



ИПБ России

№ 3 | 2021

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Особенности применения функциональных калькуляций в целях организации управленческого учета затрат
с. 8
- Организация и моделирование формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций
с. 17
- Подходы к определению места управления зарубежной компанией в России и роль ICAP как инструмента по снижению налоговых рисков возникновения постоянного представительства
с. 29



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
25.06.2021
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

- 8 Application Features
of the Functional
Calculations for the Management
Cost Accounting
Gyulnara A. Adamova
- 17 Organization
and Modeling of Agricultural
Organizations'
Integrated Reporting
Mary K. Dzhikia
- 23 Analysis of the Manufacturing
Business Wages Market
**Liya V. Panferova,
Nataliia G. Borisova**

Finance, Money Circulation and Credit

- 29 Determining the Place
for a Foreign Company
Management in Russia
and Application of ICAP
as a Permanent
Establishment
Tax Risk Mitigation Tool
Ruslan M. Radzhabov

Economics and Management of the National Economy

- 35 Evaluation Methods in the Tech
Startups Holistic Marketing
**Naum L. Bogachek,
Alexandr L. Bogachek**
- 41 On the Customs
Environmental Risk
Assessment Procedure
in the Russian Federation
**Yuri V. Rozhkov,
Daria Yu. Rozhkova**

Теория учета: просто о сложном

- 3 Прибыль есть, а денег нет,
или Когда есть деньги,
то и прибыль ни к чему
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 8 Особенности применения
функциональных калькуляций
в целях организации
управленческого учета затрат
Г.А. Адамова
- 17 Организация и моделирование
формирования интегрированной
отчетности сельскохозяйственных
организаций
М.К. Джикия
- 23 Анализ рынка заработных плат
производственных предприятий
**Л.В. Панферова,
Н.Г. Борисова**


Финансы, денежное обращение и кредит


- 29 Подходы к определению
места управления зарубежной
компанией в России
и роль ICAP как инструмента
по снижению налоговых рисков
возникновения постоянного
представительства
Р.М. Раджабов


Экономика и управление народным хозяйством


- 35 Методики оценки
в холистическом маркетинге
технологических стартапов
**Н.Л. Богачек,
А.Л. Богачек**
- 41 О методике оценки таможенного
экологического риска
в Российской Федерации
**Ю.В. Рожков,
Д.Ю. Рожкова**

Конкурс «Лучший бухгалтер России – 2021»

 «Лучший главный бухгалтер
коммерческой организации»

 «Лучший
бухгалтер
коммерческой
организации»

 «Лучший главный
бухгалтер
организации
бюджетной сферы»

 «Лучший
налоговый
консультант»

 «Лучший студент-
бухгалтер»

с 7 сентября
по 31 октября



Участие бесплатное



М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Прибыль есть, а денег нет, или Когда есть деньги, то и прибыль ни к чему

Путь дегуманизации

Весь путь развития методологии бухгалтерского учета, пройденный за как минимум два последних века – это то, что в веке XX замечательный испанский философ Хосе Ортега-и-Гассет (1883–1955) назвал дегуманизацией¹. В нашем случае – это постепенный переход от категорий и конкретных данных, более-менее соответствующих непосредственно воспринимаемой реальности хозяйственной жизни, к категориям, лишь определенным образом характеризующим эту реальность, и данным, исчисляемым с помощью определенных бухгалтерских приемов.

Этот путь развития учета подарил нам такие понятия, как «амортизация», «расходы будущих периодов», «резервы» и, далее, «рентабельность», «платежеспособность», «оборачиваемость». У всех этих учетно-аналитических терминов нет обозначаемого ими предмета в хозяйственной реальности. Есть деньги и долги, но нет никакой платежеспособности, есть оборудование в определенном состоянии, но нет никакой амортизации и т.д. Но при этом все эти понятия замечательно характеризуют нам определенные хозяйственные процессы и положение дел ведущих учет компаний в целом. Именно через конкретизацию этих понятий конкретными данными учета конкретной компании, мы получаем сведения, позволяющие нам оценивать ее благополучие и принимать соответствующие управленческие решения о распоряжении уже совершенно реальным имуществом.

Наиболее ярким примером результатов такого пути развития учетной методологии можно назвать способы бухгалтерской оценки прибыли и убытка компаний.

Как говорят, сколько ни ходи по предприятию, сколько ни ищи – ни на складах, ни в цехах, ни в кассе – прибыли никогда не найдешь. Все что угодно отыщется – и станки, и запасы материалов, и ожидающая реализации продукция, и наличные деньги, даже брак, даже недостачу имущества и то иногда можно найти, но не прибыль. Нет никакой прибыли, ее просто не существует в реальном



мире. Но при этом гражданский кодекс называет прибыль целью работы коммерческих организаций, закон об акционерных обществах гласит, что из прибыли выплачиваются дивиденды, Налоговый кодекс посвящает целую главу налогу на прибыль. А предприниматели мечтают не только о том, чтобы получить прибыль, но и о том, как они ее будут тратить. Не слишком ли много для того, чего не существует?

Эволюция методов

Как же так вышло? Та прибыль, которую мы видим в финансовой отчетности – это продукт довольно долгой эволюции методов бухгалтерского учета. Эта эволюция в целом укладывается в рамки движения в практике учета от того, что сегодня принято называть статическим балансом, к тому, что получило название динамического баланса, с небольшими добавлениями, привнесенными в последние десятилетия положениями МСФО.

Долгие годы понятие прибыли и реальная хозяйственная реальность более-менее соотносились между собой. Прибыль ассоциировалась с приростом богатства – возможностей индивида, выразившихся в принадлежащих ему ценностях, не обремененных долгами. Чем больше у тебя ценностей, тем больше твои возможности в этом грешном мире, тем ты богаче. Прибыль – это приумножение твоего богатства. Оно становится возможным, когда твои доходы (поступления средств) превосходят твои расходы (выплаты средств). Как правило, доходы и расходы делаются в деньгах. Отсюда получение прибыли – это, прежде всего, ситуация, когда в ходе твоих удачных операций денег (ну или иных ценностей) у тебя становится больше, чем было. Отсюда мечты о том, как мы будем тратить заработанную прибыль, не кажутся ничем странным.

Эти представления о прибыли остаются характерными для широкой публики и в настоящее время. Более того, их поддерживает не только веками формировавшаяся в сознании публики ассоциация «прибыль-деньги», которую с позиций некоторых бухгалтеров можно назвать обывательской и характерной для неквалифицированных пользователей

¹ Ортега-и-Гассет Х. Дегуманизация искусства. Бесхребетная Испания. – М.: АСТ: АСТ МОСКВА, 2008.



отчетности, но и ассоциации «прибыль – выплаты дивидендов» и «прибыль – уплата налога», которые отражают нормы действующего законодательства.

Что же предлагает нам бухгалтерский учет? Где-то примерно до середины XIX века, то есть до времени становления и начала широкого распространения института акционерных обществ, величина прибыли, демонстрируемая бухгалтерским балансом (статическим по методам составления), действительно показывала динамику богатства хозяев соответствующего предприятия в понимании того, что есть богатство, характерного для своего времени. В балансе это выражалось увеличением или, соответственно, уменьшением величины собственного капитала (капитала собственников, собственных источников средств – первого раздела пассива).

Если баланс составлен по канонам его статической теории, то в его активе показываются только принадлежащие фирме (ее собственникам) ценности, которые могут быть проданы (в оценке как раз максимально приближенной к возможным ценам продажи). При вводимом в этом случае допущении ликвидации отчитывающейся фирмы разность между ее активами и долгами сторонним лицам как раз и показывает размер ее богатства. Если величина этой разности растет – у нас прибыль, снижается – значит мы получили убыток. Согласитесь, здесь мысль о том, что прибыль – это то, что можно потратить, не вызывает никаких сомнений.

С появлением акционерных обществ и акционера как главного «клиента» внешней бухгалтерской отчетности, заинтересованного в жизни фирмы лишь с позиции возможных дивидендов и динамики цен на ее акции, исчисление прибыли потребовало принципиально новых методов. Формируется вопрос к бухгалтерам о том, какая же прибыль фирмы за некий отрезок времени, называемый отчетным периодом. И ответ на него находится. За основу принимается политическое выражение кругооборота капитала $D - T - D'$, что принципиально позволяет говорить об увязке конкретных величин учетных доходов с некими понесенными расходами, якобы именно эти доходы обусловившими. Так формируется учетный принцип соответствия доходов и расходов, реализуемый на практике в совокупности с допущением непрерывности деятельности предприятия.

Все новыми методологическими приемами обогащается идея распределения доходов и расходов по отчетным периодам, «к которым они относятся». Актив начинают формировать величины капитализированных расходов фирм, известное нам сегодня значение получает понятие амортизации, появляются позиции расходов будущих периодов, незавершенного производства как затрат, обусловивших на момент составления отчетности получения выручки и т.д., и т.п.

Так величина демонстрируемой в бухгалтерской отчетности прибыли превращается в разность между суммами доходов, квалифицированных бухгалтером как доходы отчетного периода, и расходами, которые согласно реализуемым общим методам и учетной политике (способам начисления амортизации, распределения условно-постоянных затрат, оценки запасов) обусловили получение данных доходов. Прибыль становится искусственной, исчисляемой величиной, всецело зависящей от распределения сумм затрат фирмы между активом ее баланса и расходной частью отчета о прибылях и убытках (отчета о финансовых результатах).

При этом, как бы ни стремились апологеты учения Ойгена Шмаленбаха (1873–1955 гг.) придать бухгалтерскому балансу динамический характер, все его элементы за исключением собственного капитала остаются статическими – они демонстрируют нам оценку (состояние) соответствующих позиций на определенный момент времени (отчетную дату). Что же касается величины прибыли, то здесь реализуемые методы учета делают ее величину формируемой за определенный период. Это тоже необходимо принять во внимание при характеристике соответствующих парадоксов.

Все это достижения европейской бухгалтерии. Но не будем забывать о вкладе в загадки современной бухгалтерской прибыли и англо-американской школы учета, чье влияние становится наиболее заметно при реализации Международных стандартов финансовой отчетности.

Роль МСФО

Одна из ключевых идей МСФО, базирующихся на принципе приоритета экономического содержания, отражаемых в учете фактов над их юридической формой, состоит в том, чтобы, раздвигая временные рамки отчетности, представлять ее элементы, исходя из наиболее вероятного сценария развития связанных с ними событий в будущем компании. Отсюда мы отражаем определенное имущество, например как основное средство, потому что вероятность того, что оно будет использоваться в доходобразующей деятельности фирмы, достаточно высока. Или, далее, мы представляем в отчетности соответствующую задолженность как долгосрочную, потому что имеется достаточная уверенность в соблюдении условий заключенного с контрагентом договора о сроках его исполнения и т.д.

Соответственно, исходя из этой общей идеи, доходы компании должны отражаться в ее учете с того момента, когда вероятность получения выручки от покупателя станет достаточной, то есть наиболее вероятным сценарием развития событий из всех возможных. Так же и с расходами. Они признаются бухгалтерами таковыми с того момента, когда соответствующий отток средств из оборота компании, уменьшающий ее

собственный капитал, становится наиболее ожидаемым в связи с соответствующими операциями фирмы сценарием развития событий.

Наоборот, получение, например, аванса, может не признаваться доходом, так как условия, свидетельствующие о достаточной вероятности исполнения компанией своих обязанностей, дающего право на получение дохода, пока не выполнены. Или, соответственно, предварительная оплата каких-либо товаров, работ, услуг, авансирование поставки и т.п. может до определенного момента не отражаться как расходы фирмы.

Такой подход к признанию в бухгалтерском учете доходов полученными, а расходов – понесенными, в МСФО получает название принципа (правила) начисления. Согласно данному принципу, доходы и расходы фирмы признаются в бухгалтерском учете не в момент, соответственно, получения и выплаты денег, а когда соответствующие факты имели место. Когда же они «имеют место» в стандартных ситуациях, определяют положение соответствующих стандартов, а в более сложных случаях – профессиональное суждение бухгалтера.

Так, постепенно, с развитием экономической жизни и соответствующих информационных потребностей ее участников, формирующих конкретные информационные запросы, обращаемые к бухгалтерской отчетности, бухгалтерская прибыль превращается в условный расчетный показатель, фактически не связанный с действительными денежными потоками компании. Ее величина – это следствие применения к отражаемому в учете данным первичных документов допущений непрерывности деятельности и соответствия доходов и расходов, и правила начисления. Она представляет собой результат распределения понесенных компанией за отчетный период затрат между активом ее баланса и отчетом о финансовых результатах, осуществляемого на основе выбранной учетной политики.

Однако ожидания от значения прибыли у пользователей отчетности, не служащих бухгалтерами и принимающих на основе анализа отчетности управленческие решения о распоряжении реальными денежными средствами, связаны, скорее, с идеями о воплощении прибыли в «звонкой монете», чем с хитросплетениями изобретаемых бухгалтерами методов.

Парадоксальность данных о прибыли

Подчеркнем, бухгалтеры работают не для бухгалтеров, а «не бухгалтеры» ждут от объявленной величины прибыли воплощения своих возможностей, реализации роста своего богатства, возможности тратить прибыль. Отсюда расхождение между ожиданиями пользователей бухгалтерской отчетности, получающих данные о прибыли (убытке) компаний, и смысловым наполнением прибыли, закладываемым в этот показатель самими служащими Тота.

Это расхождение и позволяет говорить о парадоксах прибыли, первоначально сформулированных Я.В. Соколовым в 1991 году следующим образом: «Денег нет, а прибыль есть» и «Деньги есть, а прибыли нет (есть убыток)».

Эти два парадокса объяснялись профессором Соколовым (тогда, в 1991 году, в отсутствие практики современной экономической жизни постсоветской России и новаций, связанных с МСФО) следующим образом: «Денег нет, а прибыль есть. Весьма возможный вариант. (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. Та же ситуация возникает при отражении расходов будущих периодов. (Например, оплачены вперед расходы по аренде основных средств, на данный отчетный период будет отнесена доля только этого периода, следовательно прибыль будет значительной, а денег может и не быть.) Во всех случаях фирма должна будет выплатить премии своим сотрудникам, дивиденды – собственникам, проценты – кредиторам, и налоги – финорганам, исходя из суммы прибыли, не подкрепленной деньгами»².

Первое из данных объяснений отсылает нас к правилам построения бухгалтерского баланса, в котором величины активов и обязательств отражаются на определенный момент времени, а элементы раздела «Капитал и резервы» показывают оценку статей, сформированную за определенный период времени. Приобретая ценности, например основные средства из полученной выручки, фирма как раз в буквальном смысле тратит полученную прибыль. После отражения соответствующих приобретений актив вместо денег показывает уже, например, основные средства, но пассив в качестве источника прироста активов продолжает демонстрировать прибыль, уже «не обеспеченную» деньгами.

Второй пример отражает влияние на возможные парадоксальные ситуации реализации на практике принципа соответствия доходов и расходов. В результате попытки адекватного распределения понесенных расходов по отчетным периодам, к доходам которых эти расходы имеют отношение, в учете расходы периода, как правило, всегда оцениваются в суммах, значимо меньших, чем фактически потраченные денежные средства. Признание потраченного в качестве расходов, уменьшающих прибыль, таким образом, «откладывается» (переносится на будущие отчетные периоды). Результат – демонстрация в отчетности прибыли при отсутствии денег, а часто и при их дефиците для своевременного погашения обязательств.

«Деньги есть, а прибыли нет (есть убыток). Также весьма распространенный вариант. (Продана

² Соколов Я.В. *Очерки по истории бухгалтерского учета.* – М.: Финансы и статистика, 1991, с. 53.

большая партия ценностей по ценам ниже себестоимости или начислена кредиторская задолженность, или созданы за счет средств предприятия большие финансовые резервы.) Фирма в этом случае может иметь мощные финансовые ресурсы, но не может платить своим сотрудникам премии, дивиденды собственникам и налоги финорганам, ибо деньги есть, а прибыли нет»³.

Здесь в объяснении рассматриваемых ситуаций фактически определяется как бы «парадокс в парадоксе», обусловленный спецификой методов бухгалтерского учета. Говоря о «начислении кредиторской задолженности» или создании «больших финансовых резервов», Ярослав Вячеславович, пишет о случаях так называемого распределения (использования) прибыли. Имеются в виду случаи начисления обязательств «из прибыли», например, это может быть задолженность по выплате дивидендов, а также создание резервов «из прибыли», например, формирование резервного капитала.

Получается, что не только исчисление и признание прибыли, но и ее так называемое «распределение» или «использование» происходят вне связи с действительными денежными потоками. Конечно, в случае с начислением задолженности за счет прибыли, мы можем говорить о том, что, вероятнее всего, в будущем эти суммы будут уплачены кредиторам, следовательно речь действительно идет о некоем юридическом плане распределения средств компании. Однако пока платеж не совершен, уменьшение суммы отражаемой в отчетности прибыли никак не влияет на реальные объемы денег на ее счетах. И вот: прибыли нет, а деньги есть. Во втором случае создание резерва просто-напросто «прячет прибыль», что называется, «от посторонних глаз». Но правильнее будет сказать, что «прячется» оценка прибыли, само же ее воплощение в активах компании, например в деньгах, остается без изменений. И вот вновь прибыли нет, а деньги есть и компания вполне платежеспособна. Отсюда вывод: чтобы своевременно погашать свои обязательства и, что называется, «быть на плаву», нужна не прибыль, а деньги!

Развитие идеи

В дальнейших работах Ярослава Вячеславовича тема учетных парадоксов, связанных с исчислением и признанием в отчетности прибыли, развивалась, и характеристики соответствующих парадоксов дополнялись различными иллюстрирующими их ситуациями.

Так, раскрывая смысл парадокса «прибыль есть, а денег нет» уже в 2010 году, профессор Соколов напишет: «фирма продала товары или оказала услуги, но деньги не получила. В этом случае в балансе будет показана прибыль, но предприятие с долгами рассчитаться не сможет. Если же

признать, что прибыль появляется только после оплаты ценностей и, следовательно, момент реализации не совпадает с моментом перехода права собственности на них, то, как бы это ни выглядело убедительно с экономической точки зрения, на практике приведет к занижению прав фирмы⁴ (искусственное уменьшение дебиторской задолженности), искажению показателей ликвидности»⁵.

Так фактически был раскрыт характер влияния на бухгалтерские парадоксы прибыли принципа начисления.

Далее, как писал Соколов, «фирма вырабатывает товары, но определенная их доля остается в незавершенном производстве. Его объем определяется путем инвентаризации. Точно исчислить стоимость незавершенного производства невозможно. И если бухгалтер стремится показать значительную прибыль, он, увеличивая стоимость незавершенного производства, увеличивает тем самым и прибыль. Она будет возрастать, но денежная масса фирмы от этого не увеличится»⁶.

Наряду с отмеченным выше, был сформулирован и такой парадокс прибыли: «Получен реальный убыток – в учете показана прибыль»⁷. «Данный парадокс, – объяснял Ярослав Вячеславович, – возникает по двум причинам:

1. Капитализация расходов – деньги уплачены, но они не отражены как расходы, в результате у фирмы денежный дефицит, но прибыль фигурирует в отчетности.
2. Амортизация – следствие совершенно особого подхода к учету основных средств. ... Со времен Джона Мелиса (1588 г.) получил признание взгляд, что фирма, выплатив деньги [на покупку основных средств], понесла расходы. Но поскольку оборудование будет эксплуатироваться примерно t лет, то в расходы следует списывать стоимость основных средств не сразу, а постепенно – t лет. [Отсюда] ... капитализация создает искусственную прибыль, не обеспеченную никакими активами; амортизация уменьшает учетную прибыль, не затрагивая прибыль реальную»⁸.

Но что такое «реальная прибыль» и «реальный убыток»? Если исходить из того, что это изменение

⁴ Речь здесь, по всей видимости, идет о занижении сумм оценки прав фирмы, отражаемых в учете, а не собственно этих прав, на содержание и суммы собственности прав компании в форме денежных обязательств методы отражения их в учете повлиять не могут.

⁵ Под искажением здесь следует понимать расхождение с теми значениями показателя, которые мы будем иметь, отразив в учете дебиторскую задолженность покупателей, но не несответствие фактическому положению дел. Ведь долги дебиторов (до их погашения или уступки третьим лицам) никак не способствуют возможностям компании своевременно погашать свои обязательства.

Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010, с. 152.

⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010, с. 152.

⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010, с. 153.

⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010, с. 153-154.

² Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991, с. 53.

действительных возможностей компании по приобретению благ, динамика ее богатства, то данный парадокс может возникнуть в ситуации, когда, например, потери компании на временной ценности денег по конкретным сделкам превысят отражаемую в бухгалтерском учете прибыль по ним. И тогда, наоборот, возможна ситуация, когда при получении реальной прибыли компания показывает в бухгалтерском учете убыток. Так, уменьшающие прибыль проценты по кредиту могут быть намного меньше тех выгод, которые компания получит за счет использования кредита. Однако эти выгоды (фактически прибыль) либо вообще не найдут отражения в учете, либо повлияют на финансовые результаты будущих отчетных периодов. Например, такая ситуация может иметь место при выгодной покупке основных средств за счет единовременной оплаты их стоимости, что приведет к увеличению отражаемых в учете величин прибыли только при начислении меньших (в сравнении с альтернативными) сумм их амортизации.

