задач ИПБ России, – отметила Евгения Ивановна, – стала консолидация профессионального сообщества. В последние годы наша деятельность вышла за рамки чисто бухгалтерской профессии. Наши ряды пополняются представителями других профессий экономического профиля. В наше профессиональное сообщество вступают специалисты в области налогообложения, внутреннего контроля и финансов. Действующие члены ИПБ России также активно осваивают смежные профессии. Объединение специалистов – это объективный процесс, обусловленный особенностями и вызовами нашего времени».

Презентацию обновленной программы ИПБ России «Профессиональный налоговый консультант» для участников и слушателей круглого стола представила главный эксперт-методолог по налоговому консультированию ИПБ России Ирина Леонидовна Давидовская. Процесс обновления вызван необходимостью адаптации программы к изменениям в налоговом законодательстве и судебной практике, а также требованиям рынка труда. В новой версии программы учтены приоритетные направления деятельности налоговых органов, реалии налогового администрирования с применением современных интернет-технологий. Вслед за программой актуализированы и оценочные средства. При этом происходит постепенный отказ от чисто теоретических вопросов



и переход к выполнению практико-ориентированных заданий.

Также Институт установил специальные условия получения аттестатов ИПБ России для налоговых консультантов, не являющихся членами ИПБ России.

Благодарим за организацию мероприятия департамент налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации и лично д.э.н., доцента, руководителя департамента – Дмитрия Ивановича Ряховского.

ИПБ России принял участие в обсуждении необходимости внесения изменений в закон о консолидированной отчетности

В настоящее время рассматривается целесообразность изменения общего подхода к определению сферы действия Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». В рамках обсуждения данной темы ИПБ России направил письмо в Минфин России.

По мнению ИПБ России, если организации, указанные в части 5 Статьи 2 ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» не имеют основных пользователей своей финансовой отчетности за пределами национальной юрисдикции, они несут необоснованные расходы для реализации требований ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Такие организации вправе принять самостоятельное решение относительно необходимости составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Действующие члены ИПБ России также активно осваивают смежные профессии

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Парадоксы бухгалтерского учета по Я.В. Соколову – что это такое?

В поисках бухгалтерской науки

Первый в истории Института профессиональных бухгалтеров России его президент – Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) был убежден в том, что бухгалтерский учет не только является важнейшей «частью информационной системы общества»¹, но и наукой, представляемой его (учета) теорией – счетоведением.

«Наука, – писал профессор Я.В. Соколов, – начиналась с воображения. Если человек силой воображения увидел квадрат, просто квадрат, а не какой-то где-то существующий конкретный квадрат, он уже на пути научного мышления. ...Квадрат, данный воображением, должен служить эталоном для анализа всех реально существующих квадратов.

Во все времена, – продолжал Ярослав Вячеславович, – при описании фактов хозяйственной жизни было нечто общее, что со временем стало не только возможным, но и необходимым выявить и описать. Это общее можно назвать категориями. Общее знание, сформулированное в форме категорий, отделившись так же как числа от реальных предметов, получило самостоятельное значение. Знание, использующее категории, становится наукой. Бухгалтерский учет как комплекс научных категорий, как счетоведение позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой точке земного шара»².

Так оказывается, что «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой»³.

Правда, сказанное предполагает, что теория учета (счетоведение) как его наука никогда не выходит за рамки счетоводства как его (учета) практики, лишь объясняя её. Здесь Ярослав Вячеславович писал, что «теория, рождаясь на практике, обобщает и объясняет факты хозяйственной жизни, но с определенного момента она становится самостоятельной, развивается по логическим



законам от неких общих положений и существует абсолютно независимо от жизни, ее суеты и проблем»⁴. Вот такая наука.

То, что бухгалтерский учет – это наука, для профессора Соколова было просто «очевидно»⁵, и он очень расстроивался по поводу того, что «есть еще бухгалтеры, занимающие видное положение в профессиональных кругах, которые утверждают, что бухгалтерия слишком примитивное ремесло, чтобы

называться наукой. В этом виноваты не проблемы учета, а бухгалтеры, слишком приземленно думающие о своей профессии»⁵.

Это грустное замечание относилось как к коллегам-теоретикам, так и к, конечно, практикам.

Бухгалтеры-теоретики

Первые, как правило, считают, – и «такой подход, несмотря на его циничность, весьма распространен»⁶ – что «бухгалтерский учет должен быть признан теорией, иначе его нельзя преподавать в университетах. Люди, дающие подобные ответы, повторяют наставления русского генерала И.О. Сухозанета (1785-1861): «Наука нужна человеку как одна из пуговиц на мундире. Работать можно и без одной пуговицы, но это будет непорядок». [Таким образом] Теория нужна для поднятия социального статуса бухгалтера»⁶.

Здесь характерен эпизод, о котором пишет Я.В. Соколов в своем замечательном сборнике воспоминаний «О бухгалтерях, которых я знал и любил». Этот случай произошел на одной из лекций известного теоретика бухгалтерского учета, автора знаменитой работы «Счетные теории» Николая Семеновича Помазкова (1889-1969), как раз посвященной рассмотрению бухгалтерского знания как науки. Ярослав Вячеславович, которому посчастливилось быть студентом Николая Семеновича, вспоминает: «Он (Помазков – М.П.) в глубине души был человеком саркастическим, что позволяло ему добиваться легких и удачных формулировок. Однажды студенты, набравшись

¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2009, с. 21.

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996, с. 6.

³ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000, с. 4.

⁴ Там же: Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000, с. 4.

⁵ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2009, с. 19.

⁶ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000, с. 3.

смелости, спросили: «Как вы считаете, Николай Семенович, бухгалтерский учет – наука или нет?» Николай Семенович оторвался от своей тетрадки, из которой медленно и нудно, но хорошо поставленным голосом зачитывал заранее отработанный текст, и ответил так: «Когда вагоновожатый вертит ручку во время движения трамвая, то он, вагоновожатый, наукой не занимается, а вот те, кто придумал электричество, спроектировал линии передачи электротока, указавшие, как провести пути, – ученые, и эти люди наукой занимаются». Студенты сразу смекнули, что они, записывая за лектором текст, не занимаются наукой, а Николай Семенович Помазков, который этот текст сочинил, конечно же, большой ученый. Это было прекрасное объяснение⁷.

«Ну, какая наука может быть в бухгалтерии?»

Что же касается бухгалтеров-практиков, то для подавляющего их большинства совершенно очевидно, что «бухгалтерия – слишком практическое дело, и чтобы познать его, надо ... работать, работать практически, разбираться в документах, знать специфику своего предприятия. ... Бухгалтерия, – утверждают многие, – дело достаточно простое и не требует каких-либо заумных описаний, сбивающих с толку молодежь и учетных, плодящих все новые и новые книги, далекие от жизни»⁸.

Замечательную зарисовку в контексте таких утверждений, что называется, в лицах раскрывающую тему «бухгалтерский учет как наука» мы находим в работе Я.В. Соколова «Рассказы старого бухгалтера», изданной им под псевдонимом Алексей Кузьмич Дорофеев: «Время от времени, – писал от лица бухгалтера-пенсонера Я.В. Соколов, – в городе проводили большие совещания бухгалтеров. Главк давал разнарядку, сколько бухгалтеров на совещание торг должен поставить, и торги исправно поставляли счетных работников. Назывались совещания Днями науки. Я эти совещания не любил: ну, какая наука может быть в бухгалтерии? Разве у нас какие-нибудь интегралы используются? Смешно.

Помню один такой День науки. Выходит на трибуну какой-то старикан говорит ужасно... понять очень трудно. А он чего-то бормочет и, надо сказать, темпераментно и от того еще менее понятно. Мы все засыпаем. Вдруг этот старикашка, пропахший нафталином, как закричит:

– Похабщина!

Тут народ оживился и стал вникать в речи профессора. Оказалось, что инвентаризация – это не метод бухгалтерского учета, а что-то не пойми

чего. Да инвентаризация же – это главное орудие контроля сохранности социалистической собственности и основной источник дополнительных доходов счетных работников, а этот профессор хочет отказаться от контроля, чтобы материальщики все сперли, а с нас последние штаны сняли. Ему хорошо, он свои деньги всегда снимет, а о людях, ведущих учет, не думает! Ну, конечно, народ возмутился, говорит:

– Как так, инвентаризация не метод бухгалтерского учета, а кто собственность будет охранять? А если она не метод, то чего будет стоить баланс без нее? Получается тогда, что мы не ценности в учете отражаем, а так, липу всякую, которую материальщики сочиняют от скуки? Где контроль? Какова связь с практикой? И т.д., и т.п.

Потом мне старика стало жалко. Он рассердился, стал на трибуне нас ругать, листы свои под потолок бросил, ну тут председатель и собрание закрыл, велел всем по домам расходиться.

Вот так проходили дни бухгалтерской науки⁹.

«Понимаем ли мы, – с грустью спрашивал своих коллег Ярослав Вячеславович со страниц своей работы «Образ бухгалтера в литературе и кино», – что бухгалтерия – это не просто нудное заполнение колоночек, а настоящая наука и благое дело, позволяющее контролировать огромные материальные и финансовые ресурсы, управлять хозяйственными процессами? Бухгалтерия – душа нашей жизни. Понимаем ли мы это? Во всяком случае, подавляющее большинство героев нашей книги не понимает. Очень жаль!»¹⁰.

Доказательства бытия бухгалтерской науки

Как бы в ответ на столь не лестные для статуса любимого дела суждения Я.В. Соколов предлагал сомневающимся «выделить минимум пять трактовок науки и убедиться в том, что бухгалтерский учет соответствует каждой из них.

Г.В.Ф. Гегель (1770–1831) и вслед за ним марксисты утверждали, что знание может считаться научным только тогда, когда оно описывает объективные закономерности. Развитие бухгалтерского учета в духе Гераклита в течение многих веков... демонстрирует диалектику этого развития из прошлого в будущее.

О. Конт (1798–1857) понимал под наукой систематизированное знание и то, что бухгалтерский учет, основанный на принципах двойной записи, бесспорно отвечает этому критерию, не вызывает сомнений...

К. Поппер (1902–1994) предложил два критерия отнесения утверждения к научной теории: старый традиционный – практика – критерий истины (верификация) и новый – любая теория, если она претендует на статус научной, должна

⁷ Соколов Я.В. *О бухгалтерах, которых я знал и любил.* – М.: «Экономист», 2007, с. 28.

⁸ Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета.* – М.: Финансы и статистика, 2000, с. 3.

⁹ Дорофеев А.К. *Рассказы старого бухгалтера.* – М.: Магистр, 2007, с. 75.

¹⁰ Соколов Я.В. *Образ бухгалтера в литературе и кино.* – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003, с. 11-12.

объяснять множество практических ситуаций, но не все из них (фальсификация). ... Балансовая теория хорошо объясняет записи по счетам источников собственных средств, но не может вразумительно объяснить записи по счетам расчетов, и, напротив, меновая теория, хорошо объясняя записи по счетам расчетов, недостаточно ясно объясняет характер записей по счетам собственных средств, то есть, с точки зрения критериев Поппера, бухгалтерский учет – безусловно, наука.

Т. Кун (1922–1995) выдвинул идею парадигмы, то есть совокупности общепризнанных знаний. Переход от одной парадигмы к другой представляет собой научную революцию. Если мы обратимся к этапам развития бухгалтерского учета, то увидим, что каждый из приведенных этапов характеризуется парадигмой, и смена парадигм означала новый уровень абстракции в познании фактов хозяйственной жизни и интеллектуальную революцию в развитии бухгалтерской мысли. В истории счетоведения было сделано несколько попыток выделить парадигмы. Самый убедительный подход – это рассмотреть простую (униграфическую) бухгалтерию, камеральную и двойную (диграфическую) бухгалтерии.

Наконец, П. Фейерабенд (1924–1994) утверждал, что наука развивается в соответствии со сменой поколений ученых. Каждое новое поколение отрицает взгляды предшествующего, это есть развивающаяся наука, ее преемственность и разрывы в ней»¹¹.

Кому и зачем?

Эти яркие доказательства, носящие, конечно, абсолютно внешний по отношению к бухгалтерскому учету характер, могут стать приглашением к большой и, несомненно, чрезвычайно занимательной дискуссии о направлениях научного знания – потенциально непрерывной и по большей части схоластической.

Как-то так получается, что чем активнее и все более незабвенно бухгалтеры доказывают (не совсем понятно, кому) высокий статус и сугубо научный характер своих дел, тем с большей иронией воспринимают эти доказательства те, к кому они время от времени бывают обращены. И тем менее серьезное к себе отношение заслуживает теория бухгалтерского учета от коллег по различным направлениям развития социальных наук. При этом за подобными рассуждениями о степени научности бухгалтерии нередко остаются не столь заметны подлинные достижения наших коллег. Рассказу об одном из таких фундаментальных достижений теории бухгалтерского учета мы хотели бы посвятить публикации в этой рубрике в течение 2021 года.

Авторство этой категории (именно как «общего и фундаментального понятия, отражающего

¹¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. *История бухгалтерского учета*. – М.: Магистр, 2009, с. 20–21.

существенные, всеобщие свойства и отношения явлений действительности и познания»¹²) принадлежит как раз профессору Я.В. Соколову. И речь пойдет о введенном им в научный оборот понятии «парадоксы бухгалтерского учета».

Парадоксы учета как логика его теории

В 1991 году в издательстве «Финансы и статистика» увидела свет работа Я.В. Соколова «Очерки по истории бухгалтерского учета». «В книге Л. Пачоли, – писал тогда Ярослав Вячеславович, – не было теории учета и не было науки. Он только описал учетную процедуру. Наука появится позже, когда бухгалтеры откроют учетные парадоксы. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Бухгалтер не утверждал, например, что привезли 20 мер зерна, а стал говорить, что, согласно документам, привезли 20 мер зерна. (На самом деле могли привезти больше или меньше, или вместо зерна – что-то другое, и даже могли ничего не привозить.) Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя, предопределяя третий концептуальный уровень учета. ... [Здесь] каждая группа лиц, имеющих отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину»¹³.

«Таким образом, – продолжал профессор Соколов, – наука о бухгалтерском учете обобщала практику и вместе с тем совершенствовала ее. Исторически счетоведение зарождалось в рамках счетоводства и поэтому вплоть до наших дней научные основы бухгалтерского учета остаются неясными для многих счетных работников. Итальянские авторы увидели смысл бухгалтерской науки в изменении прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Это был большой, но недостаточный шаг от счетоводства к счетоведению. Более существенных, – по мнению Соколова, – результатов добились французские бухгалтеры. Они вывели экономический смысл учета, как и любого теоретического знания, в сущности, из парадоксов о прибыли. Эти парадоксы в явном виде никто не формулировал, но на практике их не могли игнорировать. В самом деле, с точки зрения любого экономиста и любого человека, рассуждающего на уровне здравого смысла, прибыль – это превышение доходов

¹² Советский энциклопедический словарь. – М.: «Советская энциклопедия», 1987, с. 558.

¹³ Соколов Я.В. *Очерки по истории бухгалтерского учета*. – М.: «Финансы и статистика», 1991, с. 51.

над расходами (обратное положение называется убытком). Хотя это утверждение кажется тривиальным, оно совсем не очевидно. Прежде всего следует уточнить, идет ли речь о потоках денежных или материальных средств. С экономической точки зрения прибыль, – подчеркивает Соколов, – это разность между денежными поступлениями и денежными выплатами. С точки зрения хозяйственной прибыль – это разность между имущественным состоянием предприятия на конец и начало отчетного периода»¹⁴.

И вот, исходя из данных двух трактовок прибыли и содержания учетных методов ее исчисления и отражения в отчетности, Ярославом Вячеславовичем были предложены формулировки шести «возможных» парадоксов бухгалтерского учета:

- «1. Денег нет, а прибыль есть. Весьма возможный вариант, – пояснял автор. – (Фирма купила какие-то ценности и понесла большие расходы, перекрывающие полученную прибыль). В активе по кассе и на расчетном счете будет числиться ничтожная денежная наличность, а в пассиве – весьма значительная прибыль...
2. Деньги есть, а прибыли нет – есть убыток. Также весьма распространенный вариант. (Продана большая партия ценностей по ценам ниже себестоимости или начислена кредиторская задолженность...). Фирма в этом случае может иметь мощные финансовые ресурсы, но не может платить своим сотрудникам премии, дивиденды собственникам... ибо деньги есть, а прибыли нет.
3. Имущественная масса увеличилась, а прибыль нет. Сам по себе рост имущественной массы не свидетельствует о прибыли (могло быть на нее повышение цен или безвозмездно получены какие-то дополнительные ценности, или выявлены в результате инвентаризации излишки ценностей).
4. Имущественная масса увеличилась, и прибыль увеличилась тоже. Логически очевидный вариант, при этом – случай по существу, аналогичный предыдущему, но предполагает методологические решения, позволяющие зачислять такой прирост в прибыль.
5. Имущественная масса уменьшилась, а прибыль не изменилась. Например, у фирмы возникла дебиторская задолженность или у нее изъяли имущество. Но это в том случае, если применяемая методология не позволяет относить такие утраты на результатные счета.
6. Имущественная масса уменьшилась и прибыль уменьшилась. В принципе, логически это самый очевидный вариант, но, повторяя парадокс (5), мы можем отметить, что парадокс (6) возникает только в том случае, если материальные, а не только денежные потери, согласно принятой

методологии, могут быть отнесены на счет Убытков и прибылей»¹⁵.

«Приведенные шесть парадоксов, – заканчивал Ярослав Вячеславович, – оказывали существенное влияние на формирование научного мировоззрения представителей итальянской (где они в определенной степени игнорировались), французской (в которой их пытались разрешить эмпирическими способами), немецкой (где пытались рассмотреть и растворить их в учетных процедурах) и английской (где их пытались понять) школ»¹⁶.

Развитие идеи

С этой публикации идея парадоксов учета заняла одно из центральных мест в работах Соколова и развивалась им вплоть до последнего его труда «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (2010 год).

В 1996 году в номере 8 журнала «Бухгалтерский учет» (в те годы лидирующем в стране периодическом издании, посвященном бухгалтерской проблематике) выходит статья Я.В. Соколова «Парадоксы и их значение для теории и практики бухгалтерского учета». В этом же году в издательстве «ЮНИТИ» выходит в свет, пожалуй, самая известная широкому читателю работа Соколова «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней». В главе 4 «Учет становится наукой» этого издания отдельный параграф посвящается теме парадоксов бухгалтерского учета. И хотя он сохранил свое прежнее название «Парадоксы учета как логическая причина возникновения его теории», этих причин здесь было определено уже не шесть, а двадцать три¹⁷.

В его хорошо известной отечественному читателю работе «Основы теории бухгалтерского учета» (Финансы и статистика, 2000 г.), глава 2 получает название «Основная процедура бухгалтерского учета, ее особенности и парадоксы». Иными словами, парадокс рассматривается как неотъемлемая часть бухгалтерской процедуры. А непосредственно парадоксам здесь посвящается параграф 2.3 данной главы «Парадоксы и их значение для счетоведения и счетоводства».

«Под парадоксом в науке, – напишет Я.В. Соколов, – понимают логическое противоречие, неизбежно возникающее в тех или иных фундаментальных или существенно важных положениях. Парадоксы неизбежны, а от глубины их осмысления и разрешения зависит успех любой деятельности, в том числе и бухгалтерской. Путь

¹⁵ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1991, с. 53-54.

¹⁶ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1991, с. 54.

¹⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996, с. 109-114.

¹⁴ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1991, с. 52-53.

парадокса, – цитировал автор О. Уайльда, – это путь истины»¹⁸. Правда, в этом издании количество таких бухгалтерских истин уже сократилось с двадцати трех до двенадцати.

Наиболее полное раскрытие тема парадоксов учета получила в работе Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (М.: МАГИСТР, 2010). Здесь вопросам бухгалтерских парадоксов посвящена отдельная глава книги («Парадоксы и их значение»).

В каком-то смысле эпитафия, использованный Ярославом Вячеславовичем для этой главы, определил градус последующей дискуссии его коллег вокруг этой неоднозначной и непривычной для бухгалтера темы. «Люди, – цитировал Соколов Адама Смита, – любят парадоксы и любят казаться понимающими то, что превосходит понимание простых смертных»¹⁹. Здесь к теме парадоксов Ярослав Вячеславович подошел со всей возможной любовью, детально рассмотрев содержание тридцати двух парадоксов учета. Среди них он выделил «общие парадоксы бухгалтерского учета», «парадоксы учета доходов», «парадоксы учета расходов» и «парадоксы, влияющие на финансовые результаты в целом»²⁰.

«Парадоксы, – заканчивая этот столь обстоятельный обзор, писал Я.В. Соколов, – возникают из самой жизни, ее сложностей и противоречий. И только изошренность науки позволяет избежать заблуждений, к которым эти противоречия могут привести и, увы, слишком часто приводят. ...Общий вывод, – подбадривал читателя автор, – такой: когда вы сомневаетесь, вы мудры и спокойны, но стоит вам во что-то уверовать, как вы сразу попадаете в королевство кривых зеркал»²¹.