Рассматривая прибыль как элемент получаемых компанией доходов, оценка которого зависит от величины признанных расходов, мы можем отнести к группе парадоксов, связанных с исчислением и признанием финансовых результатов, и следующие парадоксальные ситуации содержания бухгалтерской отчетности, выделенные профессором Я.В. Соколовым: «расходы не окупились, а прибыль уже есть; доход получен, а денег нет; товары проданы в долг, а в учете отражена прибыль; деньги (активы) получены в качестве аванса, а дохода нет»; безвозмездно получены активы, а дохода нет; деньги потрачены, куплены активы, а расходов нет; расходы понесены и доходы увеличились; чем больше оценка расходов, тем меньше прибыли; расходы, понесенные в данном отчетном периоде, могут не считаться расходами; деньги (активы) выданы в качестве аванса, а расхода нет; израсходованы активы на приобретение основных и нематериальных средств, но это действие расходом не считается; деньги потрачены, имущество не приобретено. Переплата актива не рассматривается как расход; расходы есть в жизни, а в учете нет; не все явные расходы считаются таковыми; расходы – это не только то, что истрачено, но и то, что не получено; расходы возникают даже тогда, когда собственник еще не успел ничего продать»⁹.

Так, детализируя возможные ситуации парадоксов бухгалтерской прибыли, Ярослав Вячеславович, по всей видимости, пытался продемонстрировать, насколько часто совершенно привычные для бухгалтера соотношения различных элементов формируемой им в строгом соответствии с действующими стандартами финансовой отчетности могут привести в замешательство ее пользователей.

⁹ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: Магистр, 2010, С. 155-173.

Давайте будем сомневаться

Объясняя все вышеперечисленные эпизоды, профессор Соколов отталкивался от общего для всех них утверждения известного итальянского бухгалтера Джино Дзаппы (1879–1960 гг.), согласно которому «доходы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны»¹⁰. Однако, как предлагал не забывать нам Ярослав Вячеславович, «при исчислении доходов у бухгалтера и его работодателей всегда возникают парадоксы, которые они должны преодолевать через учетную политику, а последняя приводит к идеям антагониста Дзаппы – голландского автора Теодора Лимперга (1879–1961 гг.), утверждавшего, что доходы всегда сомнительны, а расходы очевидны»¹¹.

Помня о том, что любой бухгалтерский методологический прием представляет собой ни что иное, как моделирование реальной хозяйственной жизни, а это значит, что данные бухгалтерского учета никогда не смогут быть этой жизни полностью адекватны, нам следует усомниться и в первом, и во втором утверждении. Усомнившись, мы можем процитировать автора идеи парадоксов бухгалтерского учета: «когда Вы сомневаетесь, Вы мудры и спокойны, но стоит Вам во что-то уверовать, как Вы сразу попадаете в королевство кривых зеркал»¹². Вспомнив здесь это замечательное высказывание профессора Я.В. Соколова, нам остается только пообещать вернуться к теме парадоксов учета в следующей статье, где мы с вами, дорогие читатели, поговорим о связи между динамикой объемов «имущественной массы» фирмы и ее финансовыми результатами¹³. 🟡

Рекомендуемая литература по теме

Тем же нашим читателям, которые хотели бы более подробно познакомиться с вопросами теории бухгалтерского учета, связанными с его парадоксами, сформулированными профессором Ярославом Вячеславовичем Соколовым, мы хотим порекомендовать следующие источники:

- 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. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: МАГИСТР, 2010.

¹⁰ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: Магистр, 2010, с. 154.

¹¹ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: Магистр, 2010, С. 154-155.

¹² Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: Магистр, 2010, с. 183.

¹³ Соколов Я.В. *Очерки по истории бухгалтерского учета*. – М.: Финансы и статистика, 1991, С. 53-54.

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_3_8
УДК 657
JEL M41
BAK 08.00.12

Особенности применения функциональных калькуляций в целях организации управленческого учета затрат

Application Features of the Functional Calculations for the Management Cost Accounting

Государственный университет управления,
Российская Федерация, Москва

Гюльнара Амучиевна Адамова

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения

e-mail: ga_adamova@guu.ru

109542, Российская Федерация, Москва,

Рязанский проспект, д. 99.

Тел. +7 (495) 371-11-83.

Gosudarstvennyy universitet upravleniya (The State University of Management), Russian Federation, Moscow

Gyulnara A. Adamova

PhD in Economics, Associate Professor at the Accounting, Auditing and Taxation Department

e-mail: ga_adamova@guu.ru

99 Ryazansky Prospekt, Moscow 109542,

Russian Federation.

Phone +7 (495) 371-11-83.

Аннотация. Эффективность деятельности промышленных компаний во многом зависит от качества организации учетно-аналитического обеспечения управления затратами, правильной оценки их взаимосвязи с выпускаемыми продуктами и получаемым доходом.

Для правильного определения себестоимости необходимо установить, как и в каком соотношении издержки компании привязаны к ее продуктам, а также какие решения, связанные с ассортиментной политикой и выбором контрагентов, будут влиять на их уровень. Все переменные затраты, непосредственно вызываемые каждой единицей выпускаемой продукции, включаются в себестоимость напрямую, независимо от того, какая система калькулирования используется компанией. В части распределения косвенных расходов в традиционных системах, как правило, используется единая норма накладных расходов, величина которой определяется выбранной базой распределения и плановой величиной общепроизводственных затрат. В условиях автоматизации производственных процессов и соответствующего роста доли накладных расходов данный подход ведет к искажению информации о величине себестоимости конкретных продуктов, не позволяя принимать обоснованные решения по планированию товарного ассортимента, оптимизации не только производственных, но и предпроизводственных и постпродажных издержек.

Целью исследования является рассмотрение особенностей использования системы функционального калькулирования себестоимости для совершенствования управленческого учета затрат. В статье даны рекомендации по организации функ-

Abstract. The efficiency of the industrial companies' activities largely depends on the quality of the accounting and analytical support organization for cost management, and the correct assessment of its relationship with manufactured products and generated income. For the correct determination of the cost, it is necessary to establish how and in what proportion the company's expenses are tied to its products, as well as what decisions related to the assortment policy and the choice of counterparties will affect their level. All variable costs caused by each unit of output are included in the cost price directly, regardless of which costing system is used by the company. In terms of indirect costs allocation in the traditional systems, in general, a uniform rate of overhead costs is used, the value of which is determined by the selected distribution base and the planned value of the general production costs. In the context of production processes automation and a corresponding increase in the ratio of overhead costs, this approach leads to the distortion of information on the value of the cost of specific products, not allowing to make informed decisions on planning a product range, and optimizing production, pre-production and post-sales costs.

The purpose of the study is to review the features of using the system of functional costing to improve management cost accounting.

The paper provides recommendations on the organization of functional cost accounting and the use of the ABC system, depending on the method of organizing production process. The author has made conclusions on the possibilities of using the data obtained received from the functional calculation for making managerial decisions. A classification of cost drivers for grouping costs by the type of activity is proposed. The expediency of using two accounting systems for

ционального учета затрат и использования системы ABC в зависимости от способа организации производства. Сделаны выводы о возможностях применения данных, полученных при использовании функционального калькулирования, для принятия управленческих решений. Предложена классификация драйверов затрат в целях группировки издержек по видам деятельности. Обоснована целесообразность использования двух учетных систем для подготовки финансовой и управленческой отчетности. Практическая реализация предложенных рекомендаций позволит формировать качественную информацию для принятия решений по снижению затрат и повышению рентабельности производимых продуктов, тем самым предоставляя возможности получения конкурентного преимущества на рынке.

Ключевые слова: калькулирование себестоимости; учёт затрат; функциональный учет; система ABC; AB-management; косвенные расходы; распределение затрат; фактор затрат; накладные расходы; управленческий учёт; управленческие решения.

Введение

В последние десятилетия условия функционирования промышленных компаний подвержены влиянию множества различных факторов, что в значительной мере повышает требования к информационному обеспечению управления бизнесом. Особенно тяжелым для деятельности большинства экономических субъектов стал последний год. Пандемия новой коронавирусной инфекции (COVID-19) поставила на грань разорения множество производителей по всему миру. На фоне этой ситуации информация о том, во сколько действительно обходится предприятию тот или иной продукт либо обслуживание определенного клиента, приобретает особую значимость.

Расчет себестоимости связан с проблемой обоснованного отнесения затрат на отдельные объекты калькулирования. При этом затраты, характеризующиеся как прямые, включаются в себестоимость продуктов без использования специальных расчетов. Что касается остальных расходов, то они с точки зрения способа включения в себестоимость определяются как косвенные и должны быть соотнесены с объектами калькулирования через установленные и закреплённые в учетной политике базы. Принципиальным моментом является выбор подхода к распределению: существует ли зависимость между величиной (динамикой) выбранной базы и уровнем косвенных затрат, либо распределение будет происходить условно. В обоих случаях нет нарушения законодательства и нормативно-правовых норм в части ведения финансового учета, но может быть

the preparation of financial and management statements has been substantiated.

Practical implementation of the proposed recommendations will make it possible to generate high-quality information for making decisions on reducing the costs and increasing the profitability of manufactured products, therefore providing opportunities for obtaining a competitive advantage in the market.

Keywords: costing; cost accounting; ABC system; AB-management; indirect costs; allocation of costs; cost driver; overhead costs; management accounting; managerial decisions.

существенная разница в соотношении полученной себестоимости разных продуктов.

Для реализации стратегических целей менеджменту компании необходимо понимание того, насколько целесообразно используются ее ресурсы, какие из поставляемых на рынок продуктов действительно являются высокорентабельными, а какие лишь оттягивают на себя издержки, не давая возможность качественно улучшить финансовое положение. В целях формирования подобной управленческой информации необходим взвешенный подход к выбору калькуляционных систем, с помощью которых произведенные затраты будут соотноситься с получаемым доходом.

Применяемые традиционные методы калькулирования, как правило, не дают возможности точного расчета себестоимости, а приводят лишь к приблизительным ее значениям, вполне допустимым с точки зрения выполнения требований финансовых отчетов, но существенно ограничивающих как принятие управленческих решений, так и оценку рентабельности производства отдельных продуктов и целесообразности условий договоров с конкретными клиентами.

К концу 80-х гг. прошлого века в экономическую науку был введен термин «функциональное калькулирование» и предложен способ распределения косвенных затрат на основании установления причинно-следственных связей между величиной используемых ресурсов, видами деятельности и производимыми продуктами. Авторами данного подхода стали американские ученые, профессора Гарвардского университета, Р. Каплан и Р. Купер (Robert S. Kaplan, Robin Cooper), разработавшие

систему ABC – activity-based costing, переводимую на русский язык как «учёт затрат по видам деятельности» или «функциональный учёт затрат».

Алгоритм калькулирования себестоимости при использовании системы ABC представлен четырьмя основными этапами:

- 1) установление основных видов деятельности, выполняемых в компании;
- 2) распределение затрат по выделенным видам деятельности;
- 3) определение фактора издержек для каждого из основных видов деятельности;
- 4) распределение затрат, связанных с осуществлением каждого вида деятельности, в соответствии со ставками факторов затрат [1].

Методы

Теоретической и методологической основой данного исследования явились труды ведущих российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, материалы научных конференций, семинаров и периодических изданий.

В исследовании были использованы: метод научных абстракций, анализ и синтез, индукция и дедукция, а также системный подход. Был произведен анализ наиболее частых проблем, с которыми сталкиваются компании, при использовании функционального калькулирования себестоимости. На основе анализа и обобщения полученных результатов были выработаны отдельные предложения по подготовке учетной информации в целях организации грамотного управленческого учета затрат, позволяющего принимать обоснованные решения, направленные на оптимизацию издержек и улучшение финансового положения компании, в том числе в части оценки перспектив запуска в производство отдельных продуктов и построения отношений с конкретными заказчиками.

Результаты

Для обеспечения достижения конкурентного преимущества производственным компаниям необходимо не просто стремиться к снижению себестоимости, а обеспечить рост рентабельности продукции за счет минимизации издержек, связанных с непроизводительной тратой ресурсов, когда их потребление не создает добавленной стоимости. С этой целью организацию функционального учета затрат следует начать с разделения всех видов деятельности на добавляющие ценность и не увеличивающие стоимость продукта в глазах потребителей. Далее необходимо выделить драйвер для каждого из них и определить (установить), как он связан с продуктами либо с заказчиками: «выбор альтернативы или разработка на его основе новых решений должны основываться на

условиях деятельности экономического субъекта, особенностях его производственного процесса» [2, с. 20]. То есть определение драйвера затрат будет зависеть от того, как организовано производство: в случае если компания ориентирована на индивидуальные заказы клиентов, то будет целесообразным привязка видов деятельности к конкретным клиентам; для массового же производства типовой продукции более рациональным будет связка «продукт – виды деятельности». Соответственно, в первом случае можно будет оценивать стоимость отдельных видов деятельности с позиции клиента, во втором – ценность продукта в глазах массового покупателя. Например, компания занимается ремонтом и отделкой спортивно-развлекательных заведений, а также гостиниц и объектов общественного питания: ресторанов, кафе, фитнес-центров, спортивных клубов и т.д. К каждому клиенту требуется в этом случае отдельный подход и, возможно, кто-то из них готов платить за дополнительный сервис и обслуживание уже на этапе заключения сделки. С другой стороны, могут иметь место ситуации, когда предпроизводственное или постпроизводственное обслуживание конкретного клиента обходится значительно выше, чем само производство продукции для него. В этом случае особенно важно правильно оценить будущие затраты до подписания сторонами договора, чтобы можно было сделать вывод о целесообразности самой сделки.

Разделение затрат по видам деятельности с выделением добавляющих ценность и «бесполезных» позволит акцентировать внимание на наиболее важных с точки зрения получения дохода издержках и добиться снижения затрат по ряду видов деятельности без потери ценности продукта в глазах потребителя. Одним из важных преимуществ, приобретаемых в результате использования ABC, становится не только понимание себестоимости каждого продукта, но и нахождение инструментов, с помощью которых у менеджеров появляется возможность превращения неприбыльных продуктов в рентабельные. То есть информация о стоимости того или иного вида деятельности по отношению к продукту позволяет принимать решения о минимальных объемах производства по продуктам, сокращении потребности в наиболее затратных видах деятельности, установлении минимальных цен на продукцию, отказе от производства нерентабельных видов продукции и др.

Таким образом, на основе учета затрат по видам деятельности осуществляется Activity based management (ABM) – управление затратами на основе выявления их функциональной взаимосвязи с продуктами. Как отмечает Р. Грант, «исследуя каждый драйвер затрат в конкретной фирме, мы можем сравнить структуру ее затрат с конкурентами и выявить источники неэффективности, выработать рекомендации по совершенствованию эффективности затрат» [3, с. 286].

Косвенные расходы могут включать в себя десятки видов разнообразных издержек. Связи между этими затратами и продуктами также определяются большим количеством причин. В то же время использование индивидуальных факторов затрат для каждого из видов деятельности в серьезной степени повышает трудоемкость и сложность учета даже в условиях цифровой экономики. Эти причины приводят к тому, что бухгалтеры-аналитики, перешедшие на использование системы ABC, стараются в некоторой степени упростить процесс калькулирования себестоимости, объединив взаимосвязанные виды деятельности общим фактором затрат. С этой целью все факторы затрат могут быть разделены на операционные, временные и интенсивные.

Операционные факторы представляют собой «спусковой механизм» для определенного вида деятельности, когда потребность в ней связана с наступлением определенного события. Например, при запуске в производство очередной партии продукции требуется переналадка оборудования (если это оборудование используется для выпуска разных видов продукции), при поломке оборудования – осуществление ремонтных работ, при поступлении заказа от покупателя – обсуждение условий договора и подготовка проектно-сметной документации и т. д. Если затраты на осуществление этих видов деятельности от продукта к продукту (либо от клиента к клиенту) различаются не существенно, то количество этих событий и будет выступать фактором затрат, используемым для отнесения расходов на конкретный объект калькулирования.

В случае когда один и тот же вид деятельности для разных продуктов (либо клиентов) вызывает разные издержки, то использование операционных факторов приведет к неправильной оценке себестоимости: по одним продуктам затраты будут завышены, по другим – занижены. Так, для разных клиентов может потребоваться разное количество времени и, соответственно, трудозатрат на первоначальную обработку заказа, в зависимости от его сложности и наличия индивидуальных требований. Переналадка оборудования также может варьироваться по сложности и занимать разное время.

Альтернативой операционным факторам затрат выступают *временные* (*duration drivers*). Они могут использоваться в том случае, когда главной причиной разных величин издержек будет время, необходимое для осуществления отдельных видов деятельности, и оно сильно дифференцировано по продуктам (либо клиентам). Использование временных факторов повышает трудоемкость учета и требует ведения более детального аналитического учета расходов, но эта сложность может быть оправдана полученным результатом и возможностями использования этой информации для принятия стратегически важных решений. Как отмечает Р. Каплан, «выбор между временным и операционным фактором является чисто экономическим»

[4, с. 277]: необходимо понимать, насколько важна точная информация о величине себестоимости в данных конкретных условиях и сопоставимы ли выгоды от оперирования данной информацией с затратами на ее получение.

С другой стороны, применение временных факторов затрат предполагает примерно равнозначные часовые затраты ресурсов на виды деятельности. То есть каждый час осуществления деятельности вызывает одинаковые издержки, независимо от производимых объектов или обслуживаемых клиентов. Несмотря на всю тщательность и сложность такого учета, он также не является панацеей от ошибок в исчислении. Дело в том, что индивидуальные свойства продукта, такие как сложность конструкции, особенности технологии, необходимость использования труда работников высокой квалификации, могут не позволить усреднить временные затраты. В этом случае возможно применение интенсивных факторов (*intensity drivers*). Их использование означает прямое списание затрат на конкретный объект калькулирования. С этой целью в компании могут использоваться документы первичного учета затрат, где непосредственно указывается продукт (или заказ), в связи с которым производились работы.

Следует также отметить, что для одного и того же вида деятельности возможно параллельное использование разных факторов затрат, но, на наш взгляд, предпочтительнее совмещать интенсивные факторы с операционными либо временными. Применение операционных и временных факторов в один и тот же период может сделать учетную информацию излишне запутанной и непригодной к использованию.

Для компании, использующей AB-costing, по нашему мнению, следует вести две системы учета затрат: одну для управленческих нужд и другую – для составления внешней (финансовой) отчетности. Использование ABC для подготовки внешних отчетов будет нецелесообразным в силу нескольких причин: во-первых, применяемые хозяйствующими субъектами программные продукты довольно сложно адаптировать под функциональный учет затрат; с другой стороны, финансовая отчетность компаний предполагает оценку производственных запасов в сумме всех производственных издержек. В то же время в системе ABC в себестоимость объектов калькулирования не включаются производственные расходы, по которым отсутствуют причинно-следственные связи с ними, и, наоборот, может быть включена часть непроизводственных расходов, по которым установлена зависимость от конкретных продуктов.

Обсуждение

Получение точной калькуляции себестоимости связано с высокими трудозатратами на организацию

Таблица 1. Пример альтернативного расчета себестоимости при разном уровне затрат, взятых за базу распределения*

Продукты	Стоимость основных материалов (база распределения косвенных затрат), тыс. руб.	Прямые затраты на труд, тыс. руб.	Величина косвенных производственных затрат, тыс. руб.	Косвенные расходы, приходящиеся на продукты, тыс. руб.	Доля косвенных расходов, приходящаяся на каждый продукт	Производственная себестоимость, тыс. руб.
A	360 000	180 000	468 000	216 000	46,15%	756 000
B	240 000	156 000		144 000	30,77%	540 000
C	180 000	128 000		108 000	23,08%	416 000
Итого:	780 000	464 000		468 000	100,00%	1 712 000
Результаты, полученные после пересмотра себестоимости производства продукта А (за счет изменения стоимости материалов и комплектующих)						
A	204 000	180 000	468 000	153 000	32,69%	537 000
B	240 000	156 000		180 000	38,46%	576 000
C	180 000	128 000		135 000	28,85%	443 000
Итого:	624 000	464 000		468 000	100,00%	1 556 000

и ведение отдельного учета расходов по каждому виду деятельности, а также с необходимостью многочисленных расчетов. Большинство российских компаний пользуются в своей учетной практике условными калькуляциями, при которых распределение косвенных затрат между объектами калькулирования осуществляется пропорционально базе, выделенной в качестве основного фактора производственных затрат: то есть действуют из предположения, что динамика косвенных расходов пропорционально зависима от динамики выбранной базы распределения. Так И.Е. Мизиковский отмечает, что под базой распределения понимается «показатель или совокупность показателей, максимально влияющих на аккумуляцию косвенных затрат в подразделении предприятия или на предприятии в целом за определённый период» [5, с. 93].

Так, в случае использования в качестве базы распределения стоимости основных материалов, мы основываемся на предположении, что увеличение/уменьшение стоимости используемых материалов автоматически вызывает увеличение/уменьшение косвенных расходов. В реальности же изменение их стоимости может быть связано с заменой одних материалов другими либо увеличением отпускных цен поставщиком и другими факторами, ни в какой мере не провоцирующими рост накладных расходов.

Подобный подход к калькулированию может вызывать принятие неправильных управленческих решений. В частности, его ни в коем случае нельзя использовать для получения целевой себестоимости продукции, когда идет расчет плановой величины затрат будущего продукта. В противном случае команда проектировщиков будет идти по ложному пути, добиваясь снижения производственной себестоимости путем сокращения затрат, установленных в качестве базы распределения для косвенных издержек. Так, например, в случае с вышеуказанной базой в виде стоимости материалов

возникнет соблазн использования наиболее дешевых комплектующих с целью получения низких удельных косвенных расходов, что может серьезно сказаться на качестве готового изделия. В то же время уровень производственных накладных расходов останется неизменным по той простой причине, что он никак не связан с затратами, выделенными в качестве базы распределения.

Для примера приведем случай, когда предприятие производит три продукта – А, В и С. Принято решение уменьшить производственную себестоимость продукта А. С этой целью были пересмотрены используемые для его производства материалы. Удешевление стоимости материалов автоматически привело к уменьшению доли косвенных затрат, относимых на продукт:

Таким образом, из данных второй половины таблицы видно, что, изменив значение стоимости основных материалов, приходящихся на продукт А, мы не только уменьшили долю косвенных расходов, относимых на него, но и одновременно увеличили производственную себестоимость продуктов В и С, распределив на них большую сумму накладных расходов, чем до пересмотра стоимости. В результате уменьшение стоимости материалов, отпускаемых на производство продукта А, на 156 000 тыс. руб., дало нам сокращение его себестоимости на 219 000 тыс. руб., несмотря на то что в реальности никакие другие издержки не менялись и не пересматривались. Одновременно у нас может возникнуть ложное мнение о том, что (произошло увеличение затрат на производство) снизилась рентабельность продуктов В и С, поскольку себестоимость данных продуктов возросла из-за перераспределения косвенных затрат и увеличения их доли, приходящихся на два указанных продукта.

Как следствие из вышесказанного, можно сделать вывод, что для достижения целевого уровня себестоимости важно применять в распределении косвенных расходов именно те факторы, которые

* Составлено автором по материалам исследования.

действительно связаны с их величиной. Так, например, переменные затраты в большинстве своем являются прямыми и относятся на продукт непосредственно. Что касается косвенных расходов, то значительная часть из них не имеет прямой связи с объемом производства, а в большей степени относится к периоду и вытекает из взятых на себя явных и неявных обязательств.

В случае низкого удельного веса накладных расходов в составе затрат использование традиционных условных калькуляций вполне оправданно, поскольку позволяет получить показатели себестоимости с небольшой погрешностью на фоне применения относительно простой и недорогой системы калькулирования. Но дело в том, что с каждым годом удельный вес накладных расходов в структуре себестоимости повышается. Следовательно, простота использования и соответствие требованиям финансовой отчетности не являются достаточными признаками для выбора системы и методов калькулирования себестоимости. Необходимо понимать последствия такого выбора: в случае высокой доли косвенных расходов в составе производственных затрат использование традиционных калькуляционных систем может привести к существенным ошибкам в расчетах, последствиями которых могут стать отказ от прибыльных продуктов либо производство убыточных, когда ограниченные ресурсы компании используются в худшей из альтернатив. Другими словами, ошибки в калькуляциях сами могут стать источниками дополнительных расходов. «Заниженная наценка на мелкосерийную продукцию и завышенная – на крупносерийную, кажущаяся высокая прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми» не позволят менеджерам принимать объективные решения в отношении распределения своих ресурсов и выбора оптимального продуктового ассортимента [6, с. 369].

С другой стороны, производственные издержки не одинаково зависимы от управленческих решений. Часть из них носит постоянный характер и в этой связи является нерелевантной по отношению к принятию многих управленческих решений. Для определения релевантной величины себестоимости продукции во многих случаях является более предпочтительным учитывать в ее составе лишь переменные производственные затраты, а также те из постоянных расходов, которые вызваны производством отдельно взятого конкретного продукта.

Для обоснованного включения затрат в себестоимость отдельных продуктов целесообразно, на наш взгляд, использовать функциональные системы калькуляции, позволяющие устанавливать причинно-следственные связи между объектами калькулирования и вызываемыми ими издержками. «Данный подход позволяет прямо связать с объектами калькулирования гораздо больше видов деятельности, не рассматривая их в качестве

косвенных лишь на том основании, что они не пропорциональны объемам производства и продаж» [4, с. 164].

Использование в расчете себестоимости функциональных калькуляций было впервые предложено в конце 80-х гг. XX века Р. Капланом и Р. Купером. В основе данного подхода лежит изучение и оценка причин каждого вида деятельности, сопровождающего бизнес-процессы компании. При этом в качестве главной причины не только рассматривается сам продукт с определенной ценностью, но и его связь с видами деятельности определяется неким «спусковым механизмом», в роли которого выступают драйверы (носители) затрат. Драйвер затрат – это параметр, пропорционально которому расходы на осуществление определенного вида деятельности переносятся на объекты калькулирования [7]. Драйвер затрат в системе ABC заменяет традиционную базу распределения затрат и служит «количественным измерителем выпуска деятельности» [4, с. 269]. Таким образом, под термином «драйвер затрат» понимается не просто какая-то условная величина, пропорционально которой распределяются косвенные расходы, а фактор, вызывающий необходимость осуществления определенной деятельности и таким образом влияющий на себестоимость объекта калькулирования. Измеряемая данным фактором функция должна оказывать непосредственное влияние на изменение распределяемой величины [8].

При использовании функционального калькулирования необходимо осуществление идентификации причин возникновения каждого вида деятельности. Конечно, основной причиной является сам продукт и его выпуск, но потребность в конкретном виде деятельности возникает в связи с определенным запросом, приводящим в движение ресурсы компании. В частности, «спусковым механизмом» может выступать запуск продукта в производство либо поступление заказа от покупателя на его изготовление. Но разные продукты нуждаются в одних и тех же видах деятельности не одинаково. Ответ на вопрос «почему» позволит выделить общие драйверы затрат для каждого из продуктов и соединит их себестоимость с величиной косвенных издержек. Так, например, может различаться время обработки изделий на производственном оборудовании, число запросов на отпуск материалов со склада (в зависимости от количества комплектующих и деталей, входящих в готовый продукт, то есть от сложности изделия), время на составление спецификаций и графиков производства.

Важно заметить, что разделение затрат по видам деятельности, позволит устанавливать причинно-следственные связи не только между издержками и продуктами, но и между издержками и клиентами [9]. Так, например, для получения отдельного заказа и заключения договора с клиентом может потребоваться достаточно много трудозатрат, а иногда и других ресурсов. При этом, в случае если сам

заказ не значителен по объему, то при использовании традиционного подхода к калькулированию себестоимости мы не заметим, что он будет иметь низкую рентабельность в сравнении с крупными заказчиками, даже когда речь идет о поставке одного и того же вида продукции.

Кроме того, функциональный учет затрат позволяет соотнести издержкоемкость отдельных видов деятельности и понять, какая их доля приходится на виды деятельности, создающие ценность продукта, а какая – на не добавляющие ценности. Последние стоит сократить. Таким образом, применение АВ-калькулирования также позволит находить ответы на вопросы о необходимости самой деятельности, вызывающей затраты, то есть даст понимание того, насколько выгоды её осуществления оправдывают производимые издержки [10]. Поскольку выживаемость компании на рынке определяется прежде всего доходом, поступающим от потребителей товаров и услуг, то сокращение видов деятельности, не создающих ценности, должно стать частью политики эффективного менеджмента, ведь именно за такие виды деятельности не готов платить покупатель.

Важное нововведение системы АВС – в себестоимость можно и целесообразно включать не только производственные затраты, но и расходы непроизводственного характера, при условии установления причинно-следственных связей с продуктами. В соответствии с требованиями финансового учета и логикой системы «директ-костинг» непроизводственные административно-управленческие расходы, а также коммерческие, не включаются в себестоимость готовой продукции (запасов) и ежемесячно списываются на уменьшение финансового результата в качестве расходов отчетного периода. Вместе с тем анализ этих расходов показывает, что часть из них непосредственно возникает в связи с выпуском и реализацией конкретных продуктов. Так, например, трудозатраты на обсуждение и подготовку условий договора с клиентом, транспортные издержки, связанные с доставкой продукции конкретному заказчику, расходы на сервисное обслуживание и ряд других, как правило, можно совершенно определенно отнести к конкретным продуктам либо клиентам.

В то же время отдельные виды производственных затрат могут включаться в себестоимость продуктов избирательно, то есть не распределяться между всеми выпускаемыми изделиями (заказами), а относиться лишь на конкретные из них, в зависимости от вызвавшего их фактора. В системе АВС те производственные накладные расходы, по которым отсутствует причинно-следственная связь с продуктами, так же, как и в системе «директ-костинг», могут быть учтены в составе периодических и не распределяться между объектами калькулирования. То же самое можно сказать и о расходах на содержание неиспользуемых

производственных мощностей, не задействованных в конкретный отчетный период. С точки зрения традиционного учета они должны быть также включены в стоимость готовой продукции (либо в стоимость производственных запасов). При использовании системы АВС их рассматривают как расходы периода и не относят на себестоимость выпускаемой продукции.

Еще одним важным преимуществом системы АВС является возможность рационального распределения имеющихся ресурсов. Также прозрачность соотношения потребления ресурсов и выпуска продукции на рынок, а также получение дохода от его реализации, позволяют увидеть виды деятельности, требующие первоочередного внимания с точки зрения сокращения затрат и повышения оборачиваемости капитала. Используя систему АВС, менеджеры получают возможность «проводить качественную оценку эффективности функционирования различных сфер деятельности» компании [11, с. 135]. В целом использование системы должно привести к снижению реальной себестоимости продуктов, поставляемых на рынок, и таким образом дать компании конкурентное преимущество.

Заключение


Как подчеркивает Р. Каплан, целью использования системы АВС является построение самой лучшей системы калькулирования затрат, но не самой точной [4]. Это значит, параметры лучшей системы для каждой компании будут своими, основанными на соотношении затрат на получение учетной информации и возможностями ее использования в целях управления.

Сложность внедрения функционального учета затрат в некоторой степени определяет тот факт, что даже в тех компаниях, которые уже перешли на его применение, данная система используется преимущественно как вспомогательная, для подготовки управленческих отчетов. Калькулирование себестоимости для целей финансового учета в основном ведется традиционным способом. Основная задача использования АВС – подготовка информации для принятия стратегических управленческих решений, направленных на сокращение удельных переменных и постоянных затрат. Еще одной причиной для такого положения является тот факт, что распределение накладных расходов традиционным способом зачастую выгоднее для компании с точки зрения налогообложения, поскольку в этом случае все непроизводственные расходы будут списаны на уменьшение налогооблагаемой прибыли в том же периоде, когда они возникли, независимо от момента полной реализации произведенного продукта.

Успешность внедрения АВМ в значительной мере определяется готовностью и желанием сотрудников соответствующих служб содействовать

такому учету. В связи с этим общей рекомендацией для внедрения системы является включение в команду разработчиков менеджеров структурных подразделений, отвечающих за виды деятельности, формирующие косвенные затраты.

Важно понимать, что какой бы подход в распределении мы ни выбрали, итоговый показатель прибыли за период будет один и тот же. Поэтому с точки зрения составления финансовой отчетности компании использование разных подходов не приводит к разным выводам о финансовой устойчивости экономического субъекта и эффективности его деятельности. Разница определяется лишь необходимостью принятия управленческих решений в части планирования производимого товарного

ассортимента, отказа от производства убыточных продуктов и заключения невыгодных для бизнеса договоров на реализацию. Последствием выявления нерентабельных продуктов является отказ менеджмента компании от их производства и реализации, что связано с высвобождением различных ресурсов. Вместе с тем необходимо еще до принятия управленческого решения по прекращению выпуска того или иного продукта предусмотреть альтернативный вариант использования ресурсов, так как исключение из ассортимента определенного вида продукции не всегда означает сокращение расходов – иногда это всего лишь перераспределение издержек либо появление незадействованных мощностей. 

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 735 с.
2. Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 20-28.
3. Грант Р. Современный стратегический анализ. – 9-е изд. – СПб.: Питер, 2021. – 672 с.
4. Атkinson Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М. Управленческий учет. – 3-е изд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 880 с.
5. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет. – 2-е изд. – М.: Магистр, 2019. – 144 с.
6. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Дашков и К, 2019. – 400 с.
7. Артемьев А.В. ABC-costing как способ оптимизации затрат промышленного предприятия // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2012. – № 1. – С. 10-13.
8. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. – 12-е изд. – Москва: Питер, 2010. – 591 с.
9. Евстафьева Е.М., Попова Д.А. Теория и практика использования метода ABC в управленческом учете коммерческих организаций // Учет и статистика. – 2016. – № 2(42). – С. 10-20.

References

1. Druri K. *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Management and Production Accounting]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2015. 735 p.
2. Mizikovskiy I.E., Polikarpova E.P. *Strukturirovanie informatsionnogo polya zatrat na proizvodstvo v tselyah formirovaniya sebestoimosti produktsii molochnogo skotovodstva* [Structuring the Information Field of Production Costs in order to Form the Prime Cost of Dairy Cattle Breeding]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 20-28 (in Russ.).
3. Grant R. *Sovremennyy strategicheskyy analiz* [Modern Strategic Analysis]. St. Petersburg, Piter Publ., 2021. 672 p.
4. Atkinson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Yang S.M. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Izdatel'skiy dom «Vil'yams» Publ., 2005. 880 p.
5. Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2019. 144 p.
6. Kerimov V.E. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2019. 400 p.
7. Artem'ev A.V. *AVS-costing kak sposob optimizatsii zatrat promyshlennogo predpriyatiya* [ABC-Costing as a Way of Cost Optimization of Industrial Organizations]. *Azimut nauchnyh issledovaniy: ekonomika i upravlenie*, 2012, no. 1, pp. 10-13 (in Russ.).
8. Garrison R., Norin E., Bryuer P. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Piter Publ., 2010. 591 p.
9. Evstaf'eva E.M., Popova D.A. *Teoriya i praktika ispol'zovaniya metoda ABC v upravlencheskom uchete kommercheskih organizatsiy* [Theory and Practice of the ABC Method Usage in the Management Accounting of Commercial Organizations]. *Uchet i statistika*, 2016, no. 2 (42), pp. 10-20 (in Russ.).

10. Этрилл П., Маклейни Э. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов. – М.: Альпина Паблшер, 2016. – 648 с.
10. Etrill P., Makleyni E. *Finansovyy menedzhment i upravlencheskiy uchet dlya rukovoditeley i biznesmenov* [Financial Management and Management Accounting for Executives and Businessmen]. Moscow, Al'pina Pabliher Publ., 2016. 648 p.
11. Левчаев П.А., Осипов В.И. Финансовый механизм и управленческий учет расхода производственных ресурсов компании. – М.: ИНФРА-М, 2021. – 231 с.
11. Levchaev P.A., Osipov V.I. *Finansovyy mekhanizm i upravlencheskiy uchet raskhoda proizvodstvennyh resursov kompanii* [Financial Mechanism and Management Accounting of the Company's Production Resources]. Moscow, INFRA-M Publ., 2021. 231 p.

Для цитирования

Адамова Г.А. Особенности применения функциональных калькуляций в целях организации управленческого учета затрат // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 3. – С. 8-16.

For citation

Adamova G.A. Osobennosti primeneniya funktsional'nyh kal'kulyatsiy v tselyah organizatsii upravlencheskogo ucheta zatrat [Application Features of the Functional Calculations for the Management Cost Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 3, pp. 8-16 (in Russ.).



Трансляция будет вестись в режиме реального времени, а запись будет доступна 30 дней



Насыщенная деловая программа



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



Лучшие спикеры



Только актуальные темы

Онлайн-
конгресс
ИПБ России

25-26
ноября

Регистрация открыта!



ИПБ РОССИИ



8 800 500-54-51



congress@ipbr.org



www.ipbr.org



DOI: 10.51760/2308-9407_2021_3_17
УДК 657
БАК 08.00.12

Организация и моделирование формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций

Organization and Modeling of Agricultural Organizations' Integrated Reporting

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Российская Федерация, Москва

Мери Константиновна Дзихкия

*магистрант экономического факультета
e-mail: Marydzhikia@list.ru
119991, Российская Федерация, г.
Москва, Ленинские Горы, д. 1.
Тел. +7 (495) 939-10-00.*

Moskovskiy gosudarstvennyy universitet imeni M.V. Lomonosova (Lomonosov Moscow State University), Russian Federation, Moscow

Mary K. Dzhikia

*Master's Degree Student of the Faculty of Economics
e-mail: Marydzhikia@list.ru
1 Leninskie Gory, Moscow 119991,
Russian Federation.
Phone +7 (495) 939-10-00.*

Аннотация. В статье на основе анализа теоретических положений сущности интегрированной отчетности и выявления проблем ее формирования обоснованы и предложены организационно-методические подходы моделирования интегрированной отчетности в цифровой экономической информационной системе современной сельскохозяйственной организации.

Для формирования рациональной модели интегрированной отчетности как системы, определения ее формы, содержания, элементов и показателей предложено учитывать влияние основных экономических законов (законы стоимости, убывающей доходности, развития производительных сил и др.) наряду с законами природы при отражении в отчетности использования агробиологических систем в сельскохозяйственном производстве.

Предложено в интегрированной отчетности отражать показатели сельскохозяйственной организации на базе структурированной информации различных видов учета (бухгалтерского, статистического, налогового, зоотехнического и др.), планирования (нормирования), прогнозирования, а также контроля и анализа. Предложено последовательное осуществление организационных мероприятий по формированию интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций. На основе учета возможности реализации основных функций (информационная, контрольная, связывающая и др.), а также раскрытия показателей структурных элементов (создание стоимости, изменение капиталов, позиционирование, использование ресурсов, эффективность деятельности, обязательства и др.) разработана модель формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации. Рекомендована концеп-

Abstract. Based on the analysis of the theoretical essence of integrated reporting and the identification of its formation issues, the author substantiated and proposed organizational and methodological approaches for integrated reporting modeling in the digital economic information system of a modern agricultural organization.

In order to create a rational model of integrated reporting as a system, determine its form, content, elements and indicators, it is suggested to take into account the influence of basic economic laws (laws of value, declining profitability, development of productive forces, etc.) along with the laws of nature to disclose the use of agro-biological systems in agricultural production reporting.

It is suggested to reflect the indicators of the agricultural organization in the integrated reporting on the basis of structured information of various types of accounting (accounting, statistical, tax, zootechnical, etc.), planning (rationing), forecasting, as well as control and analysis. Consistent implementation of organizational measures for the formation of agricultural organizations' integrated reporting has been also proposed. Based on the possibility of implementing the main functions (information, control, linking, etc.), as well as the disclosure of structural elements indicators (creation of values, changes in capital, positioning, use of resources, efficiency of activities, obligations, etc.), a formation model for the integrated reporting of an agricultural organization is developed. The author recommends a conceptual model for integrated reporting information support, which assumes the inclusion of an information verification subsystem in the economic information system of the agricultural organization to generate integrated reporting indicators.

туальная модель информационного обеспечения интегрированной отчетности, предполагающая включение в экономическую информационную систему сельскохозяйственной организации подсистемы проверки информации для формирования показателей интегрированной отчетности.

Ключевые слова: интегрированная отчетность; сельскохозяйственная организация; подсистема проверки информации; создание стоимости; изменение капиталов.

Актуальность темы исследования

В современных условиях большое значение для полного обеспечения продовольственной независимости и продовольственной безопасности России имеет комплексное развитие всей экономики агропромышленного комплекса страны.

За последние годы в сельскохозяйственных организациях наблюдается расширение масштабов сельскохозяйственной деятельности, существенный рост объемов производства сельскохозяйственной продукции и ее продажи, в том числе на экспорт. Соответственно, из года в год значительно повышаются инвестиции в основной капитал сельскохозяйственных организаций как за счет собственных средств, так и привлеченных внутренних и зарубежных источников финансирования, что ведет к значительному росту пользователей отчетной информации сельскохозяйственных организаций. Современных внешних и внутренних пользователей информации интересуют показатели, отражающие подходы, достигнутые цели и результаты сельскохозяйственной организации в направлении социально-экономического и устойчивого развития, а также показатели, характеризующие взаимодействие сельскохозяйственного экономического субъекта с заинтересованными сторонами, процессы создания новой стоимости и использования ресурсов данной организации в контексте экономической, социальной и экологической эффективности.

Механизмом формирования такой совокупной информации, которая бы удовлетворяла запросы ее внешних и внутренних пользователей в полном объеме, является интегрированная отчетность. Интегрированная отчетность как механизм формирования и инструмент представления комплексной или совокупной информации ее пользователям является новым направлением развития отчетности сельскохозяйственных организаций. Аспекты формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций, которые должны раскрыть показатели конкурентоспособности организации, инновационности и устойчивости развития ее деятельности в системе управления экономической, экологической и социальной эффективностью использования ресурсов, приобретают первоначальное значение. Отсюда возникает объективная необходимость развития теоретических положений и разработки

Keywords: integrated reporting; an agricultural organization; information verification subsystem; value creation; capital changes.

организационно-методических рекомендаций формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.