К идеям Я.В. Соколова относительно учетных парадоксов коллеги отнеслись неоднозначно. Кто-то уверовал, кто-то сомневался, большинство равнодушно восхищалось, традиционно «избавляя себя от лишнего труда и от обвинений в самонадеянности» (А. Франс).

Говоря об уверовавших, нельзя не вспомнить И.И. Елисееву. «В реформировании бухгалтерского учета, – писала в 2010 году член-корреспондент РАН, профессор И.И. Елисеева, – считаю необходимым восстановление принципа консерватизма в признании доходов: не по передаче права собственности, а по оплате, иначе всегда будет риск образования «мыльных

пузырей» и могут быть такие парадоксальные ситуации, что высокорентабельное предприятие окажется банкротом»²². Здесь также особого внимания заслуживает коллектив новосибирских ученых под руководством профессора В.В. Глинского²³.

В числе сомневающихся выделялся профессор В.В. Ковалев (1948-2020), в качестве одного из направлений работ Я.В. Соколова в области теории учета называвший «введение весьма дискуссионной категории, названной им «парадокс учета», отражающей дефекты восприятия неквалифицированными пользователями учетных данных, которые существуют как следствие расхождений между применяемыми методами учета и информационными ожиданиями потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности»²⁴.

В.В. Ковалев в своем непринятии идеи парадоксов учета и отнесении их к проблемам неквалифицированных участников экономических отношений, по всей видимости, исходил из определения логического парадокса как «рассуждения либо высказывания, в котором, пользуясь средствами, не выходящими (по видимости) за рамки логики, и посылками, которые кажутся заведомо приемлемыми, приходят к заведомо неприемлемому результату»²⁵. Таких парадоксов в парадоксах Соколова, действительно, нет. В учетной процедуре все логично: отразили выручку «по начислению» – прибыль есть, денег нет, капитализировали расходы – активы есть, а долги платить нечем и т.д. Ничто не выходит за пределы логики предписаний нормативных документов.

Правда, здесь мы забываем о так называемых семантических парадоксах, «формулировка которых зависит от семантических понятий истины, обозначения и т.п. Семантические же понятия выражают отношения между выражениями языка и объектами, к которым они относятся»²⁶. Но про них сегодня мало кто вспоминает.

За Ковалевым была логика, за Соколовым – здравый смысл и понимание хозяйственной жизни, часто состоящей в требовании директора перевести на расчетный счет отраженную в учете прибыль.

²² Елисеева И.И. Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы // Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы. Материалы Международной научно-практической конференции. – СПб., 2010., с. 47.

²³ Алексеев М.А., Глинский В.В., Серга Л.К., Пятов М.Л. Об оценке вероятных искажений отчетности экономических субъектов // Вопросы статистики. – 2019. – Т. 26. – №7 – С. 20-32.

²⁴ Ковалев В.В., Пятов М.Л. Я.В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России // Вестник Санкт-Петербургского университета, Экономика. – 2013. – №1. – с. 110.

²⁵ Новая философская энциклопедия. Т.3. – М.: «Мысль», 2010, с. 194.

²⁶ Новая философская энциклопедия. Т.3. – М.: «Мысль», 2010, с. 195.

¹⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000, с. 65.

¹⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010, с. 146.

²⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010, с. 146-183.

²¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010, с. 183.

Вероятно, как историку учета Ярославу Вячеславовичу должно было быть ближе определение понятия парадокса, данное в 1897 году отечественным философом, историком философии, филологом Эрнестом Леопольдовичем Радловым (1854-1928). «Парадокс (от греч. кажусь), – писал Радлов, – мнение, расходящееся с общепринятым. Парадокс может выражать собой и истинное мнение, и ложное, в зависимости от того, каким является общепринятое. Стремление к парадоксальным утверждениям, свойственное многим авторам, часто характеризует неустойчивость убеждений, может быть недостатком, хотя и блестящим. ... Парадоксальность, – продолжал Радлов, – есть признак скорее остроумного, чем глубокого ума, больше заботящегося о том, чтобы поразить слушателя, чем о том, чтобы выявить истину»²⁷.

Парадоксы учета в его настоящем и будущем


В чем же значение этой идеи профессора Я.В. Соколова для современной практики бухгалтерского учета? Роль учета в развитии экономической жизни общества прежде всего информационная. Бухгалтерский учет, предоставляя участникам хозяйственных отношений данные, объединяемые моделями компаний в виде форм бухгалтерской отчетности, создает информацию, на основе анализа которой принимаются управленческие решения. Учет, таким образом, лежит в основе процессов перераспределения благ в экономике как следствия принятия решений – реакции на определенные информационные сообщения, значимой частью которых является бухгалтерская отчетность. Учетные данные – это очень серьезная часть информационного поля современной экономики. Однако решения, о которых идет речь, – это результат восприятия учетных данных. Восприятие которое зависит от апперцепции участников экономических отношений, во многом формируемой их экономическими воззрениями, убеждениями, установками. И вот в случае, если эти установки расходятся с тем, что бухгалтеры пытаются заложить в определенные отчетные показатели – возникают противоречия, которые Я.В. Соколов и назвал парадоксами бухгалтерского учета.

Дело не в том, что, согласно ПБУ и МСФО, бухгалтерская прибыль совершенно необязательно должна быть наполнена деньгами, а дело в том, что значимая часть пользователей отчетности ставят знак равенства между прибылью и деньгами.

Конечно, можно назвать их неквалифицированными пользователями бухгалтерской отчетности,

²⁷ Радлов Э.Л. Парадокс / Энциклопедический словарь издателя Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. Т. XXII А. – СПб., 1897, с. 758.

но это ничего не изменит. Бухгалтеры ведут учет и составляют отчетность не для бухгалтеров! Именно пользователи отчетности являются «заказчиками» учетных данных, а не наоборот. Учет не должен и не может служить центром их интеллектуальных интересов. У них другие цели и задачи. Но учет ведется именно для них, и не учитывать специфику восприятия пользователями данных учета, значит обречь его на бесполезность для определенных целей, а бухгалтеров лишать заслуженной значимости как квалифицированных специалистов и поставщиков информации.

Именно поэтому изучение, понимание и преодоление парадоксов бухгалтерского учета профессор Я.В. Соколов считал одной из важнейших задач бухгалтера. И именно поэтому рассмотрению выделенных им парадоксов мы с вами, дорогие читатели, и посвятим наши встречи в рубрике «Просто о сложном» в этом 2021 году. 

Рекомендуемая литература по теме

Заканчивая статью, мы хотим порекомендовать заинтересованному читателю для более детального знакомства с затронутыми в ней вопросами обратиться к следующим источникам:

- Алексеев М.А., Глинский В.В., Серга Л.К., Пятов М.Л. Об оценке вероятных искажений отчетности экономических субъектов // Вопросы статистики. – 2019. – Т. 26. – №7.
- Дорофеев А.К. Рассказы старого бухгалтера. – М.: Магистр, 2007.
- Елисеева И.И. Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы // Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы. Материалы Международной научно-практической конференции. – СПб., 2010.
- Ковалев В.В., Пятов М.Л. Я.В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2013. – №1.
- Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.
- 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.
- Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.
- Соколов Я.В. О бухгалтерах, которых я знал и любил. – М.: Экономист, 2007.
- Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2009.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010.

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_2_13
УДК 657.47
БАК 08.00.12

Инновационное калькулирование продукции растениеводства

Innovative Calculation of Crop Production

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

Игорь Ефимович Мизиковский

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета Института экономики
и предпринимательства, академик РАН

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

Рязанский государственный агротехнологический
университет имени П.А. Костычева,
Российская Федерация, Рязань

Елена Петровна Поликарпова

канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита
e-mail: dikusar85@mail.ru
390044, Российская Федерация,
Рязань, ул. Костычева, д. 1.
Тел. +7 (4912) 35-33-24.

Аннотация. Статья посвящена вопросам совершенствования учета прямых затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции предприятий агропромышленного комплекса отрасли растениеводства. Структурное классифицирование объектов затрат, предполагающее экономически обоснованную идентификацию и последующую систематизацию прямых расходов в информационном пространстве бухгалтерского учета и управления производством хозяйствующего субъекта, представляет собой одну из наиболее актуальных проблем учетно-калькуляционной деятельности. Цель исследования – внедрение инноваций в учетно-калькуляционный процесс, позволяющих повысить качество информационной базы принятия управленческих решений и генерирование внутрихозяйственной отчетности организации. Среди использованных методов исследования необходимо отметить такие, как структурно-функциональный подход, наблюдения, систематизации, декомпозиции, графической визуализации, функционального моделирования, верификации, контекстно-семантического анализа. Рассмотрены технологические особенности работы предприятий, занимающихся выращиванием сельскохозяйственных культур, определяющие основу применения инновационных методов калькулирования

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 at the Institute of Economics
and Entrepreneurship, Corresponding Member of
the Russian Academy of Natural Sciences

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

Ryazanskiy gosudarstvennyy agrotekhnologicheskii
universitet imeni P.A. Kostycheva (Ryazan
State Agrotechnological University),
Russian Federation, Ryazan

Elena P. Polikarpova

PhD in Economics, Associate Professor at the
Accounting, Analysis and Audit Department
e-mail: dikusar85@mail.ru
1 Kostycheva st., Ryazan 390044, Russian Federation.

Phone +7 (4912) 35-33-24.

Abstract. The paper is devoted to improving direct costs accounting and calculation of the reduced production cost of crop production enterprises. Structural classification of cost objects, which implies economically justified identification and the following systematization of direct costs in the information space of accounting and production management of an economic entity, is one of the most urgent problems of accounting and calculation activities. The purpose of the study is to introduce innovations in the accounting and calculation process, which will allow to improve the quality of the information base for making management decisions and generating organization's internal reporting. The following methods were used for the research: structural and functional approach, observations, systematization, decomposition, graphical visualization, functional modeling, verification and semantic analysis. The technological features of enterprises performance engaged in the cultivation of agricultural crops, which determine the basis for the application of innovative methods for calculating crop production cost, are considered. The principles of accounting and calculation work in the research area are formulated, which allows to determine the cost parameters of direct expenses and marginal financial results as accurately as possible. The innovative model context diagram for cost accounting and cost calculation is presented, and the corresponding

себестоимости продукции растениеводства. Сформулированы принципы учетно-калькуляционной работы в исследуемой сфере, позволяющие максимально точно определять стоимостные параметры прямых расходов и маржинальных финансовых результатов. Представлена контекстная диаграмма инновационной модели учета затрат и калькулирования себестоимости, приведены соответствующие расчеты. Внедрение приемов и способов инновационного калькулирования продукции растениеводства позволит существенно повысить результативность учетно-калькуляционного процесса и профессиональную осведомленность лиц, принимающих управленческие решения.

Ключевые слова: продукция растениеводства; себестоимость; прямые затраты; метод учета затрат; калькулирование; Direct costing; учетно-калькуляционный процесс; управленческие решения; принципы калькулирования.

Введение

Развитие экономических отношений в условиях усиления конкуренции во всех отраслях агропромышленного производства предполагает объективную необходимость реализации предприятиями сбалансированной политики управления затратами на производство и их результатами, в том числе, обеспечивающую гибкое варьирование цен реализации производимой продукции. Не секрет, что «повышение конкурентоспособности можно достичь путем снижения ... цены (продукции – авторы) по отношению к цене аналогичного ... продукта конкурента» [1]. В исследованиях В.А. Тетушкина приводятся статистические данные о том, что 37% представителей российского бизнеса уверены в том, что «низкая цена остается в числе «ключевых факторов конкурентоспособности» [2].

Решение проблемы поддержания «низкой цены» во многом зависит от «лидерства по затратам» [3], предполагающего разумное и хорошо спланированное снижение уровня последних. Р.В. Лаврентьев позиционирует низкую себестоимость продукции в качестве «одного из главных преимуществ компании ... в условиях жесткой конкуренции» [4]. Необходимость усилий предприятия по перманентному снижению затрат подчеркивается в работах многих других авторов [5-9].

Эффективное и последовательное уменьшение объема потребления ресурсов хозяйствующего субъекта на всех этапах создания ценности предполагает наличие отлаженного механизма управления себестоимостью, позволяющего, в том числе, структурировать устойчивую имплицативную зависимость Q снижения затрат (CR), гибкой ценовой политики (FPP) и повышения конкурентоспособности (IC) предприятия (1):

$$Q: CR \Rightarrow FPP \Rightarrow IC \quad (1)$$

Важным элементом данного механизма является учетно-калькуляционная функция бухгалтерского

calculations are given. The implementation of crop production innovative calculation methods and techniques will significantly increase the accounting and calculation process effectiveness and professional awareness of decision-makers.

Keywords: crop production; prime cost; direct costs; cost accounting method; calculation; Direct costing; accounting and calculation process; management decisions; calculation principles.

учета деятельности предприятия, основанная на документировании расходования ресурсов, группировки сведений о них в разрезе статей калькуляции и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Трудно не согласиться, что «с экономической точки зрения учет затрат на производство и калькулирование себестоимости как взаимосвязанные и взаимообусловленные стадии единого процесса исчисления издержек направлены на решение задач управления себестоимостью – определение эффективности производства, контроль за использованием всех видов ресурсов, изыскание резервов экономии» [10, с. 13].

Доказано, что сведения о затратах на производство и продажу продукции играют ключевую роль в управлении предприятием [11-22]. Как нельзя лучше данный постулат формулируют С.Г. Авруцкая и Е.А. Воробьева: «для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе и занять свою нишу на рынке, компании должны иметь четкое представление о затратах» [23].

Отрасль растениеводства является одной из ведущих в агропромышленном секторе. Проведенные авторами исследования на ряде предприятий Нижегородской и Рязанской областей позволили прийти к выводу, что на сегодняшний день в стратегически важной сфере выращивания сельскохозяйственных культур остается нерешенной проблема полного и качественного формирования информации о фактической себестоимости продукции и, следовательно, о получаемых финансовых результатах. Важными факторами влияния на инструментализацию учетно-калькуляционного процесса в этой сфере являются следующие:

- длительные производственные циклы, предполагающие затраты будущих периодов и затраты в незавершенном производстве;
- поток создания ценностей предполагает реализацию биологических процессов, имеющих необратимый и перманентный характер, время

выполнения которых зачастую не совпадает с календарными отчетными периодами.

Формирование учетно-калькуляционного пространства растениеводства предполагает актуализацию понятия себестоимости продукции применительно к условиям данной предметной области. Необходимо отметить, что раскрытие термина «себестоимость» также остается проблемным, о чем писала известный российский бухгалтер-исследователь С.А. Николаева [24]. Б.И. Миненко и В.Д. Новодворский отмечают, что «себестоимость промышленной продукции представляет собой выраженные в денежной форме текущие затраты промышленного предприятия на производство» [25, с.15]. Ю.А. Мишин в своей монографии также склоняется к мнению, что себестоимость – совокупность затрат, непосредственно связанных с производством продукции [26]. Н.К. Марьин и В.Т. Лабинский отождествляют себестоимость продукции с использованием ресурсов в производственном процессе [27]. В работе Н.С. Морозовой и Е.Ю. Меркуловой себестоимость трактуется как сумма «производственных затрат по их видам» [28]. Аналогичной позиции придерживается Е.В. Бехтерева, отмечая, что «себестоимость – это затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции» [29, с.152]. Несколько по-другому видит определение понятия себестоимости продукции С.А. Николаева, раскрывая его как «систематические расходы данного (текущего) отчетного периода» [30, с. 69].

По нашему мнению, содержание термина «себестоимость» несколько шире, чем простая совокупность затрат, так или иначе позиционируемая в приведенных выше источниках. Поэтому важно учесть мнение Е.И. Костюковой и Р.И. Галиловой, отмечающих, что «себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы» [31]. Интересна позиция К.М. Гарифуллина и М.Ф. Муссаламова, для которых «себестоимость продукции – это обособленная часть стоимости продукции (товаров), состоящая из собственных затрат на производственную и коммерческую деятельность индивидуальных товаропроизводителей, позволяющих соизмерять результаты своей деятельности с достижениями других участников обменного процесса, а также формировать данные о базовых значениях эффективности производства и коммерции в условиях, когда ценообразование происходит на свободном рынке на основе спроса и предложений с учетом общественно необходимых затрат труда» [32]. Следует особо подчеркнуть, что авторы четко связывают «данные о базовых значениях эффективности производства и коммерции» с ценообразованием, которое «происходит на свободном рынке на основе спроса и предложений».

Нельзя не согласиться с утверждением Т.Ю. Серебряковой и ее соавторов о том, что «себестоимость – это комплексный показатель... (который – авторы), как правило, базируется на затратах, связанных с производством, (применяется – авторы) ... для управления продажами, ценой, производственными мощностями и понимания возможных трат на управление» [20]. Выдающийся советский ученый-бухгалтер Иван Антонович Басманов определял себестоимость продукции в качестве «основного показателя, характеризующего в обобщенном виде качество работы предприятия, констатируя при этом следующую зависимость: «чем ниже себестоимость продукции при условии выполнения и плана выпуска продукции, тем выше уровень производственно-хозяйственной деятельности предприятия» [33, с. 3]. Таким образом, можно сделать вывод о том, что себестоимость продукции растениеводства представляет собой интегрированный показатель, количественно характеризующий процесс потребления ресурсов в потоке создания ценности, используемый для внутреннего мониторинга затрат, поиска направлений их снижения и определения экономических выгод.

Основой бухгалтерского учета затрат на производство является их оперативный учет, который, как известно, ведется путем оформления первичных документов, формы которых «определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета»¹. Результаты сбора, накопления, систематизации и первичной арифметико-логической обработки документированных первичных сведений отражаются в установленном формате в регистрах аналитического учета, на основе которых ведется калькуляция себестоимости продукции. В работе Б.И. Миненко и В.Д. Новодворского сказано, что «калькуляция себестоимости является завершающей стадией производственного учета ... объект (которого-авторы) определяет следующие важнейшие группировки: а) по видам производства; ... б) по месту возникновения затрат; ... в) по видам затрат (статьям калькуляции и экономическим элементам); по видам продукции (изделиям, группам изделий, переделам, заказам и т.д.)» [25, с. 25]. Между функцией учета затрат и процедурой калькулирования себестоимости продукции имеется «тесная связь и взаимозависимость», а «основанием для исчисления себестоимости являются данные бухгалтерского учета затрат на производство, ... (который – авторы) организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования ... себестоимости» [10, с. 13].

Необходимо отметить, что калькулирование себестоимости продукции ведется в подсистемах бухгалтерского (финансового), бухгалтерского (налогового) и бухгалтерского (управленческого) учета. В бухгалтерском (финансовом) учете,

¹ Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. 26.07.2019) «О бухгалтерском учете».

основой регулирования которого являются нормативно-правовые акты государственных структур [34], «принято исчислять два вида фактической себестоимости – полную и сокращенную» [35], а в бухгалтерском (налоговом), функционирующем в том же правовом поле, – только полную.

Полная себестоимость продукции представляет собой совокупность производственных и внепроизводственных (коммерческих) затрат [29, с. 152; 36-38], сокращенная – сумму прямых и общепроизводственных расходов [29, с.152; 36; 39].

Калькуляции, генерируемые инструментальными средствами подсистем бухгалтерского (финансового) и бухгалтерского (налогового) видов учета, отражаются в отчетности, предназначенной, прежде всего, для внешних групп пользователей – государственных органов (для налогового учета, в частности, Федеральной налоговой службы), акционеров, инвесторов и в большинстве случаев, не являются релевантными информационным потребностям механизма внутрихозяйственного управления себестоимостью. Иная картина характерна для бухгалтерского (управленческого) учета, который, как известно, регулируется внутренними стандартами предприятия и ориентирован на структурирование информационного пространства менеджмента хозяйствующего субъекта [34, 40-41], средствами которого становится возможным гибкое, ситуационно-адаптивное структурирование себестоимости продукции в различных производственно-хозяйственных условиях, в том числе в целях снижения затрат.

Применение инновационных методов калькулирования себестоимости и финансовых результатов предприятий, занимающихся выращиванием сельскохозяйственных культур, обусловлено рядом технологических особенностей, в том числе:

- зависимостью от сезонов и климата, что предопределяет значительную вариацию интенсивности сельскохозяйственных работ в течение года;
- различием в характеристиках непосредственного места возникновения затрат по каждой сельскохозяйственной культуре – конкретного поля, его площади, отведенной для выращивания культуры в определенном календарном году, которая зачастую не может применяться в следующем;
- неравномерностью выхода продукции из производства;
- длительностью процесса производства, включающего в себя различные виды сельскохозяйственных работ, выполняемых согласно оперативно принятым управленческим решениям на основе разработанного плана мероприятий с актуализацией в соответствии с текущими условиями;
- целостностью и необратимостью процесса развития сельскохозяйственных культур, что подразумевает неразделимость процесса производства продукции растениеводства с точки зрения функциональной принадлежности затрат.

Вполне очевидно, что технологические ограничения во многом обусловили применение в бухгалтерских

практиках исследуемых предприятий учетно-калькуляционной модели, условно разделяющейся на четыре основных процесса:

- в начале календарного года получения продукции из производства – определение плановой себестоимости продукции (зачастую исходя из фактической себестоимости продукции прошлого года без составления плановых калькуляций);
- накопление фактических затрат в течение производственного цикла;
- оценка оприходованной из производства продукции по плановой себестоимости;
- в конце календарного года – определение фактической себестоимости продукции, отражение калькуляционных разниц.

Существующая учетно-калькуляционная система не учитывает необратимый, перманентный и объективный природный характер биологических процессов, в том числе обуславливающих тот факт, что прямые затраты растениеводства, осуществляемые в момент потребления ресурсов (на посев, обработку почвы и сбор урожая), функционально относятся ко всему неделимому периоду развития культуры, так как оправдывают целесообразность и обеспечивают процесс производства на всем его протяжении. В бухгалтерских практиках исследуемых предприятий косвенные затраты, осуществляемые после сбора урожая сельскохозяйственных культур, примерно с ноября по март, относятся на их себестоимость. Однако в этот период косвенные затраты связаны уже с хранением и продажей продукции, а не с ее производством, а также с подготовкой и планированием производства продукции в следующем году, за исключением озимых культур, посев которых уже осуществлен и производственный цикл начался. Применяемая методика приводит к искажению калькуляционного результата в сторону существенного завышения уровня фактических расходов на производство. Кроме того, к моменту завершения длительного производственного цикла теряется актуальность и точность плановой себестоимости продукции, установленной в начале календарного года.

Все эти факты, полученные авторами в ходе проведения исследования, подтверждают необходимость применения инновационных подходов калькулирования в целях повышения качества формируемой себестоимости продукции и финансового результата деловой активности растениеводства. В задачи исследования входит обоснование совокупности приемов и способов экономических расчетов, позволяющих максимально приблизиться к достижению обозначенной цели.

Методы исследования

В основе методологии исследования приняты подходы к структурному классифицированию затрат и к формированию набора учетно-калькуляционного

инструментария генерирования полной производственной себестоимости продукции растениеводства. Наряду с ними использованы: структурно-функциональный подход, позволяющий формализовать информационно-инструментальное пространство управления затратами и возможностями корректировки их нормативных значений, методы наблюдения, систематизации, декомпозиции, графической визуализации, функционального моделирования, верификации, контекстно-семантического анализа.

Теоретико-методологические подходы

Для решения поставленной задачи необходимо применить совокупность приемов и способов максимально качественного отражения прямых затрат, что осуществимо путем использования метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции Direct costing [42-47].

В работе С.А. Николаевой подчеркивается, что реализация данного метода основана на «классификации затрат на постоянные (периодические) (косвенные – авторы) и переменные (на изделие) (прямые – авторы)» [24, с. 66]. Профессор К.М. Гарифуллин также обращает внимание на обязательность подобной классификации [48], ссылаясь на мнение известного советского ученого-бухгалтера Н.Г. Чумаченко [49].

Наличие аналитических регистров учета, в которых отдельно отражаются прямые и косвенные затраты, позволяет относить на себестоимость продукции «только прямые производственные затраты... (при этом – авторы) все косвенные издержки считаются затратами текущего периода и списываются на себестоимость продаж» [35]. Это утверждение следует дополнить, поскольку при использовании метода Direct costing на себестоимость продаж списываются не только косвенные затраты, относящиеся к классу производственных, но и затраты на сбыт (внепроизводственные затраты – авторы).

Результаты исследования

В основу инновационного калькулирования продукции растениеводства должны быть положены следующие принципы:

- затраты должны начисляться в течение периода, который начинается с месяца осуществления первых работ производственного цикла (сев, посадка культур и т.п.); при этом должны быть распределены ранее начисленные затраты на подготовку почвы (лушение, вспашка, боронование, культивирование);
- затраты на подготовку почвы для выращивания культур в следующем календарном году (лушение, вспашка, боронование, культивирование) по состоянию на конец текущего года необходимо учитывать в незавершенном производстве;

- плановую себестоимость сельскохозяйственных культур необходимо корректировать с учетом осуществленных фактических затрат длительного периода производства в оптимальные сроки – до начала сбора урожая;
- создавать резервы прямых производственных затрат в течение биологического процесса выращивания конкретной культуры (например, начиная с месяца сева семян до последнего месяца интенсивных работ по уборке урожая);
- следует обособленно учитывать косвенные затраты, связанные с: а) продажей и хранением уже произведенной продукции (по местам хранения); б) планированием и подготовкой производства в будущем; в) производством озимых культур (причем в случаях а) и б) затраты могут быть учтены как затраты в незавершенном производстве отчетного года);
- аналитический учет затрат организовать по местам возникновения затрат, в частности, объектом калькулирования себестоимости продукции растениеводства может выступать конкретное поле возделывания культуры определенного сорта, что позволит дать оценку ожидаемого объема производства и влияния на него погодных условий с точки зрения характеристик конкретного поля. Указанная детализация может быть полезна для принятия решений по изменению технологии производства;
- калькуляцию себестоимости сельскохозяйственных культур следует осуществлять по завершении месяца сбора урожая.

Исходя из указанных принципов, инновационную модель учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства предлагается представить в виде следующей контекстной диаграммы (рис.1).

Основанием для осуществления записей в учетные регистры затрат на продукцию растениеводства исследуемых предприятий является утверждённый

Рис. 1. Контекстная диаграмма инновационной модели учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства



Таблица 1. Калькуляция себестоимости продукции за август 2020 года предприятия ООО «XXXXX»

Наименование продукции:
Поле 1-19 Пшеница оз. Виола

Код: 8254

Дата: 31.08.2020
(фрагмент)

№ п/п	Статьи затрат	Сумма, тыс. руб.
A	1	2
ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ		
1	Материальные ресурсы, в том числе:	5008
1.1	Семена и посадочный материал, в том числе	1167
1.1.1	- приобретенные и собственного производства прошлых лет	852
1.1.2	- собственного производства текущего года	315
1.2	Удобрения, в том числе:	1175
1.2.1	- минеральные	698
1.2.2	- органические	477
1.3	Средства защиты растений	873
1.4	Нефтепродукты	1204
1.5	Топливо и энергия на технологические цели	328
1.6	Работа и услуги сторонних организаций	261
Итого материальные ресурсы		5008
2	Оплата труда, в том числе:	940
2.1	Основная	452
2.2	Дополнительная	386
2.3	Натуральная	102
Итого оплата труда		940
3.	Отчисления на социальные нужды	282
4.	Прочие прямые затраты	193
Итого прямых затрат		6423

Таблица 2. Ведомость учета прямых затрат на производство озимой пшеницы за август 2020 года предприятия ООО «XXXXX»

Дата: 31.08.2020

Единица измерения: тыс. руб.
(фрагмент)

№ п/п	Наименование продукции	Код продукции	Материальные ресурсы	Оплата труда	Отчисления на соц. нужды	Прочие	Итого С.7=с.3+с.4+с.5+с.6
A	1	2	3	4	5	6	7
1	Поле 1-19 Пшеница оз. Виола	1247	5008	940	282	193	6423
2	Поле 2-19 Пшеница оз. Виола	1248	3045	604	181	98	3928
Итого			8053	1544	463	291	10351

хозяйствующим субъектом набор первичных документов, подтверждающих основание и объем производимых затрат, движение которых регламентируется утвержденной схемой бухгалтерского документооборота. Вполне очевидна необходимость инкорпорирования в сложную ткань учетно-калькуляционного, информационно-инструментального пространства процедур верификации сведений, как поступающих в обработку, так и генерируемых на выходе системы.

Группировку затрат целесообразно осуществлять в разрезе конкретных полей, пронумерованных с указанием года начала использования конкретной площади для возделывания культуры определенного сорта, например: «Поле 1-19. Пшеница оз. Виола», «Поле 2-19. Пшеница оз. Виола», «Поле 3-19. Пшеница яр. Агата», «Поле 4-19. Пшеница яр. Лада».

Объективация в информационном поле учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства рассмотренных выше носителей производственных затрат предполагает следующие расчеты (2,3):

$$SJ = \sum a_{ij}(2), \quad (2)$$

где SJ – себестоимость J-го объекта $i=1$, а ij – i -тая статья затрат J-го объекта.

$$SK = \sum SJ(3), \quad (3)$$

где SK – себестоимость продукции, $i=1$.

Калькуляцию себестоимости объекта учета «Поле 1-19. Пшеница оз. Виола», формируемую методом Direct costing, можно представить следующим образом (табл.1)

Сводная ведомость учета прямых затрат на производство продукции инкорпорирует содержание калькуляций, сформированных указанным выше методом, и имеет следующий вид (табл. 2):

Необходимо отметить, что «Стоимость израсходованных семян формируется в оценке: покупных – по ценам приобретения, включая все расходы, связанные с их доставкой в организацию; собственного производства, перешедших с прошлого года, – по фактической себестоимости; текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце

года до фактической. По этой статье отражают также семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов»². Затраты по статье нефтепродуктов N (горюче-смазочных материалов, израсходованных на выполнение технологических и транспортных работ по обслуживанию производства и т.п.) рассчитываются по следующей формуле (4) :

$$N = C + P \quad (4),$$

где C – цены приобретения;

P – расходы на доставку в хозяйство.

Статья «Топливо и энергии для технологических целей» формируется в соответствии со стоимостью приобретаемого со стороны топлива всех видов (за вычетом стоимости нефтепродуктов), расходуемого на поддержание технологических процессов, на выработку и приобретение всех видов энергии – электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации.

Стоимость работ и услуг сторонних организаций отражается в представленной выше калькуляции только в той части, которая может быть прямо отнесена на себестоимость отдельных видов продукции. К ним, в частности, относится стоимость выполняемых работ и услуг за механизацию работ в растениеводстве, повышение плодородия почв, химизацию, мелиорацию, транспортные работы, по обработке посевов средствами химической защиты растений гражданской сельскохозяйственной авиацией; за расход воды на технологические цели, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции промышленного производства и т.п. Необходимо отметить, что остальную сумму этих затрат, как правило, относят на общепроизводственные расходы.

Статья «Оплата труда» формируется из «денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства». Как показывает практика учета расчетов по оплате труда работников растениеводства, значительный удельный вес имеют выплаты, связанные со сверхурочной работой, работой в выходные и праздничные дни, что, безусловно, обусловлено спецификой производства. Натуральная часть оплаты труда (зерно, картофель, овощи и пр.) производится как часть основной денежной оплаты с учетом тарифных коэффициентов.

Использование метода Direct costing открывает возможность вычисления маржинального

финансового результата МВ (5) и нормы маржинальной прибыли НМВ (6):

$$МВ = В - СК, \quad (5)$$

где В – выручка от реализации продукции

$$НМВ = МВ / В * 100\% \quad (6)$$

Показатель НМВ отражает степень влияния выручки от реализации продукции на величину маржинального финансового результата. Так, при поступлении на предприятие ООО «XXXXX» выручки в размере 14 284 000 руб., маржинальный финансовый результат (маржинальная прибыль) составит 3 933 000 руб., норма маржинальной прибыли – 27,5 %.

Обсуждение

Инновационная модель формирования себестоимости каждого вида и в целом валовой продукции растениеводства на исследуемых предприятиях должна вестись на основании единых принципов и правил, закрепленных в локальных актах, в строгом соответствии перечню затрат, установленному действующими нормативными документами. На исследуемых предприятиях целесообразно вести учет по прямым затратам, поскольку именно этот способ позволяет получить наиболее достоверный набор сведений о расходуемых ресурсах и получаемых маржинальных финансовых результатах.

Предприятие самостоятельно выбирает способ определения себестоимости продукции и маржинальной прибыли с учетом особенностей конкретного производства и закрепляет свой выбор в приказе об учетной политике. При выполнении этой процедуры становится возможным применение метода Direct costing, что позволяет не только заметно повысить точность и достоверность экономических вычислений, но и эффективно наполнять содержанием информационное поле лиц, принимающих управленческие решения, формировать у этой категории работников предприятия объективное представление о том, какие ресурсы непосредственно используются в создании потребительной стоимости продукта (прямые затраты), а какие лишь обеспечивают реализацию этого процесса (косвенные затраты). В качестве важных направлений будущих исследований автору представляется изучение возможностей применения средств искусственного интеллекта и обработки больших данных, а также разработки методики оценки себестоимости запасов незавершенного производства продукции растениеводства.


Заключение

Формирование условий повышений конкурентоспособности агропромышленных предприятий требует внедрения инновационных методов управления затратами и их результатами на всех этапах создания ценности. Важной отраслью агропромышленного сектора является растениеводство, на

² Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».

предприятиях которой, как показали исследования авторов в двух крупных областях России, остается до конца не решенной проблема полного и качественного формирования информации о фактической себестоимости продукции и, следовательно, о получаемых финансовых результатах. Структурирование информационного пространства учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства предполагает уточнение понятия себестоимости, применительно к данной сфере, его интерпретацию как интегрированного показателя, количественно характеризующего процесс потребления ресурсов в потоке создания ценностей, используемый для внутреннего мониторинга затрат, поиска направлений их снижения и определения экономических выгод.

Инновации в учетно-калькуляционном пространстве растениеводства предполагают выбор метода учета, позволяющего систематизировать прямые затраты в целях формирования качественной информационной базы принятия управленческих решений и генерирования максимально полной

и достоверной внутрихозяйственной отчетности. Проведенные исследования показали доминирование конвенциональных подходов в учетно-калькуляционном процессе, не позволяющих решить эту задачу. В этих условиях, по мнению авторов, наиболее оптимальным решением является использование метода Direct costing. Сформированная посредством его применения себестоимость продукции буквально «высвечивает» сведения о ресурсах, которые непосредственно образуют ценность, является максимально релевантной в разработках стратегии снижения затрат, «позволяет находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен... упростить нормирование, планирование, учет и контроль» [50, с. 89]. Необходимо отметить, себестоимость продукции, сформированная методом Direct costing, позволяет заметно расширить информационное поле производимых затрат и результатов путем использования показателей маржинального финансового результата и нормы маржинальной прибыли. 

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Ефимов В.В., Паймушкина Н.В. Снижение затрат как фактор конкурентоспособности // Вестник УлГТУ. – 2007. – №2(38). – С. 69-75.
2. Тетушкин В.А. Оценка конкурентоспособности в российском бизнесе в неблагоприятных условиях // Финансы и кредит. – 2016. – № 48 (720). – С. 46-64.
3. Сироткин С.А., Кельчевская Н.Р. Стратегический менеджмент на предприятии: учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 246 с.
4. Лаврентьев Р.В. Применение методики Activity-based costing для определения себестоимости продукции на предприятиях с высоким уровнем косвенных затрат // Ученые записки Российской академии предпринимательства. – 2008. – № 12. – С. 128-135.
5. Морозкина И.В. О совершенствовании методов снижения затрат на предприятии // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №12-2 (53). – С. 767-773.
6. Оганесян А.С., Игнат'ева Т.А., Кузнецов А.О. Актуальные проблемы путей и методов снижения себестоимости продукции // Modern economy success. – 2017. – №6. – С. 192-195.

References

1. Efimov V.V., Paymushkina N.V. Snizhenie zatrat kak faktor konkurentosposobnosti [Reduction of Costs as a Factor of Competitiveness]. *Vestnik UIGTU*, 2007, no. 2(38), pp. 69-75 (in Russ.).
2. Tetushkin V.A. Otsenka konkurentosposobnosti v rossiyskom biznese v neblagopriyatnykh usloviyakh [Assessment of Competition in the Russian Business under Adverse Economic Conditions]. *Finansy i kredit*, 2016, no. 48 (720), pp. 46-64 (in Russ.).
3. Sirotkin S.A., Kel'chevskaya N.R. *Strategicheskii menedzhment na predpriyatii* [Strategic Management at the Enterprise]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018. 246 p.
4. Lavrent'ev R.V. Primenenie metodiki Activity based costing dlya opredeleniya sebestoimosti produktsii na predpriyatiyakh s vysokim urovnem kosvennykh zatrat [Using the Activity-based Costing Method to Determine the Prime Cost of Products at the Enterprises with a High Level of Indirect Costs]. *Uchenye zapiski rossiyskoy akademii predprinimatel'stva*, 2008, no. 12, pp. 128-135 (in Russ.).
5. Morozkina I.V. O sovershenstvovaniy metodov snizheniya zatrat na predpriyatii [On Improvement of the Methods of Cost Cutting in a Business Environment]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, 2014, no. 12-2 (53), pp. 767-773 (in Russ.).
6. Oganesyana A.S., Ignat'eva T.A., Kuznetsov A.O. Aktual'nye problemy putey i metodov snizheniya sebestoimosti produktsii [Current Issues of Ways and Methods of Production Costs Reduction]. *Modern economy success*, 2017, no. 6, pp. 192-195.

7. Керимов В.Э. Управленческий учет и классификация затрат // Консультант директора. – 2002. – №14. – С. 23-28.
8. Кажуро Н.Я. Конкуренция как механизм рынка // Наука и техника. – 2015. – №4. – С. 77-84.
9. Горянская И.В. Развитие конкурентных преимуществ в системе стратегического управления // Экономика железных дорог. – 2019. – №10. – С. 15-23.
10. Белобородова В.А. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие для вузов по спец. «Бух. учет, контроль и анализ хоз. деятельности» / под ред. В.А. Белобородова и др. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.
11. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник для студентов высших учебных заведений. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 2012. – 719 с.
12. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 950 с.
13. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – М.: Питер, 2005. – 1008 с.
14. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет: пер. с англ. – М.: Вильямс, 2016. – 800 с.
15. Хоружий Л.И., Кузина Т.И. Совершенствование учета затрат и исчисления себестоимости зерна // Перспективные направления научных исследований. Сборник статей по материалам V ежегодной научно-практической конференции. – М.: ООО «Научный консультант», 2019. – С. 170-175.
16. Алборов Р.А., Концевой Г.Р., Концевая С.М. Адаптация бухгалтерского учета к требованиям информационного обеспечения управления сельским хозяйством // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 8-16.
17. Алексеева И.В., Мосенцева В.А. Методические основы организации системы внутреннего контроля сельскохозяйственных компаний // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 5. – С. 21-31.
18. Мосенцева В.А. Современные проблемы организации и функционирования систем внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 35–42.
19. Алборов Р.А., Мосунова Е.Л., Хоружий Л.И. Учет реальных затрат в себестоимости продукции растениеводства // Воспроизводство плодородия почв и их рациональное использование. Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 90-летию со дня рождения доктора сельскохозяйственных наук, заслуженного деятеля науки Удмуртской Республики, почетного работника высшей школы Российской Федерации профессора Вячеслава Павловича Ковриго. – Ижевск: Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2018. – С. 294-295.
7. Kerimov V.E. Upravlencheskiy uchet i klassifikatsiya zatrat [Management Accounting and Cost Classification]. *Konsul'tant direktora*, 2002, no. 14, pp. 23-28 (in Russ.).
8. Kazhuro N.YA. Konkurentsia kak mekhanizm rynka [Competition as Market Mechanism]. *Nauka i tekhnika – Science and Technique*, 2015, no. 4, pp. 77-84 (in Russ.).
9. Goryanskaya I.V. Razvitie konkurentnykh preimushchestv v sisteme strategicheskogo upravleniya [Development of Competitive Advantages in the Strategic Management System]. *Ekonomika zheleznykh dorog*, 2019, no. 10, pp. 15-23 (in Russ.).
10. Beloborodova V.A. *Kal'kulyatsiya sebestoimosti produktitsii v promyshlennosti* [Calculating Production Costs in the Manufacturing Industry]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1989. 279 p.
11. Druri K. *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet. Vvodnyy kurs: uchebnik dlya studentov vysshih uchebnykh zavedeniy* [Management and Cost Accounting. Introductory course: textbook for higher education institutions]. Moscow, YUNITI Publ., 2012. 719 p.
12. Apcherch A. *Upravlencheskiy uchet: principy i praktika* [Management Accounting: Principles and Practice]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002. 950 p.
13. Horngren CH., Foster Dzh., Datar SH. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Piter Publ., 2005. 1008 p.
14. Atkinson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., YAng M.S. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Vil'yams Publ., 2016. 800 p.
15. Khoruzhy L.I., Kuzina T.I. Sovershenstvovanie ucheta zatrat i ischisleniya sebestoimosti zerna [Improving Cost Accounting and Calculation of Grain Costs]. *Perspektivnye napravleniya nauchnykh issledovaniy. Sbornik statey po materialam V ezhegodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Moscow, Nauchnyy konsul'tant Publ., 2019. pp. 170-175.
16. Alborov R.A., Kontsevoy G.R., Kontsevaya S.M. Adaptatsiya buhgalterskogo ucheta k trebovaniyam informatsionnogo obespecheniya upravleniya sel'skim hozyaystvom [Adaptation of Accounting to the Requirements of Management Information System in the Agricultural Sector]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 8-16 (in Russ.).
17. Alekseeva I.V., Mosentseva V.A. Metodicheskie osnovy organizatsii sistemy vnutrennego kontrolya sel'skokozyaystvennykh kompaniy [Methodological Framework for Internal Control System Organization in Agricultural Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2020, no. 5, pp. 21-31 (in Russ.).
18. Mosentseva V. A. Sovremennye problemy organizatsii i funktsionirovaniya sistem vnutrennego kontrolya v sel'skokozyaystvennykh kompaniyakh [Modern Problems of Internal Control System in Agriculture Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 35–42 (in Russ.).
19. Alborov R.A., Mosunova E.L., Horuzhiy L.I. Uchet real'nykh zatrat v sebestoimosti produktitsii rastenievodstva [Actual Costing of the Crop Production Cost]. *Vosproizvodstvo plodorodiya pochv i ih ratsional'noe ispol'zovanie. Materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashchennoy 90-letiyu so dnya rozhdeniya doktora sel'skokozyaystvennykh nauk, zasluzhennogo deyatelya nauki Udmurtskoy Respubliki, pochetnogo rabotnika vysshey shkoly Rossiyskoy Federatsii professora Vyacheslava Pavlovicha Kovrigo*. Izhevsk, Izhevskaya gosudarstvennaya sel'skokozyaystvennaya akademiya Publ., 2018. pp. 294-295 (in Russ.).