Степень изученности проблемы

Большой вклад в разработку теоретических положений и практических вопросов формирования интегрированной отчетности организаций, в том числе сельскохозяйственных экономических субъектов, внесли отечественные и зарубежные специалисты: Р.А. Алборов, Т.Н. Гупалова, Х. Драгер, С.М. Концевая, С.В. Козменкова, Н.В. Малиновская, У.Ю. Рощектаева, Л.И. Хоружий [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10] и др.

Однако следует отметить, что существующие разработки в настоящее время решают только отдельные вопросы или носят дискуссионный характер. Требуют комплексного научно обоснованного решения определение сущности интегрированной отчетности, способы и структурно-содержательные аспекты ее формирования в сельскохозяйственных организациях.

Цель и задачи исследования

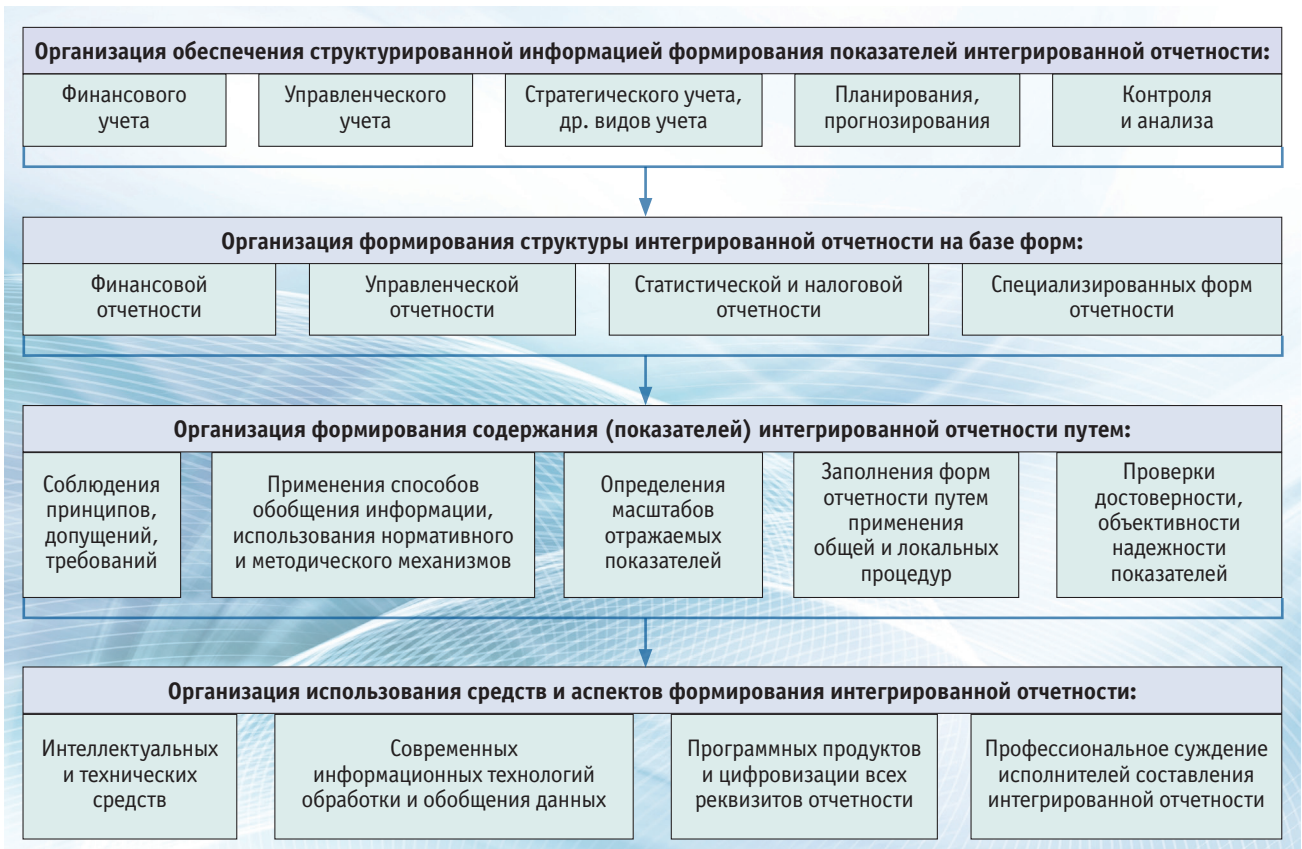
Цель исследования заключается в разработке предложений по организации и моделированию формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.

В ходе исследования применены системный и процессный подходы, методы анализа, синтеза, моделирования.

Результаты исследования

Поступательное и интенсивное развитие сельского хозяйства во взаимосвязи с другими отраслями нашей страны за последние годы, глобализация аграрной экономики и аграрных рынков продовольствия требуют интегрированного подхода ко всей деятельности сельскохозяйственных организаций. Интегрированный подход к сельскохозяйственной деятельности и использование в системе управления этой деятельностью современного инструментария информационного обеспечения требуется также из-за существующей зависимости от окружающей природной среды, потребителей сельскохозяйственной продукции,

Рис. 1 Организация процесса формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций.



работников сельскохозяйственных организаций, а также от развития сельскохозяйственного производства и аграрной экономики в целом.

В этой связи важными становятся вопросы организации и моделирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации, раскрывающей свойства ее конкурентоспособности, предпринимательства, различные аспекты деловой активности, финансовой устойчивости, экономической, социальной и экологической эффективности сельскохозяйственной деятельности. При этом особое значение приобретают вопросы формирования качественной информации об обеспеченности средствами производства, использовании материальных, биологических, земельных, трудовых и финансовых ресурсов в сельском хозяйстве, а также о создании стоимости, изменений социального, природно-экологического, производственно-интеллектуального и других видов капиталов аграрных организаций.

Для организации процесса формирования интегрированной отчетности, по нашему мнению, следует учитывать уровень компетентности внутренних пользователей и предполагаемых внешних пользователей (покупателей продукции, поставщиков, подрядчиков, инвесторов и т.д.), обеспеченность хозяйствующих субъектов и поставщиков финансового капитала кадровым потенциалом, обеспеченность аграрных организаций ресурсным

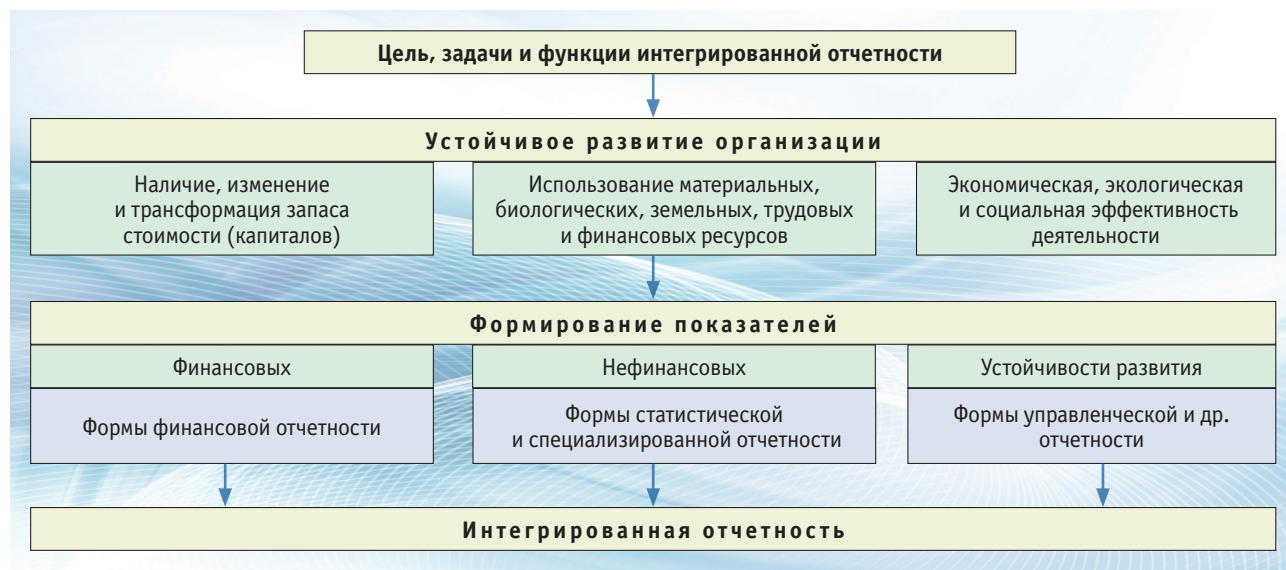
потенциалом устойчивого развития, а также состояние природной среды и др.

Работу по организации процесса формирования интегрированной отчетности целесообразно строить так, чтобы в интегрированной отчетности отражались показатели сельскохозяйственной организации на базе структурированной информации различных видов учета (бухгалтерского, статистического, налогового, зоотехнического и др.), планирования (нормирования), прогнозирования, а также контроля и анализа. С этой целью в сельскохозяйственных организациях предлагается последовательное осуществление организационных мероприятий, приведенных на рисунке 1.

В процессе организации формирования интегрированной отчетности необходимо четко представлять место и роль этой отчетности как внутри сельскохозяйственной организации, так и за ее пределами, при представлении этой отчетности внешним пользователям и обеспечении повышения степени доверия общества к сельскохозяйственным экономическим субъектам и оценке их значимости в создании национального богатства.

При формировании рациональной модели интегрированной отчетности как системы, определении ее формы, содержания, элементов и показателей следует, по нашему мнению, учитывать действие основных экономических законов (законы стоимости, убывающей доходности, развития

Рис. 2 Модель формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации



производительных сил и др.) и их переплетение с законами природы при использовании агробиологических систем в сельскохозяйственном производстве.

Кроме того, при моделировании интегрированной отчетности необходимо учитывать возможности осуществления ее функций (информационная, контрольная, связывающая и др.), а также раскрытия показателей структурных элементов (создание стоимости, изменений капиталов, позиционирование, использование ресурсов, эффективность деятельности, обязательства и др.) (рисунок 2).

Отражаемая информация в интегрированной отчетности должна отвечать таким требованиям, как достоверность, реальность, объективность, экономичность, сопоставимость, а также обладать определенными свойствами: существенность, уместность, надежность, релевантность. Кроме того, все формы интегрированной отчетности, являющиеся носителями информации, должны отражать все рассматриваемые объекты, хозяйственно-производственные процессы по всему спектру создания стоимости, изменений капиталов, использования ресурсов в экономической, социальной и экологической сферах сельскохозяйственной деятельности.

В связи с этим возникает необходимость надлежащей организации учета, планирования, контроля и других самостоятельных функций управления как информационной базы формирования показателей интегрированной отчетности.

Надлежащая организация указанных информационных баз интегрированной отчетности

требует, чтобы специалисты всех видов учета, планирования, контроля и др. были достаточно компетентными и повышали уровень своего профессионализма. Надлежащая организация видов учета (финансового, управленческого, производственного, стратегического и др.), планирования и контроля должна осуществляться с учетом концепций их развития, целей и задач в системе менеджмента. Следует учитывать также размеры организации и виды ее деятельности.

Целевые подсистемы указанных функций управления должны занимать ведущие места в системе управления. Они должны отличаться гибкостью и активной адаптацией к требованиям формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации. При этом система внутреннего регулирования приведенных функций должна способствовать осуществлению условий оптимальности, функциональной ориентированности и комплексной автоматизации в цифровой экономике.

В экономической информационной системе сельскохозяйственной организации целесообразно

Рис. 3 Информационное обеспечение интегрированной отчетности сельскохозяйственной организации



предусмотреть подсистему проверки информации для формирования показателей интегрированной отчетности (ППИ). Включение в информационную базу интегрированной отчетности ППИ принципиально будет менять формирование показателей интегрированной отчетности в сторону повышения степени надежности, нейтральности, полезности и объективности этих показателей. Все это позволит пользователям интегрированной отчетности принимать научно обоснованные экономические решения на базе предварительно проверенной и достаточно достоверной информации (рисунок 3).

При рассмотрении и создании надежной информационной базы интегрированной отчетности целесообразно в подсистеме проверки информации (ППИ) применять современные информационные технологии и компьютерные программы, реализующие автоматизированно такие процедуры ППИ, как интерпретация, оценка ситуации, наблюдение, контроль, обеспечение формирования показателей интегрированной отчетности.

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. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – № 4(442). – С.413-428.
2. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Развитие методики учета капиталов в системе интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 23. – № 8(470). – С. 906-921.
3. Драгер Х. Интегрированная отчетность должна работать для всех // Экономические стратегии. – 2017. – Т. 19. – № 3 (145). – С. 176-185.
4. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: информационное значение, принципы составления: монография. – М.: Финансовый университет, 2015. – 160 с.
5. Рощектаева У.Ю. Интегрированная отчетность как инновационная модель корпоративной отчетности // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2018. – № 2(22). – С. 44-49.

Выводы

Приведенная концептуальная модель информационного обеспечения интегрированной отчетности при ее внедрении и практической реализации будет способствовать повышению надежности, достоверности и полезности показателей данной отчетности для ее внутренних и внешних пользователей и позволит сельскохозяйственным организациям формировать интегрированную отчетность, отвечающую по структуре и содержанию требованиям Международного стандарта интегрированной отчетности «ИО» (IR)¹ и Концепции развития публичной нефинансовой отчетности².

¹ *Международный стандарт «ИО» (IR) (официальный перевод на русский язык). Режим доступа: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (Дата обращения: 12.03.2021).*

² *Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 г. № 876-р «Концепция развития публичной нефинансовой отчетности».*

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. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. Integrirrovannaya otchetnost' v sel'skom hozyaystve: sostav i problemy vnedreniya [Integrated Reporting in Agriculture: a Structure and the Problems of Implementation]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2018, Vol. 21, no. 4(442), pp.413-428 (in Russ.).
2. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. Razvitiye metodiki ucheta kapitalov v sisteme integrirrovannoy otchetnosti [Developing Capital Accounting Practices in the Integrated Reporting System of Agricultural Organizations]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2019, Vol. 23, no. 8(470), pp. 906-921 (in Russ.).
3. Drager H. Integrirrovannaya otchetnost' dolzhna rabotat' dlya vsekh [Integrated Reporting Should Work for Everybody]. *Ekonomicheskie strategii*, 2017, Vol. 19, no. 3 (145), pp. 176-185 (in Russ.).
4. Malinovskaya N.V. *Integrirrovannaya otchetnost': informatsionnoye znachenie, printsipy sostavleniya* [Integrated Reporting: Information Value and Principles of Preparation]. Moscow, Finansovyy universitet Publ., 2015. 160 p.
5. Roshchektaeva U.Yu. Integrirrovannaya otchetnost' kak innovatsionnaya model' korporativnoy otchetnosti [Integrated Reporting as an Innovative Model of Corporate Reporting]. *Nauchnyy vestnik Yuzhnogo instituta menedzhmenta*, 2018, no. 2(22), pp. 44-49 (in Russ.).



6. Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н. Формирование форм специализированной отчетности, расшифровок к балансу и отчету о результативности деятельности в системе интегрированной отчетности организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – № 1. – С. 17-35.
7. Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н. Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №1. – С.11-17.
8. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации об устойчивом развитии в интегрированной отчетности предприятий АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 4. – С. 58-69.
9. Хоружий Л.И. Концептуальные положения формирования ПНО в системе интегрированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 4. – С.19-26.
10. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации для нефинансовых стейкхолдеров в интегрированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 4. – С. 28-33.
6. Khoruzhy L.I., Gupalova T.N. Formirovanie form spetsializirovannoy otchetnosti, rasshifrovok k balansu i otchetu o rezul'tativnosti deyatel'nosti v sisteme integrirovannoy otchetnosti organizatsiy APK [Formation of Specialized Reporting Forms, Transcripts to the Balance Sheet and Performance Report in the Integrated Reporting System of Agro-Industrial Complex Organizations]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2019, no. 1, pp. 17-35 (in Russ.).
7. Khoruzhy L.I., Gupalova T.N. Ratsionalizatsiya ucheta i metodiki formirovaniya informatsii ob effektivnosti ispol'zovaniya sredstv sotsial'nogo i intellektual'no-chelovecheskogo kapitalov organizatsiy APK [Rationalization of Accounting and Information Creation Methods on the Use of Social and Intellectual Capital Efficiency of the Agriculture Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 11-17 (in Russ.).
8. Khoruzhy L.I., Tryastsina N.Yu. Formirovanie informatsii ob ustoychivom razvitii v integrirovannoy otchetnosti predpriyatiy APK [The Generation of Information about Sustainable Development in Integrated Reporting of Agro-Industrial Enterprises]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2017, no. 4, pp. 58-69 (in Russ.).
9. Khoruzhy L.I. Kontseptual'nye polozheniya formirovaniya PNO v sisteme integrirovannoy otchetnosti [Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp. 19-26 (in Russ.).
10. Khoruzhy L.I., Tryastsina N.Yu. Formirovanie informatsii dlya nefinansovykh steykholderov v integrirovannoy otchetnosti [Creating Integrated Reporting Information for Non-Financial Stakeholders]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp. 28-33 (in Russ.).

Для цитирования

Джикия М.К. Организация и моделирование формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 3. – С. 17-22.

For citation

Dzhikia M.K. Organizatsiya i modelirovanie formirovaniya integrirovannoy otchetnosti sel'skohozyaystvennykh organizatsiy [Organization and Modeling of Agricultural Organizations' Integrated Reporting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 3, pp. 17-22 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_3_23
 УДК 005.52:[331.2:334.71]
 ВАК 08.00.12

Анализ рынка заработных плат производственных предприятий

Analysis of the Manufacturing Business Wages Market

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

Лия Витальевна Панферова

канд. экон. наук, доцент кафедры
 бухгалтерского учета и электронного бизнеса
 e-mail: 2013-let0@list.ru

Наталья Геннадьевна Борисова

студентка 4 курса экономического
 факультета ЧГУ им. И.Н. Ульянова
 e-mail: natalaborisova99@yandex.ru
 428015, Российская Федерация, г. Чебоксары,
 Московский проспект, д. 29.
 Тел. + 7 (835) 258-41-73.

Аннотация. На протяжении многих лет одним из важнейших ресурсов современных компаний является труд. Так как конкуренция на рынке труда и заработной платы является высокой даже в кризисной период, то установление оправданных заработных плат поможет оптимизировать фонд оплаты труда и сохранить получаемую прибыль. В свою очередь предлагаемая заработная плата служит неплохой мотивацией сотрудников. В статье отмечена правовая основа функционирования взаимоотношений между работником и работодателем, рассмотрены основные требования, предъявляемые предприятиями к кандидатам на вакантные должности. Проведен анализ предлагаемых заработных плат по данным сайтов вакансий предприятий Нижнего Новгорода по различным отраслям. Определена наибольшая и наименьшая заработные платы на основании данных различных источников, рассчитаны средние значения и амплитуда, выявлены должности, пользующиеся существенным спросом. По итогам исследования был рассмотрен риск исчезновения профессии бухгалтера и возможности предотвращения данной ситуации. Также рассмотрены основные тенденции, характерные для данного рынка и меры государственной поддержки людей, которые потеряли работу, и тех, кто находится под угрозой увольнения в связи с непростой ситуацией в стране.

Ключевые слова: заработная плата; вакансия; анализ; бухгалтер; рынок труда; профессия; цифровая экономика.

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

Liya V. Panferova

PhD in Economics, Associate Professor at the
 Accounting and Electronic Business Department
 e-mail: 2013-let0@list.ru

Nataliia G. Borisova

4th year Student of the Faculty of Economics

e-mail: natalaborisova99@yandex.ru
 29 Moskovskiy Prospect st.,
 Cheboksary 428015, Russian Federation.
 Phone +7 (835) 258-41-73.

Abstract. For many years labor has been one of the most important resources of modern companies. Since the competition on the labor and wage market is high even during the crisis period, the establishment of reasonable wages will help to optimize the wage fund and keep the profit. In turn, the proposed salary serves as a good motivation for the employees. The paper notes the legal basis for the employee and the employer relationships, and examines the basic requirements of enterprises for job openings candidates. The analysis of the offered salaries is carried out according to the job openings of the various industries enterprises in Nizhny Novgorod. The highest and lowest salaries were determined based on the data from various sources, the average values and amplitude were calculated, and job positions in significant demand were identified. Based on the results of the study, the risk of the disappearance of the accounting profession and the possibility of preventing this situation were considered. The main trends typical for this market and measures of state support for people who have lost their jobs and those who are under the threat of dismissal due to the difficult situation in the country are also considered in this paper.

Keywords: salary; job opening; analysis; accountant; labor market; profession; digital economy.

Введение

Актуальность проведенного исследования рынка заработных плат заключается в том, что рынок труда в целом отличается невероятной изменчивостью и именно по этой причине следует осуществлять мониторинг не реже двух раз за год. Проведение анализа рынка заработных плат – это неотъемлемая часть планирования, то есть, не проанализировав достигнутые показатели, нельзя правильно и эффективно спланировать будущие затраты. Отслеживание поможет компании предлагать будущим работникам наиболее привлекательные условия труда, вознаграждения за труд, оптимизировать фонд оплаты труда, отслеживать появление новых вакансий. Недостаток знаний в данной области может привести к ухудшению имиджа компании, отношений в коллективе.