20. Серебрякова Т.Ю., Бiryukova O.A., Kondrashova O.P. Институциональные подходы к классификации управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №2 (440). – Том 21. – С. 204-212.
21. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 176 с.
22. Sokolov A.Y., Bikmukhametova Ch.Z. Accounting for Overheads in Russia: Historical Aspects // Academy of Marketing Studies Journal. – 2016. – Vol. 20. – no. Special Issue. – pp. 115-120.
23. Авруцкая С.Г., Воробьева Е.А. Особенности попроцессного метода учёта затрат и калькулирования себестоимости в России и за рубежом // Успехи в химии и химической технологии. – 2013. – №8 (148). – С. 18-22.
24. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 123 с.
25. Миненко Б.И., Новодворский В.Д. Калькулирование продукции заготовительных производств в машиностроении. – М.: Машиностроение, 1982. – 185 с.
26. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография. – М.: Дело и сервис, 2002. – 175 с.
27. Мар'ин Н.К., Слабинский В.Т. Бухгалтерский учет на предприятиях металлургической промышленности. – М.: Металлургия, 1992. – 304 с.
28. Морозова Н.С., Меркулова Е.Ю. Анализ себестоимости продукции // Социально-экономические явления и процессы. – 2016. – №8. – Том 11. – С. 66-71.
29. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учёт расходов. – 5-е изд., перераб. – М.: Издательство Омега-Л, 2011. – 148 с.
30. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: Аналитика-Пресс, 2000. – 203 с.
31. Костюкова Е.И., Галилова Р.И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыболовческих организациях: монография. – Ставрополь: АГРУС, 2013. – 154 с.
32. Гарифуллин К.М., Мусаллямова М.Ф. Теоретические основы учета себестоимости продукции // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 1 (47). – С. 57-62.
33. Басманов И.А. Вопросы учета затрат на производство. – М.: Финансы, 1964. – 108 с.
34. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии: монография. – Нижний Новгород: Издательство ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2005. – 150 с.
35. Воронова Е.Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 80-87.
20. Serebryakova T.YU., Biryukova O.A., Kondrashova O.R. Institucional'nye podhody k klassifikacii upravlencheskogo ucheta [Institutional Approaches to the Management Accounting Classification]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2018, Vol. 21, no. 2 (440), pp. 204-212 (in Russ.).
21. Sokolov A.YU. *Formirovanie informacii o zatratyax v sisteme upravlencheskogo ucheta* [Generating Cost Information in the Management Accounting System]. Moscow, Buhgalterskiy uchet Publ., 2007. 176 p.
22. Sokolov A.Y., Bikmukhametova C.Z. Accounting for Overheads in Russia: Historical Aspects. *Academy of Marketing Studies Journal*, 2016, Vol. 20, no. Special Issue, pp. 115-120.
23. Avrutskaya S.G., Vorob'eva E.A. Osobennosti poprotsessnogo metoda ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti v Rossii i za rubezhom [Specific Features of the Process Cost Accounting System in Russia and Abroad]. *Uspekhi v himii i himicheskoy tekhnologii*, 2013, no. 8 (148), pp. 18-22 (in Russ.).
24. Nikolaeva S.A. *Osobennosti ucheta zatrat v usloviyakh rynka: sistema «direkt-kosting»*. *Teoriya i praktika* [Cost Accounting Features in the Market Conditions: Direct Costing. Theory and Practice]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1993. 123 p.
25. Minenko B.I., Novodvorskiy V.D. *Kal'kulirovanie produktov zagotovitel'nykh proizvodstv v mashinostroyeni* [Calculating Products of Blanking Productions in Mechanical Engineering]. Moscow, Mashinostroyeniye Publ., 1982. 185 p.
26. Mishin Yu.A. *Upravlencheskiy uchet: upravlenie zatratami i rezul'tatami proizvodstvennoy deyatel'nosti* [Management Accounting – Cost and Performance Management]. Moscow, Delo i servis Publ., 2002. 175 p.
27. Mar'in N.K., Slabinskiy V.T. *Buhgalterskiy uchet na predpriyatiyakh metallurgicheskoy promyshlennosti* [Metallurgical Accounting]. Moscow, Metallurgiya Publ., 1992. 304 p.
28. Morozova N.S., Merkulova E.YU. *Analiz sebestoimosti produktov* [Analysis of Product Cost]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy*, 2016, no. 8, Vol. 11, pp. 66-71 (in Russ.).
29. Bekhtereva E.V. *Sebestoimost': ratsional'nyy i effektivnyy uchet raskhodov* [Prime Cost: Rational and Efficient Cost Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2011. 148 p.
30. Nikolaeva S.A. *Dohody i raskhody organizatsii: praktika, teoriya, perspektivy* [Organization's Revenues and Expenses: Practice, Theory, Prospects]. Moscow, Analitika-Press Publ., 2000. 203 p.
31. Kostyukova E.I., Galilova R.I. *Organizatsionno-metodicheskoe obespechenie upravlencheskogo ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti produktov v rybovodcheskiykh organizatsiyakh* [Organizational and Methodological Support for Costs Management Accounting and Products Cost Calculation in the Fish Breeding Organizations]. Stavropol', AGRUS Publ., 2013. 154 p.
32. Garifullin K.M., Musallyamova M.F. *Teoreticheskie osnovy ucheta sebestoimosti produktov* [Theoretical Bases of the Accounting of Product Cost]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy*, 2013, no. 1 (47), pp. 57-62 (in Russ.).
33. Basmanov I.A. *Voprosy ucheta zatrat na proizvodstvo* [Issues of Production Cost Accounting]. Moscow, Finansy Publ., 1964. 108 p.
34. Mizikovskiy I.E. *Tekhnologiya i organizatsiya upravlencheskogo ucheta na predpriyatii* [Technology and Organization of Management Accounting at the Enterprise]. Nizhny Novgorod, I NNGU im. N.I. Lobachevskogo Publ., 2005. 150 p.
35. Voronova E.Yu. *Vzaimosvyaz' upravlencheskogo i finansovogo ucheta* [Relationship between Management Accounting and Financial Accounting]. *Auditorskie vedomosti*, 2009, no. 11, pp. 80-87 (in Russ.).

36. Касьянова Г.Ю. Себестоимость продукции, работ, услуг: бухгалтерская и налоговая. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: АБАК, 2017. – 424 с.
37. Ильина В.А. Планирование себестоимости продукции, работ, услуг // Молодой ученый. – 2016. – №24(128). – С. 180-182.
38. Сорокина В.В., Шапарина С.В. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в соответствии с РСБУ и МСФО на примере ОАО «АвтоВАЗ» // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Том 20. – № 19. – С. 1134-1146.
39. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. – 272 с
40. Алборов Р.А., Концевая С.М., Ливенская Г.Н. Совершенствование управленческого учета затрат в производственных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2013. – № 4. – С. 33-38.
41. Шароватова Е.А. Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 44-48.
42. Носова И.Л. Сравнительный анализ методов direct costing и absorption costing для принятия управленческих решений // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 29(284). – С. 17-24.
43. Савчук В.И., Троян И. Direct costing или полная себестоимость? // Финансовый директор. – 2004. – №6.
44. Мизиковский И.Е. Инновационная модель распределения косвенных затрат промышленного предприятия // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: социальные науки. – 2015. – № 2(38). – С. 26-29.
45. Иванова Ж.А. Организация учета затрат и результатов в системе директ-костинг // Вестник Бурятского государственного университета. – 2011. – №2. – С. 3-13.
46. Yuji Ijiri, Jaedicke Robert K., John L. The Effect of Inventory Costing Methods on Full and Direct Costing // Journal of Accounting Research. – 1965. – Vol. 3. – no. 1. – pp. 63-74. DOI: 10.2307/2490050.
47. Giacomo Carli, Maurizio Canavari. Introducing Direct Costing and Activity based Costing in a Farm Management System: A Conceptual Model // Procedia Technology. – 2013. – Vol. 8. – pp. 397-405.
48. Гарифуллин К.М. Управление затратами: монография. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Казань: Казанский ун-т, 2011. – 328 с.
49. Чумаченко, Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 237 с.
50. Пивкин С.А. Косвенные расходы: учет, распределение, прогноз. – Saarbrücken: Lap Lambert Academic Publishing, 2014. – 244 с.
36. Kasyanova G.Yu. *Sebestoimost' produktii, rabot, uslug: bukhgalterskaya i nalogovaya* [Accounting and Tax Prime Cost of Production, Works and Services]. Moscow, ABAK Publ., 2017. 424 p.
37. Il'ina V.A. *Planirovanie sebestoimosti produktii, rabot, uslug* [Planning Products, Works and Services Cost]. *Molodoy uchenyy*, 2016, no. 24(128), pp. 180-182 (in Russ.).
38. Sorokina V.V., SHaparina S.V. *Uchet zatrat i kal'kulirovanie sebestoimosti produktii v sootvetstvii s RSBU i MSFO na primere OAO «AvtoVAZ»* [Cost Accounting and Calculation of Production Cost in accordance with RAS and IFRS on the example of AvtoVAZ OJSC]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2017, Vol. 20, no. 19, pp. 1134-1146 (in Russ.).
39. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Proizvodstvennyy uchet* [Cost Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2010. 272 p.
40. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Livenskaya G.N. *Sovershenstvovanie upravlencheskogo ucheta zatrat v proizvodstvennykh organizatsiyah* [Improving Managerial Cost Accounting in Production Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2013, no. 4, pp. 33-38 (in Russ.).
41. Sharovatova E.A. *Osobennosti upravlencheskogo ucheta zatrat v zavisimosti ot otraslevoy tekhnologii predpriyatiy* [Features of Management and Cost Accounting depending on the Sectorial Technology of Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 44-48 (in Russ.).
42. Nosova I.L. *Sravnitel'nyy analiz metodov direct costing i absorption costing dlya prinyatiya upravlencheskih resheniy* [Comparative Analysis of Using Direct Costing and Absorption Costing Methods for Management Decisions]. *Ekonomicheskyy analiz: teoriya i praktika*, 2012, no. 29(284), pp. 17-24 (in Russ.).
43. Savchuk V.I., Troyan I. *Direct costing ili polnaya sebestoimost'?* [Direct Costing or Full Cost?]. *Finansovyy direktor*, 2004, no. 6.
44. Mizikovskiy I.E. *Innovatsionnaya model' raspredeleniya kosvennykh zatrat promyshlennogo predpriyatiya* [An Innovative Model of Indirect Costs Distribution in Industrial Enterprises]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: sotsial'nye nauki*, 2015, no. 2(38), pp. 26-29 (in Russ.).
45. Ivanova Zh.A. *Organizatsiya ucheta zatrat i rezul'tatov v sisteme direkt-kosting* [Organization of Cost Accounting and Results in Direct Costing]. *Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2011, no. 2, pp. 3-13 (in Russ.).
46. Yuji Ijiri, Jaedicke Robert K., John L. *The Effect of Inventory Costing Methods on Full and Direct Costing*. *Journal of Accounting Research*, 1965, Vol. 3, no. 1, pp. 63-74. DOI: 10.2307/2490050.
47. Giacomo Carli, Maurizio Canavari. *Introducing Direct Costing and Activity based Costing in a Farm Management System: A Conceptual Model*. *Procedia Technology*, 2013, Vol. 8, pp. 397-405.
48. Garifullin K.M. *Upravlenie zatratami* [Cost Management]. Kazan', Kazanskiy un-t Publ., 2011. 328 p.
49. Chumachenko, N.G. *Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SSHA* [USA Industrial Accounting and Analysis]. Moscow, Finansy, 1971. 237 p.
50. Pivkin S.A. *Kosvennye rashody: uchet, raspredelenie, prognoz* [Indirect Costs: Accounting, Distribution and Estimation]. Saarbrücken, Lap Lambert Academic Publishing, 2014. 244 p.

Для цитирования

Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Инновационное калькулирование продукции растениеводства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №2. – С. 13-23.

For citation

Mizikovskiy I.E., Polikarpova E.P. *Innovatsionnoe kal'kulirovanie produktii rastenievodstva* [Innovative Calculation of Crop Production]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2021, no. 2, pp. 13-23 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_2_24
УДК 657.2
ВАК 08.00.12

Бухгалтерский учет материальных и биологических запасов в сельском хозяйстве

Accounting for Material Inventories and Biological Reserves in Agriculture

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

Людмила Ивановна Хоружий

*докт. экон. наук, директор Института
экономики и управления АПК
e-mail: horuzhiy@list.ru
127550, Российская Федерация,
г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976-46-97.*

*Ижевская государственная сельскохозяйственная
академия, Российская Федерация, Ижевск*

Ролик Архипович Алборов

*докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета, финансов и аудита
e-mail: udtipb@yandex.ru*

Светлана Михайловна Концевая

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

Аннотация. В современных условиях развития аграрной экономики большое значение для повышения эффективности сельскохозяйственной деятельности имеет обеспеченность этих экономических субъектов запасами и рациональное их использование в растениеводстве и животноводстве. Сельскохозяйственная деятельность представляет собой управление биологическими активами и результатами их биотрансформации, где используются различные виды запасов, а также от этой деятельности сельскохозяйственные организации получают сельскохозяйственную продукцию, отнесенную к запасам. В связи с этим в статье приведена группировка запасов на две большие группы – материальные запасы и биологические запасы. В свою очередь биологические запасы подразделены на биологические производственные запасы и готовую сельскохозяйственную продукцию. Определены требования и условия признания запасов в бухгалтерском учете.

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

Liudmila I. Khoruzhiy

*Doctor of Economics, Director of the Institute
of Economics and Agribusiness Management
e-mail: horuzhiy@list.ru
49 Timiryazevskaya st., Moscow
127550, Russian Federation.
Phone +7 (499) 976-46-97.*

*Izhevskaya gosudarstvennaya sel'skoho-zyaystvennaya
akademiya (Izhevsk State Agricultural Academy),
Russian Federation, Izhevsk*

Rolik A. Alborov

*Doctor of Economics, Professor, Head of the
Accounting, Finance and Audit Department
e-mail: udtipb@yandex.ru*

Svetlana M. Kontsevaya

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

Abstract. In the modern conditions of agriculture development, the availability of reserves and their rational use in crop and animal production are essential for improving the efficiency of agricultural activities. Agricultural activities amount to the management of biological assets and results of their biotransformation, where different types of stocks are used. And from these activities agricultural organizations receive agricultural products classified as reserves. In this regard, the paper presents the grouping of reserves into two large groups – material inventories and biological reserves. In turn, biological reserves are divided into biological production reserves and finished agricultural products. The requirements and conditions for recognition of reserves in accounting are defined. Valuation and methodological aspects of inventory accounting are disclosed. Methods for establishing fair value for the valuation of agricultural products of agricultural organizations' own production, as well as an accounting method for.

Раскрыты оценочные и методические аспекты бухгалтерского учета запасов при их признании. Предложены методы установления справедливой стоимости для оценки сельскохозяйственной продукции собственного производства сельскохозяйственными организациями, а также методика учета этой продукции и связанных с ней доходов и расходов периода. Рекомендован порядок оценки и учета операций по запасам после их признания, а также отпуск запасов по различным причинам и условиям признания в бухгалтерском учете списания.

Ключевые слова: материальные запасы; биологические запасы; готовая продукция; товары; сырье; материалы; себестоимость; оценка; справедливая стоимость; бухгалтерский учет; доход и расход периода.

Введение

Устойчивое развитие основной деятельности сельскохозяйственных организаций существенно зависит от их обеспеченности производственными запасами. В результате использования производственных запасов и других ресурсов в растениеводстве и животноводстве получают сельскохозяйственную продукцию. Часть этой продукции направляют на пополнение израсходованных производственных запасов (корма, семена, посадочный материал, подстилка и др.), то есть она становится предметом труда, другую – выделяют для продажи (готовая сельскохозяйственная продукция). Отсюда следует, что в сельскохозяйственных организациях все запасы по источникам их заготовления (происхождения) и натуральновещественной формы можно разделить на две большие группы: материальные запасы; биологические запасы. В свою очередь биологические запасы можно подразделять на биологические производственные запасы и готовую сельскохозяйственную продукцию.

Биологические производственные запасы – это корма, семена, посадочный материал, побочная продукция растениеводства на корм или перегной, органические удобрения. Они относятся к первой группе запасов (см. таблицу 1). Готовая сельскохозяйственная продукция – это продукция, предназначенная для продажи (зерно, картофель, овощи, молоко и др.). Готовая сельскохозяйственная (товарная) продукция относится к третьей группе запасов (см. таблицу 1).

Определение запасов в бухгалтерском учете

Согласно Федеральному стандарту бухгалтерского учета (ФСБУ) 5/2019 «Запасы», в бухгалтерском учете к запасам относятся «...активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо

these products and related income and expenses for the period have been proposed. The procedure for evaluating and accounting for inventory transactions after recognition, as well as the inventory issue for various reasons and conditions for recognition of write-off in accounting are recommended.

Keywords: material inventories; biological reserves; finished goods; goods; raw materials; materials; prime cost; estimate; fair value; accounting; income and expense for a period.

используемые в течение периода не более 12 месяцев»¹ (см. таблицу 1).

Оценка при признании

При признании в бухгалтерском учете запасы оцениваются по фактической себестоимости. «В фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования»² (см. таблицу 2).

Если организация приобрела запасы на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты их стоимости, то в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена при отсутствии такой отсрочки (рассрочки), то есть без суммы процентов (причитающемуся к оплате векселю или проценты-дисконт по причитающейся к оплате облигации): дебет счетов 10, 41, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки); дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму разницы между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем (данная сумма отражается организацией векселедателем или эмитентом облигации равномерно в течение предусмотренного векселем срока или договором займа).

Если организация приобрела запасы по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, то затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утвержден приказом Минфина РФ от 15.11.2019г. №180 н).

² Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утвержден приказом Минфина РФ от 15.11.2019г. №180 н).

Таблица 1. Запасами являются активы организации, отвечающие определенным требованиям (условиям)

Запасы	Предназначение (использование) запасов	Счет для учета запасов	Условия признания запасов в бухгалтерском учете
1. Сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты	1.1. Для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг	10 «Материалы»	А. Затраты по приобретению или созданию запасов обеспечат получение в будущем экономических выгод организации Б. Определена сумма затрат по приобретению и созданию запасов
2. Инструменты, инвентарь, спецодежда, спецохранка, тара и другие аналогичные объекты (указанные объекты не относятся к основным средствам)	2.1. Для производства продукции, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг	10 «Материалы»	
3. Готовая продукция	3.1. Для продажи	43 «Готовая продукция»	
4. Товары, приобретенные со стороны	4.1. Для продажи	41 «Товары»	
5. Готовая продукция, товары, переданные другим лицам	5.1. В связи с продажей до момента признания выручки от их продажи	45 «Товары отгруженные»	
6. Незавершенное производство: 1) затраты, понесенные на производство продукции; 2) изделия неукomплектованные (полуфабрикаты собственного производства); 3) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам	6.1 Не прошедшей всех стадий (фаз, переделов) технологических процессов	20 «Основное производство»	
	6.2. Не прошедшие испытания и техническую приемку	21 «Полуфабрикаты собственного производства»	
	6.3. До момента признания выручки от продажи работ, услуг	45 «Товары отгруженные»	
7. Приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) объекты недвижимого имущества	7.1. Для продажи	41 «Товары» 43 «Готовая продукция» и др.	
	8.1. Для продажи	41 «Товары» 43 «Готовая продукция» и др.	

справедливая стоимость передаваемого имущества, передаваемых имущественных прав, работ, услуг (или справедливая стоимость полученных запасов; балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание

услуг – при невозможности определения справедливой стоимости передаваемых активов, имущественных прав, работ, услуг).