Основной задачей исследования является получение статистически достоверных данных о средней заработной плате специалистов по конкретным должностям. При проведении анализа учитывались такие критерии, как отраслевая принадлежность и расположение компаний.

Таблица 1. Предлагаемые заработные платы по данным сайтов вакансий по различным должностям (руб.)

№	Должности	Минимальная заработная плата	Максимальная заработная плата	Средняя заработная плата	Компании, по которым проводился анализ	Амплитуда
1	Бухгалтер	15000	60000	36000	ООО РОСМ, ООО «Стройком-2009», ООО «ЭЛСК НН»	45000
2	Бухгалтер-кассир	23000	35000	28667	Группа Компаний «ЖелДорЭкспедиция», ЗАО «Завод Труд», ООО «Дилер»	12000
3	Инженер по оснастке	40000	75000	57500	ОАО «Завод им. Г.И. Петровского», Тихвинский вагоностроительный завод (АО ТВСЗ)	35000
4	Инженер-конструктор	20000	120000	55000	Волго-Каспийское ПКБ, НОВЛАЙН, ТСН-Электро	100000
5	Главный конструктор	24500	120000	60250	ЗАО «Концерн Термаль», АО «ННПО им. М.В. Фрунзе», ООО «ЛУИДОР», АО «Нижегородский завод 70-летия Победы»	95500
6	Главный бухгалтер	30000	120000	55000	ООО «ЗНГО ПОБЕДА», ООО «Магистраль-НН», ООО «Караван», НИЖЕГОРОДСКИЙ ЗАВОД МЕТАЛЛОИЗДЕЛИЙ	90000
7	Главный инженер	40000	150000	65000	ООО «Мегаполис», ООО «Партнер-сервис», ООО «Экотектор», ООО «Группа компаний Геон»	110000
8	Главный технолог	55000	150000	91250	ПКФ БК-студия, ООО «Аринс Технолоджи», ПАО «Завод Красное Сорново», ЗАО «Режевской кабельный завод»	95000
9	Директор по производству	35000	100000	68333	ООО «Аф Деливери», ООО «Нижегородская Оконная Компания», ООО «Чкаловский электромеханический завод»	65000
10	Начальник производства	35000	100 000	61667	ООО «Тент Люкс НН», ООО «РусТрак», ООО «ЛУИДОР»	65000

Результаты исследования и их обсуждение

Основой функционирования трудовых правоотношений является Конституция Российской Федерации, гарантирующая право каждого гражданина на труд и организацию отдыха. Регламентация отношений между работником и работодателем также отражена в Трудовом кодексе Российской Федерации. Регулирование оплаты труда и социальных взаимоотношений в каждой организации осуществляется в соответствии с принятыми внутренними нормативными документами. Сложившаяся в настоящее время система оплаты труда не отвечает современным экономическим требованиям, а в некоторых случаях и противоречит им. Это проявляется в низком размере оплаты труда, недостаточных социальных гарантиях [1].

Анализ рынка заработных плат производственных предприятий проводился на основе предприятий Нижнего Новгорода (таблица 1). При анализе опроса сотрудников предприятий 43% опрошенных не желали раскрывать размер заработной платы своим коллегам.

Таблица 1. Продолжение

№	Должности	Минимальная заработная плата	Максимальная заработная плата	Средняя заработная плата	Компании, по которым проводился анализ	Амплитуда
11	Начальник производственного участка	35000	150000	65000	ООО «Элевант», ООО «АВТОТЕХ», АО «Завод Красный Якорь»	115000
12	Руководитель отдела персонала	50000	150000	85000	ANCOR Industry, Крупная торгово-производственная Компания, ООО «Птицефабрика Акашевская»	100000
13	Ведущий экономист	34000	65000	44134	ОАО «170 ремонтный завод средств обеспечения полетов», ООО «РесурсТранс», ЗАО «Завод Труд», ООО «НОРКЕМ»	31000
14	Начальник казначейства (финансового отдела)	30000	80000	55000	ТСН-Электро, Аринс Технолоджи, ГК «Орион НН»	50000
15	Делопроизводитель	18000	45000	28333	Производственное объединение МИК-Изол, ООО «Манитоба», ООО «МонтажТехСтрой»	27000
16	Специалист по таможенному оформлению	30000	60000	41667	ООО «НижБел», ООО «ТК Нефтепроминвест», ООО «Букаев.ру»	30000
17	Менеджер по закупкам	20000	120000	73333	AKRON HOLDING, ООО «ГРОСМ-НН», ООО «Политехник»	100000
18	Менеджер по логистике	25000	150000	48750	ООО «Судостроение Судоремонт», ООО «ТрансКар», ООО «ТК Поволжье-Транс», ООО «Старт»	125000
19	Менеджер по производственной логистике	30000	100000	45000	Автопозитив, ООО «ТПК Мир», ООО «Фобос»	70000
20	Менеджер по складской логистике	28000	70000	50000	ИнвестТрансГрупп, Обсидиан, ТЭК «Кобальт»	42000
21	Менеджер по транспортной логистике	25000	80000	40000	Delco, ЗАО «РусЭлектроКабель», ООО «ТК Приволжье-Транс»	55000
22	Инженер по качеству	35000	120000	41667	ООО «Новые Промышленные Технологии», ООО «АВТОМАШ», АО «ЭВАН»	85000
23	Специалист по охране труда	22000	75000	42333	ОАО «Группа строительных компаний Дон», ПАО «Завод Красное Сормово», ООО «ПОЛАТИ»	53000
24	Инспектор по кадрам	30000	70000	35000	Рост-медицина, АО «Гринатом», ООО «НЗСМ», ООО «НОВОЛАЗЕР»	40000
25	Системный администратор	20000	100000	38667	ООО «Фармкомплект», АО «НПО ЭРКОН», ПРОМТЕХ	80000
26	Специалист технической поддержки	19000	50000	34500	ООО «ЛАД», ООО «Македон», ООО «Хоппер ИТ», ООО «ИРИС»	31000
27	Инженер-программист 1С (не битрикс)	40000	130000	87333	ООО «Аринс Технолоджи», ООО «ТЕРМИНАЛ», ООО «Агрофирма Весна»	90000
28	Инженер-программист	34500	160000	74000	АО «Транснефть-Верхняя Волга», ООО «Концепт Электро», ООО «Аринс Технолоджи»	125500
29	Начальник отдела	28000	180000	58125	ЗАО «Металлостройконструкции», ЗАО «Орион НН», ОАО «170 ремонтный завод», ООО «Аринс Технолоджи средств обеспечения полетов»	152000

Таблица 1. Окончание

№	Должности	Минимальная заработная плата	Максимальная заработная плата	Средняя заработная плата	Компании, по которым проводился анализ	Амплитуда
30	Специалист по качеству	20000	45000	35000	ООО «Завод ИНКОМ», ООО «Судостроение Судоремонт», ООО «АВТОМАШ»	25000
31	Мастер производства	30000	50000	45000	ООО «Сильва», ООО «Чернышихинский мясокомбинат», ООО «Точмаштехнологии»	20000
32	Инженер-технолог по литью пластмасс	28000	45000	32000	ГК «Автокомпонент», АО ПКО «Теплообменник», Акционерное общество «Федеральный научно-производственный центр Нижегородский научно-исследовательский институт радиотехники»	17000
33	Инженер-технолог по производству и сборке	30000	66000	45000	ОАО «Завод им. Г.И. Петровского», ООО «Интеравтоцентр», ООО «Флагман»	36000
34	Инженер по снабжению	25000	60000	40000	ОАО «170 ремонтный завод средств обеспечения полетов», ООО «Деловой стиль», ООО «Терминал»	35000
35	Инженер-конструктор	20000	120000	57750	АО ННПО им. М.В. Фрунзе, АО «ЗАВОД КРАСНЫЙ ЯКОРЬ», ТСН-Электро, ЗАО «Концерн Термаль»	100000
36	Главный механик	28000	70000	46000	АО ПКО «Теплообменник», ООО «Автотехника», Grand Line	42000
37	Инженер по экологической безопасности	25000	90000	40000	ОАО «Завод им. Г.И. Петровского», ООО «Бултен Рус», ООО «Нижегородстройизыскания»	65000
38	Главный энергетик	45000	100000	55000	ООО «Мегаполис», ООО «РАМ», ЗАО «Индустрия Сервис»	55000
39	Инженер по организации управления производством (специалист по бережливому производству)	35000	90000	56667	ООО «Финпромресурс», 170 ремонтный завод средств обеспечения полетов, ГК «Автокомпонент»	55000
40	Юрисконсульт	23000	65000	34750	ГК Мехуборка, АРТ-СТРОЙ Кровельные Системы, АО «Нижегородский завод 70-летия Победы», ПАО «ТНС энерго Нижний Новгород»	42000

При оценке динамики активности соискателей и откликов на предлагаемые вакансии можно сделать вывод о том, что за последние два года, а именно за 2019–2020 годы, наблюдается резкое падение в зимний период и существенно небольшой рост в летний. А наибольшую готовность снизить зарплатные ожидания демонстрируют начинающие специалисты любых сфер (– 0,25). К 3-му кварталу соискателей, готовых снизить свои зарплатные ожидания ради гарантированного трудоустройства, пока больше, чем тех, кто не готов к снижению своих зарплатных ожиданий.

Также следует отметить то, что большинство из перечисленных в таблице 1 организаций предъявляет следующие требования к претендентам на вакантные должности:

- 1) наличие высшего профессионального образования;
- 2) запас знаний в области прикладных программ;
- 3) опыт работы именно по специальности.

Данные требования характерны для должностей ведущего экономиста, инженера-конструктора и инженера-программиста.

Данные исследования отражены в таблице 1, при составлении которой были использованы электронные ресурсы¹.

Среди представленных вакансий наименьшая заработная плата по итогам проведенного анализа

¹ HeadHunter. Режим доступа: <https://hh.ru>.

Работа в России. Режим доступа: <https://trudvsem.ru>.

Avito. Работа в Нижнем Новгороде.

Режим доступа: https://www.avito.ru/nizhniy_novgorod/rabota.

у бухгалтера, которая составляет 15 000 рублей, также среди наименее оплачиваемых вакансий следует выделить делопроизводителя и специалиста технической поддержки. Следует отметить, что на менее оплачиваемые вакансии наблюдается наибольший спрос среди работодателей. Также наблюдается высокий спрос на вакансии технических специальностей, следовательно, среди этих вакансий наиболее высокие заработные платы. А именно: главный технолог, инженер-конструктор и инженер-программист. Также предлагаемые работодателями заработные платы варьируются в зависимости от того, насколько специфична должность, а именно пороговое значение заработной платы по таким должностям, как инженер-программист 1С, специалист по бережливому производству, превышает 30 000 рублей. Среди предложенных вакансий максимальная заработная плата характерна для руководителей отделов, а именно: главный конструктор (120 000 рублей), главный бухгалтер (150 000 рублей), начальник производственного участка (150 000 рублей).

В условиях работы в дистанционном режиме и масштабного перехода бизнеса в онлайн естественным образом возрос спрос на IT-специалистов. В основном спрос идет на разработчиков различных программ. На данном этапе требуется разработка новых продуктов, обеспечение возможности дистанционной работы и контроля за сотрудниками. Кроме того, компании активно ищут работников сферы информационной безопасности, так как существует вероятность возникновения и развития существенных угроз в финансовой, банковской и других сферах деятельности. Конечно же, и заработная плата, предлагаемая работодателями по данным направлениям, одна из высоких на рынке.

При нахождении средней заработной платы по каждой должности были использованы значения, исключаяющие наибольшие и наименьшие значения, так как принятие их в расчет может повлечь сдвиг среднего значения в большую либо меньшую сторону. Среди рассмотренных вакансий наибольшая средняя заработная плата по итогам расчетов характерна для должности главного технолога и составила 91 250 рублей. А наименьшая средняя заработная плата среди предлагаемых должностей – это делопроизводитель, и она составляет 28 333 рублей.

Также необходимо отметить амплитуду значений. А именно, наибольшая разница между максимальной предлагаемой заработной платой и минимальной отмечается по следующим должностям: начальник отдела – 152 000 рублей, инженер-программист – 125 500 рублей, менеджер по логистике – 125 000 рублей. Наименьшие же у бухгалтера-кассира, мастера производства и инженера-технолога по литью пластмасс – 12 000 рублей, 20 000 рублей и 17 000 рублей соответственно.

В ходе изучения рынка заработных плат необходимо подчеркнуть то, что на профессию бухгалтера со стороны работодателей существует большой

спрос, однако пороговое значение по данной вакансии одно из самых низких. Возможно, это связано с тем, что в современном мире выполняемые функции не рассматриваются как требующие разносторонних знаний и высоких квалификаций. Причем круг задач только увеличивается.

Стоит отметить то, что с каждым годом становится больше новостей о том, что бухгалтер – вымирающая профессия. Но так ли это на самом деле? Соответствует ли это действительности? Попробуем выяснить. Вымирающая профессия – та, которая не пользуется спросом, не востребована на рынках труда и может быть с легкостью заменена иными профессиями. Казалось бы, автоматизация и цифровизация значительно упростили ряд каждодневно выполняемых задач, но сможет ли роботизированная система отслеживать изменения в законодательстве, полностью вести электронный документооборот, рассчитывать заработные платы, больничные и отпускные и оптимизировать систему уплачиваемых налогов. По итогам анализа рынка наблюдается ситуация обратная заявленной – на бухгалтеров спрос только растет. К существенному факту в пользу продолжения жизни профессии можно отнести то, что соискатели-бухгалтеры практически не испытывают проблем с трудоустройством. Если же угроза исчезновения все-таки наступит, то для бухгалтеров, как и для множества профессий, существует возможность переквалификации или же её повышения, что поможет соискателям быть более востребованными на рынке заработных плат. Предотвращение опасности может быть обеспечено формированием у учетных работников новых навыков аналитической работы и компетенций, связанных с использованием современных инструментов цифровых технологий [2].

Заключение

Проанализировав в целом рынок труда, можно сделать следующие выводы: рынок труда на данный момент можно назвать стабильным для производственной сферы деятельности, отмечается высокий спрос на рабочие профессии и технические специальности и повышение спроса в целом. Хочется надеяться, что данная ситуация сохранится, а недостаток квалифицированных кадров и отсутствие спроса со стороны работодателей, который наблюдался в карантинный период, не повторится.


Правительство приняло ряд мер для поддержки людей, которые потеряли работу, и тех, кто сейчас под угрозой увольнения:

1. Возрос размер пособия по безработице – минимальный и максимальный.
2. Расширился круг лиц, имеющих право на получение таких пособий.
3. Максимальное число работников переведено в дистанционный режим работы.
4. На бирже труда безработные могут регистрироваться через портал «Работа в России». Пособие по безработице, можно оформить онлайн и

получить помощь в поиске новой работы или направление на переобучение.

Необходимо было настроить систему трудовых отношений, чтобы соблюсти баланс между защитой прав работников и интересами работодателей, и помочь всем участникам рынка с минимальными потерями пройти непростой период распространения коронавирусной инфекции. В результате работы итоговым решением проблемы может стать установление по конкретным должностям заработной платы не ниже той, которая предложена конкурентами для того, чтобы избежать текучести кадров, и, разумеется, не ниже установленного МРОТ. Также установить заработную плату не выше средней на рынке заработных плат для предотвращения

нерациональных затрат фонда оплаты труда. Данные меры позволят выявить резервы и пути снижения издержек, которые можно направить на совершенствование деятельности компаний, улучшения условий труда.

Цифровизация и пандемия ускорили преобразования на рынке труда. Теперь во всем мире сокращение рабочих мест произойдет не только из-за распространения новых технологий, как предсказывалось ранее, но и из-за экономического кризиса. Новые технологии создадут взамен миллионы новых вакансий. Но эти новые рабочие места будут появляться значительно медленнее, чем ожидалось раньше, а старые рабочие места начнут исчезать, напротив, быстрее. 

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. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Каткова Е.А. Оптимизация системы оплаты труда в отрасли сельского хозяйства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 33-38.
2. Соболева Г.В., Попова И.Н., Зуга Е.И. Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 4. – С. 24-31.

References

1. Khoruzhy L.I., Katkov Yu.N., Katkova E. A. Optimizatsiya sistemy oplaty truda v otrasli selskogo hozyaystva [Wage System Optimization in the Agricultural Sector]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 33-38 (in Russ.).
2. Soboleva G.V., Popova I.N., Zuga E.I. Rynok truda dlya buhgalterov v tsifrovoy ekonomike: sostoyanie i perspektivy [Labor Market for Accountants in the Digital Economy: Current State and Prospects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 24-31 (in Russ.).

Для цитирования

Панферова Л.В., Борисова Н.Г. Анализ рынка заработных плат производственных предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 3. – С. 23-28.

For citation

Panferova L.V., Borisova N.G. Analiz rynka zarabotnyh plat proizvodstvennyh predpriyatiy [Analysis of the Manufacturing Business Wages Market]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 3, pp. 23-28 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_3_29
УДК 336.227
ВАК 08.00.10

Подходы к определению места управления зарубежной компанией в России и роль ICAP как инструмента по снижению налоговых рисков возникновения постоянного представительства

Determining the Place for a Foreign Company Management in Russia and Application of ICAP as a Permanent Establishment Tax Risk Mitigation Tool

«Эрнст энд Янг» – оценка и консультационные услуги, Российская Федерация, Москва

Руслан Мукимович Раджабов

директор, группа трансфертного ценообразования и повышения эффективности операционных моделей
e-mail: ruslan.radzhabov@ru.ey.com
115035, Российская Федерация, г. Москва, Садовническая наб., д. 77, стр.1.
Тел. +7 (495) 641-29-95.

Аннотация. На сегодняшний день одним из актуальных вопросов не только в России, но и в мире остается вопрос защиты суверенной налоговой базы и определение «справедливой доли прибыли», которая должна быть отнесена к той или иной юрисдикции. В статье анализируются подходы к определению места управления компанией и систематизируется судебная практика по этому вопросу. В статье также анализируется особенности международной программы соответствия налоговому законодательству (ICAP) и перспективы участия в программе для многонациональных корпораций. В выводах представлены комментарии о роли ICAP как инструмента по снижению рисков возникновения постоянного представительства. В выводах также представлены предложения по усовершенствованию отдельных положений программы при ее реализации в России. Научная новизна работы заключается в систематизации автором подходов к налоговому администрированию трансфертного ценообразования (ТЦО) и выработке предложений по повышению эффективности действующих процессов. Практическая значимость работы заключается в возможности использования результатов исследования государственными органами, осуществляющими функции налогового администрирования постоянных представительств, а также организациями, применяющими трансфертные цены в качестве инструмента для налогового планирования.

Ernst end Young – otsenka i konsul'tatsionnye uslugi (Ernst & Young - Evaluation and Consulting Services), Russian Federation, Moscow

Ruslan M. Radzhabov

Director, Transfer Pricing and Operational Model Efficiency Group
e-mail: ruslan.radzhabov@ru.ey.com
77 Sadovnicheskaya nab., Moscow
115035, Russian Federation.
Phone +7 (495) 641-29-95

Abstract. Currently, one of the relevant issues not only in Russia, but also in the world is the issue of protecting the sovereign tax base and determining the *fair share of profit*, which should be attributed to one or another jurisdiction.

The paper contains the analysis of the management place concept of the foreign company in Russia and legal practice on this issue. Also, the paper contains the analysis of the International Compliance Assurance Program (ICAP) and peculiarities of participating in such program for multinational enterprises.

In the conclusion the comments are made regarding application of ICAP as a permanent establishment risk mitigation tool. The author also makes proposals for improving certain provisions of the program during its implementation in Russia. The scientific novelty of the work lies in the author's systematization of the approaches to the tax administration of transfer pricing (TP) and the development of proposals to improve the efficiency of existing processes. The practical significance of the work lies in the possibility of using the results of the study by state bodies performing the functions of tax administration of permanent establishments, as well as by organizations that use transfer prices as a tool for tax planning.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование (ТЦО); судебная практика; постоянное представительство; контролируемые сделки; взаимозависимые лица; источники информации, методы ТЦО; риски; межстрановая отчетность; международная программа соответствия налоговому законодательству (ICAP); международный комплаенс; налог на прибыль организаций; налоговая база.

Введение

На сегодняшний день одним из актуальных вопросов не только в России, но и в мире остается вопрос защиты суверенной налоговой базы и определение «справедливой доли прибыли», которая должна быть отнесена к той или иной юрисдикции. Данный вопрос рассматривался такими авторами, как Н.З. Зотиков [1,2], Д.И. Ряховский, В.И. Крицкий [3], В.В. Башкатов, Е.С. Сюткина [4].

В международной практике развития налоговых систем усиливается тенденция налогообложения прибыли компании в том государстве, в котором фактически осуществляется деятельность компании или с территории которого осуществляется управление данной компанией. При этом вопрос, что следует признавать местом управления, до сих пор является одним из актуальных и неоднозначных вопросов в сфере международного налогообложения в России и зарубежных странах, налоговое законодательство которых соответствует принципам Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций¹.

В России формально существуют два инструмента для налогообложения прибыли иностранных компаний в связи с ведением ими коммерческой деятельности в России, а именно:

- признание иностранной организации российским налоговым резидентом;
- признание деятельности компании в качестве приводящей к образованию постоянного представительства (далее – ПП).

Концепция ПП иностранных организаций в России существует в российском налоговом законодательстве давно. ПП иностранной организации в России считается образованным, если:

- иностранная организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность в России через обособленное подразделение/иное место деятельности;
- иностранная организация осуществляет деятельность в России через «зависимого агента», т.е. лицо в России, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы, действует на территории России от ее имени, имеет и регулярно

Keywords: transfer pricing (TP); legal practice; permanent establishment; controlled transactions; related parties; information sources; TP methods; risks; country-by-country reporting; International Compliance Assurance Program (ICAP); international compliance; corporate income tax; tax base.

использует полномочия на заключение контрактов и согласование их существенных условий от имени данной иностранной компании, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации.

При этом Налоговый кодекс Российской Федерации² (далее – НК РФ) не содержит определение понятия «предпринимательская деятельность», что приводит к широкому толкованию данного термина.

Осуществление деятельности подготовительно-го и вспомогательного характера в России не признается приводящей к образованию ПП в РФ. При этом квалификация деятельности в качестве подготовительной производится с учетом характера основной деятельности компании. Деятельность по управлению иностранной компанией в общем случае не является вспомогательной. Однако к настоящему моменту практика идентификации ПП по месту управления не развита. Судебные прецеденты, в которых налоговые органы в России пытались бы признать наличие ПП иностранной организации по месту управления в России, и нам не известны.

Местом управления признается территория России, если выполнено одно из следующих основных условий (п. 2 ст. 246.2 НК РФ):

- исполнительный орган (исполнительные органы) регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из России;
- главные (руководящие) должностные лица преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в России. Если любой из основных критериев выполняется не только в России, но и в ином государстве, то иностранная компания может признаваться налоговым резидентом России при выполнении одного из дополнительных критериев:
- ведение бухгалтерского или управленческого учета организации в России (за исключением действий по подготовке и составлению консолидированной финансовой и управленческой отчетности, а также анализу деятельности иностранной организации);
- ведение делопроизводства организации в России.

Судебные дела, в которых иностранные компании признавались бы налоговыми резидентами России, отсутствуют. Насколько автору известно,

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations OECD Committee on Fiscal Affairs, July 2017. Paris.

к настоящему моменту существуют отдельные попытки признать налоговыми резидентами компании, имеющие ПП в России, однако материалы данных дел не являются публичными.

Обзор подходов налоговых органов к определению места управления иностранных организаций

Основной пик судебных разбирательств по теме ПП в России пришелся на 2010–2014 годы. В 2018 году рассматривалось одно судебное дело³, в котором налоговые органы переквалифицировали консультационные услуги в услуги по управлению недвижимостью и доначислили российский НДС. Налоговые органы указали, что оказание таких услуг привело к образованию постоянного представительства компании в России, и использовали это как дополнительный аргумент для доначисления НДС, однако вопрос соответствующих налоговых последствий образования ПП иностранной организации в России не рассматривался.

Таким образом, на данный момент отсутствует системный и отработанный подход к определению места управления/ПП иностранных компаний в России. Тем не менее, обобщая имеющуюся практику, можно выделить следующие тенденции исследования вопроса места управления иностранными компаниями в рамках проведения налоговых проверок:

- налоговые проверки, в рамках которых анализируется место управления компаниями, не носят отраслевой характер. Так, в известных нам судебных делах исследовалась деятельность компаний в таких отраслях, как туризм, СМИ, производство косметических средств, импортно-экспортная торговля медицинскими товарами, производство фармацевтических препаратов, сдача в аренду недвижимого имущества;
- по результатам анализа вопроса управления иностранными компаниями и потенциальной идентификации фактов управления из России налоговые органы осуществляют доначисления по тем налогам и с использованием тех подходов, администрирование которых с технической точки зрения значительно проще (например, через налогового агента), часто заменяя инструмент налогового резидентства / ПП на более удобный в части сбора налога. В частности, на практике имели место:
- доначисления по налогу у источника в России в результате оспаривания фактического права на доход, получаемый из российских источников. В данных делах вопрос о месте управления иностранных организаций анализируется в совокупности с другими факторами (такими как наличие офиса, квалифицированного персонала, активов, движение денежных потоков) для определения

уровня присутствия компании в иностранной юрисдикции;

- доначисления по НДС в судебном деле, в котором вопрос места управления иностранной организации исследовался напрямую – дело ООО «Группа ОНЭКСИМ». В данном деле суд обратил ключевое внимание на фактическое место осуществления деятельности иностранной компании, местонахождение лиц, осуществляющих полномочия по принятию решений/одобрению/заключению сделок/использованию средств на банковских счетах, место ведения делопроизводства иностранных компаний, наличие у иностранных компаний персонала, помимо директоров. Оценка данных факторов позволила налоговым органам и суду прийти к выводу, что местом управления иностранными компаниями является территория России и, соответственно, признать РФ местом реализации услуг и доначислить НДС;
- доначисления по налогу на прибыль при признании зависимого агента в России (дело «Санрайз тур») или переквалификации некоммерческого ПП в коммерческое (дело Блумберг Эл-Пи).

При оценке перспектив развития анализируемой практики отметим, что Россия присоединилась к Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – «Многосторонняя конвенция»), которая, в частности, предлагает изменения к определению ПП. В частности, изменения, вносимые Многосторонней конвенцией, расширяют концепцию «зависимого» агента и включают в определение лиц, которые играют «основную роль, приводящую к заключению контрактов, которые регулярно заключаются без существенных изменений предприятием». Многосторонняя конвенция изменяет не все соглашения, заключенные Россией. При этом мы не исключаем, что налоговые органы могут применять новый подход к определению ПП, даже если иностранная организация находится в юрисдикции, с которой соглашение не будет изменено Многосторонней конвенцией.

При довольно агрессивном подходе со стороны налоговых органов можно ожидать, что любая деятельность, осуществляемая в отношении иностранных организаций из России, которая в очевидном ключе не носит подготовительно-вспомогательный характер, будет рассмотрена как приводящая к образованию ПП в России. В этой связи в случае введения в российское налоговое законодательство более действенного механизма взимания налогов с компаний, не имеющих зарегистрированного присутствия в России (подобные обсуждения в последние годы ведутся), можно с высокой долей вероятности ожидать «бум» налоговых дел по данному вопросу.

³ Определение Верховного суда РФ от 13.09.2018 г. по делу № А40-255442/2016.

Выводы в отношении подходов к администрированию концепции места управления в России

Обобщая имеющуюся судебную практику, можно выделить следующие факторы, которые уже рассматриваются налоговыми органами в существующих судебных делах и могут выступать подтверждением управления иностранной компанией с территории РФ:

- ограниченные полномочия исполнительного органа иностранной компании:
 - директора иностранной компании являются массовыми и номинальными;
 - права директоров иностранной компании существенно ограничены в соответствии с учредительными документами;
 - собрания совета директоров носят формальный характер;
 - исполнительный орган принимает решения в России, а не в юрисдикции резидентства иностранной компании;
- полное отсутствие персонала, отсутствие персонала с необходимым опытом и достаточной компетенцией у иностранной компании;
- отсутствие активов, ограничение в распоряжении, управлении активами для ведения хозяйственной деятельности иностранной компанией;
- ведение делопроизводства, хранение печатей, оформление и подготовка первичных документов осуществляется от имени иностранной компании на территории России;
- регистрация иностранной компании по месту массовой регистрации;
- осуществление российской компанией деятельности, представляющей собой часть основной деятельности иностранной организации;
- участие в операционном управлении инвестициями;
- согласование существенных условий договоров и их заключение в России, а также систематическое осуществление сделок в интересах иностранной компании;
- наличие у контрагентов сформированного представления (восприятия) о том, что лица в России являются представителями иностранной компании.

Административная практика по вопросу признания иностранных компаний налоговыми резидентами в России также не является обширной. В известных нам разъяснениях Министерства финансов РФ (далее – Минфин РФ) анализируются следующие вопросы:

- самостоятельность принятия решений директорами иностранных компаний;
- осуществление иностранной компанией предпринимательских функций;
- осуществление сотрудниками функций контроля и управления в отношении компании;
- наличие/отсутствие офиса, персонала иностранной компании.

При этом Минфин РФ отдельно отмечает, что такой критерий, как осуществление на территории Российской Федерации отдельных функций, требующих принятия управленческих решений по вопросам текущей деятельности иностранных дочерних организаций, не может рассматриваться в качестве руководящего управления на территории Российской Федерации в случае, если такая деятельность осуществляется в объеме существенно меньшем, чем руководящее управление, осуществляемое в ином государстве (государствах)⁴.

К источникам информации, используемым налоговыми органами для подтверждения осуществления управления иностранными компаниями из России, могут быть отнесены, в частности, следующие источники:

- информация об осуществлении исполнительным органом, директорами иностранной компании своих полномочий может быть получена на основании:
 - результатов исследования жестких дисков, содержащих переписку сотрудников, и проведения оперативно-розыскных мероприятий федеральными службами (дело ООО «Аукционная компания «Союзпушнина»);
 - учредительных документов иностранной компании (уставов) (дело ЗАО «Торос», дело ПАО «Северсталь»);
- информация о составе директоров иностранной компании, её участниках, а также учредителях, получаемая из международных запросов в адрес налоговых органов иностранных государств и допросов сотрудников, а также из:
 - информационного ресурса Bureau van Dijk (дело ООО «Аукционная компания «Союзпушнина», дело ООО «Актив Рус»);
 - учредительных документов;
- информация о наличии квалифицированного персонала, получаемая в рамках международных запросов в адрес налоговых органов иностранных государств (дело ООО «Группа ОНЭКСИМ»);
- информация в отношении фактического места ведения делопроизводства иностранной компании (включая место хранения печатей иностранной компании, оформление и подготовку первичных документов), а также об IP-адресах, используемых для выхода иностранной компании в систему Клиент-Банк – материалы федеральных служб в ходе проведения изъятия документов (дело ООО «Группа ОНЭКСИМ»);
- информация о характере правоотношений иностранной и российской компании, а также о регулярности осуществления сделок иностранной компанией через лицо в РФ, получаемая по результатам анализа договоров, заключенных между иностранной и российской компанией (к примеру, агентский договор, договор купли-продажи, договор аренды, иные договоры с контрагентами),

⁴ Письмо Минфина РФ от 20.05.2019 г. № 03-12-12/36105.

Письмо Минфина РФ от 06.03.2017 г. № 03-12-11/21466.

позволяющие сделать вывод, что иностранная компания регулярно осуществляла на территории России предпринимательскую деятельность (дело ООО «Санрайз тур», дело Медас Трейдинг Лимитед, дело АО «Нетцш Тула», дело Блумберг Эл-Пи);

- информация о характере деятельности иностранной организации на территории РФ, получаемая из показаний, пояснений сотрудников и контрагентов (дело Блумберг Эл-Пи, дело «Санрайз тур», дело ООО «Орифлэйм Косметикс»);
- информация об основной, подготовительной и вспомогательной деятельности иностранной компании, получаемая из учредительных документов (дело Блумберг Эл-Пи);
- информация об объеме и характере полномочий, осуществляемых российской компанией в интересах иностранной компании на территории России, получаемая из:
 - доверенностей, выданных в пользу сотрудников российской компании (дело Медас Трейдинг Лимитед, дело ЗАО «Стик»);
 - договоров;
 - первичной документации (налоговые органы обращают внимание на лицо, являющееся подписантом) (дело Медас Трейдинг Лимитед);
- информация о деятельности, осуществляемой российским представительством иностранной организации в РФ, а также о персонале представительства, получаемая из:
 - положения о представительстве, в котором должны быть детально закреплены его полномочия, позволяющие установить характер деятельности в РФ (дело Блумберг Эл-Пи);
 - штатного расписания (дело Блумберг Эл-Пи);
 - показаний руководителей контрагентов, свидетельствующих о том, что переговоры по согласованию существенных условий сделок велись с российским представительством иностранной компании (дело Мэдаас Трейдинг АГ).

Дополнительно мы понимаем, что налоговые органы могут также использовать следующие источники информации:

- результаты функционального анализа, полученные в рамках ТЦО (трансфертное ценообразование) проверки;
- сведения из раскрытий по Контролируемой иностранной компании (КИК). Несмотря на различные определения контроля для целей КИК и управления для целей налогового резидентства, мы не можем исключить возможность использования данного источника информации. Кроме того, информация о директорах компании может быть указана в финансовой отчетности компании, предоставляемой в рамках раскрытия КИК;
- глобальную документацию содержащую информацию об осуществлении функций контроля и управления в группе компаний, а

также страновой отчет (в частности, информацию о количестве сотрудников в юрисдикции и стоимости активов).

ICAP как инструмент снижения рисков, связанных с возникновением постоянного представительства

На основании проведенного анализа можно предположить, что широкая практика признания налоговыми органами иностранных компаний налоговыми резидентами России или идентификации у таких компаний российского ПП к настоящему моменту отсутствует, что может быть обусловлено сложностью дальнейшего фактического взыскания налога в России. При этом факты управления иностранными компаниями из России активно используются в рамках применения других инструментов, в первую очередь концепции фактического права на доход, при которой налог взыскивается с российского налогового агента.

Анализ существующих судебных решений позволяет сделать вывод о том, что налоговые органы обладают достаточным инструментарием для сбора доказательной базы для признания иностранных компаний управляемыми из России. Если будет введен эффективный инструмент взыскания налога, соответствующие налоговые риски существенно возрастут.

Для снижения рисков, связанных с возникновением постоянного представительства, автору кажется целесообразным для организаций оценить возможность участия в программе ICAP (International Compliance Assurance Programme) – международной программе соответствия налоговому законодательству.


Программа ICAP – добровольный формат сотрудничества организаций с налоговыми органами, включая ФНС России, который позволяет организациям повысить определенность налогообложения, снизить количество налоговых споров и взаимосогласительных процедур, выработать совместно с налоговыми органами подходы к оценке рисков:

- трансфертного ценообразования;
- постоянного представительства;
- иных налоговых рисков в отношении трансграничных сделок (гибридные трансграничные схемы, налог у источника, льготы по соглашениям).

Письмо-заключение о низком уровне рисков постоянного представительства и/или иных согласованных с налоговыми органами областей контроля дает организациям уверенность, что ресурсы налоговых органов не будут нацелены на уже проведенный анализ сделок/рисков. Другими словами, налоговые проверки в отношении проанализированных сделок налоговыми органами на согласованный период планироваться не будут.

Несмотря на то, что ICAP не предоставляет юридической определенности, которая достигается

иными инструментами (например, соглашением о ценообразовании или взаимосогласительной процедурой, иными инструментами), в целом предлагаемый международный формат сотрудничества,

на наш взгляд, является перспективным и, учитывая тренд на повышение налоговой прозрачности, в перспективе будет реализован повсеместно. 

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Зотиков Н.З. Налог на прибыль: практика исчисления, направления совершенствования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С. 21-30.
2. Зотиков Н.З. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: практика применения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 32-42.
3. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41-48.
4. Башкатов В.В., Сюткина Е.С. Налогообложение добычи и использования криптовалют в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 36-40.

References

1. Zotikov N.Z. Nalog na pribyl': praktika ischisleniya, napravleniya sovershenstvovaniya [Income Tax: Calculation Practice and Areas for Improvement]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 21-30 (in Russ.).
2. Zotikov N. Z. Dosudebnyy poryadok uregulirovaniya nalogovykh sporov: praktika primeneniya [Pre-Trial Tax Disputes Resolution Procedure: Practice of Application]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 32-42 (in Russ.).
3. Ryahovskiy D.I., Kritskiy V.I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41-48 (in Russ.).
4. Bashkatov V.V., Syutkina E.S. Nalogooblozhenie dobychi i ispol'zovaniya kriptovalyut v Rossiyskoy Federatsii [Taxation of Mining and Use of Digital Currency in Russia Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 36-40 (in Russ.).

Для цитирования

Раджабов Р.М. Подходы к определению места управления зарубежной компанией в России и роль ICAP как инструмента по снижению налоговых рисков возникновения постоянного представительства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 3. – С. 29-34.

For citation

Radzhabov R.M. Podhody k opredeleniyu mesta upravleniya zarubezhnoy kompaniey v Rossii i rol' ICAP kak instrumenta po snizheniyu nalogovykh riskov vozniknoveniya postoyannogo predstavitel'stva [Determining the Place for a Foreign Company Management in Russia and Application of ICAP as a Permanent Establishment Tax Risk Mitigation Tool]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 3, pp. 29-34 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_3_35
УДК 339.138
ВАК 08.00.05

Методики оценки в холистическом маркетинге технологических стартапов

Evaluation Methods in the Tech Startups Holistic Marketing

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

Наум Львович Богачек

канд. экон. наук, директор по развитию,
электронная торговая площадка
«Элторг» (ООО «Элторг»)
e-mail: nbogachek@gmail.com

Александр Львович Богачек

магистр математики и мастер делового
администрирования (MBA), генеральный
директор MERA Switzerland AG
e-mail: abogachek@gmail.com
603162, Российская Федерация, г. Нижний
Новгород, дер. Кузнечиха, д. 71.
Тел. +7 (930) 804-85-33.

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

PhD in Economics, Development Director, Electronic
Trading Platform Eltorg (ООО «Eltorg»
(Limited Liability Company)
e-mail: nbogachek@gmail.com

Alexandr L. Bogachek

Master of Mathematics and Master of Business
Administration (MBA), CEO of MERA Switzerland AG

e-mail: abogachek@gmail.com

71 Kuznechiha Village, Nizhny Novgorod
603162, Russian Federation.
Phone +7 (930) 804-85-33.

Аннотация. В статье рассмотрены основные методики оценки технологических стартапов, такие как метод Беркуса, метод суммирования факторов риска, скоринговая методика, метод венчурного капитала. В качестве основного недостатка существующих методик авторами отмечено отсутствие обратной связи с потребителями продукта технологического стартапа. На примере стартапа по разработке медицинской техники Elmedlife продемонстрирована возможность применения инвестиционных бонусов как инструмента, позволяющего решить вопрос, связанный с недостатками методик оценки технологических стартапов. Рассмотрен вопрос практического применения инвестиционных бонусов в холистическом маркетинге технологических стартапов в рамках существующего российского законодательства.

Ключевые слова: технологический стартап; инструменты холистического маркетинга; методики оценки стартапов; инвестиционные бонусы; утилитарные цифровые права.

Актуальность

Вовлечение будущего потребителя продукта в процесс его разработки – одна из важнейших задач холистического маркетинга. Помимо определения важных для потребителя характеристик создаваемого технологическим стартапом продукта, большую актуальность приобретает разработка научных методик оценки возможности достижения данных характеристик.

Abstract. The paper reviews the main methods for evaluating tech startups, such as the Berkus Method, the method of summing risk factors, the scoring method and the venture capital method. The authors noted the lack of feedback from the tech startup product consumers as the major drawback of the existing methods.

On the example of a startup developing medical equipment Elmedlife, the authors have demonstrated the possibility of using investment bonuses as a tool to resolve the issue of tech startups evaluation methods' shortcomings. The issue of the investment bonuses practical application in the holistic marketing of tech startups in the framework of the existing Russian legislation is considered.

Keywords: tech startup; tools of holistic marketing; evaluation methods for startups; investment bonuses; utility digital rights.

Цель и задачи исследования

Целью исследования является разработка научной методики оценки возможности достижения командой технологического стартапа заявленных характеристик создаваемого продукта с обязательным включением в методику оценки обратной связи с потребителем продукта.

К задачам работы относятся анализ существующих методик оценки технологических стартапов,



апробация предлагаемой методики на примере медицинского стартапа по разработке и продвижению лечебно-профилактических фототерапевтических аппаратов Elmedlife компании «Элторг»¹, а также сравнение разработанной методики с методиками оценки применяемыми в российских государственных фондах поддержки технологических стартапов.

Анализ классических методик оценки технологических стартапов на прединвестиционной стадии

Методика, разработанная Дейвом Беркусом, основана на определении некоей базовой средней величины стоимости стартапа и применении по отношению к этой стоимости системы коэффициентов, определяемых значимостью различных факторов. В классическом виде в рамках данной методики предполагается, что стартап имеет потенциал стоимости через пять лет в 20 млн долларов, и в настоящий момент его стоимость должна быть ограничена суммой 2 млн долларов при максимальном коэффициенте по пяти критериям: идея, прототип, команда управления, стратегические взаимоотношения и продвижение².

Определим коэффициенты по методике Беркуса на примере рассматриваемого медицинского стартапа.

Идея высоко оценена экспертной группой Фонда содействия инновациям и медицинским сообществом, что позволяет поставить максимальный коэффициент по данному критерию, в абсолютной величине эквивалентный сумме 400 тысяч долларов США.

Прототип успешно разработан при финансовой поддержке Фонда содействия инновациям, создан промышленный образец, успешно пройдены технические и токсикологические испытания, заявка на регистрацию фототерапевтического аппарата Elmedlife подана в Росздравнадзор, что также позволяет поставить максимальный коэффициент по данному критерию.

Команда управления получила высокую оценку экспертами Фонда содействия инновациям и Фонда «Сколково», а также продемонстрировала высокую эффективность в разработке опытного и промышленного образца и установлении стратегических взаимоотношений в отрасли, что позволяет поставить максимальные коэффициенты по критериям эффективности команды управления и стратегических взаимоотношений.

Что касается критерия, связанного с продвижением продукта технологического стартапа,

можно говорить только о предварительных договоренностях, связанных с продажами, так как заключение договоров продажи невозможно без получения заявителем регистрационного удостоверения Росздравнадзора на фототерапевтические аппараты Elmedlife. Поэтому по данному критерию поставим средний коэффициент, равный 200 тысячам долларов США.

Таким образом, мы получаем оценку медицинского стартапа Elmedlife по методу Беркуса, равную 1 миллиону 800 тысячам долларов США.

На анализируемом примере авторы статьи могут хорошо продемонстрировать слабые стороны данного метода оценки технологических стартапов.

Во-первых, предположение о том, что стартап через пять лет может иметь стоимость в 20 млн долларов и, как следствие, максимальная оценочная стоимость на настоящий момент не должна превышать 2 млн долларов, не является даже усреднением по какому-то конкретному рынку, а некоей волюнтаристской прикидкой автора по всему американскому рынку стартапов.

В нашем примере стоимость стартапа через пять лет может измеряться и в сотнях миллионов долларов.

Во-вторых, не учитываются такие важные факторы в технологических стартапах, как интеллектуальная собственность и необходимость получения разрешений регулятора, что особенно касается медицинских стартапов.

В нашем примере стоимость стартапа повышается за счет имеющегося патента на изобретение. Также очевиден рост стоимости стартапа по мере прохождения процесса регистрации. В медицине РФ он разделен на две стадии: до подачи заявления на регистрацию в Росздравнадзор - технические и токсикологические испытания, после подачи заявления на регистрацию в Росздравнадзор - первый этап экспертизы, клинические испытания, второй этап экспертизы.

И последний наиболее значимый недостаток метода Беркуса - это полное отсутствие критерия оценки потребителем продукта технологического стартапа.

Следующим исследуемым авторами методом оценки технологических стартапов является метод суммирования факторов риска [1].

В данной методике в отличие от метода Беркуса изначально определяется стоимость стартапа исходя из средней отраслевой стоимости стартапов в данном регионе, после чего происходит увеличение/понижение данной стоимости на 0-2 балла (один бал эквивалентен 250 тысячам долларов США) по каждому из двенадцати факторов риска: управленческому, связанному со стадией развития стартапа, политическому и законодательному, производственному, рыночному, связанному с привлечением финансирования, конкурентному, технологическому, судебному,

¹ Фототерапевтические Комплексы Elmedlife. Режим доступа: <https://elmed.life>. (Дата обращения: 25.01.2021).

² Berkus D. The Berkus Method - Valuing an Early Stage Investment. Режим доступа: <https://berkonomics.com/?p=131> (Дата обращения: 25.01.2021).

международному, репутационному, связанному с прибыльностью выхода из инвестиций.

Исследуем методику суммирования факторов риска на примере рассматриваемого медицинского стартапа. Для начала необходимо определить среднюю стоимость медицинского стартапа в России, что практически невозможно сделать по данным из открытых источников. Таким образом, преимущество в данном вопросе по сравнению с методикой Беркуса реализовать на практике не представляется возможным.

Ориентируясь на ту же начальную стоимость стартапа в два миллиона долларов, определяем факторы риска, по которым стартап Elmedlife имеет очень высокие риски (минус 500 тысяч долларов от начальной стоимости), высокие риски (минус 250 тысяч долларов от начальной стоимости), средние риски (начальная стоимость не меняется), низкие риски (плюс 250 тысяч долларов к начальной стоимости), очень низкие риски (плюс 500 тысяч долларов к начальной стоимости).

Управленческий риск – очень низкий (плюс 500 тысяч долларов).

Риск, связанный со стадией развития стартапа – низкий (плюс 250 тысяч долларов).

Политический и законодательный риск – очень низкий (плюс 500 тысяч долларов).

Производственный риск – очень низкий (плюс 500 тысяч долларов).

Рыночный риск – средний (оценка затруднена отсутствием подписанных договоров на продажу продукта).

Риск, связанный с привлечением финансирования – низкий (плюс 250 тысяч долларов).

Конкурентный риск – очень низкий (плюс 500 тысяч долларов).

Технологический – очень низкий (плюс 500 тысяч долларов).

Судебный – низкий (плюс 250 тысяч долларов).

Международный – очень низкий (плюс 500 тысяч долларов).

Репутационный – низкий (плюс 250 тысяч долларов).

Риск, связанный с прибыльностью выхода из инвестиций – низкий (плюс 250 тысяч долларов).

Итого оценка стартапа Elmedlife по методу суммирования факторов риска составляет 6 миллионов 250 тысяч долларов.

Слабые стороны методики: отсутствие практического механизма определения начальной оценки стартапа на развивающихся рынках, равнозначность факторов риска, отсутствие эффективного механизма определения рыночного риска на ранней стадии развития стартапа до начала продаж, что также повышает риски, связанные

с привлечением финансирования и связанные с прибыльностью выхода из инвестиций.

Следующая исследуемая авторами методика оценки технологических стартапов – скоринговая методика³. Альтернативное название – методика Билла Пейна, так как впервые была представлена Биллом Пэйном в 2001 г. Данная методика имеет тот же недостаток, что и метод Беркуса и метод суммирования факторов риска, связанный с необходимостью волонтаристского определения начальной стоимости стартапа.

Главным преимуществом скоринговой методики является то, что начальная стоимость корректируется набором критериев, имеющих различный вес, определяемый значимостью критерия.

Список критериев также несколько скорректирован по сравнению с методом Беркуса. Остались критерии, связанные с управленческой командой и продвижением. Критерии, связанные с идеей и прототипом заменены критерием, связанным с продуктом, в котором существенное значение приобретает наличие интеллектуальной собственности. Вместо критерия, связанного со стратегическими взаимоотношениями, – критерии, связанные с размером рынка, конкурентной средой и необходимостью дополнительных инвестиций. Скоринговая методика получила развитие, в результате каждый из критериев представлен большим количеством подкритериев. В классической скоринговой методике максимальный вес имеет критерий, связанный с управленческой командой, далее в порядке убывания значимости – критерии, связанные с размером рынка, с продуктом, продвижением, конкурентной средой, необходимостью дополнительных инвестиций, прочие критерии.

Исследуем скоринговую методику на примере рассматриваемого медицинского стартапа Elmedlife. Начальную стоимость стартапа определяем по методу Беркуса равной двум миллионам долларов США. Так же определяем следующие коэффициенты по пяти критериям:

Критерий, связанный с управленческой командой, вес – 30% (600 тысяч долларов США). По данному критерию стартап Elmedlife имеет максимальный коэффициент, равный 100% (600 тысяч долларов США),

Критерий, связанный с размером рынка, вес – 25% (500 тысяч долларов США). По данному критерию стартап Elmedlife также имеет максимальный коэффициент, равный 100% (500 тысяч долларов США), так как объем рынка фототерапевтических аппаратов для лечения и профилактики острых нарушений мозгового кровообращения измеряется в миллиардах долларов США,

Критерий, связанный с продуктом, вес – 20% (400 тысяч долларов США). По данному критерию стартап Elmedlife так же имеет максимальный коэффициент, равный 100% (400 тысяч долларов США).

³ Scorecard valuation methodology: Establishing the Valuation of Pre-revenue, Start-up Companies by Bill Payne. Режим доступа: <http://billpayne.com/wp-content/uploads/2011/01/Scorecard-Valuation-Methodology-Jan111.pdf> (Дата обращения: 25.01.2021).



Критерий, связанный с продвижением, вес – 15% (300 тысяч долларов США). Оценка данного критерия затруднена, так как заключение договоров продажи невозможно без получения заявителем регистрационного удостоверения Росздравнадзора на фототерапевтические аппараты Elmedlife. Поэтому по данному критерию поставим стартапу Elmedlife средний коэффициент, равный 50% (150 тысяч долларов США),

Критерий, связанный с конкурентной средой, вес – 10% (200 тысяч долларов США). По данному критерию стартап Elmedlife имеет максимальный коэффициент, равный 100% (200 тысяч долларов США).

Таким образом, мы получаем оценку медицинского стартапа Elmedlife по скоринговой методике, равную 1 миллиону 850 тысячам долларов США.

Несмотря на явное преимущество скорингового метода в возможности применения весовых коэффициентов в зависимости от значимости критериев оценки, абсолютная сумма оценки рассматриваемого стартапа практически не изменилась. Главные недостатки остались, как и во всех существующих методиках, а именно сложность определения начальной оценки и потребительского спроса до начала продаж.

Не является исключением еще одна популярная у инвесторов методика оценки стартапов, получившая название метода венчурного капитала, основанная на определении постинвестиционной оценки стартапа как отношения терминальной стоимости к коэффициенту прогнозной доходности инвестиций ROI⁴. Терминальная стоимость – прогнозируемая цена продажи компании в будущем, которая является субъективной величиной. В нашем примере стоимость проекта Elmedlife через пять лет может измеряться и в сотнях миллионов долларов. Однако как и в рассмотренных ранее методиках отсутствует реальное рыночное определение главного начального параметра для оценки технологического стартапа, как и критерия оценки потребителем продукта технологического стартапа.

Инструментом, позволяющим решить вопрос, связанный с недостатками методик оценки технологических стартапов, а именно определением начального параметра оценки, может являться применение инвестиционных бонусов, ранее предложенных автором в качестве практического инструмента холистического маркетинга, обеспечивающего вовлечение потребителя [2].

В рамках российского законодательства технологический стартап, привлекающий финансирование

в инвестиционные бонусы за счет эмиссии утилитарных цифровых прав на инвестиционной платформе, обязан определить объем эмиссии и срок размещения⁵. Если необходимая сумма не набирается за установленный срок, привлеченные денежные средства должны быть возвращены инвесторам. С точки зрения предлагаемой авторами методики оценки технологического стартапа, объем эмиссии, помноженный на коэффициент привлечения (меньше или равный единице) в квадрате, будет характеризовать одновременно заинтересованность инвесторов, конечных потребителей продукта технологического стартапа и адекватность представлений управляющей компании об интересе к продукту, и таким образом являться эффективным начальным параметром оценки технологического стартапа.

Также важно учесть факт успешности эмиссии по принципу победитель забирает все. Это можно реализовать с помощью прибавления к оценке стартапа, осуществившего успешную эмиссию инвестиционных бонусов, суммы ранее осуществленных вложений, не превышающей полученное значение оценки.

В приведенном авторами примере медицинского стартапа Elmedlife при успешном размещении эмиссии инвестиционных бонусов на сумму два миллиона долларов США, с учетом ранее осуществленных вложений в объеме 550 тысяч долларов США, мы получим начальную оценку стартапа, равную двум миллионам четырёмстам тысячам долларов США.

Таким образом, при использовании инвестиционных бонусов происходит вовлечение потребителей не только в процесс разработки продукта технологического стартапа, но и в инвестиционный процесс, включая создание объективной методики оценки технологического стартапа.

Заключение

Анализ существующих методик оценки технологических стартапов, проведенный авторами, показал необходимость использования дополнительного критерия, позволяющего определить заинтересованность потребителей продукта технологического стартапа. Для определения заинтересованности потребителей авторы предлагают использовать инвестиционные бонусы, рассматривая вопрос практического применения инвестиционных бонусов в холистическом маркетинге технологических стартапов в рамках существующего российского законодательства.

Таким образом, при использовании инвестиционных бонусов происходит вовлечение потребителей не только в процесс разработки продукта технологического стартапа, но и в инвестиционный процесс, включая создание объективной методики оценки технологического стартапа.

⁴ Scorecard valuation methodology: Establishing the Valuation of Pre-revenue, Start-up Companies by Bill Payne. Режим доступа: <http://billpayne.com/wp-content/uploads/2011/01/Scorecard-Valuation-Methodology-Jan111.pdf> (Дата обращения: 25.01.2021).

⁵ Федеральный закон от 02.08.2019 № 259-ФЗ «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».



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. Куницына Н.Н., Халявская Т.В. Методы оценки доинвестиционной стоимости стартапов, не достигших уровня доходности // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2016. – № 4(246). – С. 292-302.
2. Богачек Н.Л. Инвестиционные бонусы как инструмент менеджмента в холистическом маркетинге предприятия // Вестник Марийского государственного университета. Серия «Сельскохозяйственные науки. Экономические науки». – 2020. – Т. 6. – № 1(21). – С. 74–82. DOI: 10.30914/2411-9687-2020-6-1-74-81.

Для цитирования

Богачек Н.Л., Богачек А.Л. Методики оценки в холистическом маркетинге технологических стартапов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 3. – С. 35-39.

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Kunitsyna N.N., Halyavskaya T.V. Metody otsenki doinvestitsionnoy stoimosti startapov, ne dostigshih urovnya dohodnosti [Evaluation Methods of Preinvestment Cost of the Startups Which Have Not Reached Profitability Level]. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti SPbGPU. Ekonomicheskie nauki*, 2016, no. 4(246), pp. 292-302 (in Russ.).
2. Bogachek N.L. Investitsionnye bonusy kak instrument menedzhmenta v holisticheskom marketinge predpriyatiya [Investment Bonuses as a Management Tool in a Holistic Marketing of a Company]. *Vestnik Mariyskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya «Sel'skohozyaystvennye nauki. Ekonomicheskie nauki»*, 2020, Vol. 6, no. 1(21), pp. 74–82. DOI: 10.30914/2411-9687-2020-6-1-74-81.

For citation

Bogachek N.L., Bogachek A.L. Metodiki otsenki v holisticheskom marketinge tekhnologicheskikh startapov [Evaluation Methods in the Tech Startups Holistic Marketing]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 3, pp. 35-39 (in Russ.).



ИПБ РОССИИ



Анонс мероприятий ОСЕНЬ 2021

Сочи



III Межрегиональная конференция
«Актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета. Отчетность за 9 месяцев»

6-10 сентября

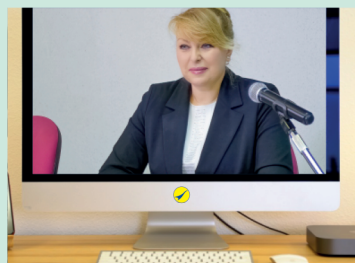
Пятигорск



Практический семинар
«Зарботная плата, НДФЛ и страховые взносы — 2021. Как оптимизировать затраты на предприятии»

4-8 октября

Онлайн



Конгресс профессиональных бухгалтеров — 2021

25-26 ноября

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_3_41
УДК 339.543:3
ВАК 08.00.05

О методике оценки таможенного экологического риска в Российской Федерации

On the Customs Environmental Risk Assessment Procedure in the Russian Federation

Хабаровский государственный университет экономики и права, Российская Федерация, Хабаровск

Юрий Владимирович Рожков

докт. экон. наук, профессор кафедры «Финансы и кредит»
e-mail: yori-rozhkov@yandex.ru
680042, Российская Федерация,
г. Хабаровск, ул. Тихоокеанская, д. 134.
Тел. + 7 (4212) 22-48-79.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Дарья Юрьевна Рожкова

канд. экон. наук, доцент кафедры «КПМГ»
e-mail: rodasha@mail.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
Ленинградский проспект, д. 49.
Тел. +7 (499) 553-12-81.

Аннотация. Ослабление ограничений, влияющих на внешнюю торговлю, – основополагающий элемент общемировой политики глобализации. При этом во многих странах реализуются амбициозные планы по модернизации таможенного администрирования, что является ключевым элементом реформ, направленных на борьбу с коррупцией, и поощрение надлежащей и эффективной работы таможенных органов. Это предполагает необходимость формирования действенной системы управления рисками. Работа посвящена анализу таможенного экологического риска как элемента системы управления таможенными рисками. Авторами был проведен анализ неправомερных действий, обнаруженных Федеральной таможенной службой России за 2014–2020 гг., и сделан вывод о существенности таможенного экологического риска. На основе сопоставления механизма управления таможенными рисками в России и странах Европы показаны отличия в организации и проведении риск-менеджмента. Применяв опыт использования методик расчета рисков, характеризующих важнейшие искажения финансовой отчетности при реализации аудитор-

Habarovskiy gosudarstvennyy universitet ekonomiki i prava (Khabarovsk State University of Economics and Law), Russian Federation, Khabarovsk

Yuri V. Rozhkov

Doctor of Economics, Professor at the Finance and Credit Department
e-mail: yori-rozhkov@yandex.ru
134 Tikhookeanskaya st., Khabarovsk
680042, Russian Federation.
Phone +7 (4212) 22-48-79.

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

Daria Yu. Rozhkova

PhD in Economics, Associate Professor at the KPMG Department
e-mail: rodasha@mail.ru
49 Leningradsky Prospekt,
125993 Moscow, Russian Federation.
Тел. +7 (499) 553-12-81.

Abstract. Decreasing restrictions which affect foreign trade is a fundamental element of the worldwide policy of globalization. At the same time, many countries are pursuing ambitious plans to modernize customs administration, which is a key element of reforms aimed at preventing corruption and encouraging proper and efficient work of the customs authorities. This implies a need to form an effective risk management system. The study is devoted to the analysis of customs environmental risk as an element of customs risk management system. The authors have analyzed the illegal actions detected by the Russian Federal Customs Service in 2014–2020, and concluded that the customs environmental risk is significant. Based on the comparison of the customs risk management mechanism in Russia and European countries, the differences in the organization and implementation of risk management are shown. Based on the experience of using methods for calculating risks that characterize material misstatements of audit activity, a procedure for assessing customs environmental risk based on the magnitude of inherent risk is proposed. The procedure uses regulatory, trade and contextual data



ской деятельности, предложена методика оценки таможенного экологического риска, исходя из величины неотъемлемого риска. Методика использует регуляторные, торговые и контекстные данные, позволяя ранжировать важность каждого фактора неотъемлемого таможенного экологического риска.

Ключевые слова: Федеральная таможенная служба; таможенные риски; система управления таможенными рисками; контрабанда экологически опасных веществ; таможенные экологические риски.

Введение

Для решения проблемы информационной асимметрии и морального риска, которые характерны для любой коммерческой организации, таможенные органы разрабатывают целевые методы, позволяющие формировать эффективный механизм физического контроля за движением товаров. Зарубежные литературные источники в таможенные риски включают все потенциальные возможности несоблюдения таможенного законодательства (нарушение лицензионных требований, правил происхождения товаров, несоответствие применения режимов освобождения от пошлин и др.)¹. Само же понятие «риск» предполагает действия по расчету вероятностной величины риска, отражая ход трансформации угрозы в риск [1].

В российском научном сообществе понятие «таможенный экологический риск» стало использоваться с 2020 г. [2]. Его формирование связано с опасностью, возникающей при трансграничном перемещении через государственные таможенные органы товаров, продуктов и веществ. Последние, обладая возможностью нанесения экологического ущерба национальной экосистеме, предполагают необходимость понимания уровня (величины) этой опасности, рассчитываемого через вероятность, массу, интеллектуальную интуицию или иными методами. Интеллектуальная интуиция сотрудника таможни являет собой квинтэссенцию его навыков, знаний и профессионального опыта.

Важной функцией таможенной службы является защита окружающей среды. Деятельность таможни способствует соблюдению положений национального законодательства, различных природоохранных и экологических документов. Она предполагает наличие эффективного механизма контроля за торговлей некоторыми экологически уязвимыми товарами и биологическими видами, находящимися под угрозой

to rank the importance of each inherent customs environmental risk factor.

Keywords: Federal Customs Service; customs risks; customs risk management system; illegal traffic of environmentally hazardous substances; customs environmental risks.

исчезновения. Таможня выявляет мошенничество и другие нарушения, а также вносит свой вклад в предоставление точной информации о противоправной торговле, повышая социальную ответственность.

К одной из важнейших функций таможенных органов относят процесс управления таможенными рисками, который представляет собой систематическое применение управленческих практик и процедур для сбора информации, необходимой для обработки перемещений или перевозок партий товаров с целью минимизации различного рода рисков для государства.

Актуальным представляется построение системы управления таможенным экологическим риском в рамках общей системы управления таможенными рисками (англ.), разработанной Европейской комиссией, адаптированной и применяемой в России [3; 4]. При этом основной дилеммой управления таможенными рисками является упрощение таможенных процедур (в рамках усиления международного сотрудничества); с одной стороны, необходим процесс упрощения, стандартизации и унификации документов и процедур [5], с другой – поддержание должного уровня контроля и вмешательства государства в этот процесс.

Присущие таможенной системе РФ экологические риски стали объектом изучения данной статьи. В рамках системы управления таможенными экологическими рисками выделен предмет исследования – оценка указанных рисков с формированием научно обоснованной методики их расчета.

Отметим при этом, что оценка таможенного риска выступает в качестве элемента профессионального суждения (заключения), где немаловажным является определение круга объективных факторов, позволяющих провести оценку потенциальной опасности для экологии страны и обеспечить экологическую безопасность и устойчивое развитие российских организаций.

В качестве теоретической основы в статье определен подход к оценке таможенного экологического риска с учетом анализа практики аудиторской деятельности. Работа таможенных органов, аналогично проведению аудита,

¹ De Wulf, Luc; Sokol, Jose B. 2005. *Customs Modernization Handbook. Trade and Development*. Washington, DC: World Bank. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/7216> License: CC BY 3.0 IGO. (Дата обращения: 21.01.2021).

включает в себя риск-ориентированную концепцию (сотрудник таможи должен исходить из обязательного наличия рисков при проверке таможенной декларации, а также перемещаемых товаров, продуктов и веществ).

Методы теоретического исследования включали в себя: абстрагирование, мысленное моделирование и метод аналогии.

Теоретическая значимость заключается в раскрытии отдельных аспектов таможенного экологического риска. Практическая значимость направлена на совершенствование выполнения функций таможенными органами с целью проведения объективной оценки воздействия трансграничных перевозок на окружающую среду, проведения действий по снижению потенциального негативного воздействия на национальную экосистему.

Классификация рисков и система управления таможенными рисками

В 2011 г. комиссия по политике Всемирной таможенной организации (ВТамО) одобрила пять ключевых областей риска для таможенного правоприменения, а именно: обеспечение доходов; контроль за наркотиками, здоровье и безопасность, права интеллектуальной собственности, экология и окружающая среда².

Появление зон свободной торговли и рост числа соглашений о свободной торговле усложнили международную торговую систему и возложили на таможенные органы необходимость внедрения эффективных стратегий управления рисками. При этом риски обеспечения доходов представляют собой коммерческое мошенничество, направленное на минимизацию таможенных пошлин (занижение стоимости товаров, неправильное использование льготных пошлин, неверная классификация и мошенничество с возвратом денежных средств).

Минимизация незаконного оборота наркотиков, как и других основных элементов экономической преступности, занимает высокое место в рамках деятельности международных организаций, отдельных стран, а также специализированных государственных органов, включая таможенные. Незаконный оборот наркотиков – это осуществление международной торговли (включая выращивание и производство) веществ в обход установленного законодательства.

Минимизацию риска безопасности принято относить к одному из главных приоритетов таможенных органов. Риск связан с такими явлениями, как терроризм, торговля оружием, он изменился по своему характеру, в частности в связи с непрерывной эволюцией форм террористических актов;

распространения оружия и веществ массового уничтожения.

Риски прав интеллектуальной собственности, здоровья и безопасности включают в себя перевозку фальсификатов: медицинских препаратов, контрафактов, испорченных продуктов и т.д.

Экологические риски связаны с неправомерным оборотом товаров (включая опасные отходы, озоноразрушающие вещества и т.д.), оказывающих прямое или косвенное влияние на человека, окружающую среду, угрожающих устойчивому развитию и экологическому равновесию. Природные риски отличаются от технологических: природные риски опосредованы природной опасностью, в то время как технологические риски – это риски, взаимосвязанные с деятельностью человека.

В российских реалиях можно провести анализ фактических таможенных правонарушений (соответственно, фактов свершившихся рисков), исходя из информации по линии деятельности Организационно-инспекторской службы Главного управления по борьбе с контрабандой (ГУБК) (таблица 1).

В главе 26 УК РФ представлен перечень экологических преступлений (загрязнение вод, атмосферы, окружающей среды, незаконные добыча и оборот особо ценных диких животных и водных биологических ресурсов и т.д.). В контексте таможи, однако, в большинстве случаев используется глава 24 УК РФ «Преступления против общественной безопасности», а именно статья 226.1, которая (если воспользоваться классификацией рисков, предложенных ВТамО) является синтезом рисков здоровья и безопасности, экологического риска.

Выбор объектов и форм таможенного контроля обусловлен системой управления рисками (СУР), являющейся современной технологией, применяемой таможенными органами разных стран (включая Россию)³.

Отметим, что характер применения СУР во многих странах ЕС отличается от российской практики [3]. Это циклическая, повторяющаяся система, состоящая из семи четко определенных шагов, которые способствуют лучшему решению в части поиска, расчета рисков и их влияния. Система отличается гибкостью, применяемые методы адаптируемы к изменениям, происходящим в среде, в которой ведется бизнес, включая процессы и законодательство. Она может быть применима к любой ситуации, в которой нежелательный или неожиданный результат может иметь существенное влияние. Ее применение дает эффект информирования лиц, принимающих решения, о возможных результатах и дает возможность отслеживать последствия принятых решений.

² Compliance & Enforcement Package. Overview. [Electronic source]. World Customs organization. – 2013. Режим доступа: <http://www.wcoomd.org/ru-ru/topics/key-issues/cep/overview.aspx> (Дата обращения: 21.01.2021).

³ Федеральная таможенная служба. Режим доступа: <https://customs.gov.ru> (Дата обращения: 30.01.2021).



Таблица 1. Результаты правоохранительной деятельности подразделений ФТС 2014–2020 гг.⁴

Номер статьи (по УК РФ)	Вид (по УК РФ / по классификации ВТамО)	2014	2015*	2016	2017	2018	2019	2020
Ст. 226.1	Общественная безопасность / безопасность, экология	444	412	515	656	577	677	828
Ст. 194	Экономическая деятельность / обеспечение доходов	455	444	629	452	330	338	311
Ст. 193.1	Экономическая деятельность / обеспечение доходов	125	-	-	-	-	189	170
Ст. 229	Здоровье населения и общественная нравственность / наркотики	357	246	251	252	241	-	-
Прочее	-	113	277	651	593	741	724	684
Итого		1494	1379	2046	1953	1889	1928	1993

Система управления рисками ЕС включает в себя [6]:

1. Установление окружающей среды. Определение стратегического и организационного контекста, в котором будет происходить управление рисками.
2. Определение рисков (например экологический, риск доходов и т.д.). На этом этапе важно выявление стейкхолдеров (т.е. тех акторов, которые вовлечены или затронуты), а также анализ прошедших и будущих событий.
3. Анализ рисков. Определение вероятности и частоты риска, последствия, стоимость или последствия этого события.
4. Оценка рисков. Ранжирование рисков в соответствии с приоритетами управления, по категориям рисков и оценка вероятности и возможной количественной оценки последствий.
5. Устранение рисков. Разработка и внедрение плана с конкретными контрмерами по устранению выявленных рисков.
6. Мониторинг и обзор. Политика и решения по управлению рисками должны регулярно пересматриваться риск-менеджерами, контролирующими деятельность и процессы, повышая эффективность мер по снижению риска.
7. Консультирование.

Авторская методика оценки таможенного экологического риска

Оценка таможенного экологического риска – это систематический процесс использования доступной информации для выявления и определения воздействия и вероятности событий с последующим их ранжированием. Вероятность события зависит от

конкретной экологической угрозы, оценки причин и уязвимости страны перед угрозой. Эти три фактора определяют либо с помощью экспертных оценок, либо с помощью качественных и/или количественных методов статистического анализа.

В общей практике оценки экологического риска инструментарий разработан в достаточной степени [7; 8]. Отметим, что, на наш взгляд, оценка таможенного экологического риска включает в себя компоненты, аналогичные оценке аудиторского риска [9; 10]. А именно, важной компонентой является не только качественная идентификация экологической опасности, определение границ зоны риска и оценка воздействий [11], но и неотъемлемый риск.

Неотъемлемый риск – это риск того, что таможенная декларация будет содержать ошибочные или вымышленные (намеренно сфальсифицированные) значения и показатели, а перемещаемые через государственные таможенные органы товары, продукты и вещества нанесут экологический ущерб национальной экосистеме. При этом работники таможни используют суждение и все имеющиеся профессиональные знания для оценки неотъемлемого риска, который может повлечь за собой экологические последствия для страны. Безусловно, чем меньше такого рода знания, тем выше неотъемлемый риск.

Следуя методике, предложенной [9], мы считаем, что величина неотъемлемого таможенного экологического риска (CIR) равна:

$$CIR = \frac{\sum_{i=1}^n ri*vi}{10*n}, \text{ где}$$

n – количество рассматриваемых факторов риска;
i – порядковый номер фактора;
ri – вес или ранг важности i-того фактора;
vi – оценка риска i-того фактора.

При этом каждый фактор оценивается по степени его «опасности», от 1 до 10 (где 1 означает минимальный риск, 10 – максимальный).

Кроме того, в рамках расчета неотъемлемого таможенного экологического риска, важным считаем использование электронных данных, которые

⁴ Compliance & Enforcement Package. Overview. [Electronic source] // World Customs organization. – 2013. Режим доступа: <http://www.wcoomd.org/ru-ru/topics/key-issues/cep/overview.aspx> (Дата обращения: 21.01.2021).

Федеральная таможенная служба. Режим доступа: <https://customs.gov.ru> (Дата обращения: 30.01.2021).

Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020).

* – 9 месяцев

Таблица 2. Пример набора факторов неотъемлемого таможенного экологического риска, их оценки и ранжирования

Содержание фактора	ri	vi	ri * vi
1. Регуляторные данные⁷			
Сведения о транспорте, который везет груз	0,8	9	7,2
Условия, на которых перевозят продукцию, сведения о ВЭД-сделке, договорах поставки и т.д.	0,8	9	7,2
2. Торговые данные⁸			
Нахождение участника ВЭД в стадии ликвидации	0,7	6	4,2
Наличие неисполненной участником ВЭД обязанности по уплате таможенных платежей, пеней и процентов	0,5	7	3,5
Размер уставного капитала	0,3	7	2,1
Продолжительность осуществления ВЭД	0,5	6	3,0
Размер уплаченных таможенных платежей и налогов	0,5	6	3,0
Доля товарооборота с офшорными зонами	0,8	5	4,0
Значительные отклонения основных показателей таможенного декларирования от средних значений	0,8	9	7,2
3. Контекстные данные			
Жесткие экологические требования страны-поставщика	0,5	8	4,0
Жесткие экологические требования страны-покупателя	0,6	8	4,8
Индекс экологической эффективности страны-поставщика	0,5	8	4,0
Индекс экологической эффективности страны-покупателя	0,5	8	4,0
Индекс восприятия коррупции страны	0,5	8	4,0
$\sum_{i=1}^{14} 62,2$	$CIR = \frac{\sum_{i=1}^{14} ri * vi}{10 * 14} = 0,44$		

предоставляет субъект, планирующий пересечение границы.

Переданные в электронном виде данные до прибытия являются ценным подспорьем для систем оценки рисков из-за своевременности их получения. Поскольку данные предоставляются в электронной форме (электронное декларирование), ими можно легко управлять в рамках автоматизированной системы поддержки принятия решений. Благодаря соответствующему законодательству представленные сведения могут дать необходимое время для обработки рисков до прибытия потенциально опасных для экологии страны грузов.

Данные могут поступать из многих источников и включать множество отдельных элементов, но обычно группируются по ряду категорий⁵ [12; 13]:

1. Регуляторные данные включают всю информацию, представленную в качестве обязательной части таможенного процесса (декларации о грузах, отчеты о перевозке, фитосанитарные сертификаты и т.д.).
2. Торговые данные включают всю информацию о коммерческих сделках между продавцом и покупателем (уведомления о вызове контейнеров, заказы перевозчика или экспедитора, документы

⁵ Inter-American Development Bank. Technical notes. – 2010. Режим доступа: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Risk-Management-for-Cargo-and-Passengers-A-Knowledge-and-Capacity-Product.pdf> (Дата обращения: 28.01.2021).

финансовых расчетов, такие как аккредитив или коммерческий счет и т.д.).

3. Контекстные данные относят к объектам, местоположению и иным факторам окружающей среды, связанным с транзакцией по мере продвижения по цепочке поставок (политические беспорядки, особенности отраслей, предприятий или продуктов, законодательная база и т.д.).

С позиции автоматизированного риск-менеджмента из этих трех групп наиболее важные – регуляторные данные. Таможенная администрация контролирует содержание, организацию и время представления этих данных. Регуляторные данные дают согласованные, конкретные и легко анализируемые результаты.

Торговые данные сопоставимы с субъектно-ориентированной моделью СУР, применяемой ФТС России⁶. Они представляют собой анализ блокирующих, отрицательных и позитивных критериев, позволяющих производить категоризацию участников ВЭД (низкий, средний и высокий уровень риска). Контекстные данные сопоставимы с первым этапом процесса управления рисками (СУР ЕС), который включает в себя установление окружающей

⁶ Федеральная таможенная служба. Режим доступа: <https://customs.gov.ru> (Дата обращения: 30.01.2021).

⁷ Inter-American Development Bank. Technical notes. – 2010. Режим доступа: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Risk-Management-for-Cargo-and-Passengers-A-Knowledge-and-Capacity-Product.pdf> (Дата обращения: 28.01.2021).

⁸ Федеральная таможенная служба. Режим доступа: <https://customs.gov.ru> (Дата обращения: 30.01.2021).



среды путем определения стратегического и организационного контекста.

В таблице 2 приведен пример применения авторской методики и набор возможных факторов неотъемлемого таможенного экологического риска, их оценка и ранжирование.

В таблице 3 нами приведены границы качественной оценки неотъемлемого таможенного экологического риска и соответствующий объем применяемых мер.

Представленная методика, по нашему мнению, отвечает принципам экономичности и доступности инструментария методики и дает более полную характеристику (оценку) таможенного экологического риска, включая неотъемлемый риск.

Отметим при этом, что предложенные факторы лишь частично отражают существующие практические механизмы в российской таможенной деятельности (например, как было указано выше, торговые данные сопоставимы с субъектно-ориентированной моделью системы управления рисками, применяемой ФТС РФ). Таким образом, одним из дискуссионных вопросов будет являться внедрение соответствующих регламентирующих положений со стороны регулятора, а также применение автоматизированных расчетов путем «надстройки» их в существующие автоматизированные таможенные системы.

Заключение

Управление рисками рассматривается во всем мире как ключевой фактор при планировании и принятии решений как в государственном, так и в частном секторе. Риск присущ любой таможенной деятельности. Безусловно, таможенные органы должны внедрять формализованные механизмы риск-менеджмента с целью улучшения процесса принятия решений, повышения производительности и сведения к минимуму воздействия

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. Рожкова Д.Ю., Лялина Ж.И., Рожков Ю.В. Риск домашнего хозяйства как мера его опасности // Вестник Хабаровской государственной академии экономики и права. – 2014. – № 4-5. – С. 69-79.

Таблица 3. Числовые границы количественной оценки риска и применение необходимых таможенных мер

Интервал риска (CIR)	Качественная оценка уровня риска	Применение мер
0–0,62	Низкий	Применение мер контроля по соблюдению запретов и ограничений Минимальная частота применения мер контроля по иным направлениям
0,63–0,72	Средний	Применение мер контроля по соблюдению запретов и ограничений Снижение частоты применения мер контроля по иным направлениям
0,73–1	Высокий	Применение мер контроля по любым направлениям Расширение перечня применяемых мер таможенного контроля

событий, которые могут иметь негативные последствия, включая нарушение экологической безопасности страны.

Предложенная авторами методика расчета неотъемлемого таможенного экологического риска составлена в рамках СУР России и Европейского Союза, довольно проста в использовании и учитывает степень влияния отдельных факторов. Ее применение поможет совершенствованию деятельности таможенных органов, сделает более обоснованным применение мер контроля по соблюдению таможенных запретов и ограничений в рамках экологических аспектов.

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Rozhkova D.Yu., Lyalina Zh.I., Rozhkov Yu.V. Risk domashnego hozyaystva kak mera ego opasnosti [Household Risk as a Measure of Its Danger]. *Vestnik Habarovskoy gosudarstvennoy akademii ekonomiki i prava*, 2014, no. 4-5, pp. 69–79 (in Russ.).

2. Рожков Ю.В. О научных подходах к формированию понятия «таможенный экологический риск» // Сибирская финансовая школа. – 2020. – №1(137). – С. 3-6.
3. Biljan J., Trajkov A. Risk Management and Customs Performance Improvements: The Case of the Republic of Macedonia // *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. – 2012. – № 44. – pp. 301-313. DOI:10.1016/j.sbspro.2012.05.033.
4. Drobot E. V., Klevleeva A.R., Afonin P.N., Gamidullaev S.N. Risk Management in Customs Control // *Economica regiona [Economy of region]*. – 2017. – № 13(2). – pp. 551-558. DOI:10.17059/2017-2-19 UDC: 339.5.
5. Конкина Н.В. Проблема нормативно-правового регулирования и определения статуса таможенных пошлин // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2020. – № 4. – С. 41-48.
6. Iordache E., Voiculet A.V. Customs Risk Management in the European Union // *The Romanian Economic Journal*. – 2007. – № 25. – pp. 55-71.
7. Бельская Е.Н., Бразговка О.В., Сугак Е.В. Методика расчета экологических рисков // *Современные проблемы науки и образования*. – 2014. – № 6. – С. 84.
8. Тихомиров Н.П., Потравный И.М., Тихомирова Т.М. Методы анализа и управления эколого-экономическими рисками: учебное пособие. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 351 с.
9. Алтухова Н.В. Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2016. – № 6(3). – С. 3-11.
10. Antipova T. Digital Public Sector Auditing: a Look into the Future // *Quality-Access to Success*. – 2019. – Vol. 20. – № 168. – pp. 441-446.
11. Медведева С.А. Экологический риск. Общие понятия, методы оценки // *XXI век. Техносферная безопасность*. – 2016. – № 1 (1). – С. 67-81.
12. Григорян В.С., Блинова У.Ю. Комплексный анализ деятельности целевой компании посредством Due Diligence // *Инновации и инвестиции*. – 2017. – № 3. – С. 73-75.
13. Буньковский Д.В. Инструменты управления предпринимательскими рисками // *Вопросы управления*. – 2019. – №1(56). – С. 65-76.
2. Rozhkov Yu.V. O nauchnyh podhodah k formirovaniyu ponyatiya «tamozhenny ekologicheskiy risk» [On Scientific Approaches to the Formation of the Concept *Customs Environmental Risk*]. *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2020, no. 1(137), pp. 3-6 (in Russ.).
3. Biljan J., Trajkov A. Risk Management and Customs Performance Improvements: The Case of the Republic of Macedonia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 2012, no. 44, pp. 301-313. DOI:10.1016/j.sbspro.2012.05.033.
4. Drobot E. V., Klevleeva A.R., Afonin P.N., Gamidullaev S.N. Risk Management in Customs Control. *Economica regiona [Economy of region]*, 2017, no. 13(2), pp. 551-558. DOI:10.17059/2017-2-19 UDC: 339.5.
5. Konkina N.V. Vneshnyaya trgovlya tovarami kak ekonomicheskaya osnova oblozheniya tamozhennymi poshlinami [Problems of Customs Duties Regulation and Definition of the Customs Duties Status]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 41-48 (in Russ.).
6. Iordache E., Voiculet A.V. Customs Risk Management in the European Union. *The Romanian Economic Journal*, 2007, no. 25, pp. 55-71.
7. Bel'skaya E.N., Brazgovka O.V., Sugak E.V. Metodika rascheta ekologicheskikh riskov [Method of Calculation of the Environmental Risks]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2014, no. 6, p. 84 (in Russ.).
8. Tihomirov N.P., Potravnyy I.M., Tihomirova T.M. *Metody analiza i upravleniya ekologo-ekonomicheskimi riskami [Methods of Environmental and Economic Risks Analysis and Management: Textbook]*. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2012. 351 p.
9. Altuhova N.V. Metodika rascheta riska sushchestvennykh iskazheniy s uchetom printsipov mezhdunarodnykh standartov audita [Risk Calculation Procedure of Material Misstatement based on the Principles of International Standards on Auditing]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 6 (3), pp. 3-11 (in Russ.).
10. Antipova T. Digital Public Sector Auditing: a Look into the Future. *Quality-Access to Success*, 2019, Vol. 20, no. 168, pp. 441-446.
11. Medvedeva S.A. Ekologicheskiy risk. Obshchie ponyatiya, metody otsenki [Environmental Risk. General Concepts and Evaluation Methods]. *XXI vek. Tekhnosfernaya bezopasnost'*, 2016, no. 1 (1), pp. 67-81 (in Russ.).
12. Grigoryan V.S., Blinova U.Yu. Kompleksnyy analiz deyatel'nosti tseloy kompanii posredstvom Due Diligence [Comprehensive Analysis of the Target Company Using Due Diligence]. *Innovatsii i investitsii*, 2017, no. 3, pp. 73-75 (in Russ.).
13. Bun'kovskiy D.V. Instrumenty upravleniya predprinimatel'skimi riskami [Entrepreneurial Risks Management Tools]. *Voprosy upravleniya*, 2019, no. 1(56), pp. 65-76 (in Russ.).

Для цитирования

Рожков Ю.В., Рожкова Д.Ю. О методике оценки таможенного экологического риска в Российской Федерации // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2021. – № 3. – С. 41-47.

For citation

Rozhkov Yu.V., Rozhkova D.Yu. O metodike otsenki tamozhennogo ekologicheskogo riska v Rossiyskoy Federatsii [On the Customs Environmental Risk Assessment Procedure in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 3, pp. 41-47 (in Russ.).



ИПБ РОССИИ

Сообщество профессионалов

РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ





Подробная информация по оформлению и порядку представления статей, а также правила направления, рецензирования и опубликования статей размещены на нашем сайте



 8 800 500-54-51

 vestnik@ipbr.org

ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:

-  с 1 декабря 2015 года 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 (Перечень ВАК)
-  импакт-фактор РИНЦ 2019 – 1,337
-  занимает 42-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2019 год по тематике «Организация и управление» и 210-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2019 год по тематике «Экономика. Экономические науки»
-  публикация статей осуществляется на бесплатной основе



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