Себестоимостью запасов, полученных безвозмездно, считается их справедливая стоимость: дебет счетов

Таблица 2. Затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов

Затраты	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Суммы, уплаченные (подлежащие уплате) поставщику при приобретении (создании) запасов (за вычетом возмещенных сумм налогов, а также всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, сумм прочих расходов (см. ФСБУ 15/2008)).	10, 41, 60	60, 51
2. Сумма затрат на заготовку и доставку запасов до места их использования или продажи.	10, 41	23, 70, 69, 60
3. Сумма затрат по доведению запасов до состояния их полезного использования (доработка, сортировка, фасовка и др.).	10, 41	70, 69, и др.
4. Сумма возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов резерва предстоящих расходов (оценочного обязательства) по демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды.	10	96
5. Проценты, связанные с приобретением (созданием) запасов, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива (до списания запасов на затраты по приобретению, строительству инвестиционного актива).	10	60, 66, 67
6. Сумма иных затрат, связанных с приобретением (созданием) запасов (посреднические, консультационные услуги и т.п.).	10, 41	60, 76

10, 41, кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления».

Запасы (материалы), полученные в процессе выбытия (ликвидации) внеоборотных активов или извлекаемые при текущем содержании, ремонте, модернизации и реконструкции указанных внеоборотных активов, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, считаваемой фактической себестоимостью этих запасов, по наименьшей из следующих величин:

- цена (стоимость) приобретения (создания) аналогичных запасов организацией в процессе обычной деятельности (в рамках обычного операционного цикла): дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- сумма балансовой стоимости активов и затрат, связанных с ликвидацией и демонтажом объектов, извлечением запасов и доведением их до состояния полезного использования (или продажи): дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счетов 01, 70, 69, 60 и др. – на сумму балансовой стоимости актива, затрат по ликвидации и других затрат; дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – принятие к учету материалов на сумму балансовой стоимости актива, затрат по ликвидации и других затрат.

Согласно п. 19 ФСБУ 5/2019 допускается оценивать продукцию сельского хозяйства собственного производства при признании по справедливой стоимости. Для определения справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции, ее учета и анализа биологических активов в экономической литературе предлагались разные способы [1-5].

Здесь следует отметить, что справедливой стоимостью является «...цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки»³. При этом справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции определяется по информации с основного (организованного, активного) рынка, а при отсутствии основного рынка, с рынка, наиболее выгодного для осуществления сделок.

Так как на сельскохозяйственную продукцию отдельных регионов нет организованных рынков, предлагаем определять справедливую стоимость путем вычитания затрат на продажу в расчете на 1 центнер данного вида сельскохозяйственной продукции из ее средневзвешенной рыночной (или продажной) цены:

$$CCi = \frac{\sum q_i p_i}{\sum q_i} - K3i,$$

где CCi – справедливая стоимость 1 ц i -го вида (i -й группы) сельскохозяйственной продукции, руб.; q_i – объем (количество) проданного i -го вида (i -й группы) сельскохозяйственной продукции, ц; p_i – рыночная

³ Международнй стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016). Международнй стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016).

(продажная) цена 1 ц i -го вида (i -й группы) сельскохозяйственной продукции, руб.; $K3i$ – затраты на продажу в расчете 1 ц i -го вида (i -й группы) сельскохозяйственной продукции, руб.

Приведенную методику можно использовать для определения справедливой стоимости готовой (товарной) сельскохозяйственной продукции (молоко, зерно, картофель и др.).

Для определения справедливой стоимости нетоварной сельскохозяйственной продукции (корма собственного производства, побочная продукция растениеводства, животноводства, используемая в качестве корма для животных или удобрений в растениеводстве) необходимо использовать другие методы, например, с учетом окупаемости кормов и побочной продукции от справедливой стоимости продукции животноводства или растениеводства. Так, для определения справедливой стоимости кормов собственного производства можно использовать следующие методики:

- а) $ССKi = CC3 \times 0,75 \times KЭUiK \times KEiK$;
- б) $ССKi = CCЖi \times KЗЖi \times KЭUiK \times KEiK$,

где $ССKi$ – справедливая стоимость 1 ц i -го вида корма, руб.; $CC3$ – справедливая стоимость 1 ц зерна всех видов, руб.; $KЭUiK$ – коэффициент эффективности использования обменной энергии i -го вида корма при производстве продукции данного вида (данной группы) сельскохозяйственных животных; $KEiK$ – содержание кормовых единиц в 1 ц i -го вида корма, ц корм. ед.; $CCЖi$ – справедливая стоимость 1 ц продукции i -го вида (i -ой группы) сельскохозяйственных животных, руб.; $KЗЖi$ – коэффициент затрат на корма собственного производства в структуре себестоимости продукции i -го вида (i -ой группы) сельскохозяйственных животных [3, 6-8].

Справедливую стоимость побочной продукции растениеводства, запахиваемой и используемой в качестве перегноя, а также навоза в животноводстве можно определять исходя из содержания в данных видах продукции килограммов азота, фосфора и калия, а также покупной стоимости для хозяйства килограмма азотных, фосфорных и калийных удобрений.

Организация, которая приняла решение применять и в учетной политике выбрала метод оценки запасов по справедливой стоимости, «... признает в качестве дохода или расхода отчетного периода разницу между величинами:

- а) справедливая стоимость учитываемых запасов в момент их признания, а также последующие изменения этой стоимости;
- б) сумма затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость запасов»⁴.

Исходя из данного пункта 34 ФСБУ 5/2019 «Запасы», бухгалтерский учет сельскохозяйственной продукции собственного производства в оценке по справедливой стоимости можно организовать и вести с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по следующей схеме корреспонденции счетов:

⁴ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утвержден приказом Минфина РФ от 15.11.2019г. № 180 н).

Пример

Справедливая стоимость 1 ц молока в хозяйстве составила 2100 руб., коэффициент затрат на корма собственного производства в структуре себестоимости продукции основного стада молочного скота – 0,23, содержание кормовых единиц в 1 ц заготовленного сена – 0,46 ц корм. ед., коэффициент эффективности использования обменной энергии данного вида сена в молочном скотоводстве – 0,546. Отсюда справедливая стоимость 1 ц данного вида сена (по формуле «б») составит:

$$ССК = 2100 \times 0,23 \times 0,546 \times 0,46 = 121,3 \text{ руб.}$$

- дебет счетов 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – на сумму справедливой стоимости полученной (собранной) продукции (основной, сопряженной, побочной) растениеводства и животноводства в течении отчетного периода;
- дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», кредит счета 20 «Основное производство», субсчета 20-1 «Растениеводство», 20-2 «Животноводство» – на сумму затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость сельскохозяйственной продукции (основной, сопряженной, побочной) растениеводства и животноводства.

При этом разница между кредитовым оборотом и дебетовым оборотом счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывается на дебет счета 90 «Продажи» в качестве дохода или расхода периода, соответственно методом «красного сторно» или методом дописывания:

- дебет счета 90 «Продажи», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – доход (сторно), расход (дописывание) [6, 79, 10].

Сельскохозяйственные организации, как и другие хозяйствующие субъекты могут оценивать произведенную сельскохозяйственную продукцию также по фактической себестоимости производства (согласно выбранного в учетной политике способа оценки по фактической себестоимости). В фактическую себестоимость незавершенного производства и сельскохозяйственной продукции включаются материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты. Эти затраты в учете отражаются на дебете счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 70, 69, 10, 02, 23, 60, 25, 26 – на сумму учета затрат по элементам и статьям.

Все указанные затраты включаются в себестоимость продукции: дебет счета 43 или 40, кредит счета 20 «Основное производство». При этом прямые затраты включаются в фактическую себестоимость сельскохозяйственной продукции и незавершенного производства прямым путем, а косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции (работ, услуг) обоснованным способом (пропорционально обоснованной базе распределения), установленным (выбранным) организацией самостоятельно в ее учетной политике.

При приобретении товаров для розничной продажи допускается оценивать эти товары по продажной стоимости с отдельным учетом торговых наценок,

которые могут пересматриваться исходя из текущих условий закупки и продажи: дебет счета 41 «Товары», кредит счета 42 «Торговая наценка» – отдельный учет наценок.

В состав расходов на продажу товаров могут быть включены транспортно-заготовительные затраты до центральных складов, осуществляемые до момента отгрузки товаров покупателю.

Запасы, учтенные организацией, но еще находящиеся в пути, либо учтенные как переданные покупателю под залог, оцениваются в сумме, указанной в договоре. В последующем эта сумма доводится до фактической себестоимости этих запасов, например, при нахождении запасов в пути: дебет счетов 10, 41, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму, указанную в договоре; дебет счетов 10, 41, кредит счетов 23, 60 и др. – на сумму транспортно-заготовительных расходов, включаемых в себестоимость запасов.

Готовая продукция, а также незавершенное производство в массовом и серийном производстве могут быть оценены в соответствии с выбранным в учетной политике организации одним из допустимых вариантов оценки:

- а) в сумме прямых затрат (без включения косвенных затрат, которые в конце каждого месяца списываются как расходы периода);
- б) в сумме плановых (нормативных) затрат.

В последнем случае (п. «б») разница между фактической себестоимостью незавершенного производства и готовой продукции и их плановой (нормативной) себестоимостью признается в учете как расход или доход отчетного периода, в котором указанная разница была выявлена:

- дебет счета 90 «Продажи», кредит счета 40 или счетов 20, 21, 43 (сторно – уменьшение расходов, дописывание – увеличение расходов).

Незавершенное производство при единичном производстве продукции отражается в бухгалтерском балансе в оценке по фактической себестоимости.

Оценка после признания

Запасы коммерческой организации, в том числе сельскохозяйственной организации, оцениваются на отчетную дату и отражаются в балансе по наименьшей стоимости, то есть по фактической себестоимости или по чистой стоимости продажи запасов. Если фактическая себестоимость запасов будет превышать их чистую стоимость продажи, то запасы должны быть отражены в балансе отчетного периода по чистой

Таблица 3. Причины и условия списания запасов в бухгалтерском учете

Причины списания	Условия списания (признания списания)
1. Одновременное списание запасов	1.1. С момента признания выручки от их продажи
2. Списание при выбытии запасов	2.1. В случаях, отличных от их продажи
3. Списание запасов по особым обстоятельствам	3.1. Организация не ожидает получения экономических выгод от их потребления путем продажи, использования
4. Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода	4.1. В котором признана выручка от их продажи 4.2. В котором произошло их выбытие, отличное от продажи этих запасов

стоимости продажи. Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи является обесценением (вследствие морального устаревания, потери первоначальных качеств, снижения рыночной стоимости и др.) этих запасов.

В бухгалтерском учете организация должна создать резерв под обесценение запасов в размере превышения их фактической себестоимости над чистой стоимостью продажи этих запасов. При этом сумма обесценения запасов в размере созданного резерва под обесценение отражается в учете как расход периода (в котором создана сумма резерва под обесценение запасов): дебет счета 90 (91), кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материалов».

Если чистая стоимость продажи запасов будет дальше снижаться, то, соответственно, балансовую стоимость этих запасов следует снижать до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение: дебет счета 90 (91), кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материалов». Если же чистая стоимость продажи запасов будет расти (или же запасы, которые ранее оценены в балансе по чистой стоимости продажи будут использованы, проданы), то в бухгалтерском учете организации необходимо восстанавливать ранее созданный резерв по их обесценению. При этом сумма восстановленного резерва под обесценение запасов в бухгалтерском учете уменьшает сумму расходов периода (в котором признается выручка от продажи запасов): дебет счета 14 «Резервы под снижение стоимости материалов», кредит счета 90 «Продажи» (91 «Прочие доходы и расходы»).

При оценке запасов в отчетном балансе по чистой стоимости их продажи необходимо руководствоваться п. 29 ФСБУ 5/2019 «Запасы». Так, например, чистую стоимость продажи готовой продукции, товаров можно определить путем вычитания из предполагаемой цены их продажи косвенных налогов (НДС, акциз) и затрат на продажу (на фасовку, затаривание, упаковку,

загрузку, погрузку, транспортировку до места продажи и др.). Чистая же стоимость продажи кормов, семян, сырья, материалов и других производственных запасов определяется как доля из предполагаемой продажной цены готовой продукции (работ, услуг), в производстве которой (которых) использовались эти запасы. При невозможности определения указанной величины (доли), за чистую стоимость продажи указанных запасов (то есть запасов, отличных от готовой продукции и товаров) можно применять цену приобретения аналогичных запасов в отчетном периоде.


Отпуск и списание запасов

При отпуске запасов в производство (дебет счета 10, кредит счета 10), отгрузке готовой продукции, товаров покупателю (дебет счетов 90, 45, кредит счетов 43, 41), списание запасов (дебет счетов 20, 23, 94 и др., кредит счетов 10, 41, 43), себестоимость для оценки этих запасов определяется одним из выбранных в учетной политике способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней (взвешенной) себестоимости;
- по способу ФИФО, то есть по себестоимости первых по времени поступления запасов.

В сельском хозяйстве из этих способов оценки запасов по себестоимости могут быть использованы второй и третий способы. Запасы в бухгалтерском учете списываются по разным причинам (таблица 3).

Заключение

Операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции, товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием прекращения признания запасов активами. 

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.

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. Бодрикова С.В., Мосунова Е.Л., Захарова Е.В. Комплексная оценка эффективности стратегии в системе управления биологическими активами и результатами их биотрансформации // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2013. – №3 (36). – С. 43-46.
2. Захарова Е.В., Злобина О.О. Совершенствование оценки и учета биологических активов птицеводства // Роль филиала кафедры на производстве в инновационном развитии сельскохозяйственного предприятия. Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 30-летию филиала кафедры растениеводства ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА в СХПК – Колхоз имени Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики. – Ижевск: Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2014. – С. 242-247.
3. Концевой Г.Р. Совершенствование методики оценки и управленческого учета материальных и биологических затрат в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2015. – №1. – С. 26-29.
4. Kontsevaya S.R., Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Smutka L., Makunina I.V., Turebekova B. Accounting and Analysis of Biological Asset Transformation Results in Agricultural Companies of the Russian Federation // Hradec Economic Days. – 2020. – С. 336-342.
5. Шляпникова Е.А., Владимиров А.В. Адаптация учета биологических активов к управлению эффективностью сельскохозяйственной деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №11(305). – С. 32-42.
6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве. – М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2011. – 56 с.
7. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М., Алборов Г.Р. Организация первичного, аналитического и синтетического учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №10. – С. 6–22.
8. Алборов Р.А., Концевая С.М., Хоружий Л.И. Проблемы стандартизации учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Развитие экономики, учетно-аналитических и контрольно-оценочных функций управления в АПК. Материалы Международной научно-производственной конференции, посвященной 75-летию ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА. – Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2018. – С. 31-34.
9. Концевая С.М., Джикия М.К. Учет биологических активов и финансовых результатов от их биотрансформации // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – №8. – С. 39-47.

References

1. Bodrikova S.V., Mosunova E.L., Zaharova E.V. Kompleksnaya otsenka effektivnosti strategii v sisteme upravleniya biologicheskimi aktivami i rezul'tatami ih biotransformatsii [Complex Assessment of Efficiency of Strategy in the Control System of Biological Assets and Results of Their Biotransformation]. *Vestnik Izhevskoy gosudarstvennoy sel'skohozyaystvennoy akademii – The Bulletin of Izhevsk State Agricultural Academy*, 2013, 3 (36), pp. 43-46 (in Russ.).
2. Zaharova E.V., Zlobina O.O. Sovershenstvovanie otsenki i ucheta biologicheskikh aktivov pti-tsevodstva [Improving Assessment and Accounting for Biological Assets in Poultry]. *Rol' filiala kafedry na proizvodstve v innovatsionnom razvitiy sel'skoho-zyaystvennogo predpriyatiya. Materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashchennoy 30-letiyu filiala kafedry ras-tenievodstva FGBOU VPO Izhevskaya GSKHA v SKHPK - Kolhoz imeni Michurina Vavozhskogo rayona Udmurtskoy Respubliki*. Izhevsk. Izhevskaya gosudarstvennaya sel'skohozyaystvennaya akademiya Publ., 2014. pp. 242-247.
3. Kontsevoy G.R. Sovershenstvovanie metodiki otsenki i upravlencheskogo ucheta material'nyh i biologicheskikh zatrat v sel'skom hozyaystve [Improving the Methods for Assessing and Management Accounting the Material and Biological Costs in Agriculture]. *Ekonomika sel'skohozyaystvennyh i pereraba-tyvayushchih predpriyatiy*, 2015, no. 1, pp. 26-29 (in Russ.).
4. Kontsevaya S.R., Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Smutka L., Makunina I.V., Turebekova B. Accounting and Analysis of Biological Asset Transformation Results in Agricultural Companies of the Russian Federation. *Hradec Economic Days*, 2020, pp. 336-342.
5. Shlyapnikova E.A., Vladimirova A.V. Adaptatsiya ucheta biologicheskikh aktivov k upravleniyu effektivnost'yu sel'skohozyaystvennoy deyatel'nosti [Adaptation of Biological Assets Accounting to the Business Performance Management in the Agricultural Sector]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International accounting*, 2014, no.11, pp. 32-42 (in Russ.).
6. *Metodicheskie rekomendacii po buhgalterskomu uchetu biologicheskikh aktivov i rezul'tatov ih biotransformacii v sel'skom hozyaystve* [Guidelines on Accounting for Biological Assets and their Biotransformation in Agriculture]. Moscow, FGBNU «Rosinformaгротех» Publ, 2011. 56 p.
7. Alborov R.A., Khoruzhy L.I., Kontsevaya S.M., Alborov G.R. Organizatsiya pervichnogo, analiticheskogo i sinteticheskogo ucheta biologicheskikh aktivov i sel'skohozyaystvennoy produktsii [Organization of Primary, Analytical and Synthetic Accounting of Biological Assets and Agricultural Products]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2020, no. 10, pp. 6–22. (in Russ.).
8. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Khoruzhy L.I. Problemy standartizatsii ucheta biologicheskikh aktivov i sel'skohozyaystvennoy produktsii [Standardization Aspects of Accounting for Biological Assets and Agricultural Products]. *Razvitie ekonomiki, ucheto-analiticheskikh i kontrol'no-otsenochnyh funktsiy upravleniya v APK. Materialy Mezhdunarodnoy nauchno-proizvodstvennoy konferentsii, posvyashchennoy 75-letiyu FGBOU VO Izhevskaya GSKHA*. Izhevsk, FGBOU VO Izhevskaya GSKHA Publ., 2018. pp. 31-34.
9. Kontsevaya S.M., Dzhikiya M.K. Uchet biologicheskikh aktivov i finansovykh rezul'tatov ot ih biotransformatsii [Accounting for Biological Assets and Financial Results from their Biotransformation]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2018, no. 8, pp. 39-47 (in Russ.).

10. Концевая С.М., Захарова Е.В. Учет финансовых результатов производства сельскохозяйственной продукции в оценке ее по справедливой стоимости // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2008. – №9. – С. 40-41.

10. Kontsevaya S.M., Zaharova E.V. Uchet finansovyh rezul'tatov proizvodstva sel'skhozyaystvennoy produktsii v otsenke ee po spravedlivoi stoimosti [Accounting Agricultural Production Financial Results at Fair Value]. *Ekonomika sel'skhozyaystvennyh i pererabatyvayushchih predpriyatiy*, 2008, no. 9, pp. 40-41 (in Russ.).

Для цитирования


Хоружий Л.И., Алборов Р.А., Концевая С.М. Бухгалтерский учет материальных и биологических запасов в сельском хозяйстве // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 2. – С. 24-31.

For citation


Khoruzhy L.I., Alborov R.A., Kontsevaya S.M. Buhgalterskiy uchet material'nyh i biologicheskikh zapasov v sel'skom hozyaystve [Accounting for Material Inventories and Biological Reserves in Agriculture]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 2, pp. 24-31 (in Russ.).




Сервис «Поиск бухгалтера»



Большой опыт
ИПБ России более 20 лет занимается становлением бухгалтерской профессии. Наше объединение разработало профессиональный стандарт «Бухгалтер»



База кандидатов
Свыше 70 000 профессиональных бухгалтеров, имеющих большой опыт работы и проходящих ежегодное повышение профессионального уровня



Проверка знаний
Специалисты ИПБ России разработали оригинальные, практикоориентированные задачи и тесты для проверки навыков и знаний кандидатов на ваши вакансии

Как пользоваться сервисом

1. Зарегистрируйтесь в личном кабинете работодателя
2. Создайте свою вакансию или выберите кандидата при помощи функций поиска
3. Пригласите кандидата на собеседование или отправьте ему предложение пройти тестирование



DOI: 10.51760/2308-9407_2021_2_32
УДК 336.226.2
ВАК 08.00.10
ГРНТИ 06.73.15

Анализ схем уклонения от уплаты налога на имущество организаций: региональный аспект

Analysis of Corporate Property Tax Evasion Schemes: Regional Aspect

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Елена Евгеньевна Смирнова

канд. экон. наук, доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
e-mail: eesmirnova@fa.ru

Алексей Александрович Поткин

студент
e-mail: alexeypotkin@mail.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., 49.
Тел. +7 (499) 943-98-55.

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

Elena E. Smirnova

PhD in Economics, Associate Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis
e-mail: eesmirnova@fa.ru

Alexey A. Potkin

Student
e-mail: alexeypotkin@mail.ru
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943-98-55.

Аннотация. В современных условиях возрастает роль налога на имущество организаций, поскольку он является основополагающим в формировании региональных бюджетов субъектов РФ. Поэтому важным показателем становится эффективность проведения контрольной работы налоговых органов. Проведение мероприятий налогового контроля, осуществляемых органами исполнительной власти, позволяет не только восстанавливать суммы налога, не поступившие своевременно в бюджет субъекта РФ, но и выявлять схемы уклонения от налогообложения, тем самым сужая круг потенциальных вариантов ухода от уплаты налога для недобросовестных налогоплательщиков.

Наличие схем налоговых правонарушений, приводящих к снижению налоговых доходов региональных бюджетов, формируют проблему исследования. Целью исследования является анализ действующих схем уклонения от уплаты налога и мероприятий налогового контроля, направленных на их выявление. В работе используются как общие методы исследования (анализ, синтез, описание), так и частно-научные (сравнительный метод, графическое представление данных)

В статье проанализированы современные схемы уклонения от уплаты налога на имущество организаций, раскрыт перечень мероприятий налогового контроля, направленных на выявление подобных правонарушений. Помимо этого, рассмотрена актуальная судебная

Abstract. Today, the role of corporate property tax is increasing since it is fundamental in the formation of regional budgets of the Russian Federation subjects. Therefore, the effectiveness of tax authorities control work becomes an important indicator. Tax control measures, carried out by the executive authorities, allow not only to restore tax amounts that were not received in the budget of the Russian Federation subject in a timely manner, but also to identify tax evasion schemes, thereby narrowing the range of potential tax evasion options for abusive tax payers.

The existence of tax offences schemes that lead to a decrease in tax revenues of regional budgets make up the research subject. The purpose of the study is to analyze existing tax evasion schemes and tax control measures aimed at identifying them. The paper uses both general research methods (analysis, synthesis, description) and partial scientific methods (comparative method, graphical representation of data).

The authors have analyzed modern evasion schemes of paying corporate property tax and revealed the list of tax control measures aimed at the identification of such offences. In addition, the authors have reviewed relevant judicial practice, presented statistics of tax bodies control work in the Russian Federation subject under consideration and proposed the directions for corporate property tax improvement.

практика по теме исследования, а также представлена статистика контрольной работы налоговых органов рассматриваемого субъекта РФ; предложены направления совершенствования налога на имущество организаций.

Ключевые слова: налог на имущество организаций; схемы уклонения; мероприятия налогового контроля; камеральные налоговые проверки; выездные налоговые проверки; налоговые правонарушения; налоговое администрирование.

Введение

В Российской Федерации активно осуществляется налоговое администрирование, которое реализуется наиболее эффективным образом через организацию выездных налоговых проверок. При этом в каждом субъекте Российской Федерации выделяются некоторые особенности, обусловленные территориальной спецификой. В статье региональные аспекты выявления налоговых схем путем проведения выездных налоговых проверок рассматриваются на примере Иркутской области, которая является одним из важнейших промышленных районов на востоке страны. На ее территории сформирована высокоразвитая промышленность, специализирующаяся на производстве электроэнергии, энергоемкой продукции цветной металлургии, химической и целлюлозно-бумажной промышленности, заготовки древесины, выработки пиломатериалов и добыче руд ряда полезных ископаемых. Большое количество заводов, находящихся на территории субъекта, говорит о значительном объеме совокупной налоговой базы по налогу на имущество организаций. Поступления по налогу на имущество организаций составляют 8% налоговых доходов рассматриваемого субъекта РФ.

Характеристика основных видов налоговых правонарушений

Чтобы проанализировать современные методы уклонения от уплаты налога на имущество организаций (далее – НИО) на территории Иркутской области необходимо исходить из порядка его исчисления. Таким образом, можно выделить три группы схем уклонения от уплаты НИО:

- 1) Связанные с налоговой базой. К ним относятся следующие виды правонарушений:
 - завышенные суммы амортизации, приводящие к снижению налоговой базы. Налоговой базой (далее – НБ) является среднегодовая стоимость имущества (в общем случае), которая в свою очередь исходит из его остаточной стоимости, уменьшающейся ежемесячно на суммы амортизационных отчислений;
 - неправомерное применение повышающих коэффициентов к норме амортизации. Повышающие коэффициенты устанавливаются в отношении

Keywords: corporate property tax; evasion schemes; tax control measures; office tax audit; field tax audit; tax offences; tax administration.

основных средств, используемых в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, основных средств, являющихся предметом лизинга, основных средств, имеющих высокую энергетическую эффективность и т.д.;

- учет недвижимого имущества на 08 счете. Возникает ситуация, при которой налогоплательщик фактически использует недвижимое имущество, но «ошибочно» учитывает его в качестве вложенный во внеоборотные активы (с учетом того, что имущество на 08 счете не подлежит включению в объект налогообложения). На данном счете учитываются не готовые объекты, а расходы на их приобретение или создание. Он предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут приняты в качестве основных средств;
- необоснованное применение среднегодовой стоимости имущества в качестве НБ в отношении объектов, для которых НБ определяется как кадастровая стоимость¹. Считается, что применение в качестве НБ среднегодовой стоимости имущества является менее обременяющим, нежели применение кадастровой стоимости, поэтому нарушения такого рода встречаются довольно часто. Перечень видов имущества, в отношении которых НБ определяется как кадастровая стоимость имущества, приведен в ст. 378.2 НК РФ. В настоящее время;
- самовольное возведение имущества без регистрации. Позволяет недобросовестному налогоплательщику получить выгоду от экономии на налоговых платежах, но лишь в краткосрочной перспективе. В бухгалтерском учете имущество учитывается на счете 08. Однако налоговые органы, проводя осмотры территорий, выявляют факты необоснованного некорректного учета;
- 2) Связанные с налоговой ставкой. В данном случае наблюдается применение пониженных ставок, в частности необоснованное применение ставки 0%.
- 3) Связанные с налоговыми льготами, в т.ч.:
 - неправомерное применение налоговых льгот. Зачастую происходит уклонение, связанное с

¹ Информация Федеральной налоговой службы «Характерные нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проведения налоговых проверок». Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71634548/> (Дата обращения: 05.11.2020).

применением налоговой льготы, предусмотренной п. 21 ст. 381 НК РФ. Согласно данному пункту, освобождаются от уплаты налога организации в отношении вновь вводимых объектов имущества, имеющих высокую энергетическую эффективность;

- использование льготизируемого имущества не по назначению. Например, под предлогом религиозной организации, адвокатского бюро или государственного научного центра может по факту существовать производственная организация.

Отдельно рассматривают такой вид правонарушений, как дробление бизнеса. Является распространенной схемой уклонения от уплаты налога (не только НИО), при которой организация ликвидируется, но затем вновь создается под видом субъектов малого и среднего предпринимательства (далее – МСП). В данном случае важную роль играет тот факт, что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками НИО (в отношении имущества по среднегодовой стоимости).

Следует отметить, что выявлялись случаи, когда налогоплательщики не указывали в налоговых декларациях объекты налогообложения, которые облагаются по кадастровой стоимости. Однако взаимодействие с регистрирующими недвижимостью органами позволяет получать оперативную информацию обо всех объектах «кадастровой» недвижимости, по которой организациям следует исчислять налог.

Мероприятия налогового контроля

Для выявления схем, направленных на уклонение от уплаты НИО, налоговыми органами проводятся следующие мероприятия налогового контроля:

- истребование документов (инвентаризационные карточки);
- запрос выписки из Росреестра (уточнение кадастровой стоимости имущества);
- запрос информации из Ростехнадзора (принадлежность имущества к движимому или недвижимому);
- инвентаризация (проверка достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика);
- осмотр (определение соответствия фактических данных документальным);
- экспертиза (привлечение оценщика).

Судебная практика

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24.01.2018 (ООО «Глобал-Инвест»)².

Как установлено судами и следует из материалов дела, налоговым органом проведены камеральные проверки, представленных обществом

уточненной налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2015 год и налогового расчета по налогу на имущество организаций за 1 квартал 2016 года.

По результатам проверки составлены акты и вынесены решения о привлечении налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, которым организации доначислен налог на имущество в размере 11 806 170 руб. и соответствующие ему пени в размере 865 196,22 руб.

Организация неправомерно применила льготу, предусмотренную пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации (согласно пункту 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации освобождаются от налога на имущество организации – в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности, – в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества. Организация не доказала наличие оснований для применения льготы по налогу на имущество, вследствие чего проиграла в суде).

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31.01.2018 (ОАО «РЖД»).

В ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что на забалансовом счете налогоплательщика 021 по структурным подразделениям организации в 2012-2013 годах необоснованно учтено имущество в количестве 666 единиц, которое соответствует признакам основных средств, приведенным в пункте 4 ПБУ 6/01. Указанное имущество необоснованно не включено в облагаемую базу по налогу на имущество организаций, что привело к занижению подлежащего уплате в бюджет налога на имущество.

Исходя из изложенного, налогоплательщику доначислен налог на имущество организаций, а также соответствующие суммы пеней и штрафов. Организация в суде проиграла (забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями).

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.08.2018 (ООО «БЗКМ»).

По результатам выездной налоговой проверки было доказано, что деятельность двух организаций ООО «БЗКМ» и ООО «БКЗ» в проверенном периоде представляла собой единый производственный процесс. Налоговый орган обосновал создание взаимозависимыми лицами схемы в целях

² Судебная практика в Иркутской области по налогу на имущество организаций. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/review/reg/> (Дата обращения: 08.08.2020).

оптимизации налоговых платежей в результате неправомерного применения упрощенной системы налогообложения. Применение было неправомерным, поскольку совокупная выручка указанных организаций и численность работников превысила установленные законодательством о налогах и сборах ограничения.

Помимо взаимозависимости ООО «БЗКМ» и ООО «БКЗ» налогоплательщик являлся владельцем всех основных средств и лицензии на добычу полезных ископаемых, необходимых для добычи глины и производства кирпича, однако не имел трудовых ресурсов, необходимых для осуществления соответствующей деятельности. В то же время ООО «БКЗ» располагал необходимыми трудовыми ресурсами, однако не имел производственных мощностей. В данном случае наблюдается схема дробления бизнеса. По решению суда организации доначислен налог на имущество организаций в общей сумме 13 395 536 рублей, а также начислены пени за неуплату ряда налогов (в частности НИО) в общей сумме 3 534 215,21 руб.

Контрольная работа налоговых органов Иркутской области

Количество выездных налоговых проверок по налогу на имущество организаций за 2017-2019 гг. сократилось в 3,8 раза, с 19 до 5 проверок в год [1]. При этом эффективность выездных налоговых проверок в течение рассматриваемого периода увеличилась³. Стоит отметить феноменальную эффективность в 2018 г., вызванную значительной суммой доначислений (117,53 млн руб., в среднем по 6,91 млн руб. на 1 проверку). Затем следует снижение эффективности проверок, однако в сравнении с 2017 г. показатель увеличился на 1,01 млн руб. или в 2,12 раз. Данные представлены в таблице 1.

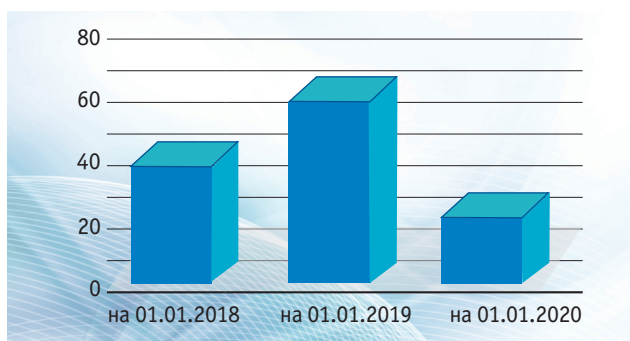
Количество камеральных налоговых проверок по налогу на имущество организаций за рассматриваемый период сократилось на 17,3%, с 51 085 до 43 555, при этом количество проверок, в ходе которых были выявлены нарушения, сократилось на 8,3%³. Эффективность камеральных налоговых проверок незначительно увеличилась на 1,3% в 2018 г., однако в 2019 г. показатель снизился на 14,9%. Динамика результативности камеральных налоговых проверок представлена на рисунке 1.

Важным направлением снижения числа налоговых схем, которые применяют в части налога на имущество организаций [2], является работа налоговых органов по совершенствованию разъяснительной работы путем информирования налогоплательщиков о тех методах налоговой оптимизации, которые нельзя назвать законными. Рекомендуется

Таблица 1. Эффективность выездных налоговых проверок по налогу на имущество организаций в Иркутской области за 2017-2019 гг.

Эффективность выездных налоговых проверок (тыс. руб.)	
На 01.01.2018 г.	12 904,47
На 01.01. 2019 г.	15 977,28
На 01.01.2020 г.	23 099,05

Рис.1. Динамика эффективности выездных налоговых проверок в Иркутской области за 2017-2019 гг. (тыс. руб.)



на сайте региональных управлений делать обзор и разъяснять последствия их применения.

Также следует выделить работу с жалобами налогоплательщиков, анализ которых может стать важным инструментом для подготовки материалов для внесения изменений в главу 30 НК РФ. По сравнению с прошлым годом количество жалоб, поступивших в Управление, уменьшилось почти на 20%, каждая пятая жалоба налогоплательщика была удовлетворена. Основной причиной сокращения количества поступивших в Управление жалоб является сокращение количества нарушений, выявленных в ходе проведения камеральных налоговых проверок.

В рамках укрепления доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками Управление постоянно работает над устранением внутренних системных ошибок, совершенствует контрольную деятельность, которая направлена на предупреждение нарушений и на досудебное урегулирование споров.

Заключение


Проанализировав основные схемы уклонения от уплаты НИО, предлагаются следующие направления его совершенствования:

1. Ужесточение ответственности за уклонение от уплаты налог. Предлагается увеличение размера штрафа на 10% за наличие умысла при занижении налоговой базы. С учетом анализа данных прошлых периодов прогнозируется увеличение суммы дополнительно начисленных платежей по налогу на имущество организаций в консолидированный бюджет РФ на 4,98 трлн руб.

³ Федеральная налоговая служба. Отчет по форме 2-НК. Иркутская область. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn38/taxation/reference_work/ (Дата обращения: 11.08.2020).

2. Совершенствование налогового контроля за исполнением налогового законодательства. Предлагается улучшить деятельность налоговых органов в части сбора доказательственной базы при осуществлении мероприятий налогового контроля, а также повысить эффективность участия налоговых органов в судебных разбирательствах. Потенциальный рост налоговых поступлений

за счет сокращения объема задолженности составит 1,56 трлн руб.

3. Анализ эффективности налоговых льгот и отмена неэффективных налоговых льгот. По итогам проведенного исследования эффективности налоговых льгот предлагается отменить освобождение от уплаты налога согласно п. 23 ст. 381 НК РФ. Прогнозируется сокращение выпадающих доходов бюджета на 1,78 трлн руб. 

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Ахмадов Ф.М., Смирнова Е.Е. Актуальные вопросы организации налогового контроля в Иркутской области // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – Т. 5. – № 10. – С. 64-72.
2. Содномова С.К., Орлова Е.Н. Необоснованная налоговая выгода: теория и практика борьбы с уклонением от уплаты налогов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 6. – С. 42-48.

References

1. Ahmadov F.M., Smirnova E.E. Aktual'nye voprosy organizatsii nalogovogo kontrolya v Irkutskoy oblasti [Current Issues of the Organization of Tax Control in the Irkutsk Region]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya – Economics and Management: Problems, Solutions*, 2018, Vol. 5, no. 10, pp. 64-72 (in Russ.).
2. Sodnomova S.K., Orlova E.N. Neobosnovannaya nalogovaya vygoda: teoriya i praktika bor'by s ukloeniem ot uplaty nalogov [Unjustified Tax Benefit: Theory and Practice of Combating Tax Evasion]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 6, pp. 42-48 (in Russ.).

Для цитирования

Смирнова Е.Е., Поткин А.А. Анализ схем уклонения от уплаты налога на имущество организаций: региональный аспект // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 2. – С. 32-36.

For citation

Smirnova E.E., Potkin A.A. Analiz skhem ukloeniya ot uplaty naloga na imushchestvo organizatsiy: regional'nyy aspekt [Analysis of Corporate Property Tax Evasion Schemes: Regional Aspect]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 2, pp. 32-36 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_2_37
УДК 339.5
ВАК 08.00.05

Основные проблемы и направления совершенствования системы таможенного администрирования в Российской Федерации

Main Problems and Directions for the Customs Administration System Improvement in the Russian Federation

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Елена Юрьевна Митусова

*выпускница Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
e-mail: mitusova1996@mail.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., д. 49.
Тел. +7 (499) 943-98-55.*

Аннотация. Таможенные платежи подвержены существенному влиянию параметров внешне-торговой активности, они оказывают влияние на темпы роста внешнеторговых поставок. В связи с постоянным увеличением объемов внешней торговли необходимо наличие таможенной системы, которая была бы способна быстро реагировать на все происходящие изменения.

Посредством осуществления контроля за уплатой таможенных платежей таможенные органы реализуют фискальную функцию, которая в свою очередь выступает ключевым звеном в таможенном администрировании.

В статье проанализированы основные недостатки существующей системы таможенного администрирования и определены направления ее совершенствования. В частности, для электронного документооборота рассмотрено использование первичных документов хозяйствующими субъектами, в том числе использование зарубежных электронных данных. В части нетарифных мер рассматривается возможность передачи контроля за соблюдением мер технического регулирования во внутреннее обращение.

Постепенное внедрение новых программных комплексов в рамках совершенствования администрирования таможенных платежей создаст возможность максимально автоматизировать процесс их уплаты и учета, а также сократить процент неуплаты таможенных пошлин и налогов. Конечным итогом повышения эффективности осуществления таможенного контроля должно стать сокращение теневого сектора экономики, сокращение затрат на осуществление

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

Elena Yu. Mitusova

Graduate of the Financial University

*e-mail: mitusova1996@mail.ru
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943-98-55.*

Abstract. Customs payments are significantly influenced by the parameters of foreign trade activities as they affect the growth rate of foreign trade supplies. Due to the constant increase in the volume of foreign trade, there is a need for a customs system that could quickly respond to all occurring changes. By controlling the payment of customs duties, the customs authorities execute the fiscal function, which, in turn, acts as a key link in the customs administration.

The paper analyzes customs administration existing system shortcomings and identifies the directions for its improvement. In particular, the use of primary documents, including foreign electronic data, by business entities is considered for the electronic document workflow. In terms of non-tariff measures, the possibility of transferring control over compliance with the technical regulation measures into internal circulation is being considered.

The gradual introduction of new software systems within the framework of improving the administration of customs payments will create an opportunity to automate the process of their payment and accounting as much as possible, as well as reduce the percentage of customs duties and taxes non-payment. The end result of improving the efficiency of customs control should be a reduction in the shadow sector of the economy, a decrease in the costs of exercising control by the state and business, as well as an increase in the growth of customs payments collectability.



контроля со стороны и государства, и бизнеса, увеличение роста собираемости таможенных платежей.

Ключевые слова: федеральная таможенная служба; таможенное администрирование; таможенный контроль; внешнеэкономическая деятельность; таможенные платежи; таможенная стоимость.

Введение

В странах Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС, Союз) для обеспечения единого экономического пространства необходимы особые подходы к таможенному контролю. Основными задачами таможенных органов являются содействие реализации государственных интересов в области внешней торговли, создание наиболее благоприятных условий для развития внешнеэкономической деятельности, минимизация затрат на ее осуществление и т.д. Важное значение для государства имеет и институт таможенных платежей, потому что за его счет осуществляется пополнение бюджетов бюджетной системы государства.

Таможенные платежи представляют собой обязательные платежи, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС.

Сущность таможенных платежей выражена в их функциях. Таможенные пошлины и сборы, а также налоги обладают фискальной функцией, то есть являются одной из главных составляющих доходов бюджетов бюджетной системы. Они представляют собой обязательные взносы, собственные доходы федерального бюджета и охраняются принудительной силой государства.

Цель таможенного администрирования заключается в обеспечении прогнозного объема поступлений таможенных платежей в федеральный бюджет нашей страны при осуществлении наиболее оптимального сочетания методов таможенного контроля в части правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты таможенных платежей, а также осуществления контроля за правильностью предоставления таможенных льгот и преференций.

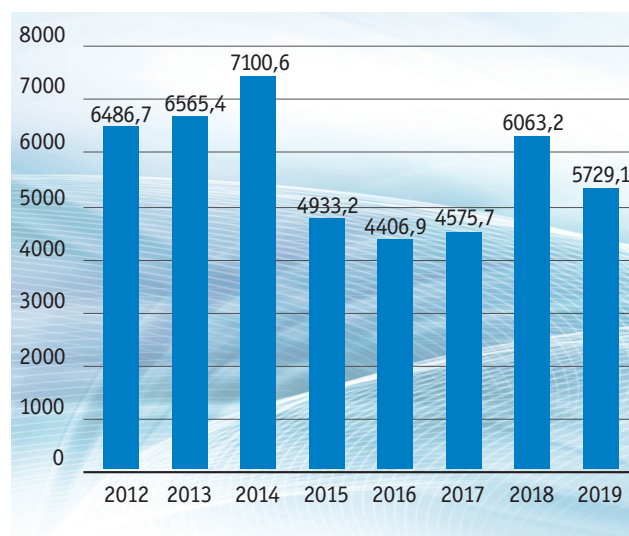
Совокупный объем доходов, которые администрируются Федеральной таможенной службой России, и их высокая доля в общих доходах федерального бюджета свидетельствуют о значимой роли таможенных органов в выполнении ими фискальной функции.

По состоянию на 1 января 2020 года сумма доходов федерального бюджета, администрируемых Федеральной таможенной службой России, составила 5,7 трлн руб. Динамика поступления таможенных платежей за период 2012-2019 гг. представлена на рисунке 1¹.

¹ Федеральная таможенная служба. Итоги деятельности таможенных органов по осуществлению таможенного контроля после выпуска товаров. Режим доступа: <http://customs.ru/activity/results/itogi-deyatel-nosti-tamozhennykh-organov-posushhestvleniyu-tamozhennogo-kontrolya-posle-vypuska-tovarov> (Дата обращения: 17.01.2021).

Keywords: Federal Customs Service; customs administration; customs control; foreign economic activity; customs payments; customs value.

Рис. 1. Динамика перечислений таможенных и иных платежей, администрируемых ФТС России, в доход федерального бюджета, млрд руб.



В указанный период произошли серьезные изменения в объеме поступающих таможенных платежей.

Данные перечисления меньше перечислений предыдущего года на 334,1 млрд руб. (или на 5,5%). На представленной гистограмме видно, что до 2014 г. происходил рост объема таможенных платежей. В период 2015-2017 гг. можно видеть серьезное падение таможенных поступлений.

В 2015 году объем таможенных поступлений при импорте товаров сократился в результате резкого изменения стоимости российского рубля и увеличения стоимости готовой продукции в пересчете на рублевый эквивалент, резкое уменьшение поступлений также произошло в связи с возникновением кризисных ситуаций в экономике, а также снижением мировых цен на энергоносители. Необходимо отметить проведение в 2015 году Правительством Российской Федерации «большого налогового маневра» с целью уравнивания интересов государства и нефтяного сектора посредством корректировки ставок вывозных таможенных пошлин на энергоносители и ставки налога на добычу полезных ископаемых².

Анализируя выше представленную гистограмму, можно заметить, что в 2018 году объем таможенных

² РБК. Кто выигрывает от налогового маневра. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/opinions/economics/05/02/2015/54d2617c9a79470ed51aa22e> (Дата обращения: 06.01.2021).

поступлений серьезно увеличивался, что объясняется оживлением внутреннего спроса на импортируемую продукцию. Также произошло увеличение поступлений от таможенных платежей, уплачиваемых при вывозе товаров с территории ЕАЭС, что связано с ростом мировых цен на сырьевую продукцию, в том числе энергоносители, и увеличением на них спроса.

Рост таможенных платежей в бюджетную систему Российской Федерации произошел, в том числе, и благодаря таможенному администрированию, а именно – внедрению современных цифровых технологий, следствием чему стало снижение административной нагрузки на бизнес и создание условий для ускорения и упрощения перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС.

И хотя таможенные органы сообщают о повышении качества таможенного администрирования, ежегодно федеральный бюджет недочитывает таможенные платежи в результате импорта товара в обход установленных нормами таможенного законодательства правил и недостоверного декларирования.

Проблемы администрирования таможенных платежей

В целом недостатками действующей системы таможенного администрирования выступают:

- 1) Неоднократное представление участниками внешнеэкономической деятельности большого объема документов для осуществления проверки на каждом этапе таможенного оформления. Многоэтапность таможенного оформления закреплена сегодня таможенным законодательством, которое содержит положения, касающиеся неоднократного представления документов на каждом этапе, что приводит к излишним издержкам предпринимателей [1].
- 2) Разрозненность функций государственных органов, непосредственно осуществляющих контролирующие функции в отношении товаров, перемещаемых через границу, что может привести к представлению участниками внешнеэкономической деятельности недостоверных сведений в различные контролирующие органы и, как следствие, к занижению сумм таможенных платежей, исчисленных к уплате в бюджет.
- 3) Построение системы управления рисками на стоимостных профилях риска. Основная проблема заключается в том, что в случае отражения в профиле риска минимальной стоимости, превышающей стоимость, рассчитанную участником внешнеэкономической деятельности, возникает необходимость пересчета таможенной стоимости товара для целей исчисления таможенных платежей. Подобный пересчет не позволяет налоговым

и таможенным органам осуществлять интегрированный контроль [2].

Еще одной существующей проблемой в рамках базирования системы управления рисками на «тарифной сетке» является занижение до порогового значения таможенной стоимости участниками внешнеэкономической деятельности для целей определения таможенных платежей в контексте реальной хозяйственной операции, что не выявляется системой управления рисками и в то же время приводит к недопоступлению таможенных платежей в бюджет.

4) Принудительное удержание денежных средств участников внешнеэкономической деятельности в качестве аванса на счетах Федерального казначейства.

В случае возникновения сомнений в правильности исчисления таможенной стоимости при внесении участником внешнеэкономической деятельности таможенного платежа товар может быть выпущен под обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных платежей. Указанная ситуация может спровоцировать административное давление со стороны работников таможенных органов для хранения денежных средств организаций на счетах Федерального казначейства [3].

5) Осуществление функций таможенного контроля, в рамках отдельных поставок импортируемых товаров, что ограничивает возможность проведения проверки совершенной сделки в контексте, осуществляемой лицом, занимающимся ввозом товара, деятельности и его контрагентов. Отсутствие в настоящее время возможности сближения таможенного и налогового контроля и сопоставления сведений, предоставляемых участником внешнеэкономической деятельности, делает невозможным обеспечение прослеживаемости движения товаров для последующего контроля со стороны налоговых органов.

Имеющиеся технологии контроля не выступают гарантом прозрачности осуществляемых операций, что провоцирует появление на внутреннем рынке запрещенных к ввозу товаров, занижению объема поступления таможенных платежей в результате ввоза товара без их уплаты.

Совершенствование системы таможенного администрирования

Несмотря на имеющиеся на сегодняшний день проблемы, документы, разрабатываемые для определения перспектив и приоритетных направлений развития таможенной службы нашей страны, содержат лишь некоторые улучшения существующей и действующей системы таможенного администрирования. В частности, это касается совершенствования используемых технологий,



дальнейшего распространения и развития электронного декларирования и взаимодействия таможенных и других государственных контролирующих органов. Однако основные механизмы организации таможенного контроля остаются неизменными, а значит, решить имеющиеся проблемы в ближайшее время будет невозможно.

Сегодня Таможенная служба стремится к освоению современных схем регулирования международного товарообмена, быстрой адаптации и своевременному реагированию на постоянно меняющиеся условия внешнеэкономической среды, разработке и внедрению новых усовершенствованных комплексов программного и информационного обеспечения.

Совершенствованию системы администрирования таможенных платежей способствует постоянное совершенствование электронных технологий, позволяющих упростить перемещение товаров через таможенную границу ЕАЭС.

К основным направлениям совершенствования таможенного администрирования можно отнести:

- сокращение объема проверочных мероприятий при пересечении товаром границы, для чего необходим предварительный анализ информации о всей цепочке поставок до момента прибытия товаров на территорию Союза. Минимизация проверочных мероприятий должна быть обеспечена за счет сокращения контроля до выпуска товаров в результате перехода на автоматизированный режим, позволяющий снизить затрачиваемое время на проведение данных мероприятий, при этом компенсация подобного снижения количества проверочных мероприятий должна быть осуществлена за счет осуществления полноценных проверок процедур ввоза товара в контексте хозяйственной деятельности участника внешнеэкономической деятельности после осуществления выпуска товара таможенным органом;
- создание информационного ресурса «единого окна», позволяющего создать условия представления участниками внешнеэкономической деятельности однократно сведений, необходимых для проведения соответствующих мероприятий контроля всеми государственными органами. Указанная платформа позволит своевременно и в полном объеме получать актуальную информацию, которая необходима для принятия решения государственными контролирующими органами на этапе осуществлений таможенных операций или контроля, что в краткосрочной перспективе должно привести к росту объема таможенных платежей в бюджетную систему в результате сокращения фактов несоблюдения таможенного законодательства в разрезе уплаты таможенных платежей;
- совершенствование системы управления рисками. Система управления рисками должна

включать в себя такие профили риска, которые основаны на осуществлении контрольных мероприятий органами государственного контроля на стадии продвижения товаров. Перепрофилирование системы управления рисками на оценку товарных партий в режиме онлайн предполагает более справедливое отношение ко всем участникам внешнеэкономической деятельности, данное решение поддерживает и бизнес;

- создание и повсеместное внедрение единой информационной системы таможенных и налоговых органов, заключающейся в разработке механизма сквозного контроля за движением товара, подлежащего прослеживаемости, на всех этапах его перемещения. Система прослеживаемости должна быть создана с целью обеспечения противодействия нелегальному ввозу товара и его обороту на территории страны, воспрепятствования занижения таможенной стоимости, увеличения собираемости таможенных платежей. Данная система должна исключить использование схем уклонения от уплаты таможенных платежей [2].

Также сегодня стоит вопрос о создании интеллектуального пункта пропуска, создание которого подразумевает автоматизацию всех операций посредством сравнения информации об автомобиле и ввозимом им товаре со сведениями, ранее внесенными в информационную базу путем предварительного информирования о ввозе. И далее с использованием системы «умного» досмотра искусственный интеллект должен подтвердить соответствие товара, находящегося в момент пересечения границы в автомобиле со сведениями, заявленными в документах. Доступ к системе должны получить все контролирующие органы. Указанная задача упоминается в Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года³.

Обсуждение

В целом развитию системы администрирования таможенных платежей способствует постоянное совершенствование электронных технологий, позволяющих упростить перемещение товаров через таможенную границу ЕАЭС.

Федеральной таможенной службой в рамках «Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года» и дорожной картой «Совершенствование таможенного администрирования» разработан план мероприятий, связанных с совершенствованием и оптимизацией таможенного администрирования для создания условий наиболее качественного функционирования системы таможенных

³ Распоряжение Правительства РФ от 23.05.2020 № 1388-р «Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года».

органов в части осуществления ими таможенного контроля³.

Учитывая требования, содержащиеся в вышеизложенных документах, основными механизмами совершенствования администрирования должны стать разработка и внедрение новых автоматизированных инструментов взаимодействия таможенных органов и участников внешнеэкономической деятельности. В качестве основополагающих поднимаются вопросы обеспечения максимально возможной оптимизации таможенных и административных процессов, то есть способов и технологий, способствующих упрощению порядка трансграничного перемещения товаров.

В контексте масштабного внедрения современных информационных технологий таможенная служба декларирует улучшение качества администрирования таможенных платежей в условиях снижения административной нагрузки на частный сектор экономики. В результате создания системы, которая позволила обеспечить автоматическую регистрацию таможенных деклараций и их дальнейший автоматический выпуск для трансграничного перемещения товара, а также совершенствования работы по включению организаций в «зеленый» сектор, удалось достичь упрощения и достижения удобства для бизнеса. Технология автоматической регистрации деклараций на товары и автоматического выпуска товаров существенно сокращает время совершения таможенных операций и позволяет исключить человеческий фактор при принятии решений в области таможенного дела. Создаются центры электронного декларирования для повышения надежности информационных систем таможенной службы.

Обращая внимание на изменения, происходящие сегодня в таможенной сфере, можно отметить, что переход на электронное декларирование и сокращение срока выпуска товара сегодня являются наиболее значимыми и существенными проявлениями совершенствования в области таможенного дела. Но несмотря на это наша страна пока еще не догнала другие развитые страны и даже некоторые развивающиеся в области контроля государственными органами за перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС. По данным Индекса эффективной логистики в части таможенно-пограничных постах, составляемом Всемирным банком, в 2018 году Россия заняла 97-е место из оцениваемых 163 стран, в рейтинге Всемирного банка DoingBusiness-2019 по направлению «Международная торговля» Россия оказалась на 99-м месте из оцениваемых 190 стран [3]. Что говорит о большом объеме издержек, которые несут экспортеры в результате трансграничного перемещения товара по сравнению с иностранными конкурентами.

Сегодня продолжается работа по реализации возможности обмена документами между участниками внешней экономической деятельности и таможенными органами в электронном виде с целью снижения нагрузки на проверяемые лица путем исключения необходимости повторного представления документов и сведений в таможенные органы.


В рамках реализации единого механизма таможенного и налогового администрирования, который направлен на необходимость создания интегрированных информационных и телекоммуникационных технологий федеральных органов исполнительной власти, разрабатывается информационная база данных «Досье субъекта», которая, в свою очередь, создаст возможность представления со стороны ФНС России в адрес ФТС России сведений о финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц, информация о которых необходима немедленно для принятия соответствующих решений таможенной службой, счетах в российских и зарубежных банках, результатах налоговых проверок, расчетов с бюджетом, взыскании задолженности, нарушениях валютного законодательства и др.

Заключение

Таким образом, постепенное внедрение новых программных комплексов в рамках совершенствования администрирования таможенных платежей создаст возможность максимально автоматизировать процесс их уплаты и учета, а также окажет положительное влияние на общую динамику сокращения количества ситуаций уклонения от уплаты таможенных пошлин, налогов и сборов.

При этом главным инструментом, способствующим повышению качества процедуры таможенного администрирования, должна стать система сквозного контроля за движением товара и сделок, связанных с указанным перемещением, с момента ввоза товара на территорию ЕАЭС и до момента реализации товара конечному потребителю на основании проведенного анализа полученной информации о товарах и сделках с ними, а также о лицах, отвечающих за перемещение данного товара.

Осуществление контрольной деятельности на уровне отдельной товарной поставки на этапе декларирования и выпуска товара в условиях выборочности чревато допущением возможности нелегального ввоза товара на территорию ЕАЭС.

Результатом работы таможенных органов в части повышения эффективности осуществления таможенного контроля должно стать сокращение теневого сектора экономики, сокращение затрат на осуществление контроля со стороны и государства, и бизнеса, увеличение роста собираемости таможенных платежей. 



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. Мишукова В.Н., Непарко М.В. Проблемы таможенного администрирования в России и пути их решения // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – №12-2 (58). – С. 130-133.
2. Воронов В.А., Борискова М.Д., Система управления рисками в таможенном контроле после выпуска товаров // Скиф. Вопросы студенческой науки. – 2019. – №5-1 (33). – С. 416-420.
3. Баландина Г.В., Пономарев Ю.Ю., Синельников-Мурылев С.Г. Таможенное администрирование в России: какими должны быть современные процедуры // Экономическая политика. – 2020. – Том 15. – № 1. – С. 108-135.

Для цитирования

Митусова Е.Ю. Основные проблемы и направления совершенствования системы таможенного администрирования в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 2. – С. 37-42.

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. Mishykova V.N., Neparko M.V. Problemy tamozhennogo administrirovaniya v Rossii i puti ikh resheniya [Problems of Customs Administration in Russia and Ways of Their Solution]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika – Economy and business*, 2019, no. 12-2 (58), pp. 130-133 (in Russ.).
2. Voronov V.A., Boriskova M.D., Sistema upravleniya riskami v tamozhennom kontrole posle vypuska tovarov [The Risk Management System in Customs Control after the Release of Goods]. *Skif. Voprosy studencheskoy nauki*, 2019, no. 5-1 (33), pp. 416-420 (in Russ.).
3. Balandina G.V., Ponomarev YU.YU., Sinel'nikov-Murylev S.G. Tamozhennoe administrirovanie v Rossii: kakimi dolzhny byt' sovremennye protsedury [Customs Administration in Russia: State-of-the-Art Procedures to be Followed]. *Ekonomicheskaya politika*, 2020, Vol. 15, no. 1, pp. 108-135 (in Russ.).

For citation

Mitusova E. Yu. Osnovnye problemy i napravleniya sovershenstvovaniya sistemy tamozhennogo administrirovaniya v Rossiyskoy Federatsii [Main Problems and Directions for the Customs Administration System Improvement in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 2, pp. 37-42 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_2_43
 УДК 336.11
 ВАК 08.00.05

Оптимизация системы внутреннего контроля: экономическая безопасность и цифровые решения

Optimization of Internal Control System: Economic Security and Digital Solutions

*Череповецкий государственный университет,
 Российская Федерация, Череповец*

Ирина Николаевна Федоренко

канд. экон. наук

e-mail: Fedorenko.irina@mail.ru

162600, Российская Федерация, г. Череповец,

пр. Луначарского, д. 5.

Тел. +7 (921) 250-13-65.

*Cherepoveckiy gosudarstvennyy universitet (Cherepovets
 State University), Russian Federation, Cherepovets*

Irina N. Fedorenko

PhD in Economics

e-mail: Fedorenko.irina@mail.ru

5 Lunacharskogo Prospect, Cherepovets

162600, Russian Federation.

Phone +7 (921) 250-13-65.

Аннотация. Актуальность исследования обусловлена необходимостью оптимизации системы внутреннего контроля (СВК) в условиях цифровизации и обеспечения экономической безопасности. Цель статьи – разработка рекомендаций по адаптации системы внутреннего контроля к информационному пространству компании на основе цифровых технологий. Проведенные теоретический и прикладной анализы охватывают исследование факторов, способных обеспечить процедуры контроля новыми технологическими возможностями. Новизна работы заключается в обосновании практических рекомендаций относительно цифровых решений, в которых будет функционировать СВК.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования содержащихся в нем выводов и предложений, которые позволят руководству коммерческих компаний оперативно выявлять финансовые риски, планировать средства их ликвидации и осуществлять надлежащий последующий контроль.

Для реализации поставленных целей был обоснован научный подход к оптимизации СВК и исключены ошибки, связанные с человеческим фактором, исключительно на современных цифровых технологиях и инструментах. Именно подразделения внутреннего контроля должны участвовать в проектах по изменению бизнес-модели в связи с использованием новых технологий и реинжинирингу бизнес-процессов.

В целях предупреждения возможных угроз для экономической безопасности предприятия требуется постоянный мониторинг существующей системы внутреннего контроля на основе базовой автоматизации.

Abstract. The relevance of the study is triggered by the need of internal control system optimization (ICS) in the conditions of digitalization and ensuring economic security. The purpose of the paper is to develop recommendations for adapting internal control system to the company's information space based on the digital technologies. The performed theoretical and application analyses cover the study of factors that can provide control procedures with the new technological capabilities. The novelty of the work lies in the justification of practical recommendations on digital solutions, in which the ICS will operate.

The practical significance of the study is determined by the possibility of using the conclusions and proposals contained in it, which will allow the commercial companies management to quickly identify financial risks, plan the means of their liquidation and carry out appropriate follow-up control.

For the realization of the set goals, a scientific approach to the optimization of the ICS, exclusively on modern digital technologies and tools, was justified and the errors related to the human factor were excluded.

It is internal control departments that should participate in projects of changing business models in connection with the use of new technologies and the reengineering of business processes.

In order to prevent the possible threats to the economic security of the enterprise, it is necessary to constantly monitor the existing internal control system based on the basic automation.

Ключевые слова: система внутреннего контроля; риски; внутренний аудит; цифровые технологии.

Keywords: internal control system; risks; internal audit; digital technology.

Введение

Обеспечение экономической безопасности является необходимым условием для конкурентоспособности современных компаний, которые вынуждены работать в условиях внутренней и внешней неопределённости [1].

Актуальность данной статьи определяется тем, что сегодня российским предприятиям требуется оперативная диагностика финансовых угроз на основе базовой автоматизации процессов контроля. Следовательно в качестве основной цели предлагается исследовать вопросы адаптации системы внутреннего контроля (далее СВК) к информационному пространству коммерческой компании.

Новизна работы заключается в обосновании практических рекомендаций относительно цифровых решений, в которых будет функционировать СВК.

Системы управления рисками и внутреннего контроля: актуализация, соответствие, цифровые решения

Исследование и оценка системы внутреннего контроля (далее СВК) крупной международной металлургической российской компании, реализующей металлопрокат, выявили, что для максимального предотвращения возможных потерь важно действовать не только на ликвидацию, но главным образом – на предотвращение и недопущение неблагоприятных последствий.

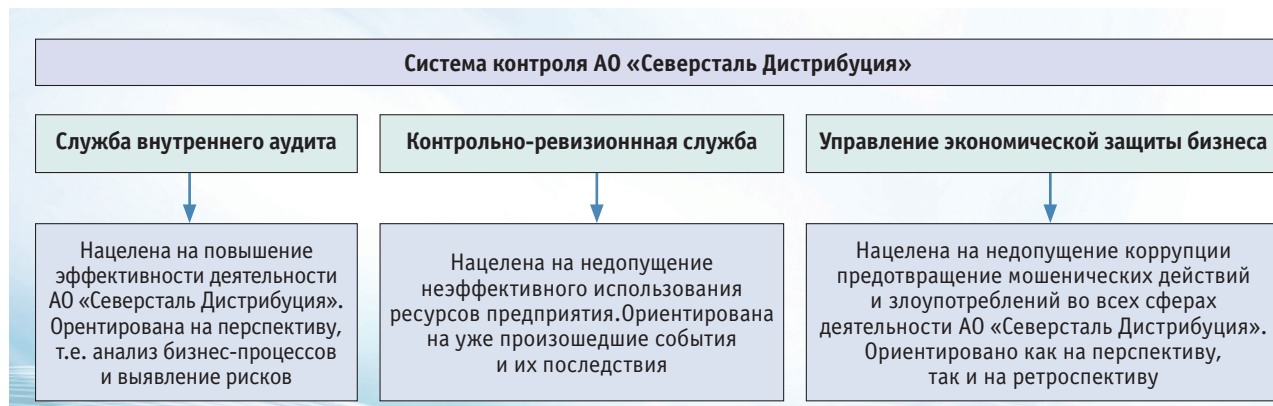
Практические подходы к проблемам внутреннего контроля в контексте минимизации финансовых рисков достаточно полно отражены в работе отечественных исследователей С.Р. Древинг и Л.Е. Хрустовой [2]. Анализ и оценка зарубежной практики осуществлен А.Н. Кизиловым и К.А. Иванеско [3], которые пришли к выводу,

что в международной практике преобладает интегрированный подход к построению СВК. В рассмотренных работах иностранных исследователей прослеживается акцент на необходимость применения сложных информационных технологий, позволяющих снизить вероятность наступления рисков, так П. Торадения, А. Феррейра, Дж. Ли, Р. Тан [4] в своей статье уделяют пристальное внимание внутреннему контролю как фактору, лежащему в основе эффективности устойчивого развития. Проблемы минимизации рисков в схемах оценки систем управления подробно изучены в работе Р. Элиота [5]. Таким образом, очевидна актуальность изучения процессов эффективности контроля в контексте экономической безопасности на основе новых цифровых технологий.

Крупное торгово-промышленное российское предприятие АО «Северсталь Дистрибуция», реализующее металлопродукцию, изделия металлообработки, оказывающее услуги в сфере логистики и финансов, постоянно сталкивается с разного рода рисками, как внешними, так и внутренними. На основе анализа структуры предприятия, определения основных направлений деятельности различных отделов компании, методом интервью, проводимого с менеджерами Управления экономической защиты бизнеса АО «Северсталь Дистрибуция», система внутреннего контроля предприятия, организованная руководством в целях осуществления упорядоченной и эффективной работы организации, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, полноты и точности документов, представлена на рисунке 1.

Отдельное подразделение по выявлению, пресечению, минимизации и управлению рисками в АО «Северсталь Дистрибуция» не выделяется. В связи с этим наибольшая нагрузка при такой структуре лежит на службе внутреннего аудита, основные задачи которого связаны с достоверностью информации, четким соблюдением норм

Рис. 1. Структура существующей системы контроля



законодательства, оценкой эффективности, рекомендациями по уменьшению финансовых рисков [6-8].

Служба внутреннего аудита АО «Северсталь Дистрибуция» тесно взаимодействует с контрольно-ревизионной службой. Цель контроля – обнаружить ошибки в операциях хозяйственного типа, оформлении документации и прочей отчетности. Аудит направлен на оценку серьезности выявленных ошибок, а также на выработку рекомендаций по их устранению [9-11]. Таким образом, аудит внутри организации – обязательный процесс.

Внутренние аудиторы в основном действуют в рамках ретроанализа, т.е. служба защиты вынуждена направлять свои действия в основном на ликвидацию негативных последствий, а не на их пресечение, тогда как действие на пресечение должно являться ключевым в рамках обеспечения экономической безопасности предприятия.

Поскольку нет ответственных, на которых непосредственно возлагается задача по управлению рисками, то достаточно сложно выстроить систематизированный процесс: от выявления и оценки до контроля результатов. Из-за этого АО «Северсталь Дистрибуция» зачастую сталкивается с тем, что те или иные риски проявляются, нанося ущерб, вследствие того, что своевременно не были предприняты меры по минимизации негативных последствий.

Кроме того, службы контроля на предприятии не всегда своевременно и оперативно взаимодействуют друг с другом по вопросам управления рисками. Это выражается в следующем:

- большое внимание уделяется рискам, не несущим в себе значительной угрозы предприятию;
- одним и тем же риском занимаются несколько структурных подразделений, не взаимодействуя друг с другом, в результате чего затраты сил и средств велики, но управление неэффективно;
- несвоевременно осуществляется мониторинг;
- ограниченный круг альтернативных методов управления;
- не всегда обоснованный выбор наилучшего решения.

Таким образом, на основании всего вышеизложенного можно сделать вывод о том, что система риск-менеджмента АО «Северсталь Дистрибуция»

в системе контроля предприятия требует доработки и усовершенствования, чтобы обеспечить максимальную защиту от негативных последствий внутренних и внешних рисков предприятия и в целом обеспечить экономическую безопасность компании.

Предотвращение кризисных ситуаций на предприятии во многом зависит от правильной организации службы управления рисками [12-13]. Поскольку ранее было выявлено, что в АО «Северсталь Дистрибуция» такая служба не организована, то является целесообразным рассмотреть вариант по совершенствованию СВК с целью обеспечения баланса между максимизацией прибыли и долгосрочной стабильностью бизнеса.

Поскольку систему риск-менеджмента АО «Северсталь Дистрибуция» нет необходимости создавать с нуля, ведь пусть и в не до конца отточенном виде, но всё же она существует. То есть в системе контроля предприятия должно быть создано относительно небольшое подразделение мониторинга рисков, а функции по непосредственному управлению рисками будут передаваться в другие отделы: службу внутреннего аудита, контрольно-ревизионную службу, управление экономической защиты бизнеса.

Таким образом, система управления рисками будет подчиняться следующей схеме, рисунок 2.

Предложенная структура позволит реально избежать дублирования функций по управлению рисками в рамках компании. Чтобы перейти на систему мониторинга, предстоит адаптировать систему внутреннего контроля с использованием цифровых решений. Необходимо автоматизировать: системы обмена данными; разработать алгоритмы систем сбора и фиксирования результатов выполнения контрольных процедур на основе анализа больших данных и предиктивной аналитики.

Основные задачи оптимизации системы контроля предприятия с учетом требований современной экономической ситуации должны включать в себя:

- сбор информации о рисках, которым подвержена организация, их оценка и ранжирование, а также информирование о них руководства;
- определение области поиска путей решения (математика, экономика, логика);

Рис. 2. Предлагаемая схема системы управления рисками в рамках контроля

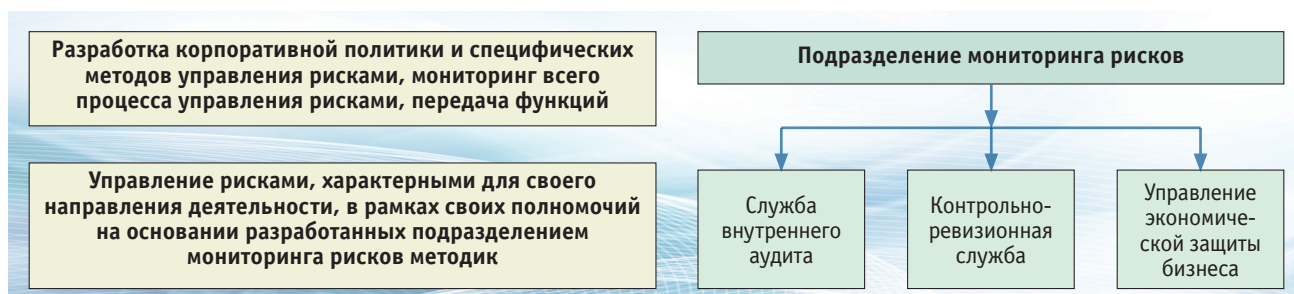




Таблица 1. Процедуры контроля и цифровые решения *

Бизнес-процесс	Выявленные проблемы	Цифровые решения
Проверка контрагентов	Бумажный документооборот. Дублирование процесса оценки надёжности компаний экономическими службами, юристами, комплаенс-службами. Длительность сроков принятия решений: задержка поставок, штрафы за неисполнение обязательств	Распознавание текста, роботизация и машинное обучение, внедрение автоматизированного рабочего места. Сокращение сроков проверки. Проверка документации на предмет цифровой подделки. Хранение результатов проверок в единой системе. Присвоения риск-рейтингов. Сокращение дублирования, контроль занятости сотрудников
Контроль за сотрудниками	Разного рода мошенничество, утечки информации или манипулирования со стороны сотрудников	Автоматизация процесса сбора и актуализации информации о сотрудниках с помощью технологий. Анализ больших данных, превентивный анализ деятельности сотрудников посредством систем класса data leakage protection
Контроль за режимом карантина	Угроза распространения коронавируса. Перевод сотрудников на удаленную работу в течение инкубационного периода	Автоматизировать импорт и анализ информации, доступной в разных ИТ-системах: базе сотрудников, графике отпусков, табеле учета рабочего времени, системе бронирования командировок, участия в конференциях, корпоративной телефонии

- разработку эффективных управленческих решений, направленных на предотвращение кризиса или минимизацию воздействия риск-факторов, разработку детального плана управления рисками;
 - консультирование подразделений компании по вопросам управления рисками в онлайн-режиме.
- Итак, определим шаги, необходимые для создания оптимальной системы управления рисками в системе контроля АО «Северсталь Дистрибуция»: цифровая трансформация как платформа успешной конкурентоспособности; оптимизация внутренних функций бизнес-процессов; выявление зон для тестирования и внедрения новых технологий.

Выделим основные бизнес-процессы, проблемные зоны и обоснуем пути решений для оптимизации системы внутреннего контроля для исследуемой компании, таблица 1.

Таким образом, именно правильный выбор инструментов автоматизации позволяет существенно повысить эффективность процедур. Для удобства взаимодействия компания может создать специальный программный продукт (витрина данных), в котором будут объединены сведения из множества источников данных в единое пространство. Настроенный интерфейс позволяет большой массив данных выдавать в удобном, интуитивно понятном виде. Специалисты в области учета, аудита АО «Северсталь Дистрибуция» смогут осуществлять процедуры внутреннего контроля в онлайн-режиме на основе витрины данных на основе агрегированных отчетов, первичных документах, налоговых регистров.

Для проведения оценки риска при разработке и использовании цифровой технологии предлагается использовать метод экспертных оценок [14]. Каждый эксперт должен проставить баллы от единицы до трех. На основе полученных данных рассчитывают общую оценку риска по формуле:

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n S_i}{F}$$

где:

- R – коэффициент риска;
- S – баллы по каждому фактору;
- i – количество баллов;
- F – количество оцененных факторов.

В результате оценки можно получить величину коэффициента риска в интервале от 1 до 3. Если коэффициент принимает значение 1 и 1,7, то риск при разработке цифровой технологии высокий, в интервале 1,7 и 2,4 – средний, при значении 2,4 и 3 – риск минимален. Для оценки риска разработки цифровой технологии в компании предлагается привлечь 5 экспертов. В данном исследовании целесообразно привлечь специалистов внутреннего аудита, службы ИТ и подразделений, обеспечивающих экономическую безопасность. Результаты проведенной оценки представлены в таблице 2.

Таким образом, коэффициенты риска выглядят следующим образом:

- R1 = 34/12 = 2,83
- R2 = 30/12 = 2,50
- R3 = 29/12 = 2,42
- R4 = 25/12 = 2,08
- R5 = 24/12 = 2,00

* Официальный сайт АО «КПМГ». Режим доступа: <https://mustread.kpmg.ru/articles/sluzhba-bezopasnosti-2-0-ot-rassledovaniy-k-prediktivnosti/> (Дата обращения: 03.01.2021).

Таблица 2. Результаты оценки риска цифровой технологии экспертами

Фактор оценки	Оценка риска
Несанкционированный доступ к данным	3 3 2 2 3
Кибератака	2 3 2 2 2
Интернет	2 2 1 2 1
Кража данных	3 1 3 2 1
Обучение сети	3 2 2 3 2
Сбор данных	3 2 3 1 3
Способность к обобщению	3 3 2 3 2
Способность классифицировать данные	3 3 3 3 3
Скорость обработки данных	3 3 2 2 2
Возможность прогнозировать	3 2 3 1 1
Выявление взаимосвязей	3 3 3 2 2
Самостоятельный анализ данных	3 3 3 2 2

Расчет интегральной оценки рисков при разработке цифровой технологии показал следующий результат:

$$\text{Робщ} = (2,83 + 2,50 + 2,42 + 2,08 + 2,00)/5 = 2,37.$$

Величина коэффициента риска находится в интервале от 1,7 до 2,4 и характеризуется

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. Акулова Н.Г., Ряховский Д.И. Инструментарий обоснования бизнес-решения о покупке дебиторской задолженности на торгах по банкротству // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 21-25.
2. Древинг С.Р., Хрустова Л.Е. Современное понимание категории «внутренний финансовый контроль»: проблемы и перспективы изучения // Управленческие науки. – 2016. – Том 6. – №3. – С. 30-44.
3. Кизиллов А.Н., Иванеско К.А. Система внутреннего контроля в зарубежной практике // Проблемы экономики и юридической практики. – 2017. – №6. – С. 62-64.
4. Thoradeniya P., Ferreira A., Lee J., Tan R. The Diffusion of Sustainability Key Performance Indicators in a Developing Country Context // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2020. – Vol. ahead-of-print. – no. ahead-of-print. URL: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2019-4106>.

средней степенью риска. Предложенные рекомендации позволят использовать цифровые инструменты для внутреннего контроля как медиатора для эффективного предотвращения и урегулирования кризисных ситуаций, финансовых потерь.

Выводы

Проведенные теоретический и прикладной анализы подтвердили тезис о том, что улучшение работы СВК, исключение ошибок, связанных с человеческим фактором, основываются исключительно на современных цифровых технологиях и инструментах.

В целях предупреждения возможного ухудшения финансового состояния предприятия требуется постоянный мониторинг существующей системы управления финансовыми рисками на основе базовой автоматизации.

Предложенные рекомендации позволят использовать цифровые инструменты для оптимизации внутреннего контроля, своевременно выявлять в онлайн-режиме, потенциальные или реальные финансовые убытки от недобросовестного поведения контрагентов или сотрудников. 

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. Akulova N.G., Ryakhovsky D.I. Instrumentariy obosnovaniya biznes-resheniya o pokupke debitorskoy zadolzhennosti na torgah po bankrotstvu [Justification Tools for the Business Decision of the Accounts Receivable Purchase at the Bankruptcy Auctions]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 21-25 (in Russ.).
2. Dreving S.R., Khrustova L.E. Sovremennoe ponimanie kategorii «vnutrenniy finansovyy kontrol»: problemy i perspektivy izucheniya [Modern Understanding of Internal Financial Control: Problems and Perspectives of Investigation]. *Upravlencheskie nauki*, 2016, Vol. 6, no. 3, pp. 30-44 (in Russ.).
3. Kizilov A.N., Ivanenko K.A. Sistema vnutrennego kontrolya v zarubezhnoy praktike [The System of Internal Control in Foreign Practice]. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki - Economic Problems and legal Practice*, 2017, no. 6, pp. 62-64 (in Russ.).
4. Thoradeniya P., Ferreira A., Lee J., Tan R. The Diffusion of Sustainability Key Performance Indicators in a Developing Country Context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2020, Vol. ahead-of-print, no. ahead-of-print. URL: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2019-4106>.

5. Elliott R. K. Unique Audit Methods: Peat Marwick International // *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. – 1983. – Vol. 2. – no. 2. – pp. 1-12.
6. Ковалева С.А. Концептуальные подходы к моделированию многоуровневой финансовой безопасности // *Управленческий учет*. – 2016. – №1. – С. 87–90.
7. Колокольцев В. М., Козлова Т. В., Замбржицкая Е. С., Вдовин К. Н. Система внутреннего контроля в корпорациях черной металлургии: проблемы и перспективы развития // *Черные металлы*. – 2019. – №12. – С. 16-20.
8. Емельянова О. В., Канищева Е. М. Современное состояние инновационной деятельности российских предприятий // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. – 2019. – №11-2. – С. 72-77.
9. Федоренко И. Н. Финансовый мониторинг при управлении рисками в сфере экспортных продаж международной компании // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2019. – №5. – С. 42-48.
10. Чалдаева Л. А., Федоренко И. Н. Практические аспекты использования финансовой эконометрики при проведении аудита операций с ценными бумагами // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – №2(200). – С. 48-54.
11. Хоружий Л. И. Практикоориентированность и системность – основные требования работодателей к высшему бухгалтерскому образованию // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 2. – С. 2-5.
12. Shinkevich A. I., Kudryavtseva S. S., Rajskaia M. V., Zimina I. V., Dyrdonova A. N., Misbakhova C. A. Integral Technique for Analyzing of National Innovation Systems Development // *Espacios*. – 2018. – Т. 39. – № 22. – С. 6.
13. Shinkevich A. I., Kudryavtseva S. S., Shinkevich M. V., Salimianova I. G., Ishmuradova I. I. Improving the Efficiency of Production Process Organization in the Resource Saving System of Petrochemical Enterprises // *International journal of energy economics and policy*. – 2019. – Vol. 9. – №4. – pp. 233-239.
14. Тарасова Е. С., Артеменко Т. Д. Вероятностные методы оценки рисков // *Вологодские чтения*. – 2010. – №78. – С. 183-185.
5. Elliott R. K. Unique Audit Methods: Peat Marwick International. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1983, Vol. 2, no. 2, pp. 1-12.
6. Kovaleva S. A. Kontseptual'nye podhody k modelirovaniyu mnogourovnevoy finansovoy bezopasnosti [Conceptual Approaches to the Multilevel Financial Security Modeling]. *Upravlencheskiy uchet*, 2016, no. 1, pp. 87-90 (in Russ.).
7. Kolokol'tsev V. M., Kozlova T. V., Zambrzhitskaya E. S., Vdovin K. N. Sistema vnutrennego kontrolya v korporatsiyakh chernoy metallurgii: problemy i perspektivy razvitiya [Internal Control System in Iron and Steel Corporations: Challenges and Development Prospects]. *CHernye metally*, 2019, no. 12, pp. 16-20 (in Russ.).
8. Emel'yanova O. V., Kanishcheva E. M. Sovremennoe sostoyanie innovatsionnoy deyatel'nosti rossiyskikh predpriyatiy [The Current State of Russian Enterprises' Innovation Activities]. *Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava*, 2019, no. 11-2, pp. 72-77.
9. Fedorenko I. N. Finansovyy monitoring pri upravlenii riskami v sfere eksportnykh prodazh mezhdunarodnoy kompanii [Financial Monitoring of Export Sales Risk Management in an International Company]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 42-48 (in Russ.).
10. Chaldaeava L. A., Fedorenko I. N. Prakticheskie aspekty ispol'zovaniya finansovoy ekonometriki pri provedenii audita operatsiy s tsennymi bumagami [Practical Aspects of Using Financial Econometrics in Securities Transactions Audit]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2012, no. 2(200), pp. 48-54 (in Russ.).
11. Khoruzhy L. I. Praktikoorientirovannost' i sistemnost' – osnovnye trebovaniya rabotodateley k vysshemu bukhgalterskomu obrazovaniyu [Employers Call for the System and Practice-Oriented Higher Accounting Education]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 2-5 (in Russ.).
12. Shinkevich A. I., Kudryavtseva S. S., Rajskaia M. V., Zimina I. V., Dyrdonova A. N., Misbakhova C. A. Integral Technique for Analyzing of National Innovation Systems Development. *Espacios*, 2018, Vol. 39, no. 22, p. 6.
13. Shinkevich A. I., Kudryavtseva S. S., Shinkevich M. V., Salimianova I. G., Ishmuradova I. I. Improving the Efficiency of Production Process Organization in the Resource Saving System of Petrochemical Enterprises. *International journal of energy economics and policy*, 2019, Vol. 9, no. 4, pp. 233-239.
14. Tarasova E. S., Artemenko T. D. Veroyatnostnyye metody otsenki riskov [Probabilistic Risk Assessment Methods]. *Vologdinskie chteniya*, 2010, no. 78, pp. 183-185 (in Russ.).

Для цитирования

Федоренко И. Н. Оптимизация системы внутреннего контроля: экономическая безопасность и цифровые решения // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2021. – № 2. – С. 43-48.

For citation

Fedorenko I. N. Optimizatsiya sistemy vnutrennego kontrolya: ekonomicheskaya bezopasnost' i tsifrovye resheniya [Optimization of Internal Control System: Economic Security and Digital Solutions]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2021, no. 2, pp. 43-48 (in Russ.).

➤ 17-22 мая, Ялта
VI Межрегиональная конференция: «Важнейшие вопросы: бухгалтерский учет, налогообложение, право»

➤ 28 июня-2 июля, Санкт-Петербург
Семинар: «Новации налогового законодательства. Механизмы налогового контроля, привлечения к ответственности и выявления „дробления“ бизнеса»

➤ 6-10 сентября, Сочи
III Межрегиональная конференция: «Актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета. Отчетность за 9 месяцев»

➤ 25-26 ноября, онлайн
Конгресс профессиональных бухгалтеров – 2021



Анонс
мероприятий
на 2021 год

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
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia