



ИПБ России

№ 6 | 2021

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Риск неуплаты пени при подаче «уточненки»
с. 8
- Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия
с. 14
- Развитие профессии бухгалтера в цифровой экономике
с. 21



2021 www.ipbr.org



Уважаемые коллеги!

Декабрь отсчитывает последние часы, приближая новый год.

Благодаря профессии бухгалтеры особенно остро ощущают смену времени: новые правила, стандарты, оценки – кажется, можно многое изменить и начать с чистого листа. Хочется оставить в уходящем году все неудачи, тревоги и сомнения.

И, напротив, все успешные дела и начинания - развить и продолжить.

В наступающем 2022 году ИПБ России отмечает свое 25-летие. Это, без сомнения, знаменательное событие для членов нашей организации и всей российской бухгалтерской профессии. На протяжении многих лет ИПБ России является крупнейшей национальной профессиональной организацией, объединяющей бухгалтеров и других специалистов смежных областей деятельности. Для нас важно, чтобы профессия продолжала оставаться востребованной в условиях глобальных перемен, охвативших мир. Важно, чтобы каждый профессиональный бухгалтер ощущал себя частью сильного профессионального сообщества, когорты единомышленников, чтобы работа обеспечивала достойную жизнь и приносила радость.

Я хочу пожелать вам проводить 2021 год с легким сердцем. Новогодние праздничные дни позволяют сделать передышку в работе, уделить больше времени общению с близкими людьми, насладиться природой, заняться спортом и творчеством. А затем, исповедуя принцип непрерывности деятельности, с новыми силами начать новый трудовой год.

Хочу пожелать всем крепкого здоровья, мира, стабильности и процветания. Пусть трудности, которые встречаются в жизни каждого человека, приведут вас к победам. Пусть приумножится то, что вы цените и чем дорожите. Дорогие друзья, с Новым 2022 годом!

Л.И. Хоружий, президент ИПБ России



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
29.12.2021

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 Risk of Non-Payment of Penalties when Submitting a Tax Return Update
Nikolai Z. Zotikov
- 14 Cost Allocation Method of the Equipment Maintenance and Operation to the Industrial Enterprise Production Cost
Igor E. Mizikovskiy
- 21 Development of the Accounting Profession in the Digital Economy
**Nikolay T. Labyntsev,
Oksana V. Chukhrova**
- 28 Changes in the Teaching Practice of Bachelors in Accounting due to the National Accounting Standards Reformation
Elizaveta S. Povarova

Finance, Money Circulation and Credit

- 37 Tax Administration Digitalization and Federal Tax Service of Russia Digital Services as a Factor in Reducing Taxation Risks of the State and Taxpayers and Creating a Comfortable Environment for Interaction and Payment of Taxes
**Elena I. Anisimova,
Vitaly I. Kritsky**
- 42 Ways to Improve the Russian Model of Value Added Tax Refunds on Export of Goods
Marina V. Medvedeva

Теория учета: просто о сложном

- 2 Парадоксы – это очень важно!
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 8 Риск неуплаты пени при подаче «уточненки»
Н.З. Зотиков
- 14 Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия
И.Е. Мизиковский
- 21 Развитие профессии бухгалтера в цифровой экономике
**Н.Т. Лабынцев,
О.В. Чухрова**
- 28 Изменение практики преподавания бухгалтерского учета бакалавриата в результате реформирования национальных стандартов учета
Е.С. Поварова

Финансы, денежное обращение и кредит

- 37 Цифровизация налогового администрирования и цифровые сервисы ФНС России как фактор снижения рисков государства и налогоплательщиков в сфере налогообложения, создания комфортной среды для взаимодействия и уплаты налогов
**Е.И. Анисимова,
В.И. Крицкий**
- 42 Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров
М.В. Медведева

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Парадоксы – это очень важно!

Время подвести итоги

Дорогие коллеги! Весь этот год, вспоминая работы первого президента Института профессиональных бухгалтеров России, профессора Ярослава Вячеславовича Соколова (1938–2010), мы обсуждали одну из самых ярких его идей – парадоксы бухгалтерского учета, раскрывающую возможные различия между методами формирования бухгалтерской отчетности, ее определяемым этими методами смысловым наполнением и восприятием этих данных заинтересованными пользователями.

Мы рассмотрели содержание ключевых выделенных Я.В. Соколовым парадоксов, постарались показать лежащие в их основе глубинные теоретические противоречия, поговорили о влиянии учетных парадоксов на интерпретацию учетных данных при коэффициентном анализе финансовой отчетности. Время подвести некоторые итоги и поговорить о том, насколько тема парадоксов бухгалтерского учета значима для современной учетной практики и вероятного будущего нашей профессии.

Информационно-коммуникативная функция

Многие авторы, пишущие сегодня о животрепещущих вопросах учетной практики, отмечают, что из двух ключевых функций бухгалтерского учета – «контрольно-аналитической» и информационно-коммуникативной – в условиях современности доминирующую роль все в большей и большей степени начинает играть вторая из них¹.

Эта несколько запоздалая констатация давно оформившейся хозяйственной реальности имеет отношение, скорее, к началу XX века, в котором даже в условиях советской экономики роль бухгалтерского учета как языка экономической деятельности была бесспорна. Вспомним, как в 1981 году Виталий Федорович Палий (1927–2013) и Ярослав Вячеславович Соколов в своей известной работе «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета» писали: «Самым главным следует считать цель бухгалтерского учета. Он создан для управления хозяйственными процессами, а не для их отражения... Бухгалтеру не дан, а задан



хозяйственный процесс как объективная реальность, но он познает эту реальность ... ради заданной ему, бухгалтеру, цели. ... Хозяйственный процесс состоит из многочисленных и разнообразных фактов хозяйственной деятельности. ... Факты хозяйственной деятельности порождают информацию, которая более или менее адекватно характеризует эти факты. ... Цель – раскрытие содержания и связи между экономическими и юридическими категориями, с помощью которых эти факты познаются»².

«Каждый факт, – продолжали Палий и Соколов, – выступает перед бухгалтером в виде сообщения. ... [Бухгалтерская] проводка – это описание элементарных событий хозяйственной деятельности, она призвана выделять существенные свойства, присущие фактам. ... Переход от факта к проводке означает один из этапов моделирования хозяйственного процесса. Проводка упрощает факт»³.

Сказанное, по мнению авторов, приводит нас к «главному парадоксу бухгалтерского учета», который «состоит в том, что он (учет – М.П.) должен описать (идентифицировать, измерить, вычислить) и объяснить факты хозяйственной деятельности такими, каковы они есть, независимо от чьих-либо восприятий и воздействия на них. Вместе с тем объем познания факта предопределен объемом информационного сообщения, представленного бухгалтерской проводкой. При этом факт всегда больше или равен своему описанию в информационном сообщении. Отражение факта в виде бухгалтерской проводки мы называем его концептуальной реконструкцией. Она осуществляется в соответствии с целями, выдвигаемыми теми, кто управляет хозяйственной деятельностью. Однако это не одна цель, к которой как к пределу должен стремиться бухгалтерский учет. Цели меняются, так как каждая цель должна быть адекватна функциям управления. Соответственно меняются задачи и содержание концептуальной реконструкции фактов хозяйственной деятельности.

Парадокс №1

Пройдет много лет, и в своей последней монографии «Бухгалтерский учет как сумма фактов

² Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. –1981, С. 24-25.

³ Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. –1981, С. 47-48.

¹ См., например, Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции // Вестник СПбГУ. Экономика. – 2015. – Выпуск 4. – С. 121-122.

хозяйственной жизни» профессор Соколов определит данное положение как бухгалтерский парадокс № 1: «Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого». «Учет, – будет писать Ярослав Вячеславович, – представлен прежде всего в виде процедуры регистрации фактов хозяйственной жизни, но процедура не раскрывает содержание этих фактов. Представленные в процедуре факты можно читать, но понимать с помощью бухгалтерского учета, привлекая его аппарат, нельзя. Анализ фактов привносится в учет, а не вытекает из него. Поскольку каждый пользователь учетных данных видит в них то, что его прежде всего интересует, то почти любая учетная процедура может быть интерпретирована по-разному»⁴.

Очень часто, дорогие коллеги, мы, с нашей профессиональной привычкой видеть в предписаниях ФСБУ или МСФО единственно правильный способ отражения в учете тех или иных фактов, забываем, что любой вариант признания и оценки учетных объектов – лишь представление определенного суждения о возможном влиянии отражаемого факта на положение дел организации.

Так, например, мы делаем запись по дебету счета «Материалы» и кредиту счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на определенную сумму. Что можно увидеть за этой бухгалтерской «тайнописью»? Начнем с материалов. Мы можем ожидать от позиции «материалы» (завуалированно показываемой нам как часть позиции «Запасы» оборотных активов) представления собственного имущества организации, обеспечивающего погашение ее обязательств. В данном случае сумма, на которую составляется данная проводка (оценка материалов), будет восприниматься как возможная цена продажи этих активов. Можно видеть в «материалах» капитализированные в активах расходы, направленные на получение в будущем доходов от реализации продукции (работ, услуг). И если в предыдущем случае их оценка будет восприниматься как немного превышающая их реальную стоимость, то здесь та же самая сумма может быть воспринята как слегка принижающая то, сколько действительно стоит это имущество.

Можно – и это один из предлагаемых МСФО подходов к определению справедливой стоимости – видеть в материалах источник будущих доходов и именно значение измерения будущих доходов вменять сумме записи Д-т 10, К-т 60. И вот, получается, одна и та же запись, одна и та же сумма денежной оценки, и такие разные возможные интерпретации.

Что же можно увидеть в позиции «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»? Прежде всего, конечно, возможна буквальная трактовка этих данных как суммы, которая подлежит выплате кредитору, тип которого определяется

используемым счетом расчетов. Однако фактически кредитор получит всегда меньше, чем ему должны, ведь каждому школьнику известно: рубль сегодня – это всегда больше, чем рубль завтра. Следовательно, с этой точки зрения суммы показываемых в учете долгов всегда завышены относительно их реальной ценности в будущем (даже если речь идет о краткосрочной задолженности).

С другой стороны, мы можем видеть в задолженности поставщику кредит – источник средств организации, обеспечивающий ее непрерывное функционирование. А так как, беря в долг, мы (если не считать проценты) всегда (с позиций идеи временной ценности денег) отдаем меньше, чем брали, сумма рассматриваемой бухгалтерской записи может казаться слегка завышающей действительные размеры обязательства.

Развивая данную точку зрения на отражаемый в балансе долг, мы можем видеть в нем временные доходы компании, ведь наличие обязательств – это всегда рост средств организации, а, значит, при надлежащем управлении ими – рост ее доходов и прибыли.

Кажущаяся действительность

Конечно, понятия «можно увидеть», «может показаться», «воспринимается» и т.п. звучат слегка непривычно, когда речь идет о таком, казалось бы, «точном» деле, как бухгалтерия. Но это совсем не так. Методы анализа учетных данных не формализуются в строгие инструкции. Все, что нам предлагает соответствующая литература – это набор рекомендуемых аналитических показателей и возможные варианты их интерпретации.

Никогда не нужно забывать о той цепочке из стадий передачи данных заинтересованным лицам, которая в конечном итоге связывает любую бухгалтерскую запись и принимаемое участниками экономических отношений управленческое решение по распоряжению благами. Любая бухгалтерская проводка, отражаясь в учетных регистрах, меняет содержание отчетности (ее соответствующих разделов). Эти изменения в свою очередь меняют значения рассчитываемых на основе таких данных аналитических коэффициентов, характеризующих положение дел отчитывающейся компании. И вот здесь на основе субъективной оценки значений данных коэффициентов заинтересованный пользователь как раз и формирует свое суждение о предоставляющей отчетность компании как о потенциальном партнере, объекте инвестиций, заемщике и т.д. и т.п.

Так, например, начисляется амортизация основных средств. Ее величина включается в состав затрат по выпуску продукции. Следовательно, увеличивая таким образом себестоимость продукции, амортизационные отчисления приводят к росту расходов отчетного периода и, как следствие, – уменьшению прибыли. Однако есть и еще

⁴ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: МАГИСТР. – 2010, С. 147-148.



кое-что. Входя в состав себестоимости, суммы амортизации (в части оценки незавершенного производства и стоимости остатков нерезализованной на конец периода продукции) увеличивают оценку запасов. Тем самым растет оценка оборотных активов, рассматриваемых в частности как обеспечение краткосрочных обязательств организации. Рост их оценки формально можно рассматривать как улучшение значений показателей ликвидности компании (коэффициента текущей ликвидности), которые призваны характеризовать действительные возможности организации по своевременному погашению своих долгов. И вот эти изменения могут сформировать у заинтересованных лиц впечатление о том, что дела компании в части ее платежеспособности улучшились. Что на самом деле не имеет никакого отношения к действительности, ведь мы имеем дело просто с бухгалтерской арифметикой распределения расходов по отчетным периодам. Однако впечатление отнюдь не всегда бывает связано со здравым смыслом и реализуемыми методами бухгалтерского учета.

Более того, пытаясь провести в данном случае комплексный финансовый анализ, оценивая показатели платежеспособности в совокупности с данными о рентабельности компании, мы можем получить и еще более любопытные впечатления. Дело в том, что описанный нами выше рост оценки оборотных активов при увеличении сумм амортизационных отчислений будет, как следствие, сопровождаться уменьшением величины бухгалтерской прибыли, а значит, и ухудшением значений показателей рентабельности. И вот арифметика распределения расходов уже ведет нас к видению деятельности фирмы, в котором чем она рентабельнее, тем менее платежеспособна, и наоборот, чем более платежеспособна, тем менее рентабельна. Полная чепуха, но весьма яркое и способное привести к неадекватным действительности выводам и действиям впечатление.

С впечатлениями от состава и оценки оборотных средств вообще бывает сложно. В популярной литературе по корпоративным финансам значение их оценки для интерпретации показателей ликвидности, как правило, весьма однозначно уже почти полтора века: столько-то рублей (копеек) оборотных активов приходится на рубль краткосрочных обязательств⁵. Такая трактовка и формирует впечатление от того или иного значения, например, коэффициента абсолютной ликвидности. Однако она адекватна практике построения баланса как минимум до середины XIX века, а то и значительно более раннего периода. Да, если в активе показывать только собственное имущество фирмы, оценивать его в ценах возможной реализации и при составлении баланса допускать ликвидацию компании, то, имея соотношение оборотных

активов к краткосрочным обязательствам как 2 к 1, действительно можно говорить о том, что 2 рубля оборотных активов приходится на 1 рубль краткосрочных долгов компании. Но только не в современном нам бухгалтерском балансе.

Допущения и впечатления

В настоящее время, когда учет ведется, а отчетность составляется на базе допущений непрерывности деятельности и соответствия доходов и расходов, такая буквальная интерпретация значений показателей ликвидности может вести лишь к ошибочному впечатлению о состоянии дел организации. И действительно запасы, отраженные в составе оборотных активов, не только, как правило, оценены «по себестоимости», но и включают в себя ряд позиций, за которыми вообще нет никакого имущества, но лишь капитализированные прошлые расходы фирмы: расходы будущих периодов, незавершенное производство. Далее, присутствие в составе оборотных активов сумм задолженности покупателей и заказчиков говорит о договорной политике фирмы, предполагающей продажу товаров (работ, услуг) в кредит, и, если эта задолженность возобновляется от баланса к балансу, в этой позиции, скорее, нужно видеть отвлеченные средства, нежели наиболее ликвидные после денег активы. Что же касается собственно денежных средств, то сроки их оборачиваемости, как правило, настолько не совпадают со сроками погашения отраженных в пассиве конкретных обязательств, что говорить о возможности «покрытия» ими последних также не приходится. Вот и получается, что, рассчитывая соответствующие коэффициенты ликвидности, мы имеем лишь определенное соотношение оборотных активов и краткосрочных долгов. Рассмотрение этого соотношения в динамике, безусловно, может существенно помочь в формировании объективного суждения о платежеспособности фирмы, но это ни в коем случае не данные о степени «покрытия» активами ее обязательств, так как это значение активов упразднено бухгалтерской методологией уже более века назад.

Социальные рефлексии пользователей отчетности

Методология меняется, впечатления остаются и еще долго после внедрения бухгалтерских новаций продолжают формировать в некоем роде «социальный рефлекс» как реакцию на представление определенных отчетных данных. Так, активы, помимо обеспечения обязательств, прочно ассоциируются в «массовом экономическом сознании» с комплексом средств (ресурсов), управление которыми приносит организации доходы и прибыль. Отсюда и логика расчета показателя рентабельности активов: бухгалтерскую оценку прибыли компании мы соотносим со средним значением

⁵ См., например, Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса. 4-е изд. – М.: «Проспект». – 2016, С. 613.

оценки ее активов как источником данной прибыли. Однако правила признания активов меняются, то включая в их состав, то изымая из него те или иные объекты. Такие методологические изменения, безусловно, всегда имеют под собой определенное основание, однако и сохраняют эффект учетной арифметики: меньше актив – выше рентабельность, больше актив – ниже рентабельность. И вот с начала 2022 года, когда применение новаций ФСБУ 25/2018 станет обязательным, показатели рентабельности деятельности организаций, использующих значимые объемы арендованного имущества, могут ощутимо ухудшиться. Важно будет увидеть в этом результат совершенствования учетной методологии, а не печальные последствия нерадивого управления.

На это обстоятельство, кстати сказать, обратил наше внимание и профессор Я.В. Соколов, комментируя значение своего «бухгалтерского парадокса № 1». «Если фирма эксплуатирует свои и арендованные основные средства, – писал Ярослав Вячеславович, – то:

- с экономической точки зрения между этими объектами нет никакой разницы, и они должны учитываться на одном счете «Основные средства» (в пассиве им должны противостоять счета собственных средств и «Арендные обязательства»). Актив в этом случае будет отражать все имущество, которым реально располагает фирма и с помощью которого она создает прибыль);
- с юридической точки зрения мы не вправе смешивать свое и чужое, актив должен отразить только имущество, находящееся в собственности фирмы, а арендованные основные средства в этом случае нельзя включать в баланс»⁶.

Правдивость и реальность

Еще в начале XX века замечательный отечественный балансовед Н.А. Блатов (1875–1942) настаивал на разграничении понятий верности (правдивости) баланса и его реальности. «Правдивостью, – писал Николай Александрович, – мы называем те свойства баланса, которые делают его сводным юридическим документом, вытекающим из записи всех документов, отразивших операции хозяйства за определенный период»⁷. «Реальным баланс делает соответствие его оценок действительности, что делает его точным изображением действительного состояния хозяйства»⁷. И, следовательно, «правдивость баланса и реальность баланса, – утверждал Н.А. Блатов, – не одно и то же; баланс может быть правдивым, но не реальным»⁸.

⁶ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: МАГИСТР. – 2010, С. 148.

⁷ Блатов Н.А. *Балансоведение*. – Л.: «Экономическое образование». – 1930, С. 93.

⁸ Блатов Н.А. *Балансоведение*. – Л.: «Экономическое образование». – 1930, С. 95.

Подчеркнем, реальным (в терминологии Блатова) баланс не может быть никогда. По определению он как модель «действительного состояния хозяйства» может только в определенной степени приблизиться к представляемому собой объекту. И вот здесь становится чрезвычайно важно то, насколько совпадают или расходятся представления о реальности баланса у бухгалтеров и пользователей формируемых бухгалтерами данных. Чем эти представления ближе, тем меньше вероятность возникновения ситуаций, определявшихся Я.В. Соколовым как парадоксы бухгалтерского учета. Чем дальше расходятся представления о реальности создателей и потребителей учетной информации, тем парадоксальнее становится бухгалтерская практика в глазах участников хозяйственной жизни.

Некоторое время назад фантастической популярностью у наших коллег пользовались издания, выходявшие под названием «1000 и 1 бухгалтерская проводка», «2500 бухгалтерских проводок» и т.п. Можно сказать, что в настоящее время все острее ощущается потребность в издании, которое могло бы называться «1000 и 1 интерпретация бухгалтерской проводки». И действительно, есть все основания полагать, что исследования действительных потребностей заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности в определенных типах учетного моделирования хозяйственной жизни, возможных вариантов реакции потребителей данных отчетности на их содержание определенным экономическим поведением, логики формирования определенных впечатлений о состоянии хозяйствующих субъектов, строящихся на знакомстве с учетными данными – это чрезвычайно перспективные направления исследований в той области знаний, которую мы с гордостью называем «наукой о бухгалтерском учете».

Дело техники

Заканчивая этот обзор учетных парадоксов, выделявшихся профессором Я.В. Соколовым, хочется обратить внимание на то, что некоторые из них, понимавшиеся Ярославом Вячеславовичем как органически свойственные бухгалтерскому учету черты, на самом деле представляют собой чисто технологическую задачу.

К таким «парадоксам» можно отнести, например, ситуации, в которых «учетный остаток не равен фактическому»⁹ или «бухгалтерская отчетность отражает факты хозяйственной жизни, имевшие место в прошлом, но смысл отчетности в том, чтобы дать возможность потенциальным пользователям принимать решения на будущее»¹⁰.

⁹ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: МАГИСТР. – 2010, С. 149.

¹⁰ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. – М.: МАГИСТР. – 2010, С. 182.



Дело в том, что отнесенные здесь Соколовым к парадоксам границы возможностей бухгалтерского учета обусловлены характерным для XX века уровнем технологического обеспечения бухгалтерской практики. Именно технологии, поддерживавшие ведение бухгалтерского учета, обуславливали периодичность (дискретность) предоставления его данных заинтересованным лицам. Это обстоятельство и формировало как «отставание» отчетности от хозяйственной действительности, так и расхождения между учетными и фактическими данными, обусловленные «разрывами» на пути информации от первичного документа до отчетности.

Происходящая на наших глазах революция в области информационных технологий кардинальным образом меняет все информационное пространство экономической жизни. Не будет (и не является) здесь исключением и бухгалтерский учет. Уже в настоящее время уровень развития технологий позволяет предоставлять заинтересованным лицам отчетную информацию любой степени детализации и любого формата обобщения в режиме реального времени с присоединением к ним соответствующих аналитических показателей. Недавняя (по историческим меркам) мечта Ф. Шмидта об «органическом» ежедневном балансе компании уже стала реальностью.

Дальнейшее применение современных информационных технологий в учетной практике, в том числе так называемого искусственного интеллекта, способно уже в ближайшее время превратить бухгалтерскую повседневность в удивительные сюжеты фантастических фильмов. С этими перспективами в настоящее время средства массовой информации, всегда готовые извлекать выгоду из ярких эмоций публики, навязчиво пытаются увязать страхи роботизации большинства профессий, в том числе и бухгалтера. Нас пугают тем, о чем было возможным только мечтать нашим предшественникам.

А вот что, например, писали, обращаясь к будущим поколениям, в 1987 году в замечательной книге «Бухгалтер – профессия молодых» известные советские экономисты Ярослав Вячеславович Соколов и Спартак Александрович Стуков: «Вот типичная картина рабочего места бухгалтера, которую можно еще встретить на отдельных предприятиях».

Учетные работники всех рангов восседают за громоздкими двухтумбовыми столами, ящики которых набиты печатными инструкциями, основными положениями, указаниями, распоряжениями, приказами, пухлыми справочниками и пособиями по бухгалтерскому учету, отдельно справочниками по расчетам с рабочими и служащими, налоговыми таблицами и другой справочной литературой. На столе, кроме телефона, стоят счетная машина (счеты),

письменный прибор, перекидной календарь, дырокол, лежат различные документы и учетные регистры (книги, отчеты, ведомости), пачки с кнопками, скрепками, резинки, карандаши, приспособления для заточки карандашей, тюбики с клеем и т.д.

Сейчас оснащенность бухгалтерского труда постепенно меняется. Бухгалтеру станет незачем держать у себя под рукой справочную литературу и нормативные документы. Все данные в упорядоченном виде записываются на технические носители (магнитные ленты, магнитные диски, микрофиши); при необходимости можно вызвать требуемые сведения из долговременной памяти ЭВМ на экран дисплея и в любую минуту получить нужную информацию. Более того, в память ЭВМ можно заложить последовательность выполнения отдельных бухгалтерских операций, например, порядок заполнения тех или иных учетных регистров, форм отчетности, и в затруднительных случаях молодой неопытный бухгалтер может воспользоваться доброжелательным советом компьютера, что и как делать, к чему переходить после выполнения определенного этапа работы.

Бухгалтерия, – писали Соколов и Стуков, – была веревочной, кирпичной, деревянной, восковой, папирусной, пергаментной, бумажной. Теперь она превращается в безбумажную, «кнопочную». Учетные документы будут формироваться на экране дисплея. Бухгалтер при помощи клавиатуры сможет набирать текст документа, выявлять и исправлять на экране ошибки, улучшать стиль документа. Он сможет убирать (стирать) куски текста и, наоборот, делать вставки, уплотнять и раздвигать текст, менять абзацы местами и, наконец, убедившись в том, что документ выполнен безупречно, записать его в память ЭВМ, передать по каналам связи абоненту или же вывести на печать, на бумажную ленту. В свою очередь документ, записанный в памяти ЭВМ, может многократно воспроизводиться на экране дисплея или же, в случае необходимости, выводиться на печать. ... Отпадает потребность в резинках, скрепках, дыроколах и клее, меньше используются ручки и карандаши.

Исчезнет, – мечтали в 1987-м Соколов и Стуков, – огромная масса рутинной работы, связанной с группировкой, суммированием данных, несложными, но трудоемкими расчетами. Именно эта работа превращает бухгалтера в придаток к вычислительной машине (раньше – к конторским счетам). Уже сейчас огромные массивы бухгалтерской и другой экономической информации обрабатываются на ЭВМ в пакетном режиме, то есть посредством набора (пакета) программ, созданных для автоматизации отдельных участков экономической работы.

... Освобождение от нетворческих, но трудоемких операций, – продолжали авторы, – позволит бухгалтеру основное рабочее время уделить анализу хозяйственной деятельности предприятия или производственного объединения. При этом упор будет сделан не на анализ отчетности за давно прошедшие периоды, а на текущий, оперативный анализ только что свершившихся событий. Повышение оперативности учета, быстроты получения отчетных данных приведет к ускорению экономического анализа, позволит как учет, так и анализ проводить в режиме реального времени, то есть мгновенно по совершении фактов хозяйственной жизни. Более того, хорошее знание сиюминутной ситуации позволяет заглянуть в будущее, пусть не на очень продолжительный отрезок времени, однако предвидение будущих событий на неделю, полмесяца вперед позволит уже сейчас принять меры для того, чтобы избежать ошибок и неудач, которые возникают в данный момент. Анализ все чаще будет прогнозируемым»¹¹.

«Изменится, – были уверены авторы, – и характер информации, доводимой до сведения руководства. Учитывая, что директора предприятий, генеральные директора объединений, начальники производств и цехов, мастера и бригадиры обычно имеют техническое образование и неплохую математическую подготовку, свободно ориентируются в математических формулах, графиках, разбираются в диаграммах, им все чаще будет поступать информация сжато, компактно и в графическом виде вместо привычных громоздких таблиц. Это позволит быстро схватывать суть явления, обозреть ситуацию и немедленно принять нужное решение»¹².

«Конечно, – отмечали Соколов и Стуков, – «будущее прикрыто прослойкой тумана» (В. Брюсов), но этот туман, – верили авторы, – легко рассеять нашими современными знаниями. И нам кажется, что новые поколения молодых людей увидят сквозь туман временной неясности сияющие дали грядущего счастья в своей профессии»¹³.

¹¹ Соколов Я.В., Стуков С.А. Бухгалтер – профессия молодых. – М.: «Финансы и статистика». – 1987. С. 92-94.

¹² Соколов Я.В., Стуков С.А. Бухгалтер – профессия молодых. – М.: «Финансы и статистика». – 1987. С. 95.

¹³ Соколов Я.В., Стуков С.А. Бухгалтер – профессия молодых. – М.: «Финансы и статистика». – 1987. С. 96.

Давайте мечтать!

В действительности новые технологии и их развитие на практике таят в себе колоссальные возможности для развития профессии, повышения роли и статуса бухгалтера как специалиста по управлению информационными потоками и реакцией заинтересованных лиц на данные получаемой отчетности.

Пора, наконец, прекратить пугаться очередных даров прогресса и разобраться в том, какие возможности вероятнее всего появятся у нас с вами, дорогие коллеги, уже в самом ближайшем будущем.

Весь следующий, 2022 год мы посвятим беседам о вероятном будущем бухгалтерского учета, формируемым уже сегодня развитием информационных технологий. Надеемся, этот разговор избавит нас от необоснованных опасений за судьбу профессии и станет нашим маленьким совместным шагом в будущее нашего любимого Дела – бухгалтерского учета. 🟡

Рекомендуемая литература по теме

Заинтересовавшемуся поднятыми в данной статье вопросами читателю можно посоветовать знакомство со следующими источниками:

- Блатов Н.А. Балансоведение. – Л.: «Экономическое образование», 1930;
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции // Вестник СПбГУ. Экономика. – 2015. – Выпуск 4. – С. 121-122;
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса. 4е изд. – М.: «Проспект», 2016;
- Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981;
- Пятов М.Л. Бухгалтерский учет в нашей жизни: мифы и реальность. – М.: «1С-Пабблишинг», 2021;
- Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерская отчетность: степень возможной реальности // Бухгалтерский учет. – 1997. – №1. – С. 54-59;
- Соколов Я.В., Стуков, С.А. Бухгалтер – профессия молодых. – М.: «Финансы и статистика», 1987;
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010.

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_6_8
УДК 336.225.672 (470)
ББК У261.428 (2Рос)
ВАК 08.00.12

Риск неуплаты пени при подаче «уточненки»

Risk of Non-Payment of Penalties when Submitting a Tax Return Update

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

Николай Зотикович Зотиков

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов,
кредита и экономической безопасности
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru
428018, Российская Федерация, Чувашская Республика,
г. Чебоксары, ул. К. Иванова, д. 91, кв. 47.
Тел. +7 (906) 384-21-57.

Аннотация. В соответствии с действующим законодательством налогоплательщик имеет право в случае, если в ранее поданной декларации он допустил ошибки, не полностью отразил необходимые сведения, представлять неограниченное количество раз уточненные декларации (далее – «уточненки»).

Статьей 81 НК РФ предусмотрены 3 случая представления уточненной налоговой декларации (НД) с доплатой налога в бюджет, и от этого зависит порядок привлечения налогоплательщика к ответственности по статье 122 НК РФ:

1. «Уточненка» подается до истечения срока ее представления, она считается поданной в день ее представления (пункт 2);
2. «Уточненка» представляется после истечения срока подачи НД, но до истечения срока уплаты налога (пункт 3);
3. «Уточненка» представляется после истечения срока подачи НД и срока уплаты налога (пункт 4).

По мнению автора статьи, положения статьи 81 НК РФ, предусматривающие порядок привлечения налогоплательщика к ответственности, нельзя считать корректными, они вызывают налоговые споры, создают противоречивую арбитражную практику их разрешения.

В статье проанализирована существующая практика рассмотрения налоговых споров по вопросу привлечения налогоплательщика к ответственности и различные ситуации представления уточненных налоговых деклараций.

Ключевые слова: декларация; срок подачи декларации; срок уплаты налога; налоговая проверка; правонарушения; пени; штраф за неуплату налога.

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

Nikolai Z. Zotikov

PhD in Economics, Associate Professor at the Finance,
Credit and Economic Security Department
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru
Ap. 47, 91 K. Ivanova st., Cheboksary, Chuvash
Republic 428018, Russian Federation.
Phone +7 (906) 384-21-57.

Abstract. In accordance with the current legislation, a taxpayer has the right, if he made mistakes in a previously submitted tax declaration or did not fully report the necessary information, to submit an unlimited number of tax return updates.

Article 81 of the Tax Code of the Russian Federation specifies 3 cases of a revised tax return submission with additional payment of tax to the budget, and the procedure for bringing a taxpayer to justice under the Article 122 of the Tax Code of the Russian Federation depending on this:

1. Tax return update is submitted before the expiration of the term for its submission, it is considered submitted on the day of its submission (paragraph 2);
2. Tax return update is submitted after the expiration of the deadline for filing tax declaration, but before the expiration of the tax payment deadline (paragraph 3);
3. Tax return update is submitted after the expiration of the deadline for filing tax declaration and the deadline for payment of tax (paragraph 4).

According to the author of this paper, the provisions of Article 81 of the Tax Code of the Russian Federation, which provide the procedures for bringing a taxpayer to responsibility, cannot be considered correct, they cause tax disputes and create a contradictory arbitration practice for their resolution.

The paper analyzes the existing practice of tax disputes on the issue of bringing a taxpayer to responsibility and various situations of submission of tax return updates.

Keywords: declaration; tax filing date; tax payment date; tax audit; offenses; penalties; penalty for non-payment of tax.

Введение

В налоговой системе России организации и ИП по окончании налогового периода, используя данные бухгалтерского и (или) налогового учета,

определяют налоговую базу и умножением ее на налоговую ставку рассчитывают сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. На практике бухгалтер в своих расчетах допускает ошибки, которые следует исправлять путем представления

уточненных деклараций. «В связи с этим важной задачей налоговых органов становится осуществление налогового контроля за самостоятельным исчислением налогов налогоплательщиком» [1].

С учетом того, что большинство налогов, уплачиваемых налогоплательщиками, рассчитываются на основании данных бухгалтерского учета, представляется целесообразным при проведении налоговых проверок использовать подходы и методику проверки взаимоувязки данных бухгалтерского и налогового учета, предложенную Л.И. Хоружий [2].

Если допущенная ошибка привела к излишнему исчислению налога, в этом случае налогоплательщик имеет право (но не обязан) представить «уточненку». «Между тем Минфин настаивает на обязательной подаче «уточненки», даже если в ней будет отражено уменьшение задолженности по налогу как основание для зачета или возврата переплаты из бюджета» [3].

При установлении проверки факта занижения налога налоговый орган вправе истребовать пояснения, направив соответствующее сообщение, при получении которого налогоплательщик должен:

1. либо представить «уточненку»;
2. либо ограничиться пояснениями к декларации.

В первом случае, представив «уточненку», «налогоплательщик доплатит налог и пени до подачи уточненной декларации, то от уплаты штрафа налогоплательщику удастся избежать» [4].

Анализируя положения ст. 81 НК РФ, можно установить нормы, вызывающие налоговые споры: согласно п. 3 в случае, когда «уточненка» представлена, когда срок представления декларации прошел, а срок уплаты налога еще не наступил, штраф по ст. 122 НК РФ не будет применяться, если «уточненка» представлена до того, как о нарушениях налогоплательщика стало известно налоговому органу, либо до назначения выездной налоговой проверки.

Как справедливо указывает Брызгалин, из этого пункта возникает вопрос: «об освобождении от какой ответственности идет речь, если «уточненка» представляется до истечения срока уплаты налога» [5]. В связи с тем, что срок уплаты налога не прошел, штрафа по ст. 122 НК РФ быть не может по существу. Второй вопрос: если срок уплаты налога не наступил, выездная налоговая проверка по данному налогу за этот период не может быть назначена; согласно подп. 1 п. 4 при представлении «уточненки» после того как прошли сроки представления декларации и уплаты налога, штрафа по ст. 122 НК РФ не будет, если «уточненка» представлена до того, как о нарушениях налогоплательщика стало известно налоговому органу, либо до назначения ВНП по данному налогу за данный период, при условии уплаты и пени с суммы доплаты до подачи «уточненки». В данном случае налогоплательщик, не зная о том, что его нарушения стали известны

налоговому органу, сам обнаружил недочеты, отразив их в «уточненке», налоговый орган, приняв эту декларацию, отразит в лицевом счете налогоплательщика по конкретному сроку уплаты налога, в связи с чем автоматически на доначисленную сумму будут начисляться пени.

Налоговая ответственность – это «финансовая санкция за совершенные в налоговых правоотношениях нарушения» [6]. Возникает вопрос: за что на налогоплательщика налагается штраф по статье 122 НК РФ, ведь никакой налоговой проверки не было: ни камеральной, ни выездной. Данная норма закона предусматривает штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога в результате занижения налоговой базы независимо от того, кто это занижение налоговой базы установил: налоговый орган в ходе проверки или налогоплательщик. Если же налогоплательщик представит декларацию после того, как ему стало известно о том, что налоговый орган владеет информацией о его нарушении, или назначена ВНП, налогоплательщик и в этом случае может уйти от ответственности, уплатив доначисляемую сумму налога до того, как налоговый орган примет решение по проверке, то есть создаст переплату на указанную сумму. Привлечение к ответственности по ст. 122 НК РФ подразумевает «неправомерные действия либо неправомерные бездействия, повлекшие незаконное занижение налоговой базы по налогу за определенный налоговый период»¹.

Нормы подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ вызывают все больший спор в случае, когда в соответствии с представленной «уточненной» доначисляемый налог уплачен, а пени не уплачены или уплачены в меньшем размере, при этом в соответствии со ст. 122 НК начисляется штраф от той суммы неуплаченного налога, которой практически нет (налог уплачен). Что же касается подп. 2 п. 4 ст. 81 НК РФ, в соответствии с которым не будет начисляться штраф по «уточненке» к доплате налога в бюджет, представляемой налогоплательщиком после того, как данный период был проверен и налоговый орган не обнаружил нарушения, на практике применяется редко.

Таким образом, законодатель ставит в разное положение налогоплательщика: если он самостоятельно доначисляет налог после ВНП, штрафа нет, а если до ВНП – штраф есть. «Компания вправе подать декларацию за любой налоговый период, даже превышающий срок исковой давности в три года. Но возврат суммы переплаты законом не предусмотрен, так как истек срок давности»².

¹ Колесникова Е. Горячие вопросы при подаче уточненных налоговых деклараций. Режим доступа: <https://taxcom.ru/baza-znaniy/otchetnost/statii/voprosy-pri-podache-utochnennykh-nalogovykh-deklaratsiy/> (дата обращения: 03.02.2017).

² Селедцева Е. Как избежать штрафов при подаче уточненной декларации. Режим доступа: <https://www.buhgalteria.ru/article/kak-izbezhat-shtrafov-pri-podache-utochnennoy-deklaratsii-> (дата обращения: 25.11.2014).

Здесь следует иметь в виду то, что если «уточненка» представлена по истечении 3-х месяцев со дня представления декларации, но до вручения акта камеральной налоговой проверки, налоговые органы акт не составляют (не вручают уже составленный акт проверки) и начинают проверку уточненной декларации. «Документом, фиксирующим нарушения, является акт проверки. И поэтому штрафовать за ошибки, исправленные путем подачи «уточненки» до вручения акта, инспекторы не должны» [7].

Таким образом, представление уточненных налоговых деклараций для налогоплательщика вызывает определенный налоговый риск – «возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика» [8].

Далее рассмотрим подробно практику применения положений подп. 1 п. 4 статьи 81 НК РФ.

Исследование

Анализ арбитражной практики по вопросу применения положений подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ выявил следующие ситуации:

- 1) решения судами принимаются в пользу налоговых органов;
- 2) суды поддерживают налоговые органы, но уменьшают размер штрафа с учетом смягчающих обстоятельств;
- 3) решения судами принимаются в пользу налогоплательщиков.

Решения в пользу налоговых органов

«Постоянные темпы роста собираемости налоговых платежей связаны не только с качественным повышением уровня налогового администрирования, но и некоторой трансформацией вектора налоговых споров не в пользу налогоплательщиков» [9].

1. Налогоплательщику не будет начисляться штраф по ст. 122 НК РФ, если он до подачи «уточненки» уплатил налог и соответствующие суммы пени (постановление ФАС ЗСО от 18.08.05 №Ф04-5295/2005, постановление ФАС ВВО от 13.03.06 №А29-4527/2005А).
2. «Уточненки» представлены, когда истекли сроки их подачи и уплаты налога, при этом налог уплачен, пени нет. Уплата пени является одним из условий освобождения налогоплательщика от штрафа по ст. 122 НК РФ (постановление ФАС ВСО от 20.06.07 №А78-6574/06-С2, постановление ФАС СКФО от 30.08.07 №Ф08-5429/2007-2065А).
3. Основанием для обращения ИП в Конституционный суд РФ явились следующие обстоятельства: по уточненной декларации НДС к уплате в бюджет составил 2475 руб., налог уплачен, пени не уплачены, в связи с чем наложен штраф в сумме 50 руб. Суды всех инстанций налогоплательщику отказали.

Определением ВАС РФ от 18 января 2010 года заявителю отказано в передаче его дела для пересмотра в порядке надзора.

КС РФ, основываясь на положениях подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, указал, что нет оснований полагать, что самим по себе п. 1 ст. 122 НК РФ были нарушены конституционные права заявителя, а потому его жалоба в КС РФ не может быть признана допустимой и принята к рассмотрению (Определение Конституционного суда РФ от 07.12.2010 г. № 1572-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации»).

Суды поддерживают налоговые органы, но применяют смягчающие обстоятельства

1. Суд признал правомерным наложение на налогоплательщика штрафа за неуплату соответствующей недостающей части налога пеней до представления «уточненки», при этом определяя размер штрафа, суд счел смягчающим ответственность обстоятельством обнаружение и исправление ошибки предприятием путем подачи «уточненки» (постановление ФАС ДО от 21.06.06 №Ф03 –А73(06-2)/1945).
 2. Суд признал недействительным решение в части наложения штрафа по ст. 122 НК РФ, применив смягчающие обстоятельства, поскольку ВМП в отношении общества не назначалась, общество самостоятельно представило «уточненку» и уплатило налог. Суд сослался на п.17 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.03 №71, в котором указано, что неучет таких фактов, как добровольная подача декларации и уплата налога, может повлечь уклонение налогоплательщика от исполнения указанной обязанности в надежде, что налоговый орган не обнаружит нарушения (постановление ФАС СЗО от 05.06.07 №А56-36355/2006).
 3. Суд признал недействительным решение в части взыскания с общества штрафа по п. 1 ст. 122 НК РФ, так как налицо смягчающие обстоятельства: незначительная сумма пеней, переплата по налогу на дату принятия решения (постановление ФАС ЗСО от 21.02.07 №Ф04-427/2007).
 4. Суд с учетом смягчающих обстоятельств при неуплате пени в сумме 26,99 руб. уменьшил штраф с 10996 руб. до 109,96 руб. (постановление ФАС ЗСО от 21.02.2007 №Ф04-427/2007).
- Даже с учетом уменьшения сумма штрафа превысила сумму неуплаченных пеней в 4 раза.
5. Основанием для наложения на налогоплательщика штрафа явились: представление уточненных налоговых деклараций после истечения срока подачи НДС и после истечения срока уплаты налога, когда налогоплательщик узнал об обнаружении

налоговым органом факта неполноты отражения сведений в НДС, уплата ИП недостающей суммы налогов, но не уплата соответствующих сумм пеней. ИП ссылается на то, что ст. 122 НК РФ не предусматривает привлечение к налоговой ответственности за неуплату пеней.

ВАС РФ указал, что согласно п. 6 ст. 198 НК РФ обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Основываясь на вышеизложенном, ВАС РФ определением от 10 марта 2011 г. №ВАС-11185/10 передал в Президиум ВАС РФ дело №А73-16543/2009 Арбитражного суда Хабаровского края для пересмотра в порядке надзора постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2010 и постановление ФАС ДО от 03.11.2010.

Постановлением Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 11185/10 вышеуказанные постановления судов оставлены без изменения, заявление ИП – без удовлетворения. Президиум ВАС РФ отметил, что в настоящем деле до подачи уточненных налоговых деклараций пени не были уплачены, а суд первой инстанции с учетом смягчающих обстоятельств (налогоплательщик добровольно представил «уточненки») уже уменьшил размер штрафа на 50%.

Решения в пользу налогоплательщиков

1. В силу положений подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ штраф по ст. 122 НК РФ может быть наложен не только на доначисляемую проверкой сумму налога, а также тогда, когда сам налогоплательщик обнаружил нарушения и представил «уточненку» к доплате. Как следует из п. 19 постановления Пленума ВАС РФ №57, при применении положений ст. 122 НК РФ судам следует исходить из того, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в непорочности в бюджет указанной в декларации суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ.

В решении по итогам налоговой проверки указывается размер доначисленной суммы налога, штрафа, пеней. Несоблюдение установленных требований может служить основанием для отмены решения налогового органа.

Из рассматриваемого дела следует, что единственным условием для принятия решения о доначислении штрафа явилось представление «уточненки», по которой сумма налога к уплате указана в размере, большем чем в первоначальной декларации. На дату составления акта и принятия решения недоимка в лицевом счете налогоплательщика отсутствует. В акте проверки признаки правонарушения не указаны. Из решения не усматривается, какие конкретно действия (бездействия) привели к налоговому правонарушению.

При таких обстоятельствах суды пришли к обобщенным выводам о том, что налоговым органом состав нарушения не доказан, привлечение общества к налоговой ответственности неправомерно (постановление ФАС УО от 21.06.2016 №Ф09-6505/16).

2. Общество представило уточненную декларацию за октябрь и ноябрь 2006 г. Инспекция привлекла к ответственности по п. 1 ст. 122 НК за неуплату суммы НДС. По мнению суда, обществом соблюдены установленные требования, представлены доказательства уплаты налога со ссылками на конкретные платежные поручения, имеющиеся в материалах дела (постановление ФАС МО от 24.03.2008 №КА-А40/2078-08).

3. В силу п. 4 ст. 81 НК РФ на налогоплательщика может быть наложен штраф по ст. 122 НК РФ, если до момента «уточненки» налогоплательщик не уплатил налог и пени. В то же время указанной нормой закона предусмотрен штраф за неуплату лишь налога, но не пеней (постановление ФАС ПО от 09.10.2008 №А06-1727/08).

4. ООО представило уточненную декларацию по НДС за период с января по декабрь 2006 г., уплатило доначисленный налог в сумме 2 980 000 руб., пени 100 тыс. руб. (следовало пени уплатить в сумме 328 353 руб.). Инспекция оштрафовала на 595 615 руб. (в размере 20% от доначисленной суммы налога).

Согласно п. 1 ст. 122 НК неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога. При этом неуплата или неполная уплата сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом по уплате налога в связи с совершением налогового правонарушения. Суд поддержал налогоплательщика (постановление ФАС УО от 18.06.2008 №Ф09-4351/08-С3).

5. Суд указал, что ответственность за неуплату налога может наступать, только если недоимка сохраняется на дату вынесения соответствующего решения по штрафу. Поэтому сам по себе факт, что компания заплатила налог не до, а после подачи «уточненки», не может явиться основанием для наложения штрафа.

Общество 28.09.2018 представило «уточненку» по НДС за 4 квартал 2017 г., в то время как на указанную дату у общества имелась недоимка по НДС в размере 19 813 561 руб. Поскольку общество не уплатило налог до подачи «уточненки», налоговый орган сделал вывод о несоблюдении обществом требований подп. 1 п.4 ст. 81 НК, в связи с чем пришел к выводу об отсутствии оснований для освобождения ее от налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК.

С учетом мнения Президиума ВАС РФ (постановление от 11.11.2008 №6031/08), суды поддержали налогоплательщика. Суды исходили



из того, что поскольку общество уплатило НДС в полном объеме после представления уточненной декларации по НДС за 4 квартал 2017 г., у налогового органа отсутствуют правовые основания для наложения штрафа по п. 1 ст. 122 НК (постановление АС МО от 13.10.2020 №Ф05-15518/2020).

6. Налогоплательщика нельзя штрафовать по ст. 122 НК РФ за неуплату пени (постановление ФАС ПО от 02.10.2008 №А06-1728/08, постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5, пункт 26).

7. Если у налогоплательщика на дату принятия решения имеется переплата по налогу, перекрывающая сумму доначисляемого налога, и она не была зачтена в счет уплаты недоимки по другим налогам, оснований для наложения штрафа по ст. 122 НК РФ нет (постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5, пункт 42).

8. Постановление Пленума ВАС РФ №57:

- пункт 15. Штраф по ст. 122 НК РФ наступает в случае неуплаты налога в связи с занижением налоговой базы;

- пункт 16. При наличии смягчающих обстоятельств с учетом конкретных обстоятельств штраф может быть уменьшен на 100 процентов;

- пункт 19. Неперечисление налога, указанного в декларации, в бюджет (например из-за отсутствия средств на счетах) не образует состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ;

- пункт 20. В силу ст. 122 НК РФ занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействия) налогоплательщика образуют состав предусмотренного данной нормой правонарушения лишь в том случае, если такие действия (бездействия) привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть к возникновению задолженности по этому налогу.

«Бизнес как сторона, заинтересованная в максимальном снижении налоговых рисков, ждет от государства как от потенциального генератора таких рисков стабильности фискального законодательства и адекватной правоприменительной практики, которые являются важнейшими составляющими общих институциональных условий в экономике в целом» [10].

Заключение

Проведенное исследование выявило неточности, неясности положений статьи 81 НК РФ, которые привели к крайне противоречивой арбитражной практике не только среди судов низших уровней, а также на уровне Верховного и даже Конституционного судов. Вопреки положениям п. 7 ст. 3 части первой НК РФ все эти неясности в большинстве случаев трактуются не в пользу

налогоплательщиков. Статья 122 НК РФ предусматривает ответственность налогоплательщика в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога, а подп. 4 п. 4 предусматривает условие, при выполнении которого штраф не применяется: должны быть уплачены не только суммы заниженного налога, но и пени. В таком случае штраф в размере 20% к какой сумме неуплаченного налога применять, если недоимки нет. Статьей 119 НК РФ предусмотрен штраф за непредставление деклараций в размере 5% за каждый полный или неполный месяц от неуплаченной суммы налога, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. В данной статье штраф в размере 1 000 руб. предусмотрен для тех случаев, когда 5% нельзя применять к сумме неуплаченного налога (в связи с тем, что он уплачен).

По нашему мнению, при применении штрафа по ст. 122 НК РФ положения ст. 81 НК РФ (п. 3 и п. 4) вообще нельзя применять.

Пункт 3 ст. 81 НК РФ предусматривает штраф даже в том случае, когда «уточненка» представлена заранее до срока уплаты налога, что нельзя считать логичным и корректным. По нашему мнению, указанный пункт следует изложить в следующей редакции: «Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации». П. 3 ст. 75 НК РФ предусмотрено ограничение, в соответствии с которым сумма пеней, начисленных за недоимку, не может превышать размер этой недоимки. Сумма налагаемого штрафа на сумму недоимки (если пени принять за недоимку) в сотни раз превышает сумму неуплаченных пеней. Суды, принимая взвешенные решения в пользу налогоплательщиков, утверждают, что ст. 122 НК РФ штраф накладывается за неуплату самого налога, но не пеней. Если пени являются способом обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, то штраф – это уже налоговая санкция в виде денежного взыскания, которая является мерой ответственности налогоплательщика за совершение налогового правонарушения (то есть неуплата пеней не отнесена к нарушениям).

Некорректен также штраф в случае, когда налогоплательщик сам себе доначисляет налог, представляет декларацию и уплачивает его. Считаю, что в целях обеспечения единообразия подходов судебных органов при рассмотрении положений ст. 122 и пп. 1-4 ст. 81 Кодекса Пленуму ВАС РФ необходимо обобщить практику применения указанных положений и принять соответствующее постановление Пленума ВАС РФ (аналогично постановлению Пленума №57 от 30 июля 2013 г.).



Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Ильин А.В. Расчетный метод исчисления налога: проблемы теории и практики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С. 31-37.
2. Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6-14.
3. Веденина Е.А. Законодатель уточнил права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 4. – С. 34-38.
4. Курбангелеева О.А. Камеральная проверка декларации по НДС // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения. – 2015. – №5 (126). – С. 14-18.
5. Брызгалин А.В., Головкин А.Н., Анисеева О.Е. Уточненная налоговая декларация: понятие, порядок действий, правовые последствия // Налоги и финансовое право. – 2009. – №7. – С. 28-61.
6. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Спорные вопросы: сущность и понятие налоговых правоотношений // Адвокат. – 2006. – №8. – С. 10-13.
7. Никитин А.Ю. Уточнение налоговых обязательств во время проверки // Журнал Главная книга. – 2016. – №4.
8. Кирина Л.С., Горохова Н.А. Организация системы корпоративного налогового менеджмента как инструмент предотвращения налоговых рисков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – №1. – С. 21-26.
9. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Трансформация экспертизы в налоговом контроле // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 5. – С. 41-48.

Для цитирования

Зотиков Н.З. Риск неуплаты пени при подаче «уточненки» // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 8-13.

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. Ilin A.V. Raschetnyy metod ischisleniya naloga: problemy teorii i praktiki [Tax Calculation Method: Theoretical and Practical Problems]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 31-37 (in Russ.).
2. Khoruzhiy L.I., Alborov R. A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6-14 (in Russ.).
3. Vedenina E.A. Zakonodatel' utochnil prava i obyazannosti nalogoplatel'shchikov i nalogovyh organov [Legislator Clarified the Rights and Obligations of Taxpayers and Tax Authorities]. *Buhgalterskiy uchët*, 2009, no. 4, pp. 34-38 (in Russ.).
4. Kurbangeleeva O.A. Kameral'naya proverka deklaratsii po NDS [Desk Audit of VAT Declaration]. *Sovetnik buhgaltera gosudarstvennogo i munitsipal'nogo uchrezhdeniya*, 2015, no. 5(126), pp. 14-18 (in Russ.).
5. Bryzgalin A.V., Golovkin A.N., Aniseeva O.E. Utochnennaya nalogovaya deklaratsiya: ponyatie, poryadok deystviy, pravovye posledstviya [Revised Tax Declaration: Concept, Procedure, Legal Consequences]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2009, no. 7, pp. 28-61 (in Russ.).
6. Tedeev A.A., Parygina V.A. Spornye voprosy: sushchnost' i ponyatie nalogovyh pravootnosheniy [Controversial Issues: Nature and Concept of Tax Legal Matters]. *Advokat*, 2006, no. 8, pp. 10-13 (in Russ.).
7. Nikitin A.YU. Utochnenie nalogovyh obyazatel'stv vo vremya proverki [Clarification of Tax Obligations during the Audit]. *Zhurnal Glavnaya kniga*, 2016, no. 4.
8. Kirina L.S., Gorohova N.A. Organizatsiya sistemy korporativnogo nalogovogo menedzhmenta kak instrument predotvrashcheniya nalogovyh riskov [Organization of System of Corporate Tax Management as Instrument of Prevention of Tax Risks]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 1, pp. 21-26 (in Russ.).
9. Ryahovskiy D.I., Kritskiy V.I. Transformatsiya ekspertizy v nalogovom kontrole [Transformation of the Expert Examination in Tax Control]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 5, pp. 41-48 (in Russ.).

For citation

Zotikov N.Z. Risk neuplaty peni pri podache «utochnenki» [Risk of Non-Payment of Penalties when Submitting a Tax Return Update]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 8-13 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_6_14
УДК 657
ВАК 08.00.12

Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия

Cost Allocation Method of the Equipment Maintenance and Operation to the Industrial Enterprise Production Cost

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород
Игорь Ефимович Мизиковский
докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, член-корреспондент РАН

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

Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet im. N.I. Lobachevskogo (Lobachevsky State University), Russian Federation, Nizhny Novgorod
Igor E. Mizikovsky
Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department, Corresponding Member of the Russian Academy of Natural Sciences
e-mail: core090913@gmail.com
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhny Novgorod 603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. Исследование проблемы распределения косвенных затрат на производственную себестоимость продукции промышленных предприятий является одной из ключевых задач функционирования учетно-калькуляционной системы. В состав объектов данной системы входят расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО), отнесение которых на себестоимость нередко осуществляется на неоправданно высоком уровне аппроксимации. Данный факт обусловил цель и задачи статьи: повышение качества распределения РСЭО на производственную себестоимость конкретного продукта производства; внедрение способа калькулирования, максимально адекватного поставленной цели, его интеграция в информационно-инструментальное пространство учетно-калькуляционной системы организации. Реализация поставленных цели и задач предполагает применение элементов метода Activity-based costing, что позволяет в значительной степени улучшить качество генерируемых калькуляционных результатов. В процессе исследования использовались различные методы, в том числе: наблюдения, специализированного опроса, терминологического анализа, обобщения, систематизации, сравнительного анализа, классификации, а также экономико-статистический, структурно-функциональный, системный и ситуационный подходы. Институционализация результатов, полученных в ходе исследования, позволит в значительной степени повысить уровень инструментализации исчисления

Abstract. The study of the issue of indirect costs distribution to the industrial enterprises production cost is one of the key tasks for the accounting and calculation system functioning. The objects of this system include the costs of equipment maintenance and operation (CEMO), the attribution of which to the prime cost is often carried out at an unreasonably high level of approximation. This fact determined the purpose and objectives of the paper: improving the quality of the CEMO distribution to the production cost of a particular product; introducing a calculation method that is as adequate as possible to the goal and its integration into the information and instrumental space of the accounting and calculation system of the organization. The implementation of the set goals and objectives involves the use of the Activity-based costing method elements, which significantly improves the quality of the generated calculation results. The following methods were used in the research process: observation, specialized survey, terminological analysis, generalization, systematization, comparative analysis, classification, as well as economic and statistical, structural and functional, system and situational approaches. Institutionalization of the results obtained in the course of the study will significantly increase the level of instrumentalization of the production costs calculation, and will allow to create the necessary conditions for the data arrays formation relevant to a wide range of decisions and development of a number of economic strategies to optimize the use of resources in the value stream of the real sector of the economy by an economic entity.

производственной себестоимости; создать необходимые условия для формирования массивов данных, релевантных широкому диапазону принимаемых решений и разработке целого ряда экономических стратегий по оптимизации использования ресурсов в потоке создания ценности хозяйствующим субъектом реального сектора экономики.

Ключевые слова: промышленное предприятие; управленческий учет; учет затрат; калькулирование; производственная себестоимость; метод Activity-based costing; распределение затрат; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; база распределения.

Keywords: industrial enterprise; management accounting; cost accounting; calculation; production cost; Activity-based costing method; cost allocation; equipment maintenance and operation costs; distribution base.

Введение

Процесс структуризации эффективного информационно-инструментального пространства управления производственными ресурсами играет все более заметную роль в менеджменте промышленных предприятий. Способность инструментальных средств данного пространства генерировать в максимально сжатые сроки сведения, релевантные широкому диапазону управленческих решений, является одним из важнейших драйверов поступательного развития хозяйствующего субъекта реального сектора экономики. Одним из наиболее важных инструментов формирования таких сведений является система управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), многоуровневая структура и многофункциональная направленность которой обеспечивает сведениями практически все ключевые направления менеджмента. Не требует доказательств тот факт, что в число ключевых задач данной системы входит обеспечение высокого качества исчисления производственной себестоимости конкретного вида (наименования) производимой предприятием продукции. Решение данной задачи предполагает решительный отказ, в том числе от традиционно применяемых приемов аппроксимации данных в процессе распределения косвенных затрат на себестоимость, в том числе, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО).

Материалы проведенных исследований на ряде промышленных предприятий города Нижнего Новгорода и Нижегородской области позволяют сделать вывод о том, что в бухгалтерских практиках исследуемых предприятий РСЭО распределяются на производственную себестоимость продукции в составе косвенных расходов, как правило, пропорционально фактическому значению показателя основной заработной платы основных производственных рабочих.

По мнению автора, использование данного подхода имеет ряд недостатков. Прежде всего,

к ним относится тиражирование элементов многократно раскритикованного «котлового» метода, имманентно предполагающего неоправданно высокий уровень аппроксимации исходных данных и, соответственно, калькуляционных результатов. В свою очередь, последние имплицитно вызывают заметное снижение достоверности финансовых результатов реализации производственных продуктов и других ключевых показателей, используемых в принятии управленческих решений, в производственном планировании, экономическом анализе, инвестиционном проектировании, внутреннем мониторинге хозяйственной деятельности и других, не менее важных управленческих функций.

Существенным недостатком рассматриваемого подхода является отнесение РСЭО на производственную себестоимость продукции в общей массе косвенных затрат, что по определению делает невозможным точно определить в количественном измерении их долю в расходах на изготовление конкретного продукта деловой активности предприятия. Распределение ведется на весь объем производимой продукции, в том числе производимой на оборудовании, которое в отчетном периоде не ремонтировалось. Вызывает сомнение экономическая обоснованность использования в качестве базы распределения показателя основной заработной платы, использование которого не всегда адекватно в условиях автоматизации и механизации производства.

Необходимость совершенствования информационно-инструментального пространства процесса отнесения РСЭО на производственную себестоимость конкретного изделия, существенного повышения качества генерируемых калькуляционных результатов многократно усиливается в условиях устойчивого роста удельного веса данного вида затрат в объеме производственной себестоимости продукции наиболее репрезентативного предприятия из числа исследуемых (рис.1.)

По мнению автора, в ближайшие годы тренд, показанный на рис. 1, может усилиться, поскольку

Рис.1. Динамика удельного веса расходов на содержание и эксплуатацию оборудования в производственной себестоимости продукции предприятия ООО «XXXX»¹



на исследуемых хозяйствующих субъектах наблюдается достаточно серьезный уровень износа основных производственных средств; не снимаются ограничения доступа к рынку закупок качественных запасных частей и расходных материалов по доступным ценам, вызванные пандемией коронавируса; имеет место определенный дефицит квалифицированных рабочих, компетентных в ремонтно-эксплуатационном обеспечении машин и механизмов; нередко нарушения технических регламентов эксплуатации оборудования. К сожалению, последний фактор в наибольшей степени, по сравнению с остальными перечисленными выше, влияет на уровень частоты выхода из строя производственного оборудования; обуславливает значительное снижение его ремонтпригодности и восстанавливаемости и, следовательно, влечет за собой заметное удорожание ремонтно-эксплуатационных расходов.

Таким образом, рассмотренный выше комплекс проблем обусловил цель статьи - повышение качества распределения РСЭО на производственную себестоимость конкретного продукта производства; в задачи входит внедрение способа калькулирования, максимально адекватного поставленной цели, его интеграция в информационно-инструментальное пространство учетно-калькуляционной системы организации.

Методы исследования

В процессе исследования использовались различные методы, в том числе: наблюдения, специализированного опроса, терминологического анализа, обобщения, систематизации, сравнительного анализа, классификации, а также экономико-статистический, структурно-функциональный, системный и ситуационный подходы.

¹ Исследование автора.

Теоретико-методологические подходы

Теоретико-методологической основой представленного в статье исследования послужили научные труды по бухгалтерскому учету, экономическому анализу, внутреннему контролю производственных расходов промышленного предприятия. Методика распределения косвенных затрат на себестоимость продукции, в состав которых входит РСЭО, находится долгие годы в центре внимания многих исследователей. Традиционный подход [1, с. 15; 2; 3] к решению данной задачи, предполагающий распределение косвенных расходов пропорционально показателю заработной платы основных производственных рабочих, нашел широкое применение во многих бухгалтерских практиках отечественных промышленных предприятий.

Согласно проведенному автором специализированному опросу главных бухгалтеров исследуемых предприятий, преимуществом данного подхода является низкая трудоемкость реализации, обусловленная простым алгоритмом вычислений и относительно несложными способами сбора исходной информации, обуславливающие, в свою очередь, отсутствие необходимости затрачивать значительные средства на обучение персонала, на автоматизацию и т.п. Вместе с тем все без исключения опрошенные специалисты признают относительно невысокое качество генерируемых калькуляционных результатов, указывая в числе наиболее существенных причин использование элементов «котлового» метода, не предусматривающее по-статейного дифференцирования косвенных издержек; использование в качестве базы распределения показателя основной заработной платы основного персонала.

Необходимо подчеркнуть, что даже в условиях отсутствия применения подхода, предполагающего дифференцирование косвенных затрат, показатель основной заработной платы основных производственных рабочих в качестве «универсальной» базы распределения использоваться не должен. Так, авторы [4, с. 349; 5] совершенно справедливо в качестве критериев выбора базы распределения рассматривают уровень значений параметров материалоемкости и трудоемкости производства: при преобладающем уровне первого – рекомендуются материальные расходы, второго – прямые расходы на труд, при их паритете – выручка.

Альтернативой данному подходу служит метод распределения расходов по видам деятельности, западной терминологии – Activity-based costing [6;7], реализуемый в виде следующей, укрупненной последовательности действий [8-13]:

1. постатейное дифференцирование затрат в разрезе видов деятельности предприятия;
2. выбор носителей (драйверов) затрат, каждый из которых максимально влияет на состояние определенной статьи затрат и их использование в качестве баз распределения;

3. непосредственно отнесение рассматриваемых затрат на себестоимость конкретного.

Результаты

Структурно-функциональный анализ РСЭО показал, что данный класс затрат имеет многоуровневую структуру и многофункциональную направленность, обеспечивающие комплексную реализацию трех ключевых видов деятельности (процессов):

1. текущий ремонт, включающий планово-предупредительный и внеплановый виды ремонтных работ;
2. подготовку оборудования к работе, предполагающую наладку и уход за оборудованием, замену расходных материалов, технических жидкостей и т.п.;
3. работы вспомогательного характера: текущий ремонт отопительных и осветительных приборов, технических средств обеспечения требуемых условий труда и жизнеобеспечения; внутризаводские перемещения грузов технологического назначения; изготовление и ремонт организационно-технологической оснастки рабочих мест, некоторых видов (наименований) инструментов и приспособлений и т.д.).

Исходя из вышеизложенного, РСЭО можно дифференцировать на три укрупненных вида комплексных издержек: на текущий ремонт, на подготовку оборудования к работе и вспомогательные расходы, оценочное соотношение их объемов представлено на рис. 2.

По мнению автора, распределение затрат на текущий ремонт должно осуществляться только на ту продукцию, которая изготовлена на отремонтированном оборудовании, что, как уже отмечалось выше, в бухгалтерских практиках исследуемых предприятий не учитывается. В качестве базы распределения предлагается выбрать прямые затраты на продукцию, изготовленную на отремонтированном оборудовании, поскольку на исследуемых предприятиях удельный вес прямых расходов составляет более половины общего объема производственных затрат. Коэффициент распределения k затрат на текущий ремонт $С_{т}$ на себестоимость продукции, произведенной на отремонтированном оборудовании в календарном периоде T , представим в виде формулы (1).

$$k = \frac{С_{т}}{ПЗ_{т}} \quad (1),$$

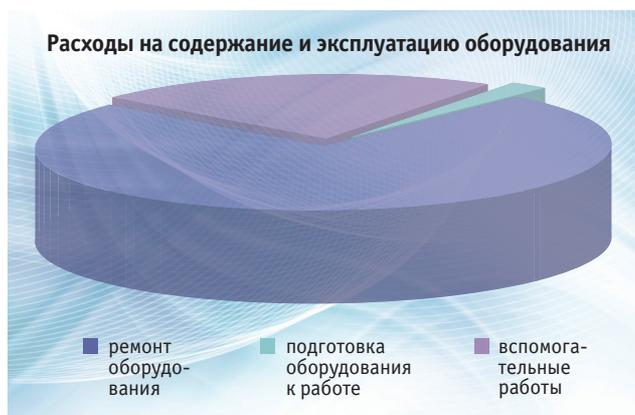
где $ПЗ_{т}$ – прямые затраты на производство продукции на отремонтированном оборудовании.

Непосредственно отнесение $С_{т}$ на себестоимость конкретного продукта производства i осуществляется по формуле (2).

$$С_{тi} = k \cdot ПЗ_{тi} \quad (2),$$

где $С_{тi}$ – сумма затрат на текущий ремонт, отнесенная на себестоимость продукта i , изготовленного на отремонтированном оборудовании в календарном периоде T .

Рис. 2. Оценочное соотношение объемов затрат, образующих РСЭО²



Распределение затрат на подготовку оборудования к работе $СО_{т}$ предлагается осуществлять на базе прямых затрат на выпуск всей номенклатуры продукции в календарном периоде T , поскольку так или иначе такая подготовка проводится в отношении практически всех средств труда данной направленности. Коэффициент распределения K_1 затрат на подготовку оборудования к работе $СО_{т}$ на себестоимость произведенной продукции в календарном периоде T представим в виде формулы (3).

$$K_1 = \frac{СО_{т}}{ПЗ_{От}} \quad (3),$$

где $ПЗ_{От}$ – прямые затраты на производство.

Распределение $СО_{т}$ на себестоимость конкретного продукта производства i ведется по формуле (4).

$$СО_{тi} = K_1 \cdot ПЗ_{тi} \quad (4),$$

где $СО_{тi}$ – сумма затрат на подготовку оборудования к работе, отнесенная на себестоимость продукта i в календарном периоде T .

В качестве базы распределения вспомогательных затрат целесообразно выбрать показатель производственной площади $ПЛ_{т}$, дифференцированной на сегменты, каждый из которых является местом изготовления продукта i . Коэффициент распределения K_2 вспомогательных затрат $ХО_{т}$ на себестоимость произведенной продукции в календарном периоде T представлен в виде формулы (5).

$$K_2 = \frac{ХО_{т}}{ПЛ_{т}} \quad (5)$$

Распределение $ХО_{т}$ на себестоимость конкретного продукта производства i осуществляется согласно формуле (6).

$$ХО_{тi} = K_2 \cdot ПЛ_{тi} \quad (6),$$

где $ХО_{тi}$ – сумма вспомогательных затрат, отнесенная на себестоимость продукта i в календарном периоде T .

Таким образом, РСЭО, распределенные на продукт i в календарном периоде T , представляют собой сумму рассмотренных выше затрат (7).

$$РСЭО_i = С_{тi} + СО_{тi} + ХО_{тi} \quad (7)$$

² Исследование автора.

Таблица 1. Расчеты, проведенные по формулам 1-7³

Предприятие ООО «XXXX»

Бухгалтерская справка № 21

Дата составления: 01.12.2020

Единицы измерения: руб.

№	Наименование продукции	Прямые затраты продукции, изготовленной на отремонтированном оборудовании, руб.	Прямые затраты, руб.	Производственная площадь, м ²	Затраты на ремонт, руб.	Затраты на подготовку оборудования, руб.	Вспомогательные затраты, руб.	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Станок СМ-230	60500,0	60500,0	200	21235,5	3569,5	6160,0	30965,0
2.	Станок Т-80	-	25400,0	120	-	1498,6	3696,0	5194,6
3.	Генератор газовый ЗСМ-26	-	95400,0	250	-	5628,6	7700,0	13328,6
4.	Линия производства деревянных поддонов ЛП-30	103800,0	103800,0	300	36433,8	6124,2	9240,0	51798,0
5.	Итого	164302,0	285102	870	57669,3	16820,9	26796,0	101286,2

Главный бухгалтер Т.Л. Ананикян.

Расчеты, проведенные по формулам 1–7, можно отразить в разработочной таблице или бухгалтерской справке (табл.1).

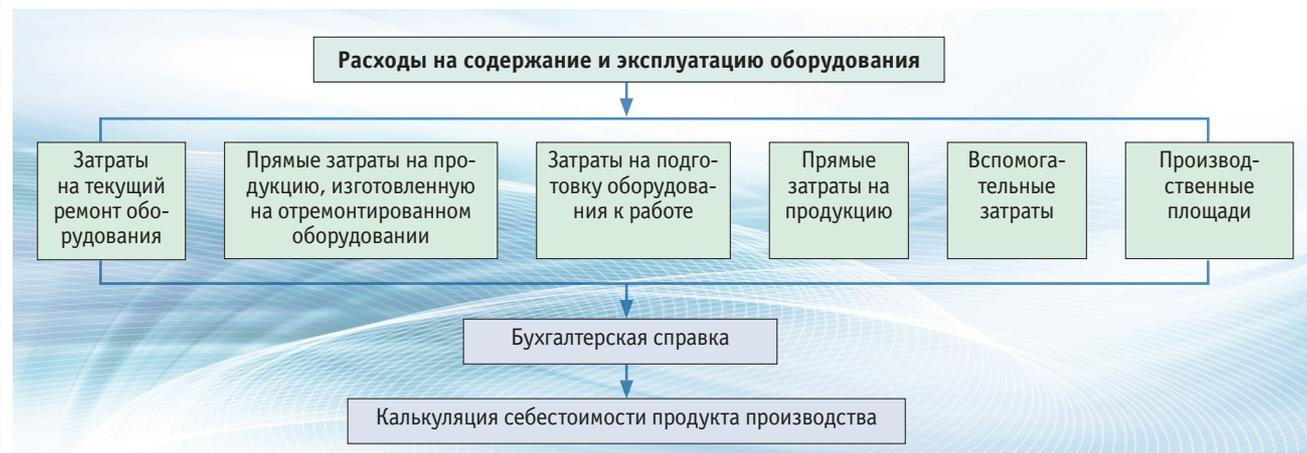
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования предприятия ООО «XXXX» в ноябре 2020 года составили 101 286,2 руб. В соответствии с нормативными документами предприятия: «Методические указания по распределению косвенных расходов на себестоимость продукции» (приказ директора № 3 от 10.01.2017 года), «Инструкция по распределению расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции» (распоряжение главного бухгалтера № 17 от 12.01.2017 года), затраты на ремонт распределяются пропорционально прямым затратам на продукцию,

изготовленную на отремонтированном оборудовании; затраты на подготовку оборудования к работе распределяются пропорционально прямым затратам на весь объем выпускаемой продукции; вспомогательные затраты распределяются пропорционально производственной площади, на которой продукция изготовлена.

Укрупненная схема взаимосвязи информационных массивов, задействованных в представленном выше процессе распределения РСЭО, представлена на рис. 3.

Необходимо отметить, что все шаги разработанной автором методики должны сопровождаться верификацией входных и выходных потоков информации.

Рис. 3. Укрупненная схема взаимосвязи информационных массивов, задействованных в представленном выше процессе распределения РСЭО³



³ Исследование автора.

Таблица 2. SWOT-анализ внедрения предлагаемой методики в бухгалтерские практики исследуемых предприятий

Среда	Положительные стороны	Отрицательные стороны
Внутренняя	Преимущества: повышение качества калькуляционных результатов и информационно-инструментального пространства производственного менеджмента промышленного предприятия, повышение результативности бухгалтерских практик	«Ослабляющие» свойства: повышение трудоемкости подготовки данных, усложнение методики формирования учетно-калькуляционных результатов, сложности цифровой трансформации бухгалтерских процессов
Внешняя	Дополнительные возможности: создание методологических условий формирования справедливой цены продукции; формирование гибкой, ситуационно-ориентированной цифровой платформы информационно-инструментального пространства системы управленческого учета и калькулирования себестоимости продукции промышленного предприятия	Факторы, которые могут осложнить достижение стратегической цели: отсутствие парадигмы ситуационно-ориентированной учетно-калькуляционной политики в условиях нестабильности внешней экономической среды

Обсуждение

Полученные в ходе исследования результаты соответствуют поставленной цели, достижение которой стало возможным путем адаптации метода Activity-based costing (ABC-метода) к особенностям потоков создания ценности исследуемых предприятий. SWOT-анализ инкорпорирования разработанной методики в сложную ткань информационно-инструментальных пространств производственного менеджмента исследуемых предприятий представлен в табл. 2.

Дальнейший научный поиск в направлении повышения качества процесса отнесения РСЭО на производственную себестоимость продукта возможен в условиях сформированной парадигмы ситуационно-ориентированной учетно-калькуляционной политики, релевантной условиям нестабильности внешней экономической среды; цифровой трансформации бухгалтерских практик на основе использования искусственного интеллекта и средств обработки больших данных, одним из ключевых результатов которой является создание эффективного информационно-инструментального

пространства управленческого учета и калькулирования себестоимости продукции промышленного предприятия.

Заключение

Система управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) нацелена на обеспечение релевантными данными широкого диапазона принятия управленческих решений. Повышение качества генерируемых ее средствами калькуляционных результатов является одной из важнейших задач учетно-калькуляционной работы, одним из наиболее проблемных объектов которой являются РСЭО. Решение задачи повышения точности результата отнесения РСЭО на производственную себестоимость, основанное на использовании элементов метода ABC-costing, позволит в значительной степени улучшить формируемые калькуляционные результаты, тем самым повысить уровень их релевантности в информационно-инструментальном пространстве производственного менеджмента хозяйствующего субъекта реального сектора экономики. 

Информация о конфликте интересов

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

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. Миненко Б.И., Новодворский В.Д. Калькулирование продукции заготовительных производств в машиностроении. – Москва: Машиностроение, 1982. – 185 с.

References

1. Minenko B.I., Novodvorskiy V.D. *Kal'kulirovanie produktsii zagotovitel'nyh proizvodstv v mashinostroenii* [Calculating the Blank Production in Machine Industry]. Moscow, Mashinostroenie Publ., 1982. 185 p.

2. Левин В.С. Внутри заводский контроль издержек производства. – М.: Финансы, 1977. – 88 с.
3. Савин В. П. Оперативный учет затрат на производство. – М.: Финансы, 1970. – 87 с.
4. Касьянова Г. Ю. Себестоимость продукции, работ и услуг: бухгалтерская и налоговая. – 3-е изд. перераб. и доп. – Москва: АБАК, 2017. – 418 с.
5. Исправников С.А. НИОКР: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет: требования законодательства, формирование себестоимости, налоговые льготы: арбитражная практика, оформление документов / под общ. ред. Г. Ю. Касьяновой. – Москва: Аргумент, 2008. – 195 с.
6. Бальтцер Б., Хойссер Л. Временной учет затрат по видам деятельности // Контроллинг. – 2018. – № 69. – С. 61-65.
7. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет: официальная терминология СИМА: терминологический словарь. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 197 с.
8. Маслова И.А., Прозорова С.С. Управленческий учет накладных расходов: возможности применения метода JIT (Just In Time) и метода ABC // Управленческий учет. – 2006. – № 4. – С. 15-26.
9. Лаврентьев Р.В. Применение методики Activity Based Costing для определения себестоимости продукции на предприятиях с высоким уровнем косвенных затрат // Ученые записки российской академии предпринимательства. – 2008. – № 12. – С. 128-135.
10. Юрова Д.А. Activity Based Costing (ABC) – как инструмент учета затрат в финансовом контроллинге // Интеграция наук. – 2016. – № 4(4). – С. 75-76.
11. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры: монография. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
12. Anderson S.W., Young S.M. The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems // Accounting, Organizations and Society. – 1999. – Vol. 24. – no. 7. – pp. 525-559. DOI:10.1016/S0361-3682(99)00018-5.
13. Королев Ю.Ю., Мышковец Ю.А. Особенности и преимущества использования метода Activity Based Costing (ABC) // Вестник ВГАВТ. – 2018. – № 55. – С. 93-99.
2. Levin V.S. *Vnutrizavodskiy kontrol' izderzhkek proizvodstva* [In-Plant Control of Production Costs]. Moscow, Finansy Publ., 1977. 88 p.
3. Savin V. P. *Operativnyy uchet zatrat na proizvodstvo* [Operational Accounting of Production Costs]. Moscow, Finansy Publ., 1970. 87 p.
4. Kas'yanova G. YU. *Sebestoimost' produktsii, rabot i uslug: buhgalterskaya i nalogovaya* [Accounting and Tax Cost of Production of Goods, Works and Services]. Moscow, ABAK Publ., 2017. 418 p.
5. Ispravnikov S.A. *NIOKR: pravovoe regulirovanie, buhgalterskiy i nalogovyy uchet: trebovaniya zakonodatel'stva, formirovanie sebestoimosti, nalogovye l'goty: arbitrazhnaya praktika, oformlenie dokumentov* [R&D: Legal Regulation, Accounting and Tax Accounting: Legal Requirements, Cost Formation, Tax Benefits: Arbitration Practice and Legal Paperwork]. Moscow, Argument Publ., 2008. 195 p.
6. Bal'ttser B., Hoysser L. *Vremennoy uchet zatrat po vidam deyatel'nosti* [Time-Driven Activity-Based Costing]. *Kontrolling*, 2018, no. 69, pp. 61-65 (in Russ.).
7. Nikolaeva O.E., Shishkova T.V. *Upravlencheskiy uchet: ofitsial'naya terminologiya CIMA* [Management Accounting: Official Terminology of CIMA Dictionary of Terms]. Moscow, ID FBK-PRESS Publ., 2004. 197 p.
8. Prozorova S.S. *Upravlencheskiy uchet nakladnyh raskhodov: vozmozhnosti primeneniya metoda JIT (Just In Time) i metoda AVS* [Management Accounting for Overhead Costs - JIT (Just In Time) and ABC Methods]. *Upravlencheskiy uchet*, 2006, no. 4, pp. 15-26 (in Russ.).
9. Lavrent'ev R.V. *Primenenie metodiki Activity Based Costing dlya opredeleniya sebestoimosti produktsii na predpriyatiyah s vysokim urovnem kosvennyh zatrat* [Using Activity-Based Costing Method to Determine Cost of Production in High Indirect Cost Enterprises]. *Uchenye zapiski rossiyskoy akademii predprinimatel'stva*, 2008, no. 12, pp. 128-135 (in Russ.).
10. Yurova D.A. *Activity Based Costing (ABC) – kak instrument ucheta zatrat v finansovom kontrollinge* [Activity-Based Costing (ABC) as a Tool for Cost Accounting in Financial Controlling]. *Integratsiya nauk*, 2016, no. 4(4), pp. 75-76 (in Russ.).
11. Kaverina O.D. *Upravlencheskiy uchet: sistemy, metody, protsedury* [Management Accounting: Systems, Methods and Procedures]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 352 p.
12. Anderson S.W., Young S.M. *The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems*. *Accounting, Organizations and Society*, 1999, Vol. 24, no. 7, pp. 525-559. DOI:10.1016/S0361-3682(99)00018-5.
13. Korolev YU.YU., Myshkovets YU.A. *Osobennosti i preimushchestva ispol'zovaniya metoda Activity Based Costing (ABC)* [Features and Benefits of Using the Activity-Based Costing Method]. *Vestnik VГАVТ*, 2018, no. 55, pp. 93-99 (in Russ.).

Для цитирования

Мизиковский И.Е. Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 14-20.

For citation

Mizikovskiy I.E. Metodika raspredeleniya raskhodov na sodержanie i ekspluatatsiyu oborudovaniya na sebestoimost' produktsii promyshlennogo predpriyatiya [Cost Allocation Method of the Equipment Maintenance and Operation to the Industrial Enterprise Production Cost]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 14-20 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_6_21
УДК 330
ВАК 08.00.12

Развитие профессии бухгалтера в цифровой экономике

Development of the Accounting Profession in the Digital Economy

*Ростовский государственный экономический
университет, Российская Федерация, Ростов-на-Дону*

Николай Тихонович Лабынцев

*докт. экон. наук, профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
e-mail: nicobuh@yandex.ru*

Оксана Викторовна Чухрова

*канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета
e-mail: shuchrova@mail.ru
344002, Российская Федерация, г. Ростов-
на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69.
Тел. +7 (863) 240-29-86.*

Аннотация. В статье рассматривается проблема сохранения и внутреннего содержания профессии бухгалтера в условиях цифровизации бизнес-процессов. Охарактеризованы предпосылки, которые делают невозможным урон весомости этой профессии в будущем и обуславливают необходимость ее трансформации от влияния процессов диджитализации. Обоснованы перспективы бухгалтерской профессии в процессе обеспечения экономической безопасности бизнес-структур и достоверного безопасного представления бизнеса в отчетности. Акцентировано внимание на роли главного бухгалтера в построении информационной системы отечественного субъекта хозяйствования и оптимизации процесса принятия управленческих решений, и определены его главные функции, такие как подготовка достоверной, правдивой и уместной финансовой отчетности, сочетающей результат технической обработки финансовых и нефинансовых потоков информации и результат профессионального суждения конкретного специалиста, который ее готовит, защита интересов, коммерческой тайны и сохранение имущества компании, гарантирование экономической безопасности предприятия, предвидение негативного влияния и минимизация рисков бизнес-среды. В статье доказано, что на современном этапе деятельность бухгалтера не сводится к техническим процедурам фиксации хозяйственных операций и дальнейшей обработки информации, а представляет собой осознанную контрольную, аналитическую, консалтинговую деятельность, результатом которой является оптимизация процесса принятия управленческих решений менеджментом предприятия.

*Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskij
universitet (Rostov State University of Economics),
Russian Federation, Rostov-on-Don*

Nikolay T. Labyntsev

*Doctor of Economics, Professor, Head
of the Accounting Department
e-mail: nicobuh@yandex.ru*

Oksana V. Chukhrova

*PhD in Economics, Associate Professor
at the Accounting Department
e-mail: shuchrova@mail.ru
69 B. Sadovaya st., Rostov-on-Don
344002, Russian Federation.
Phone +7 (863) 240-29-86.*

Abstract. This paper reviews the issue of preservation and internal content of the accounting profession in the era of business processes digitalization. The prerequisites that make it impossible to damage the weight of this profession in the future and determine the need for its transformation from the influence of digitalization processes are characterized. The prospects of the accounting profession in the process of ensuring the economic security of business structures and reliable and safe presentation of business in the reporting are substantiated. The authors draw special attention to the role of the chief accountant in building the information system of a domestic business entity and optimizing the management decision-making process. The chief accountant's main functions, such as the preparation of reliable, truthful and relevant financial statements, combining the result of technical processing of financial and non-financial information flows and the result of professional judgment of a particular specialist who prepares it, protection of interests and trade secrets, preservation of the company's property, guaranteeing the economic security of the enterprise, foreseeing the negative impact and minimizing the risks of the business environment are defined. The paper proves that at the present stage the activities of an accountant are not reduced to technical procedures for fixing business transactions and further processing of information, but are conscious, control, analytical and consulting activities, which result in the optimization of the managerial decision making process.

Ключевые слова: бухгалтер; учетный цикл; цифровизация; диджитализация; контрольная функция; цифровая экономика.

Введение

Известно, что профессия бухгалтера – одна из древнейших в мире, о чем свидетельствуют многочисленные исторические артефакты в Индии, Вавилоне, Египте, Греции и Римской империи. Дальнейшее развитие бухгалтерского учета тесно связано с появлением производства, развитием банковской системы, установлением международных связей, ростом роли ценных бумаг, участием государства в экономической жизни страны. Выделившись из торговли, бухгалтерский учет успешно развивался на протяжении столетий, приобретая новые компетентности и охватывая новые области применения. Формально будущее учетной профессии обеспечивает обязательность ведения бухгалтерского учета всеми субъектами хозяйствования, потребность информационной поддержки управленческих решений, обеспечиваемую учетной системой, согласно закону «О бухгалтерском учете»¹. В то же время автоматизация бизнес-процессов не оставила в стороне и бухгалтерию. Наличие пакетов прикладных программ для организации учета и управления на крупных и средних предприятиях, в учреждениях и организациях и мобильных приложений для учета деятельности, доходов и расходов микропредприятий и физических лиц – предпринимателей ставит вопрос об актуальности профессии бухгалтера в условиях диджитализации отечественной и мировой экономики или, по крайней мере, содержания профессиональных знаний и навыков.

В результате в начале 20-х гг. XXI в. миссия и название профессии бухгалтера находится в процессе трансформации в результате стремительного развития научно-технического прогресса, цифровизации экономики и изменения запросов внутренних и внешних стейкхолдеров. Одной из решающих составляющих успешного развития бизнес-структур является противодействие рискам и угрозам, что и предопределяет актуальность пересмотра миссии бухгалтерского учета и института профессиональных бухгалтеров как источника информационного обеспечения в контексте обеспечения экономической безопасности предприятий. Все вышесказанное обусловило потребность в исследовании данного вопроса.

Профессия бухгалтера из года в год входит в рейтинг десяти самых популярных профессий рынка труда России. Широкое поле применения своих навыков предоставляет бухгалтерам юридическая обязанность ведения учетного процесса предприятиями, учреждениями и организациями любой формы собственности и направления деятельности.

¹ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 01.01.2020).

Keywords: accountant; accounting cycle; digitalization; digitization; control function; digital economy.

Но ответ на вопрос, сохранится ли потребность в бухгалтерях в условиях широкой цифровизации, остается открытым. Рассмотрим направления деятельности современного бухгалтера с точки зрения автоматизации учетных процессов.

Постановка проблемы

Бухгалтерское дело как прикладная деятельность может предусматривать одно из направлений, представленных в таблице 1, а также их сопряжение.

Направления деятельности современного бухгалтера зависят от занимаемой им должности – бухгалтер или главный бухгалтер. Исходя из определения бухгалтерского учета, профессиональная деятельность бухгалтера заключается, прежде всего, в организации учетного процесса как некой определенной последовательности учетных процедур, направленных на формирование первичной, сводной и отчетной информации о деятельности субъекта хозяйствования. Учетные процедуры имеют национальные и отраслевые особенности, осуществляются между датами формирования отчетности, и в большинстве стран мира, как и в России, независимо от способа обработки информации содержат: первичное наблюдение и регистрацию (документирование) фактов хозяйственной деятельности; текущую группировку фактов хозяйственной деятельности (регистрация в общем, специализированных журналах хронологического учета, аналитических и синтетических регистрах); итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности (составление регулирующих записей, закрытие счетов); формирование показателей финансовой отчетности.

Учетный цикл охватывает первичный учет (регистрацию всех фактов хозяйственной жизни в первичных документах, которые составляются во время осуществления хозяйственной операции или сразу после ее завершения и содержат регламентированные обязательные части – реквизиты), аналитический (детализация на счетах накопленной информации, сгруппированной по определенным признакам, выраженной в стоимостных, натуральных, условно-натуральных, трудовых измерителях), синтетический учет (обобщение на счетах агрегированных показателей исключительно в стоимостном выражении) и составление финансовой отчетности. В рамках бухгалтерского учета также выделяют его разновидности:

- финансовый – совокупность правил и процедур отражения, обработки и представления информации в составе финансовой отчетности в соответствии с установленными требованиями для информирования широкого круга заинтересованных пользователей;

Таблица 1. Направления деятельности современного бухгалтера²

Название направления	Сущность направления
1. Учетная деятельность	1.1. Организация учетной системы 1.2. Ведение первичного, аналитического, синтетического учета 1.3. Ведение финансового, управленческого, налогового учета 1.4. Составление отчетности
2. Нормативно-методическая деятельность	2.1. Разработка внутренних нормативных документов по организации и ведению учета субъекта хозяйствования
3. Организационно-управленческая деятельность	3.1. Организация бухгалтерской службы на хозяйствующем субъекте
4. Контроль	4.1. Соблюдение нормативных требований по организации, ведению учета, составлению и представлению отчетности, осуществлению фактов хозяйственной жизни 4.2. Отражение фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета 4.3. Состояния учета в обособленных подразделениях субъекта хозяйствования 4.4. Контроль за движением материальных активов в местах хранения и эксплуатации
5. Анализ	5.1. Текущее финансовое состояние и результаты деятельности субъекта хозяйствования в целом, отдельных его подразделений или направлений деятельности 5.2. Динамика показателей финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования 5.3. Проведение стратегического анализа
6. Консалтинг	6.1. Информационное обеспечение альтернативных управленческих решений 6.2. Определение эффективности и последствий принятия управленческих решений

- управленческий – система информационной поддержки управления предприятия, акцентирует внимание на издержках и доходах в их различных аспектах с целью оптимизации деятельности организации, его структурных подразделений и лиц на основе установления ответственности;
- налоговый – совокупность фискальных правил и процедур формирования базы налогообложения с целью государственного контроля за правильностью начисления налогов и сборов и своевременностью их перечисления в бюджет.

Каждый из видов учета имеет свою концептуальную основу – особые задачи, предмет, объекты, методику и другое, что предполагает доскональное знание бухгалтерами теоретических основ учета, а не только практики его организации и ведения. Финансовый и налоговый учет является обязательным для всех субъектов хозяйствования, управленческий – ведется по их желанию и не регулируется на национальном уровне.

Финансовая отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета о собственном капитале и примечаний к финансовой отчетности. Структура отчетов, алгоритмы расчета показателей, условия обнародования и верификации определяются соответствующими нормативными документами для различных субъектов хозяйствования: общественно значимых предприятий, субъектов государственного сектора, финансовых институтов, субъектов малого предпринимательства и т.д. Соответственно, бухгалтер должен идентифицировать учетные регламенты, регулирующие организацию и ведение учета,

составление отчетности именно для его субъекта хозяйствования, отслеживать динамику их изменения, точно понимать содержание и применять на практике нормативные требования, несоблюдение которых ведет к экономическим санкциям для предприятия, учреждения, организации или даже запрета деятельности.

Обсуждения

Задачей главного бухгалтера является организация эффективной учетной системы субъекта хозяйствования, способной удовлетворять информационные потребности управления, а также постоянное совершенствование этой системы в ответ на изменение внешних и внутренних факторов. Именно переменность учетной системы в ответ на вызовы среды является фактором оптимизации управления и деятельности субъекта хозяйствования в целом.

При наличии государственного и профессионального регулирования многих аспектов организации и ведения учета главный бухгалтер занимается также самостоятельным нормотворчеством и методической деятельностью, в частности в рамках организации учетной системы (разработка учетной политики, схемы документооборота, рабочего плана счетов), управленческого учета (разработка внутренней отчетности, алгоритма расчета ее показателей) и т.д. Внутренние учетные регламенты являются важным инструментом акцентуации на особенностях как субъекта хозяйствования, так и его учетного цикла, а также действенным руководством ведения эффективного учета для работников бухгалтерии, поэтому нормативно-методическая

² Разработано авторами.

деятельность главного бухгалтера является фактором построения эффективных учетной системы и управления в целом.

Организация бухгалтерской службы на субъекте хозяйствования также является функцией главного бухгалтера как топ-менеджера. Формирование функциональных обязанностей бухгалтеров в рамках кооперации и разделения функций, обеспечение требований по охране труда, определение необходимости, целесообразности и организация автоматизации учетных процедур – не менее важные задачи компетентного главного бухгалтера, решения которых ждут собственники и руководство.

Контрольная функция является неотъемлемой частью как самого бухгалтерского учета, так и обязанностей учетных работников, в первую очередь главного бухгалтера организации, что регламентируется законом «О бухгалтерском учете»³.

На любом субъекте хозяйствования должен быть организован внутренний контроль (аудит) как система фиксации отклонений от регламентированного порядка действий, что работает в интересах руководства и собственников. Ведь даже высочайшее качество учетных регламентов (как внешних, так и внутренних) не поможет оптимизировать учет и управление, если отсутствует контроль по соблюдению нормативных требований. Контроль своевременного, полного, достоверного отражения всех хозяйственных операций субъекта хозяйствования на аналитических и синтетических счетах бухгалтерского учета является залогом достоверности информации финансовой отчетности, на основе которой принимает управленческие решения широкий круг пользователей. Задачи главного бухгалтера по организации эффективного учета на субъекте хозяйствования не могут быть выполнены без организации системного контроля состояния бухгалтерского учета в филиалах, представительствах, отделениях и других обособленных подразделениях предприятия, учреждения, организации. Поиск внутрихозяйственных резервов, путей экономии ресурсов, обеспечение целесообразного расходования средств, материальных и трудовых ресурсов базируется на контроле материальных активов в местах хранения и эксплуатации. Поэтому контрольная подсистема может считаться обязательным элементом учетной системы субъекта хозяйствования независимо от его размера, организационно-правовой формы или отрасли деятельности.

Для предоставления менеджерам информации, необходимой для принятия управленческих решений, бухгалтер осуществляет анализ текущего финансового состояния и результатов деятельности субъекта хозяйствования в целом, отдельных его подразделений или направлений деятельности, а также сравнение фактически достигнутых показателей с прошлым периодом, предприятиями-конкурентами,

другими отечественными и зарубежными субъектами в регионе или отрасли. Развитие предприятия, учреждения, организации в изменяющейся среде невозможно без стратегического анализа перспектив развития предприятия в целом, отдельных его подразделений или направлений деятельности, а также анализа целесообразности и эффективности действующей стратегии согласно существующих или потенциальных угроз и возможностей. Логично, что осуществлять такой анализ или, по крайней мере, принимать в нем участие должны лица, владеющие данными, формирующие информационные потоки, то есть работники бухгалтерских служб. Это значительно сокращает время на принятие управленческого решения и повышает его эффективность.

Как уже упоминалось, бухгалтеры осуществляют управленческое консультирование – информационное обеспечение альтернативных управленческих решений, определение эффективности и последствий их принятия в изменяющейся среде, учетное обеспечение стратегического управления. Консалтинг сегодня является неотъемлемой частью деятельности как главного, так и рядового бухгалтера.

Безусловно, особенно важна роль бухгалтера становится в период кризиса, когда наличие оперативной и достоверной информации о состоянии дел предоставляет возможности прогноза наиболее близкого к реальному сценарию развития ситуации. Безусловно, для выполнения указанных функций бухгалтер должен иметь знания не только по учету, анализу и контролю, но и смежных экономических дисциплин, таких как «Экономика предприятий», «Микро- и макроэкономика», «Финансы», «Деньги и кредит», «Налоговая система», «Маркетинг» и т.д.

Также обязательными навыками бухгалтера в условиях цифровой экономики являются и ИТ-навыки. Бухгалтерский учет и профессия бухгалтера, которые последние 20 лет находились под влиянием существенных изменений, в начале XXI в. встали перед вызовами эры диджитализации общества и его экономического строя. Четвертая промышленная революция, началом которой принято считать 2011 г., кардинально меняет подходы к управлению информацией и свидетельствует о решающем влиянии глобальной сети Интернет и компьютерных технологий на экономический строй современного общества.

В начале 20-х гг. XXI в. цифровизация проникла почти во все сферы общественной жизни, значительно повлияв на бизнес-среду и ее информационное обеспечение. Поэтому неизбежна трансформация миссии и функций института бухгалтерской профессии в новых, диджитализованных условиях.

Цифровизация экономики, которая находится под постоянным влиянием факторов и рисков макро- и микросреды, углубляет миссию, предмет, объект и функции бухгалтерского учета и в целом

³ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 01.01.2020).

профессию бухгалтера, который в соответствии с запросами внешних и внутренних пользователей должен обеспечивать надлежащий уровень информационной и, как следствие, экономической безопасности бизнес-структур. Рост количества кибератак, вирусных программ и проявлений экономического шпионажа требует от современного представителя бухгалтерской профессии наличия, кроме профессиональных учетных навыков, так называемых цифровых или диджитализационных навыков.

Заключение

Таким образом, процессы цифровизации существенно трансформируют навыки бухгалтера, выходящие далеко за пределы сервисной функции учетно-аналитического обеспечения. По данным последнего глубокого исследования Association of International Certified Professional Accountants (AICPA), в эпоху диджитализации финансовым специалистам необходимо обладать техническими навыками и уметь применять их в бизнес-контексте. Также им нужно использовать человеческие навыки, чтобы влиять на других, и лидерские навыки, чтобы продолжать возглавлять организации⁴. Все эти составляющие должны подкрепляться этикой, целостностью и профессионализмом.

Всемирный конгресс бухгалтеров 2018 г. в Сиднее задекларировал, что роботизация (цифровизация, искусственный интеллект, развитие автоматизации) – объективное будущее бухгалтерской профессии. Но это не угроза для нее, а технологическая поддержка трансформации (развития) функций бухгалтера как аналитика-консультанта в современных экономических условиях. Бухгалтер в экономике будущего – это аналитик, способный оценить влияние на благосостояние своей компании всего комплекса факторов, формируемых сложной социально-экономической действительностью. То есть бухгалтер должен иметь и цифровые навыки, и цифровой образ мышления.

В дальнейшем цифровые технологии будут все больше проникать во все сферы человеческой деятельности, поэтому спрос работодателей будет расти именно на представителей новой генерации учетных менеджеров в диджитализированном мире.

Сегодня в профессиональных и научных кругах распространено мнение об отсутствии перспектив бухгалтерской профессии, функции которой полностью возьмут на себя ИТ-технологии, в частности сверхсовременные технологии обработки информации на основе технологий блокчейна.

Следует отметить, что облачные технологии хранения данных, таксономия (учение о принципах и практике классификации и систематизации)

финансовой отчетности и полная автоматизация рутинных операций являются не угрозой исчезновения бухгалтерской профессии, а инструментом, который открывает дополнительные горизонты для человеческого фактора. В таких условиях возникает необходимость в совершенствовании подготовки специалистов в области учета, налогообложения и аудита, переквалификации уже работающих бухгалтеров и изучении дополнительных возможностей, что дает диджитализация.

Первая и самая главная функция бухгалтера, которую не может заменить программное обеспечение, – подготовка достоверной, правдивой и уместной финансовой отчетности, сочетающей результат технической обработки финансовых и нефинансовых потоков информации и результат профессионального суждения конкретного специалиста, который ее готовит.

Второй, не менее важной функцией, которую способен удовлетворить только человеческий ресурс, является защита интересов, коммерческой тайны и сохранение имущества компании. В современных условиях флуктуаций (любое случайное отклонение какой-либо величины), макросреды, особенно из-за введения мер по борьбе с пандемией коронавируса COVID-19, эта функция является одним из «спасательных жилетов» бизнеса.

И третья важная составляющая миссии бухгалтерской профессии, которая не поддается полной автоматизации, – гарантирование экономической безопасности предприятия, предвидение негативного влияния и минимизация рисков бизнес-среды.

Социальная миссия профессии бухгалтера требует от лица, которое занимается такой деятельностью, быть экспертом в сфере бухгалтерского учета, который демонстрирует и поддерживает компетентность, соответствует кодексу этики бухгалтера, придерживается высоких профессиональных стандартов, деятельность которого регулируется в первую очередь «Профессиональным стандартом бухгалтера», а также другими механизмами регуляции.

Диджитализация учета укрепила, а не пошатнула позиции бухгалтеров на рынке труда, высвободив потенциал бухгалтера для работы в направлении моделирования отчетности и управления ее содержанием. Главное – быть готовым к решению новых задач, не передавая их маркетологам, экономистам, менеджерам и другим специалистам, что позволит повысить роль бухгалтеров в процессах управления и информационного обеспечения предприятий⁵.

Более того, подтверждением важности профессии бухгалтера является тот факт, что по результатам мониторинга вакансий на рынке труда, размещенным в сети Интернет, потребность в профессиональных бухгалтерах по состоянию на начало 2020 г. выше аналогичного показателя 2015 г. на 31,8%.

⁴ Farrar Martin. *Re-inventing finance for a digital world. Association of International Certified Professional Accountants. Режим доступа: <https://incp.org/wp-content/uploads/2019/02/Re-inventing-finance-for-a-digital-world-14022019.pdf> (дата обращения 15.11.2021).*

⁵ Пестовская З. *Будущее профессии бухгалтера. Режим доступа: <http://vobu.ua/rus/other/student/item/maibutnie-profesii-bukhhaltera-2> (дата обращения: 15.11.2021).*

Профессор В. Вахрушина справедливо отметила влияние на парадигму бухгалтерского учета меняющихся субъективных и объективных факторов, вследствие действия которых возникает вопрос о существовании бухгалтерской профессии вообще. Автор отмечает, что исчезновение такой профессии невозможно, а развитие информационных технологий является лишь необходимостью решать задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом [1, с. 18].

Поэтому считаем, что исчезновение профессии бухгалтера вследствие цифровых технологий невозможно в принципе, при этом перспектива бухгалтерской профессии в цифровом мире должна базироваться на трансформации миссии бухгалтера в процессе обеспечения экономической безопасности бизнес-структур и достоверного безопасного представления результатов ведения бизнеса в отчетности.

Институт бухгалтерского учета как наука, искусство и составляющая социально-экономического развития может максимально раскрыть свой потенциал лишь при условии всестороннего учета методологических основ формирования профессионального суждения и трансформации бухгалтерской профессии в цифровом мире [2, с. 68]. Именно поэтому в процессе организации учетно-аналитического обеспечения экономической безопасности предприятий чрезвычайно важно учесть проявление поведения акцентов института бухгалтерского учета как важной доминанты обеспечения и укрепления экономической безопасности организаций.

Итак, миссия профессии бухгалтера была и остается вне исчезновения в бизнес-среде, поскольку именно бухгалтер призван обеспечить стейкхолдеров полной достоверной информацией, предупредить риски и кризисы, разработать адаптированную к конкретным условиям учетную политику и гарантировать экономическую безопасность, что во многом зависит от правильности и методологической точности сформированного профессионального суждения специалиста.

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. Вахрушина М.А. Грядущее исчезновение профессии бухгалтера: оцениваем вероятность перспективы // Бухучет в здравоохранении. – 2016. – № 12. – С. 21-31.

Достижение указанной миссии возможно лишь при наличии совокупности специфических компетенций специалиста, в том числе учетно-аналитических, безопасности, организационно-управленческих, цифровых, коммуникативно-лидерских и психологических составляющих. В сочетании с качественным образованием и способностью к саморазвитию в течение профессиональной жизни учетного гаранта экономической безопасности следует рассматривать как доминирующего специалиста топ-менеджмента предприятия.

Таким образом, по мере роста рисков экономической деятельности предприятий в цифровизации, в мире меняются их информационные системы и учетно-аналитическое обеспечение управленческих процессов. В этих условиях возникла необходимость трансформации миссии бухгалтерской профессии, главными компонентами которой, помимо регистрации фактов хозяйственной жизни и подготовки финансовой отчетности, становятся формирование нефинансовой отчетности, обеспечение экономической безопасности и устойчивого развития предпринимательских структур. На современном этапе деятельность бухгалтера не сводится к техническим процедурам фиксации хозяйственных операций и дальнейшей обработки информации, а представляет собой осознанную контрольную, аналитическую, консалтинговую деятельность, результатом которой является оптимизация процесса принятия управленческих решений менеджментом предприятия. Замена такой деятельности программным обеспечением невозможна, что не исключает необходимости комплексной автоматизации учета и управления. Именно автоматизация бизнес-процессов будет способствовать уменьшению трудоемкости поиска и обработки данных, в частности в условиях нормативных изменений, что сократит время принятия управленческих решений, повысит достоверность их информационного обеспечения. 

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. Vahrushina M.A. Gryadushchee ischeznoenie professii buhgaltera: otsenivaem veroyatnost' perspektivy [The Imminent Disappearance of the Accountant Profession: Estimate Probability Prospects]. *Buhuchet v zdravoohranenii*, 2016, 12, pp. 21-31 (in Russ.).

2. Лабынцев Н.Т., Нестеренко Н.А. Подготовка профессиональных кадров в области бухгалтерского учета: состояние и современные вызовы // Актуальные направления развития учета, анализа, аудита и статистики в отечественной и зарубежной практике: Материалы Международной научно-практической конференции / Под общей редакцией д.э.н., профессора Е.Н. Макаренко, ректора РГЭУ (РИНХ). – Ростов-на-Дону: РИНХ, 2021. – С. 63-71.

2. Labyntsev N.T., Nesterenko N.A. Podgotovka professional'nyh kadrov v oblasti buhgalterskogo ucheta: sostoyanie i sovremennye vyzovy [Professional Training in Accounting: State and Current Challenges]. *Aktual'nye napravleniya razvitiya ucheta, analiza, audita i statistiki v otechestvennoy i zarubezhnoy praktike: Materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Rostov-na-Donu, RINH Publ., 2021, pp. 63-71.

Для цитирования

Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Развитие профессии бухгалтера в цифровой экономике // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 21-27.

For citation

Labyntsev N.T., Chukhrova O.V. Razvitie professiya buhgaltera v tsifrovoy ekonomike [Development of the Accounting Profession in the Digital Economy]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 21-27 (in Russ.).

Специальные условия для получения аттестатов ИПБ РОССИИ

Аудиторам

Одновременное выполнение двух условий освобождает специалиста от сдачи экзамена ИПБ России:

- ✓ Наличие квалификационного аттестата аудитора (независимо от даты его выдачи);
- ✓ Опыт работы в области экономики и управления не менее 5 лет из 7 последних календарных лет.



Налоговым консультантам

Одновременное выполнение двух условий освобождает специалиста от сдачи экзамена ИПБ России:

- ✓ Наличие квалификационного аттестата налогового консультанта (независимо от даты его выдачи и срока действия);
- ✓ Опыт работы в области экономики и управления:
 - при среднем профессиональном образовании – не менее 5 лет;
 - при высшем образовании – не менее 3 лет.



DOI: 10.51760/2308-9407_2021_6_28
УДК 657
ВАК 08.00.12

Изменение практики преподавания бухгалтерского учета бакалавриата в результате реформирования национальных стандартов учета

Changes in the Teaching Practice of Bachelors in Accounting due to the National Accounting Standards Reformation

Московский университет им. С.Ю. Витте,
Российская Федерация, Москва
Елизавета Сергеевна Поварова
канд. экон. наук, доцент кафедры
финансового учета
e-mail: eliza.grishina@mail.ru
115432, Российская Федерация, г. Москва
2-й Кожуховский проезд, д.12, стр. 1.
Тел. +7 (495) 500-03-63.

Moskovskiy universitet im. S.YU. Vitte (Moscow Witte University), Russian Federation, Moscow
Elizaveta S. Povarova
PhD in Economics, Associate Professor at the Financial Accounting Department
e-mail: eliza.grishina@mail.ru
bld. 1, 12, 2-nd Kozhukhovskiy proezd,
Moscow 115432, Russian Federation.
Phone +7 (495) 500-03-63.

Аннотация. В настоящее время проводится реформирование федеральных стандартов бухгалтерского учета. Требования к учету в этих стандартах приближены к требованиям учета по МСФО. В статье раскрывается значимость знания задач стандартов и их основных положений для студентов, осваивающих профессию бухгалтера, экономиста и менеджера. Бухгалтерская (финансовая) отчетность является информационной базой для анализа. Студентам важно освоить в процессе освоения учебных программ умения безошибочной трактовки результатов анализа; формулировать и обосновывать корректные управленческие решения.

Обосновывается актуальность преподавания бухгалтерского учёта по вводимым в действие федеральным стандартам бухгалтерского учета, направленным на правильное понимание положений стандартов, правильное понимание изложенной в них логики. В связи с этим аргументируется ценность овладения студентами навыками грамотного составления и изменения учётной политики экономического субъекта в связи с тем, что значение учётной политики повышается в условиях сближения российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности.

Изложенный в статье материал может быть использован при преподавании дисциплин, связанных с бухгалтерским учетом, и применен в разработке учебных пособий, задач для проведения практических семинарских занятий со студентами.

Ключевые слова: ФСБУ; преподавание; РСБУ; бухгалтерский учет; отчетность; МСФО; стандарты учета; бакалавриат.

Abstract. Currently, federal accounting standards are being reformed. The accounting requirements in these standards are brought nearer to the IFRS accounting requirements. The paper reveals the importance of knowledge of the tasks of standards and their main provisions for students mastering the profession of accountant, economist and manager. Accounting (financial) statements are an information base for analysis. It is important for students to master the skills of error-free interpretation of the results of analysis in the process of mastering curricula and to formulate and justify correct management decisions.

The paper substantiates the relevance of teaching accounting according to the new federal accounting standards, aimed at a correct understanding of the standards provisions and a correct understanding of the logic set out in them. In this regard, the value of students mastering the skills to competently compile and change the accounting policy of an economic entity is validated due to the fact that the importance of accounting policy increases in the conditions of convergence of Russian Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.

The materials presented in the paper can be used in teaching disciplines related to accounting, and are applicable in the development of textbooks and assessment tasks for conducting practical seminars with students.

Keywords: FAS; teaching; RAS; accounting; reporting; IFRS; accounting standards; bachelor's degree program.

Введение

В настоящее время осуществляется реформирование стандартов бухгалтерского учёта. С 2021 года обязательными для применения является ФСБУ 5/2019 «Запасы», а с этой же даты признаются утратившими силу:

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. №119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 2002 г. №135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

С 01 января 2022 года обязательными для применения являются: ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», а признаются утратившими силу:

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. №91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

Вводимые стандарты по бухгалтерскому учету существенно отличаются от ранее действовавших. Требования к учёту, изложенные во вводимых в действие стандартах, приближены к МСФО, однако не повторяют их. Новые требования отличаются тем, что в них излагается концепция учёта, а не правила, которые следует неукоснительно соблюдать. Это свидетельствует о том, что в системе государственного регулирования бухгалтерского учёта происходит трансформация основных компетенций бухгалтера. Трансформация началась не только с введения новых стандартов, но и со вступления в силу профессионального стандарта «Бухгалтер». Согласно этому профессиональному стандарту, на начальном уровне квалификации при выполнении трудовой функции «ведение бухгалтерского учёта» в компетенцию бухгалтера включаются: знание компьютерных программ, умение пользоваться ими для ведения бухгалтерского учёта. На следующем уровне квалификации в трудовой функции «составление и предоставление бухгалтерской (финансовой) отчётности экономического субъекта» (которую могут выполнять главный бухгалтер и начальник отдела) в перечне умений и знаний указано: определять (разрабатывать) способы ведения бухгалтерского

учёта и формировать учётную политику; оценивать возможные последствия изменений в учётной политике экономического субъекта; обосновывать принятые экономическим субъектом решения при проведении внутреннего контроля; организовывать процесс восстановления бухгалтерского учета. Эти умения (согласно профессиональному стандарту «Бухгалтер») необходимы для организации и планирования процесса формирования информации в системе бухгалтерского учёта; координации и контроля процесса формирования информации системы бухгалтерского учёта. Указанный набор трудовых функций в профессиональном стандарте указан для второй из пяти категорий профессиональной деятельности. Таким образом, в процессе преподавания дисциплин по направлению подготовки «Экономика» при освоении студентами профессии «бухгалтер» необходимо развивать компетенции для того, чтобы выпускники были востребованы на рынке труда.

Методы исследования

В процессе проведения исследования использованы методы: группировка и систематизация информации, логического обобщения, сравнительный и факторный анализ.

Результаты

В настоящее время проводится реформирование стандартов бухгалтерского учета в российской системе бухгалтерского учёта. Требования к учёту активов и операций указаны в ФСБУ, приближенных к требованиям учёта по МСФО. В этой связи необходима трансформация практики преподавания бухгалтерского учёта студентам, так как новые стандарты существенно отличаются от существовавших ранее. В освоении компетенций студентами важно обратить их внимание на существенное отличие в характере требований учёта согласно новым стандартам.

Учитывая реформирование стандартов бухгалтерского учёта, практику преподавания необходимо изменить. Знания корреспонденции счетов уже не играют ключевую роль в освоении бухгалтерского учета. Важно развивать у студентов навыки правильного применения требований стандартов в зависимости от специфики деятельности экономических субъектов и навыки составления учётной политики. В условиях цифровизации бухгалтерского учёта типовые операции (в том числе формирование бухгалтерских проводок) отражаются в системе учета автоматизировано с применением программных продуктов. Трансформация требований к учету по новым ФСБУ приводит к тому, что формирование бухгалтерских проводок становится начальным и базовым знанием, но не главным. Определяющими факторами соискателей на должность в отдел

бухгалтерского учёта является умение применять требования ФСБУ и умение грамотного формирования учётной политики. В этой связи в высшей школе подлежит трансформации практика преподавания бухгалтерского учёта, направления которой представлены в данной статье.

Проблемам методологии преподавания посвящены работы Т.В. Осиповой [1,2], Т.К. Наплековой [3], Т.В. Остапчук [4] и др. В работах А.Ю. Руденко [5,6], О.В. Уфимцева [7,8], И.О. Федорченко и Т.А. Федорченко [9,10], М.Л. Пятова [11] имеются исследования о применении информационных технологий в практике преподавания бухгалтерского учета. Данная статья посвящена представлению значимости трансформации практики преподавания бухгалтерского учета в связи с реформированием стандартов и введением в действие новых ФСБУ. Вступление в силу новых стандартов по бухгалтерскому учету приводит к тому, что главное значение в способах учета и ведении бухгалтерского учета имеет отраслевая особенность деятельности экономического субъекта. Например, в п. 2 ФСБУ 5/2019 «Запасы» указано право организации не применять данный стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. Если экономический субъект принимает такое решение, то стоимость этих запасов признается в качестве расходов периода, в котором они были понесены. Следовательно, учет определенных категорий запасов в различных организациях будет отличаться, решающая роль в правилах отражения подобного рода запасов отводится учетной политике организации. Иной пример значимости учетной политики возможно усмотреть в определении понятия «запасов», изложенного в ФСБУ 5/2019. Согласно п. 3 ФСБУ 5/2019, запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. В данном определении отсутствует перечень видов запасов, на которые распространяется действие стандарта, а активы в виде запасов экономические субъекты определяют самостоятельно, основываясь на отраслевой принадлежности и особенностях своей финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, в определении «запасов» усматривается значимость учётной политики для ведения бухгалтерского учета. В рамках программ высшего учебного заведения следует развивать навыки студентов по формированию учётной политики организаций различных масштабов и видов деятельности.

Важно сформировать у студентов умения оценивать различные варианты и способы учета активов и их влияние на экономические показатели организации и показатели отчетности; оценивать варианты для определения разницы показателей бухгалтерского и налогового учёта. Студенты должны определять разницу экономических

показателей деятельности организаций в зависимости от выбранного способа учёта и отраслевой принадлежности экономических субъектов (различных масштабов деятельности, отрасли и других показателей), учитывая соблюдение принципа рациональности ведения бухгалтерского учета. Кроме того, следует развивать у студентов умения рассматривать и анализировать значимость способов учета для определения себестоимости товаров, готовой продукции, работ, услуг. Для принятия правильных управленческих решений бухгалтер формирует учетную политику таким образом, чтобы в системе бухгалтерского учёта экономического субъекта аккумулировались данные не только для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и для проведения экономического анализа, принятия управленческих решений. В связи с этим в высшей школе следует развивать у студентов навыки формирования учётной политики, в результате применения которой в системе бухгалтерского учёта могли бы формироваться показатели, на основе которых будут приниматься соответствующие управленческие решения.

Кроме этого, вступающие в силу ФСБУ имеют взаимосвязь с МСФО. Например, понятие ликвидационной стоимости, установленное в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», заимствовано из МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Другой пример по учёту запасов: в ФСБУ «Запасы» указано, что в учёте необходимо оценивать справедливую стоимость запасов по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» в случае приобретения запасов по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами и полученным безвозмездно. Указания в этом стандарте о чистой стоимости продажи также предполагает знание МСФО. В этой связи знания студентами МСФО приобретают особую значимость и ценность. Важно не только ввести в программу специальности дисциплины, посвящённые МСФО, но и проследить взаимосвязь ФСБУ и МСФО на практических занятиях со студентами. Кроме этого, в преподавании дисциплин бухгалтерского учета по РСБУ необходимо внедрять практику преподавания МСФО, при которой студентам разъясняются: концепция, принципы и положения, идея стандартов.

Наплекова Т. К. указывает, что «одной из основных проблем современных подходов к обучению бухгалтерскому учету является отсутствие комплексного подхода к обучению: различные элементы бухгалтерского учета изучаются разрозненно, из-за этого большинство студентов не могут сложить все эти элементы в единый «пазл», от этого им не понятны основные способы и приемы, которые применяются в бухгалтерском учете, они считают данную дисциплину скучной, занудной, неинтересной» [3, с.109]. Рассуждая о междисциплинарной взаимосвязи знаний студентов, необходимо обратить внимание на корреляцию знаний стандартов по бухгалтерскому учету с дисциплиной

«Бухгалтерская (финансовая) отчетность». В преподавании дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» важно не только научить студентов уметь составлять формы отчетности по данным оборотно-сальдовой ведомости, но и научить определять взаимосвязь между показателями отчетности и способами учета активов и операций, установленных учетной политикой экономического субъекта. Важно проследить последствия учета операций и предоставления активов, обязательств в бухгалтерской отчетности экономического субъекта в зависимости от выбранного способа учета, установленного в учетной политике. Например, выбранный способ начисления амортизации или способ выбытия запасов окажет влияние на стоимость запасов и основных средств, представленных в бухгалтерском балансе. Кроме этого, согласно требованиям, вводимым в действие ФСБУ, возрастает значимость раскрытия информации об активах и операциях в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Пояснения дополняют информацию о показателях, представленных в бухгалтерской отчетности, для того чтобы пользователи отчетности получили достоверную информацию. Учитывая возможность установления в учетной политике экономического субъекта различных вариантов учета, для полного понимания показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности у студентов, осваивающих профессию «бухгалтер» квалификации бакалавриата, важно развивать навыки составления пояснений к отчетности в рамках дисциплины «Бухгалтерской (финансовой) отчетности». У студентов различных специальностей направления подготовки «Экономика» (экономистов, финансистов) необходимо развивать умения использования информации (представленной в пояснениях к отчетности) для корректной трактовки результатов рассчитанных экономических показателей и проведенного анализа на основе отчетности для формирования правильных управленческих решений.

Однако следует отметить и корреляцию знаний студентами ФСБУ правил составления отчетности и МСФО. Вводимые в действие ФСБУ имеют ссылки на учет активов по чистой стоимости продажи, справедливой стоимости, т.е. демонстрируют взаимосвязь с МСФО. Таким образом, внимание студентов следует обратить на способы учета, заимствованные из МСФО, и их влияние на показатели отчетности. При этом важно, чтобы студенты получили навыки предоставлять достоверную информацию пользователям отчетности путём получения знаний о взаимосвязи способов учета по учетной политике и предоставления отчетности её пользователям.

Следовательно, при преподавании дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» следует научить студентов не только правильно заполнять формы отчетности. Для того чтобы быть востребованными на рынке труда по осваиваемой

профессии, студенты должны понимать вариативность значений показателей отчетности в зависимости от способов учета, установленных учетной политикой, обеспечивая достоверное предоставление информации пользователям отчетности как главное требование ФСБУ. Для этого в практике преподавания дисциплины «Бухгалтерской (финансовой) отчетности» необходимо осваивать не только навыки по составлению отчетности, но и навыки правильного прочтения значений показателей отчетности. Важно обратить внимание студентов (осваивающих профессию не только бухгалтера, но и экономиста и менеджера) на стоимость, по которой активы и обязательства отражаются в отчетности, следовательно, учитывая это, научить правильно трактовать рассчитанные на основе отчетности финансово-экономические показатели, развить компетенции по принятию правильных управленческих решений на основе проведенного анализа.

Особое внимание необходимо обратить на цифровизацию бухгалтерского учета. Возможности программных продуктов позволяют автоматизировать стандартные бухгалтерские операции. Вектор работы бухгалтера в настоящее время направлен на координацию работы отдела бухгалтерского учета; выстраивание системы бухгалтерского учета в целом и отдельных участков бухгалтерской службы; на решение нестандартных задач; адаптацию применяемых программных продуктов к изменениям в законодательстве по бухгалтерскому и налоговому учёту. Как указывают Т.В. Остапчук, Т.Н. Шилова, Т.Б. Лемешко, «в современном обществе бухгалтер рассматривается не как вспомогательный персонал, учетчик, а как одно из звеньев управленческой линейки. От учетного сотрудника требуется повседневное использование количественных методов анализа при проведении расчетов и обосновании управленческих решений. Причем данный процесс в будущем пойдет возрастающими темпами. Развитие личности обучаемого через образовательный процесс предполагает компетентностный подход в образовании» [4, с. 140].

Следовательно, преподавание дисциплин по бухгалтерскому учёту должно быть направлено на развитие знаний и навыков: проводить анализ и определять взаимосвязь между объектами учёта и способами их учёта, указанными в учетной политике; принимать управленческие решения и отличать показатели в системе бухгалтерского учета и управленческом учёте. Однако эти познания должны опираться на отличные знания студентами теории бухгалтерского учёта и корреспонденции счетов. Учитывая вышеизложенное, немаловажными являются знания студентов в области анализа, управленческого учёта. В связи с тем, что цифровизация бухгалтерского учёта изменяет трудовую функцию бухгалтера по сравнению с той, которую он выполнял 20 лет назад, бухгалтеры в организации становятся не только сотрудниками, осуществляющими

учёт и составление бухгалтерских проводок, а сотрудниками из числа руководящего состава организации. Следовательно, в высшем учебном заведении в процессе освоения учебных дисциплин следует развивать умения понимать логику законодательных актов по бухгалтерскому учёту, правильно читать требования ФСБУ и проследить взаимосвязь между способами учета и принятием управленческих решений.

Вводимые в действие ФСБУ устанавливают требования к учёту, существенно отличающиеся от отражения операций в налоговом учете. Например, если рассматривать вступивший в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства», то с 2022 года отличия учета основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте становится больше. В таблице 1 в качестве примера представлены существенные отличия в учёте основных средств по ФСБУ 6/2020 и НК РФ.

Из приведённых примеров таблицы 1 заметны различия в учёте активов по НК РФ и ФСБУ. Эти отличия не ограничиваются перечнем расходов, включаемых или не включаемых в стоимость активов. Разница – в системном подходе к учёту активов по новым ФСБУ и учёту расходов для целей налогового учета исходя из требований НК РФ. В практике бухгалтерского учёта принято сопоставлять расходы, признаваемые для целей бухгалтерского и налогового учёта. Однако с вступлением в силу новых ФСБУ в таком подходе обнаруживается ошибочность. Связано это с тем, что в НК РФ указан перечень расходов для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль, следовательно, сравнение данных бухгалтерского и

налогового учёта возможно при сопоставлении со стандартами бухгалтерского учета доходов и расходов организации. Вступившие в силу новые ФСБУ не имеют цели определить расходы при отражении операций по соответствующим активам. Цель стандартов – установить определения, принципы учета активов для того, чтобы в бухгалтерской отчётности предоставить достоверную информацию для её пользователей. Безусловно, в новых ФСБУ содержатся положения о требованиях формирования расходов при отражении операций с соответствующими активами. Однако это не является основной задачей ФСБУ. Таким образом, в практике преподавания студентам важно представить отличия в целях и задачах ФСБУ и НК РФ, но также на занятиях следует сопоставлять расходы, признаваемые в бухгалтерском и налоговом учете, определять их отличия, так как это способствует закреплению навыков и умений учёта и анализа хозяйственных операций экономических субъектов. Кроме этого, следует развивать умения студентов составлять и вносить изменения в учётную политику для целей бухгалтерского и налогового учёта в соответствии с принципами рациональности, осмотрительности. Значение понимания основных положений ФСБУ для студентов различных специальностей представлено на рис. 1.

Рассуждая о практике преподавания бухгалтерского учёта с учётом вводимых в действие новых ФСБУ, необходимо отметить значимость понимания требований ФСБУ для студентов, осваивающих направление подготовки «Экономика». Экономисты

Таблица 1. Некоторые отличия в учёте основных средств по данным ФСБУ 6/2020 и НК РФ

Требования к учёту по данным ФСБУ	Требования к учёту и определения расходов по НК РФ
Фактические затраты на проведение пусконаладочных работ (без НДС) включаются в стоимость капитальных вложений на приобретение основных средств (пп. 5,11 ФСБУ 26/2020). Если в ходе пусконаладочных работ получены готовая продукция, сырьё и т.п. (от которых ожидается получение экономических выгод), то их расчётную стоимость (в соответствии с правилами ФСБУ 26/2020) необходимо вычесть из суммы капитальных вложений	В налоговом учёте затраты на пусконаладочные работы также включаются в первоначальную стоимость основного средства (п. 1 ст. 275 НК РФ). Однако затраты пусконаладочных работ не корректируются на стоимость материальных ценностей, полученных в ходе пусконаладочных работ
В стоимость создаваемого основного средства включаются суммы процентов по займам и кредитам, полученным для создания основного средства, признаваемого инвестиционным активом (п. 10 ФСБУ 26/2020)	Проценты по заемным обязательствам не включаются в стоимость создаваемого основного средства, а признаются внереализационными расходами (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)
Если после окончания эксплуатации основное средство необходимо демонтировать, утилизировать его или восстановить окружающую среду (при условии, что затраты возможно достоверно оценить), то необходимо признать оценочное обязательство – ликвидационное. Сумма этого оценочного обязательства включается в фактические затраты на капитальные вложения (п. 4,5,8,15 ПБУ 8/2010, п. 10 ФСБУ 26/2020)	Создание резерва на ликвидацию вводимых в эксплуатацию основных средств и восстановление окружающей среды возможно только для организаций, добывающих углеводороды по определённым основаниям. В этом случае создаваемый резерв в первоначальную стоимость основного средства не включается (п. 4 ст. 267.4 НК РФ)
В себестоимость запасов могут включаться: скидки, уступки, премии, полученные от поставщиков, проценты за рассрочку платежа на период более 12 месяцев, сумма резерва на утилизацию запасов, если они требуют последующего демонтажа (п. 11-13 ФСБУ 5/2019)	В стоимость запасов в налоговом учёте не включаются расходы, указанные для целей бухгалтерского учёта. Стоимость формируется в налоговом учёте из цены приобретения (без НДС), таможенных пошлин и сборов, расходов на транспортировку комиссионного вознаграждения и т.п. (п. 2 ст. 254 НК РФ)

Рис. 1. Использование основных положений ФСБУ в освоении различных направлений подготовки уровня бакалавриата



обладают знаниями экономического анализа, расчёта экономических показателей деятельности организации, при этом информационной базой для их расчёта выступает отчётность организации. Следовательно, студенты должны не только понимать сущность активов, обязательств, представленных в бухгалтерской отчётности, но и правила учёта; стоимость, по которой активы отражаются в бухгалтерской отчётности; знать положения и логику новых ФСБУ. Следует обратить внимание студентов, осваивающих профессию экономиста, на значимость учётной политики экономического субъекта для верного понимания видов и стоимости активов и обязательств, представленных в отчётности. Студентам важно не только правильно формировать выводы об экономическом положении организации на основании рассчитанных показателей, но и корректно производить сравнение показателей финансово-хозяйственной деятельности организации с другими показателями (среднестатистическими, среднеотраслевыми и т.п.). Если студенты не обладают знаниями положений ФСБУ, то формируемые выводы могут быть ошибочными и недостоверными, вследствие чего могут быть приняты неверные управленческие решения.

Актуально это также для студентов, обучающихся по направлению подготовки «Менеджмент». Студенты этого направления востребованы на рынке труда при получении базовых знаний об экономическом содержании активов, обязательств, совершаемых хозяйственных операций экономическими субъектами, а также знаний особенностей учета активов в соответствии с новыми ФСБУ, так как это позволяет проводить детальный и расширенный анализ, принимать верные управленческие решения на его основе.

Обсуждение

Полученные результаты имеют практическую значимость при реализации образовательных программ обучающихся в высших учебных заведениях по специальностям бухгалтера, экономиста, менеджера. Результаты исследования:

- могут использоваться в практической деятельности при преподавании дисциплин «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Бухгалтерский учет», «Экономический анализ» и т.п.;
- могут являться методической основой для разработки учебных пособий и учебников по бухгалтерскому учету, а также рабочих программ дисциплин, лекций и практических семинарских занятий;
- могут способствовать развитию компетенций студентов рабочих программ дисциплины «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Экономический анализ» и т.п.;
- подтверждают достигнутую цель исследования.

Заключение

В заключение необходимо отметить, что вводимые в действие ФСБУ приводят к необходимости трансформировать практику преподавания студентам дисциплин бухгалтерского учёта по РСБУ. Основной акцент в преподавании бухгалтерского учёта по новым ФСБУ необходимо сделать на концепцию, идею и цель вводимых в действие ФСБУ, объяснить логику законодательных актов. С учётом внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учёта, знание бухгалтерских проводок не является решающим фактором при трудоустройстве. На рынке труда (в т.ч. в связи с введением

профессионального стандарта «Бухгалтер») повышается значение умения составлять и изменять учетную политику в соответствии с отраслевой спецификой деятельности экономического субъекта; умения анализировать показатели отчетности и принимать верные управленческие решения по координации системы бухгалтерского учета экономического субъекта. Преподавание бухгалтерского учета по РСБУ становится подобно практике преподавания МСФО. У студентов следует развивать умение грамотного составления учетной политики. Навыки понимания значимости учетной политики и умения понимать логику законодательных актов по бухгалтерскому учету важны не только студентам, обучающимся по направлениям подготовки «Экономика» и «Менеджмент». Это позволит им не допускать ошибочной трактовки результатов анализа и корректно формулировать рекомендации по итогам выявленных недостатков. Знания особенностей учета по новым ФСБУ важны для экономистов различного профиля, менеджеров. Эти знания будут применяться студентами на практике,

в различных аспектах и в различных плоскостях принятия управленческих решений.

Требования учёта, изложенные в новых ФСБУ, важно рассматривать с различных сторон и учитывать требования ФСБУ в процессе преподавания иных дисциплин, например, «Бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Экономического анализа». Приобретают значимость знания студентами МСФО, так как отдельные положения нашли отражение в новых ФСБУ.

Следовательно, в процессе преподавания бухгалтерского учета важно нацелить студентов на правильное понимание положений стандартов, правильное понимание изложенной в них логики, объяснить вариативность отдельных положений стандартов в зависимости от специфических особенностей деятельности экономического субъекта. Важно научить студентов грамотно составлять и вносить изменения в учетную политику экономического субъекта и пояснять студентам, что значение учетной политики повышается в условиях сближения РСБУ и МСФО. 

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

- Осипова Т.В. Игровое проектирование в преподавании бухгалтерского управленческого учета // Перспективные научные исследования и разработки в кооперативном секторе экономики: материалы Международной научно-практической конференции в рамках ежегодных Чаяновских чтений: в 2-х частях. – Москва: Издательство «Канцлер», 2015. – С. 277-281.
- Осипова Т.В. Методы активного обучения в процессе преподавания бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI века: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета университета. – Москва: Издательство «Канцлер», 2015. – С. 372-376.
- Наплекова Т.К. Инновационный подход к преподаванию дисциплины «Бухгалтерский учет» // Информационно-коммуникационные технологии в педагогическом образовании. – 2020. – № 2(65). – С. 109-112.

References

- Osipova T. V. Igrovoe proektirovanie v prepodavanii buhgalterskogo upravlencheskogo ucheta [Game Engineering in Management Accounting Teaching]. *Perspektivnye nauchnye issledovaniya i razrabotki v kooperativnom sektore ekonomiki: materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii v ramkah ezhegodnyh CHayanovskih chteniy - Promising Research and Inventions in the Cooperative Sector of the Economy: materials of the International Scientific and Practical Conference within the framework of the Annual Chayanovsk Readings*. Moscow, Kantsle Publ., 2015, pp. 277-281.
- Osipova T. V. Metody aktivnogo obucheniya v protsesse prepodavaniya buhgalterskogo ucheta [Active Training Methods in Accounting Teaching] // *Buhgalterskiy uchët: dostizheniya i nauchnye perspektivy XXI veka: Materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashchennoy 80-letiyu kafedry buhgalterskogo ucheta universiteta – Accounting: Achievements and Scientific Perspectives of the 21st century: materials of the International Scientific and Practical Conference dedicated to the 80th anniversary of the Accounting Department of the University*. Moscow, Kantsler Publ., 2015, pp. 372-376.
- Naplekova T.K. Innovatsionnyy podhod k prepodavaniiyu distsipliny «buhgalterskiy uchët» [Innovative Approach to Teaching Discipline Accounting]. *Informatsionno-kommunikatsionnye tekhnologii v pedagogicheskom obrazovanii*, 2020, no. 2(65), pp. 109-112 (in Russ.).

4. Остапчук Т.В., Шилова Т.Н., Лемешко Т.Б. Влияние современной динамики общественной жизни на методику преподавания бухгалтерского учета // Современный ученый. – 2019. – № 4. – С. 139-143.
4. Ostapchuk T.V., Shilova T.N., Lemeshko T.B. Vliyanie sovremennoy dinamiki obshchestvennoy zhizni na metodiku prepodavaniya buhgalterskogo ucheta [The Impact of Modern Dynamics of Social Life on the Methodology of Teaching Accounting]. *Sovremennyy uchenyy - Modern Scientist*, 2019, no. 4, pp. 139-143 (in Russ.).
5. Руденко А.Ю. Особенности преподавания дисциплины «Информационные системы бухгалтерского учета» // Проблемы современного аграрного образования: содержание, технологии, качество: материалы Научно-методической конференции. – Волгоград: Волгоградский государственный аграрный университет, 2016. – С. 213-216.
5. Rudenko A.YU. Osobennosti prepodavaniya distsipliny «informatsionnye sistemy buhgalterskogo ucheta» [Peculiarities of Teaching about Accounting Information Systems]. *Problemy sovremennogo agrarnogo obrazovaniya: sodержanie, tekhnologii, kachestvo: Materialy nauchno-metodicheskoy konferentsii - Problems of Modern Agrarian Education: Content, Technologies and Quality: materials of the Scientific and Methodological Conference*. Volgograd, Volgogradskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet Publ., 2016, pp. 213-216.
6. Руденко А.Д. Преподавание бухгалтерского учета в ВУЗе в зависимости от особенностей приобретаемых специальностей // Современные гуманитарные и социально-экономические исследования: Материалы Второй Международной научно-практической конференции: в 3 томах. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2013. – С. 112-115.
6. Rudenko A.D. Prepodavanie buhgalterskogo ucheta v VUZe v zavisimosti ot osobennostey priobretaemykh spetsial'nostey [Teaching Accounting at the University depending on the Peculiarities of the Specialties]. *Sovremennyye humanitarney i sotsial'no-ekonomicheskie issledovaniya: Materialy vtoroy mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii - Modern Humanitarian and Socio-Economic Research: materials of the Second International Scientific and Practical Conference*. Perm', Permskiy gosudarstvennyy natsional'nyy issledovatel'skiy universitet Publ., 2013, pp. 112-115.
7. Уфимцева О.В. Информационные технологии в преподавании бухгалтерского учета // Образование: традиции и инновации: Материалы VIII Международной научно-практической конференции. – Прага: World Press, 2015. – С. 516-517.
7. Ufimtseva O.V. Informatsionnye tekhnologii v prepodavanii buhgalterskogo ucheta [Information Technologies in Accounting Teaching]. *Obrazovanie: traditsii i innovatsii: Materialy VIII mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii - Education: Traditions and Innovations: materials of the VIII International Scientific and Practical Conference*. Praga, World Press Publ., 2015, pp. 516-517.
8. Уфимцева, О. В. Специфика преподавания бухгалтерского учета с использованием информационных технологий // Современные проблемы гуманитарных и естественных наук: Материалы XXI Международной научно-практической конференции. – Москва: Научно-информационный издательский центр «Институт стратегических исследований», 2014. – С. 258-260.
8. Ufimtseva, O. V. Spetsifika prepodavaniya buhgalterskogo ucheta s ispol'zovaniem informatsionnykh tekhnologiy [Specifics of Accounting Teaching using Information Technologies]. *Sovremennyye problemy humanitarnykh i estestvennykh nauk: Materialy XXI mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii - Modern Problems of Humanities and Natural Sciences: materials of the XXI International Scientific and Practical Conference*. Moskva, Nauchno-informatsionnyy izdatel'skiy tsentr «Institut strategicheskikh issledovaniy» Publ., 2014, pp. 258-260.
9. Федорченко О. И., Федорченко Т.А. Использование интерактивных методов для повышения качества преподавания бухгалтерского учета // Инновационные технологии в образовательном процессе: Сборник научных трудов по материалам XIII Международной научно-методической конференции. Посвящается 250-летию ВЭО России / Под редакцией Л.А. Дремовой. – Курск: Агентство прикладных исследований и информационных технологий «ГИРОМ», 2016. – С. 231-235.
9. Fedorchenko O. I., Fedorchenko T.A. Ispol'zovanie interaktivnykh metodov dlya povysheniya kachestva prepodavaniya buhgalterskogo ucheta [Using Interactive Methods for the Accounting Teaching Quality Improvement]. *Innovatsionnye tekhnologii v obrazovatel'nom protsesse: Sbornik nauchnykh trudov po materialam XIII mezhdunarodnoy nauchno-metodicheskoy konferentsii. Posvyashchaetsya 250-letiyu VEO Rossii – Innovative Technologies in the Educational Process: collection of scientific works based on the materials of the XIII International Scientific and Methodological Conference. Dedicated to the 250th anniversary of the VEO of Russia*. Kursk, Agentstvo prikladnykh issledovaniy i informatsionnykh tekhnologiy «GIROM», 2016, pp. 231-235.
10. Федорченко О.И., Федорченко Т.А. Применение облачных технологий в преподавании бухгалтерского учета // Инновационные технологии в образовательном процессе: Сборник научных статей 15-й Международной научно-методической конференции / Под редакцией Л.А. Дремовой. – Курск: Закрытое акционерное общество «Университетская книга», 2017. – С. 215-219.
10. Fedorchenko O.I., Fedorchenko T.A. Primenenie oblachnykh tekhnologiy v prepodavanii buhgalterskogo ucheta [Application of Cloud Technologies in Accounting Teaching]. *Innovatsionnye tekhnologii v obrazovatel'nom protsesse: Sbornik nauchnykh statey 15-y Mezhdunarodnoy nauchno-metodicheskoy konferentsii - Innovative Technologies in the Educational Process: collection of scientific papers of the 15th International Scientific and Methodological Conference*. Kursk, Zakrytoe aktsionerное obshchestvo «Universitetskaya kniga» Publ, 2017, pp. 215-219.

11. Пятов М.Л. Бухгалтерский учет и вероятное будущее: как сохранить профессию в меняющемся мире // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 1. – С. 6-14.

Для цитирования

Поварова Е.С. Изменение практики преподавания бухгалтерского учета бакалавриата в результате реформирования национальных стандартов учета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 28-36.

11. Pyatov M.L. Buhgalterskiy uchët i veroyatnoe budushchee: kak sohranit' professiyu v menyayushchemsya mire [Accounting and the Likely Future: How to Maintain a Profession in a Changing World]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 1, pp. 6-14 (in Russ.).

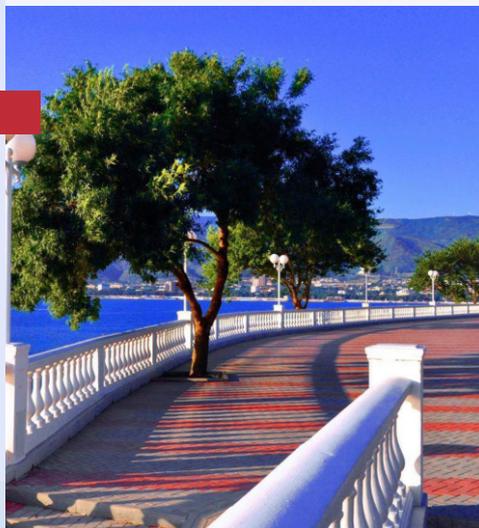
For citation

Povarova E.S. Izmeneniye praktiki prepodavaniya buhgalterskogo ucheta bakalavriata v rezul'tate reformirovaniya natsional'nyh standartov ucheta [Changes in the Teaching Practice of Bachelors in Accounting due to the National Accounting Standards Reformation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 28-36 (in Russ.).

ПРАКТИЧЕСКИЙ СЕМИНАР

14 – 18 марта 2022 года

Новый ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот». Налоговая и бухгалтерская отчетность за 2021 год. Перспективы 2022 года. Новые механизмы налогового контроля. Обновленный порядок проведения камеральных и выездных проверок



Спикер

Константин Викторович Един
член Президентского совета ИПБ России, член Общественного совета при Министерстве финансов и налоговой политики Новосибирской области, аттестованный преподаватель ИПБ России



Место проведения:
Краснодарский край,
г. Геленджик, ул. Мира, 23,
АО Пансионат «Приморье»,
конференц-зал «Левитан»



 8 800 500-54-51
 region@ipbr.org

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_6_37
УДК 336.2
ВАК 08.00.10

Цифровизация налогового администрирования и цифровые сервисы ФНС России как фактор снижения рисков государства и налогоплательщиков в сфере налогообложения, создания комфортной среды для взаимодействия и уплаты налогов

Tax Administration Digitalization and Federal Tax Service of Russia Digital Services as a Factor in Reducing Taxation Risks of the State and Taxpayers and Creating a Comfortable Environment for Interaction and Payment of Taxes

УФНС России по городу Москве,
Российская Федерация, Москва
Елена Игоревна Анисимова
канд. экон. наук, заместитель руководителя
УФНС России по г. Москве
e-mail: umc331@mail.ru
127083, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Верхняя Масловка, 15.
Тел. +7 (499) 553-11-87.

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Российская Федерация,
Москва
Виталий Иванович Крицкий
аспирант департамента налогов и
налогового администрирования
e-mail: rskmig@gmail.com
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., 49.
Тел. +7 (499) 943-98-55.

Аннотация. Достижения ФНС России в цифровизации службы являются выдающимися по сравнению с иными органами власти и заслуживают отдельного рассмотрения и внимания, что общепризнано в Российской Федерации. ФНС России на сегодняшний день является лидером в создании цифровой среды для взаимодействия органов государственной власти и налогоплательщиков, что обуславливает актуальность данной статьи. В статье рассмотрены достижения налоговых органов Российской Федерации в применении цифровых методов взаимодействия с налогоплательщиками, создания цифровых сервисов для налогоплательщиков, которые позволили значительно упростить

UFNS Rossii po gorodu Moskve (Federal Tax Service of Russia for Moscow), Russian Federation, Moscow
Elena I. Anisimova
PhD in Economics, Deputy Head of the Federal Tax Service of Russia for Moscow
e-mail: umc331@mail.ru
15 Verkhnyaya Maslovka st., Moscow
127083, Russian Federation.
Phone +7 (499) 553-11-87.

Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii (Financial University under the Government of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow
Vitaly I. Kritsky
Postgraduate Student at the Taxes and Tax Administration Department
e-mail: rskmig@gmail.com
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943-98-55.

Abstract. The achievements of the Federal Tax Service of Russia in the digitalization of the service are outstanding in comparison with other authorities and deserve separate consideration and attention. Currently the Federal Tax Service of Russia is a leader in creating a digital environment for the interaction between public authorities and taxpayers, which determines the relevance of this paper. The paper reviews the achievements of the tax authorities of the Russian Federation in the application of digital methods for interaction with taxpayers and the creation of digital services for taxpayers, which have significantly simplified the interaction of taxpayers and tax authorities, bringing the interaction process to a qualitatively

взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов, вывести процесс взаимодействия на качественно новый уровень, создать новую модель взаимодействия с ФНС России как с сервисной компанией, значительно повысить прозрачность бизнес-среды, облегчить проверку компаний контрагентов. Также рассмотрены современные цифровые технологии, применяемые ФНС России при осуществлении налогового администрирования, позволившие вывести налоговое администрирование на качественно новый уровень, увеличить собираемость налогов без увеличения административной нагрузки на налогоплательщиков, сократить количество документов, предоставляемых в налоговый орган, внедрить дистанционные технологии взаимодействия, перейти к риск-ориентированному подходу при осуществлении налогового контроля, снизить количество выездных налоговых проверок и сделать налоговое администрирование незаметным.

Ключевые слова: цифровые сервисы ФНС России; цифровое налоговое администрирование; взаимодействие ФНС России и налогоплательщиков; налоговый контроль; риски в сфере налогообложения.

Введение

Основной целью любой коммерческой организации является получение прибыли, повышение эффективности внутренних бизнес-процессов, уменьшение расходов с целью увеличения рентабельности и повышения доходов как учредителей организации, так и её сотрудников. Данные положения закреплены в Гражданском кодексе Российской Федерации. Указанные обстоятельства обуславливают желание любой организации минимизировать и расходы на уплату обязательных платежей в бюджет.

Целью государства в свою очередь является повышение качества налогового администрирования, собираемости налогов, пресечение различного рода схем уклонения от налогообложения. Качественный рост налогового администрирования в современных условиях невозможно представить без внедрения повсеместной автоматизации бизнес-процессов, применения новейших цифровых технологий, замены ручного труда налоговых органов автоматизированными системами контроля и применения риск-ориентированного подхода к контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов [1; 2].

Естественно, что цели налогоплательщиков и государства диаметрально противоположны, что влечет неизбежное возникновение конфликта публичных и частных интересов. Основной причиной возникновения конфликтных ситуаций, безусловно, является процесс финансово-хозяйственных взаимоотношений различных организаций,

new level, creating a new model of interaction with the Federal Tax Service of Russia as a service company, significantly increasing the transparency of the business environment and facilitating the verification of counterparty companies. The authors also analyze modern digital technologies used by the Federal Tax Service of Russia in the implementation of tax administration, which made it possible to bring tax administration to a qualitatively new level, increase tax collection without increasing the administrative burden on taxpayers, reduce the number of documents submitted to the tax authorities, introduce remote interaction technologies, switch to a risk-oriented approach in the implementation of tax control, reduce the number of field tax audits and make the tax administration invisible.

Keywords: digital services of the Federal Tax Service of Russia; digital tax administration; interaction of the Federal Tax Service of Russia and taxpayers; tax control; taxation risks.

в многостадийной цепочке которых могут оказаться так называемые фирмы-«однодневки».

Нарушения налогового законодательства выявляются в ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок, которые до недавнего времени охватывали лишь незначительное число налогоплательщиков в силу того, что проводились фактически в ручном режиме¹.

Очевидно, что одной из ключевых задач и целей ФНС России является создание прозрачной и белой бизнес-среды, исключение таких недобросовестных налогоплательщиков из практики делового оборота. С этой целью были созданы цифровые сервисы, которые позволяют любой компании проверить своего потенциального контрагента перед заключением договора и убедиться в его добросовестности и способности исполнить условия заключенной сделки.

Повышение прозрачности бизнес-среды и создание простых и понятных условий для исчисления и уплаты налогов приведет к повышению инвестиционной привлекательности российской экономики [3].

Сервис «прозрачный бизнес»

Одним из таких ключевых сервисов, вобравших в себя всю общедоступную информацию о налогоплательщиках, которую ФНС России вправе раскрывать, является сервис «Прозрачный бизнес» на официальном сайте службы

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (действующая редакция от 20.04.2021).

<https://www.nalog.gov.ru>². Данный сервис позволяет получить консолидированную информацию о налогоплательщике, такую как сведения о среднесписочной численности за предыдущий год, о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской отчетности, уплаченных налогах, задолженности перед бюджетной системой РФ, применении специальных налоговых режимов, выборку сведений из ЕГРЮЛ и многое другое. Также с использованием данного сервиса можно получить выписку из государственного реестра бухгалтерской отчетности и ЕГРЮЛ. Фактически данный сервис объединил в себе несколько других ранее созданных ФНС России сервисов. Стоит отметить, что доступ к данному сервису осуществляется на безвозмездной основе, это позволяет любому заинтересованному лицу получить необходимые сведения, не неся дополнительных материальных затрат на использование платных сервисов.

Личный кабинет налогоплательщика

Также ФНС России активно развивает технологии дистанционного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, это касается как юридических, так и физических лиц. С этой целью службой были созданы личные кабинеты для всех категорий налогоплательщиков.

Создание личного кабинета позволило вывести взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков на качественно новый уровень. Например, физическим лицам уже нет необходимости лично посещать налоговый орган для подачи налоговой декларации, получения налогового уведомления, уплаты налогов и урегулирования задолженности, а также подачи заявлений на льготы и любых обращений в налоговые органы.

Для юридических лиц данный сервис предоставляет еще более широкие возможности, что обусловлено большими обязанностями юридических лиц. Личный кабинет позволяет получить сведения из государственных реестров, узнать о взыскании и урегулировании задолженности, принятых в отношении такого лица решениях о взыскании, поставить на учет контрольно-кассовую технику, получить любые необходимые справки без посещения налогового органа, подавать обращения и заявления, сервис содержит и удобный налоговый календарь, благодаря которому пропустить сдачу отчетности или срок уплаты налога почти невозможно.

АИС «Налог-3» и поддержка бизнеса в период COVID-19

В свете пандемии COVID-19 ФНС России были разработаны и запущены сервисы, позволяющие

² Сайт ФНС России. Раздел «Сервисы и госуслуги» // Официальный сайт ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fis/el_usl/.

налогоплательщику в онлайн-режиме получить исчерпывающую информацию о доступных ему мерах поддержки, предоставленных Правительством России, в доступной форме и проверить, подходит ли конкретная организация под установленные критерии³.

Благодаря внедрению цифровых технологий и технологии Big Data службе удалось в период пандемии в кратчайшие сроки в автоматическом режиме организовать выплату субсидий для бизнеса, подобное невозможно было себе представить даже несколько лет назад до внедрения в промышленную эксплуатацию ПК АИС «Налог-3».

На данной системе необходимо остановиться подробнее, поскольку именно её внедрение позволило ФНС России вывести налоговое администрирование на качественно новый уровень, внедрить риск-ориентированный подход к планированию выездных налоговых проверок, автоматизировать многие бизнес-процессы налоговых органов, что обусловило снижение трудозатрат при осуществлении налогового контроля и повысить в конечном итоге качество налогового администрирования.

Обращая взгляд назад, можно вспомнить, что идея о внедрении новой общегосударственной базы данных, известной впоследствии как АИС «Налог-3», началась в далеком уже 2015 году, в то время, нужно признаться, мало кто верил в то, что ФНС России удастся внедрить и успешно реализовать многие из анонсированных идей и подсистем, не секрет, что скептически к этому отнеслись как налогоплательщики, так и многие сотрудники налоговых органов, чему в немалой степени способствовали трудности и сбои, имевшие место в самом начале пути данной системы⁴.

Автоматизация КНП по НДС с использованием ПК «АСК НДС-2»

Самой известной подсистемой этого программного комплекса является АСК НДС-2. Главным вопросом, которым задавались многие, являлась сама возможность и способность ФНС России внедрить автоматизированную систему контроля за уплатой НДС, ныне известную как ПП «Контроль НДС» (ПП – прикладная подсистема), а ранее как АСК НДС-2. Налогоплательщики смеялись над идеей службы, не верили в то, что удастся реализовать такой сложный технический инструмент автоматизированного контроля, но лишь до того момента, когда данная система заработала в полную силу... после этого от бывшего скепсиса ни у

³ Сайт ФНС России. Раздел «Сервисы и госуслуги» // Официальный сайт ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fis/el_usl/.

⁴ Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134 «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»).

кого не осталось и следа и все заявления службы стали восприниматься крайне серьезно⁵.

Налог на добавленную стоимость является одним из ключевых налогов, установленных главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации, обеспечивающих значительную долю доходной части бюджета РФ⁶.

Как заявлял нынешний глава Правительства РФ, а ранее руководитель ФНС России Михаил Мишустин, благодаря внедрению вышеназванной системы с 2016 года удалось достигнуть сокращения доли налогового разрыва с 8% до менее чем 0,6%, что является самым низким показателем в мире. В настоящее время нормальным показателем в мировой практике является налоговый разрыв на уровне 10%, что лишний раз доказывает, что ФНС России удалось совершить прорыв мирового уровня в налоговом администрировании НДС.

Анализируя возможности прикладной подсистемы «Контроль НДС», нельзя не обратить внимание на её постоянную модернизацию и расширение возможностей, которые происходят в последние годы.

Ранее данная подсистема позволяла строить «дерево связей» – цепочку принятия к вычету НДС, в автоматическом режиме присваивала налогоплательщикам одну из трех категорий налогового риска: зеленый – низкий, желтый – средний (техническая организация) и красный – высокий (фактически фирма-«однодневка»), анализировать суммы исчисленного и принятого к вычету НДС, суммы налоговых разрывов, сформированных по цепочке контрагентов. Выгрузить дерево связей можно было лишь в виде довольно неудобной для работы таблицы.

Алгоритм построения дерева связей и присвоения СУР до сих пор является ноу-хау ФНС России и держится в строжайшем секрете, доступа к которому нет даже у налоговых органов, осуществляющих проверки.

На сегодняшний день подсистема позволяет увидеть не только направление движения товарных потоков (вычетов по НДС), но и направление движения денежных средств, т.е. фактически инспектор имеет возможность практически мгновенно выявить применение схемы уклонения от налогообложения с использованием «бумажного НДС», когда оплата товара изначально не предполагалась, в дереве связей также отображается ключевая информация о налогоплательщике, показатели его отчетности и сведения о наличии имущества, земельных участков и транспортных средств.

⁵ Приказ ФНС России от 13.02.2015 №ММВ-7-6/68@ «О проведении опытной и опытно-промышленной эксплуатации программных средств, обеспечивающих автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур».

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 31.07.1998 №146-ФЗ (действующая редакция от 20.04.2021).

Такая автоматизация достигнута благодаря интеграции АСК НДС-2 с подсистемой анализа банковских документов. Подсистема анализа банковских документов содержит в себе данные обо всех счетах налогоплательщиков, сведения о которых поступали в налоговые органы РФ от банков, и позволяет налоговым органам оперативно получать эту информацию вне зависимости от места постановки на учет конкретного налогоплательщика, также в системе содержится информация о движении денежных средств на счетах налогоплательщиков, которая запрашивалась налоговыми органами начиная с 2015 года.

В настоящее время проведение камеральных налоговых проверок по НДС во многом автоматизировано и проводится без участия инспектора, который проводит проверку в углубленном режиме только в случае наличия расхождений в сведениях о счетах-фактурах, отраженных у покупателя и поставщика (т.н. «налоговый разрыв») или в случае, если есть основания предполагать применение схемы уклонения от налогообложения⁷.

Возможности программного комплекса настолько необъятны, что он в автоматическом режиме формирует требования о представлении пояснений в случае выявления налогового разрыва и даже может автоматически сформировать запрос в банк о представлении выписок по операциям на счетах организации и её контрагента.

Риск-ориентированный подход к планированию ВВП

Автоматизированным является и отбор налогоплательщиков с целью углубленного анализа и, при наличии необходимости, проведения в отношении такого лица выездной налоговой проверки. В программном комплексе реализована система комплексного управления налоговыми рисками, которая позволяет в автоматическом режиме анализировать множество показателей деятельности налогоплательщиков и выявлять возможное применение различного рода схем уклонения от налогообложения, что позволяет во многом исключить человеческий фактор при анализе налогоплательщиков.

Применение при внедрении АИС «Налог-3» технологии Big Data позволило ФНС России оперировать огромными массивами данных, создание дата-центров в свою очередь обеспечило службу необходимыми мощностями для их хранения и обработки, так, сегодня у налогоплательщиков имеется возможность не представлять повторно документы, ранее представленные в налоговые

⁷ Приказ ФНС России от 10.02.2017 №ММВ-7-15/176@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур».

органы независимо от оснований их представления, это стало возможным благодаря тому, что ранее представленные в электронной форме документы хранятся на серверах ФНС России. Удаленный доступ к данным документам может получить любой налоговый орган при условии, что налогоплательщик сообщит, на основании какого требования или поручения об истребовании они были представлены.

С целью пресечения несанкционированного доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну, в АИС «Налог-3» организована централизованная система управления доступом (ЦСУД). Каждому сотруднику в соответствии с его должностными обязанностями предоставляются те или иные роли доступа, т.е. права на просмотр или редактирование лишь определенных данных, что исключает возможность несанкционированного просмотра каких-либо сведений о налогоплательщиках, не входящих в круг обязанностей должностного лица. Все без исключения запросы пользователей фиксируются программой, что полностью исключает незаметную их передачу третьим лицам.

Управление долгом

Не меньший интерес представляет система комплексного управления и администрирования долгом (СКУАД), данная подсистема позволяет автоматизировать процессы взыскания обязательных платежей, получения информации о сделках и активах должников, что позволит налоговым органам меньше отвлекаться на процесс взыскания просроченных платежей и направить ресурсы на выявление и пресечение схем уклонения от налогообложения. Одним из этапов внедрения системы был процесс централизации администрирования

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. Гончаренко Л.И., Жукова Е.И., Пинская М.Р. Налогообложение организаций: учебник. – Москва: Кнорус, 2016. – 508 с.
2. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41-48.

карточек расчетов с бюджетом обособленных подразделений налогоплательщиков в налоговый орган по месту учета головной организации, что позволило более оперативно отслеживать состояние расчетов с бюджетом в целом по юридическому лицу и упростило процессы администрирования платежей⁸.

Следует отметить, что возможности данного программного комплекса неуклонно растут, добавляются новые функции и проводится модернизация уже имеющихся подсистем в части их взаимодействия между собой, повышение удобства использования, автоматизации и т.д., в то же время рассмотреть все возможности программного комплекса не реально, настолько они обширны.

Заключение

Резюмируя изложенное, можно прийти к однозначному выводу о том, что активное внедрение ФНС России интерактивных сервисов и цифровизация налогового администрирования позволили ФНС России выйти на принципиально новый уровень взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, автоматизировать многие бизнес-процессы службы, создать комфортные условия ведения предпринимательской деятельности, исчисления и уплаты налогов, что привело к повышению доверия бизнеса к деятельности ФНС России и обеспечило увеличение поступления налогов в бюджеты различных уровней. 

⁸ Приказ Федеральной налоговой службы от 23 апреля 2021 г. №ЕД-7-18/410@ «О вводе в промышленную эксплуатацию прикладного программного обеспечения АИС «Налог-3», реализующего функции подсистемы комплексного управления и администрирования долга (технологический процесс 103.06.2700.0010 «Комплексное управление и администрирование долга»)».

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. Goncharenko L.I., Zhukova E.I., Pinskaya M.R. *Nalogooblozhenie organizatsiy* [Taxation of Organizations]. Moscow, Knorus Publ., 2016. 508 p.
2. Ryahovskiy D.I., Kritskiy V.I. *Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya* [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41-48 (in Russ.).

3. Ерёмин И.Р. Формирование благоприятного налогового климата для привлечения инвестиций в российскую экономику // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 6. – С. 28-34.

Для цитирования

Анисимова Е.И., Крицкий В.И. Цифровизация налогового администрирования и цифровые сервисы ФНС России как фактор снижения рисков государства и налогоплательщиков в сфере налогообложения, создания комфортной среды для взаимодействия и уплаты налогов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 37-42.

3. Eryomin I.R. Formirovanie blagopriyatnogo nalogovogo klimata dlya privlecheniya investitsiy v rossiyskuyu ekonomiku [Creating a Favorable Tax Climate for Foreign Investment in the Russian Economy]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 6, pp. 28-34 (in Russ.).

For citation

Anisimova E.I., Kritsky V.I. TSifrovizatsiya nalogovogo administrirovaniya i tsifrovye servisy FNS Rossii kak faktor snizheniya riskov gosudarstva i nalogoplatel'shchikov v sfere nalogoblozheniya, sozdaniya komfortnoy sredy dlya vzaimodeystviya i uplaty nalogov [Tax Administration Digitalization and Federal Tax Service of Russia Digital Services as a Factor in Reducing Taxation Risks of the State and Taxpayers and Creating a Comfortable Environment for Interaction and Payment of Taxes]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 37-42 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_6_42
УДК 338.1
ВАК 08.00.10

Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров

Ways to Improve the Russian Model of Value Added Tax Refunds on Export of Goods

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Марина Владимировна Медведева

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

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

Marina V. Medvedeva

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

Аннотация. В статье исследуется российский опыт регулирования возмещения НДС при экспорте товаров и делается вывод о недостатках системы этого регулирования. К таким недостаткам следует отнести прежде всего высокую вероятность процедурных ошибок налоговых органов двух типов: либо отказ в возмещении добросовестным экспортерам и, как следствие, судебные разбирательства с непонятным исходом, либо одобрение возмещения недобросовестному экспортеру и в итоге изъятие крупных денежных сумм из государственной казны в карман такого «налогоплательщика». В Российской Федерации с 2015 года внедрена система автоматизированного камерального контроля «АСК НДС-2», которая помогла частично решить проблему незаконного возмещения НДС. Однако проблема экспортного возмещения в России пока не до конца решена. Используя методы сравнительного анализа российского и

Abstract. The paper examines the Russian experience in regulating VAT refunds when exporting goods and highlights the shortcomings of the regulation system. Such shortcomings include, first of all, the high probability of two types of procedural errors by tax authorities: either refusal to reimburse honest exporters, and, as a consequence, litigation with an unclear outcome, or approval of reimbursement to an unscrupulous exporter, and, as a result, the withdrawal of large sums of money from the state treasury into the pocket of such a "taxpayer". Since 2015 in the Russian Federation the automated desk audit system ASK VAT-2 has been introduced, which helped to partially solve the problem of illegal VAT refunds. However, the problem of export refunds in Russia has not yet been fully resolved. Using the methods of comparative analysis of Russian and foreign experience, primarily

зарубежного опыта, прежде всего американского и китайского, автор делает вывод о возможном заимствовании для России китайской системы регулирования возмещения НДС как наиболее подходящей для экспортно ориентированного государства. Суть китайской системы возмещения НДС состоит в том, что китайские экспортеры берут к вычету НДС не полностью, а частично. Величина суммы НДС, которую компания-экспортер КНР может заявить к вычету, зависит от большого перечня факторов. Учитывается и объем производства компании, и объемы экспорта и импорта, а также происхождение материалов, использованных в процессе производства продукции. В то время как в Российской Федерации экспортер заявляет вычет полностью, вне зависимости от каких-либо факторов, что приводит к определенным сложностям во взаимоотношениях налогоплательщиков и контролирующих органов.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; экспорт товаров; возмещение НДС; налоговая декларация.

Введение

Рассматривая налоговую систему Российской Федерации в целом, можно отметить, что налог на добавленную стоимость является одним из самых сложных для понимания и исчисления, а также контроля со стороны налоговых органов. Ведущая роль в косвенном налогообложении отводится НДС, так как его удельный вес в доходной части бюджетной системы составляет значительную долю.

Как отмечает в своей работе Л.К. Чеккуева (2018) [1], НДС является одним из важнейших косвенных налогов в российской налоговой системе, имеющим огромный фискальный потенциал, а также используемым для регулирования социально-экономических процессов. Отличительной чертой НДС как косвенного налога является возможность налогового вычета сумм НДС, предъявленных поставщиком товаров (работ, услуг). При этом важно соблюдение всех условий, в частности оформления счетов-фактур, ведения раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций. По мнению многих авторов научных работ, в том числе А.А. Мальцева и Е.В. Кинжебаевой (2010) [2], проблема российского экспорта товаров состоит в том, что суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров, работ и услуг, используемых при экспорте, возмещаются экспортеру из бюджета в полном объеме. Отсюда возникает целый ряд проблем, среди которых прежде всего следует отметить:

- сложные отношения с налоговыми органами у добросовестных экспортеров, бесконечные споры по поводу подтверждающих документов;
- высокая доля вероятности недобросовестного возмещения и, как следствие, обогащение нелегальных экспортеров за счет государства.

American and Chinese, the author concludes that Russia may borrow the Chinese system of regulating VAT refunds as the most suitable for an export-oriented state. The essence of the Chinese system of VAT refunds is that Chinese exporters do not reclaim VAT in full, but partially. The amount of VAT that a Chinese exporting company can claim to recover depends on a large list of factors. The volume of company production, the volumes of exports and imports, as well as the origin of the materials used in the production process are taken into account. In comparison, in the Russian Federation the exporter reclaims VAT in full regardless of any factors, which leads to certain difficulties in the relationship between taxpayers and regulatory authorities.

Keywords: value added tax (VAT); export of goods; VAT refund; tax declaration.

Постановка задачи

Рассмотрим обычную схему «разрешительного» возмещения НДС в России. Некая организация А (далее Экспортер) приобретает на территории РФ у организации Б (далее Поставщик) сырье для производства товара, который впоследствии отправится на экспорт. Данное сырье облагается на территории РФ по ставке 20%. При этом, во-первых, у Экспортера есть в наличии все документы, подтверждающие приобретение сырья:

- договор с Поставщиком;
- правильно оформленные счета-фактуры и накладные;
- документы, подтверждающие поступление сырья на склад Экспортера.

Во-вторых, Экспортер провел необходимую процедуру по проверке добросовестности Поставщика:

- проверка наличия действующего ИНН;
- запрос выписки с сайта налоговой службы, подтверждающей, что в данный момент Поставщик действительно осуществляет деятельность, представляет отчетность и платит налоги;
- запрос у Поставщика копий уставных документов, приказов о назначении должностных лиц и прочее;
- с помощью инструмента «Прозрачный бизнес» на сайте налоговой службы оценка основных показателей деятельности Поставщика, сумм доходов и расходов, уплаченных налогов за последнее время, количества привлеченных сотрудников и прочее;
- осуществление фотографической съемки в месте расположения офиса и складов Поставщика и прочие необходимые действия, подтверждающие его реальность.

Заметим, что данная процедура никак не описана в налоговом законодательстве РФ, а следует

исключительно из судебной-арбитражной практики, которая по данному вопросу уже весьма обширна.

Убедившись, таким образом, в реальности Поставщика сырья, Экспортер берет к вычету «входной» НДС, производит продукт и готовится отправить его на экспорт. Заметим, если экспортируется не сырьевой товар, восстановление НДС при экспорте в настоящее время можно не производить. На основании статьи 164 НК РФ, при экспорте товаров с российской территории применяется ставка НДС 0%. Но ее еще надо подтвердить. Для этого в налоговый орган Экспортер представляет документы на основании статьи 165 НК РФ:

- контракт (копию контракта) с иностранным покупателем;
- таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспорта;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ;
- другие документы, поименованные в указанной статье НК РФ¹.

Следует отметить, что если товар отгружается в страны Евразийского экономического союза, комплект документов несколько отличается. Данный вопрос регулируется Приложением № 18 к Договору в ЕАЭС 2014 года.

Например, при экспорте товара в республику Беларусь в налоговый орган Экспортеру необходимо представить:

- контракт с покупателем;
- счет-фактуру по ставке 0%;
- экземпляр заявления о ввозе товара, полученный от белорусской стороны;
- транспортные, товаросопроводительные документы, подтверждающие вывоз товара с территории России на территорию республики Беларусь;
- прочие документы по запросу налогового органа.

Итак, экспорт состоялся, товар вывезен за пределы РФ. Если у Экспортера в данном периоде отсутствует реализация других товаров на территории РФ, по ставке 20%, а сырье для экспорта своих товаров он продолжает приобретать, то вполне вероятна ситуация с возмещением НДС, когда вычеты в налоговом периоде превышают начисление налога. Здесь имеет место так называемый «хронический» экспорт. Налоговый орган, рассмотрев декларацию и представленные документы, вполне может не одобрить ставку 0% и возмещение НДС у Экспортера. Порядок действий Экспортера в этом случае следующий.

1. Представляется в ИФНС раздел 4 налоговой декларации (при условии, что все необходимые документы для подтверждения ставки 0% собраны).

¹ Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Официальный текст. С изменениями и дополнениями по состоянию на 1 июля 2020 г.

2. Налоговый орган проверяет декларацию два месяца, если не заподозрит нарушения. В противном случае срок камеральной проверки продлевается на месяц.

3. В течение камеральной проверки будут представлены все документы по требованию налоговой инспекции, как подтверждающие ставку 0%, так и подтверждающие добросовестность Поставщика.

4. По итогам камеральной проверки, спустя 10 дней после ее окончания, как правило, если сумма возмещения превышает некий допустимый предел, Экспортеру будет представлен акт об ошибках.

5. В течение 1 месяца Экспортер готовит свои возражения на акт.

6. Материалы рассматриваются налоговым органом в присутствии Экспортера, и в течение 10 дней выносится решение по возмещению:

- полный отказ;
- частичный отказ и частичное возмещение.

Далее Экспортер может либо согласиться с решением ИФНС и подать уточненную декларацию, либо следует процедура обжалования в Управление ФНС, а спустя несколько месяцев – в суд. Именно так обычно заканчивается история с возмещением, если сумма достаточно солидная. Если же сумма возмещения незначительна (по критериям конкретного налогового органа), то процедура может пройти без акта, с полным возмещением, что встречается на практике намного реже.

При реализации сырьевого товара процедура практически та же, за исключением необходимости восстановления НДС в момент экспорта, с последующим вычетом либо при подтверждении, либо при не подтверждении ставки 0%, но, подчеркнем, вычетом в полном объеме.

Так происходит «разрешительное» возмещение в соответствии со статьей 176 НК РФ.

Цель исследования

Найти возможные альтернативы «разрешительному» варианту возмещения НДС. Заметим, что в России с 2010 года возможна также процедура «заявительного» или ускоренного возмещения, описанная в статье 176.1 НК РФ, в основном для крупных компаний, которые за последние 3 года уплатили в федеральный бюджет более 2 млрд руб. налоговых платежей. Но было бы признано судами неконституционным, если бы ускоренная процедура была доступна только крупным сырьевым экспортерам. Поэтому для более мелких организаций этот порядок также возможен при условии представления в ИФНС вместе с декларацией банковской гарантии. В этом случае сумма возмещения будет зачислена на счет налогоплательщика уже через 10 рабочих дней после представления декларации к возмещению. Однако это не отменяет дальнейших действий налогового органа при камеральной проверке (составления

акта и принятия отрицательного решения). При неблагоприятном исходе сумма НДС, перечисленная налогоплательщику, полностью изымается в бюджет, а пени рассчитываются по двойной учетной ставке ЦБ РФ. Полное изъятие перечисленных средств следует также при подаче налогоплательщиком уточненной декларации.

Из анализа налогового законодательства РФ можно сделать вывод, что в число «возмещенцев» не обязательно попадают лишь «хронические» экспортеры. Начиная с 2015 года число налоговых деклараций «к возмещению» значительно сократилось, поскольку налогоплательщикам теперь предоставлено право переносить вычеты «входного» НДС на ближайшие три года. Большинство организаций с удовольствием пользуются этим правом, «подтягивая» вычеты к налоговому периоду с максимальной отгрузкой и начислением НДС. Однако есть случаи, когда переносить вычеты НДС на три года нельзя, например, при получении авансов, возврате товаров или налоговом агентировании по НДС.

Из рассмотренного нами выше следует:

- 1) процедура возмещения НДС в России достаточно сложна как для налогоплательщиков, так и для контролирующих органов, что подтверждается, во-первых, необходимостью представления и проверки достаточно объемного комплекта документов, подтверждающих как ставку 0% при экспорте товаров, так и добросовестность российских поставщиков товаров, работ и услуг, и, во-вторых, обязанностью налоговых органов провести углубленную камеральную проверку в течение, как правило, трех месяцев с истребованием у налогоплательщика необходимых документов и пояснений;
- 2) в случае если экспортер товара вполне добросовестный, но налоговый орган не одобрил возмещение, следует довольно трудоемкая процедура обжалования по результатам проверки в УФНС и затем в судебную систему РФ, что отнимает у вполне законопослушного налогоплательщика много времени и финансовых средств. Здесь имеет место процедурный риск ошибки со стороны налоговых органов;
- 3) если же предположить, что экспорт фиктивный, а недобросовестный экспортер сумел собрать полный объем требуемых документов для подтверждения ставки 0%, а также подтвердил реальность поставщика, есть вероятность процедурного риска не обнаружения ошибки со стороны налоговых органов, и государство страдает, возместив такому «экспортеру» НДС, уплаченный в РФ, в полном объеме.

Методы исследования

Прежде всего это анализ российской практики возмещения и администрирования НДС. А также проведение аналогии с международными методами.

Необходимо отметить, что с июля 2019 года армия «возмещенцев» пополнилась за счет налогоплательщиков, выполняющих работы или оказывающих услуги за рубежом. Такой оборот стал облагаемым для целей статьи 170 НК РФ, что означает возможность налогового вычета при реализации указанных работ и услуг. При этом, согласно ст. 146 НК РФ, данный оборот по-прежнему не облагается НДС. Следовательно, организация, производящая, к примеру, строительно-монтажные работы на территории иностранного государства, не имеет налоговых начислений, однако принимает к вычету НДС, уплаченный на территории РФ поставщикам сырья и материалов².

Конечно, очень многое в России сделано в направлении решения проблем возмещения НДС. Например, с 2015 года заработала система проверки электронных деклараций «АСК НДС-2», которая достаточно хорошо позволяет выявлять недобросовестных налогоплательщиков, в том числе фиктивных поставщиков и экспортеров.

«АСК НДС-2» – это «Автоматизация перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур». Система разработана для автоматизации системного подхода по выявлению налогоплательщиков, неправомерно предъявивших в представленных декларациях НДС к вычету, а также не исчисливших НДС.

Использование «АСК НДС-2» в рамках проведения камеральных проверок налоговых деклараций по НДС позволяет в автоматическом режиме выявлять так называемые «разрывы», т.е. расхождения сумм вычетов НДС у покупателей и начислений налога у поставщиков, и незамедлительно отправлять налогоплательщикам требования о предоставлении пояснений. При этом весь процесс занимает 8-10 дней с момента представления декларации, что в значительной степени сокращает сроки выявления расхождений и позволяет в 1-й месяц проверки выявить выгодоприобретателя и, как следствие, с учетом сроков проведения камеральной проверки, собрать более полную доказательственную базу для обоснования отказа в возмещении НДС либо о доначислении НДС.

В последнее время у компаний появился шанс быстрее пройти камеральную проверку деклараций по НДС. Но получают послабления только добросовестные компании. По каким критериям будут отбирать претендентов, ФНС рассказала в письме от 06 октября 2020 года №ЕД-2-15/129@.

Налоговики сообщили, что сейчас доля разрывов по НДС составляет всего 0,43 %, тогда как еще четыре года назад этот показатель был на уровне 8 %. Добиться таких впечатляющих результатов помогли современные технологии администрирования.

² Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Официальный текст. С изменениями и дополнениями по состоянию на 1 июля 2020 г.

В связи с этим власти приняли решение в рамках пилотного проекта сократить до одного месяца срок камеральной проверки деклараций НДС «к возмещению». По мнению ФНС, это должно улучшить деловой климат в стране, а компании смогут эффективнее распоряжаться своими средствами. Но быстро пройти проверку удастся не всем.

Проверять декларации «к возмещению» будут в два этапа.

Первый этап продлится в течение 10 календарных дней после сдачи отчетности. Для первичной декларации это 25-е число месяца, следующего за налоговым периодом, для уточненной — день, когда ее представили. Инспекторы проверят, соответствует ли проверяемая компания условиям, предусмотренным для пилотного проекта:

- низкий, средний или неопределенный уровень риска;
- в предшествующем периоде заявляли НДС к возмещению, и налоговики подтвердили более 70 % суммы;
- в декларации к возмещению 80% вычетов приходится на контрагентов низкого, среднего и неопределенного уровней риска, причем половина всех вычетов — от контрагентов из декларации за предшествующий период;
- сумма уплаченных налогов за 36 месяцев, предшествующих отчетному кварталу, должна превышать сумму НДС, заявленную к возмещению.

Списки компаний, которые выполняют требования, составят в ФНС, проверят в управлениях и спустят в инспекции.

Второй этап начнется через месяц после сдачи отчета. Если в сведениях о компании, которые есть у инспекторов, и в самой декларации нет расходов, признаков налоговых нарушений, НДС возместят.

Важно, чтобы после сокращенной камеральной проверки инспекторы не выявили признаков занижения налоговой базы, завышения вычетов, иначе они незамедлительно начнут предпроверочный анализ, чтобы внести компанию в план выездных проверок.

Однако даже эти нововведения не решат всех проблем экспортеров. Многие российские ученые в разное время предлагали пути решения проблемы возмещения НДС при экспорте товаров.

Например, у А.А. Мальцева в работе (2010) рассматривались возможности заимствования американского опыта, то есть замены НДС на налог с продаж. Либо, по мнению других ученых, можно заменить оборот, облагаемый по ставке 0%, оборотом, не облагаемым НДС. В таких случаях о возмещении нет никакой речи. Поскольку налог с продаж вообще не предполагает вычета «входного» налога, а необлагаемый оборот позволяет относить «входной» НДС не к вычету, а на затраты. При этом экспортер даже получает «бонус» в виде уменьшения налога на прибыль.

Но, без сомнения, оба эти пути заведут российскую экономику в тупик, так как механизм

стимулирования экспорта посредством возврата налога исчезнет, ведь возмещения «входного» НДС в таких случаях не происходит. Не секрет, что экономика Российской Федерации в основном «питается» поступлениями от экспорта полезных ископаемых, и нашим крупнейшим «сырьевикам» для бесперебойной работы требуются «живые» деньги, которые они как раз и получают через возмещение НДС.

Более разумным нам видится заимствование некоторых элементов китайской модели.

Как отмечают в своей работе О.М. Карпова и И.А. Майбуков (2020) [3], Китай признан во всем мире как величайший экспортер товаров. Поэтому заимствование китайского опыта возмещения НДС при экспорте для России видится наиболее здравым решением. НДС в Китае был введен в 1994 г. В китайской модели широко применяется система дифференцированных ставок к суммам возмещения НДС для компаний-экспортеров. Таким образом, регулирующая функция налога выступает на первый план, наряду с фискальной функцией. Китайский вариант позволяет использовать налог в качестве рабочего инструмента при моделировании структуры экспорта. Ставки, применяемые к суммам возмещения (вычета) для компаний-экспортеров, называются экспортными. Далее для их обозначения будем использовать термин «экспортные ставки возмещения» (ЭСВ) НДС. ЭСВ были применены впервые через год после введения НДС. В 1995 и 1996 гг. правительство дважды снижало ЭСВ. Более низкие ставки, безусловно, снизили сумму обязательств центрального правительства, но они оказали негативное влияние на китайский экспорт, который в 1996 г. вырос всего на 1,5%. Для противодействия негативным последствиям Азиатского кризиса 1997 г. и стимулирования экспорта китайское правительство с начала 1998 и до конца 1999 г. значительно увеличило ЭСВ по ключевым товарным позициям (например, продукция легкой промышленности, продукция машиностроительного комплекса и т.д.). Одновременно Государственная налоговая администрация в 1999 г. увеличила бюджетную квоту для возмещения НДС с 57 млрд юаней до 63,6 млрд юаней. В результате в 2000 г. китайский экспорт вырос на 27,8% [4].

Дифференциация ЭСВ по товарным категориям сохраняет свою актуальность и на современном этапе. В период 2013–2019 гг. ЭСВ снижались неоднократно. Например, были снижены ставки на такие категории товаров, как природные ресурсы, загрязняющие вещества.

В Китае экспортер должен получить статус общего налогоплательщика в соответствии с Временным положением НДС КНР. Налогоплательщик должен подать заявку на возврат в течение 90 дней с момента получения экспортной декларации. Если в установленный срок заявка не будет подана, то весь экспорт считается внутренней реализацией,

соответственно, возникает обязанность по уплате НДС. Китайская политика возврата НДС на экспорт сложна и часто меняется. Однако логика расчета осталась достаточно стабильной. При изготовлении экспортной продукции могут использоваться импортные материалы, материалы местного производства или и импортные, и местные материалы. Согласно Циркуляру № 7 (2002 г.), официальная формула, используемая для расчета НДС, подлежащего уплате за общий экспорт и переработку закупленных импортных материалов, выглядит следующим образом [5]:

НДС к уплате = $(ВП \cdot \text{СТНДС}) - (\text{ПТ} \cdot \text{СТНДС}) + (\text{Э} \cdot \text{И}) \cdot (\text{СТНДС} \cdot \text{ЭСТНДС})$ (1),

где ВП – внутренние продажи; СТНДС – ставка НДС на внутреннем рынке; ПТ – товары (комплектующие), приобретенные на внутреннем рынке; Э – экспорт; И – импорт; ЭСТНДС – экспортная ставка НДС.

Сумма НДС, которая может быть заявлена к возмещению, определяется по формуле:

НДСвозм = $(\text{Э} \cdot \text{И}) \cdot \text{ЭСТНДС}$ (2).

Для удобства использования все ставки экспортного НДС распределены по товарам в соответствии с кодом ТН ВЭД. Зная код ТН ВЭД товара, можно определить размер ставки экспортного НДС, ставки налога, применяемой к данному товару на внутреннем рынке, а также уточнить информацию, указание которой будет обязательным при заполнении экспортной декларации по данному товару.

Таким образом, выстроен индивидуальный подход к налогообложению компаний, позволяющий в перспективе усиливать адресность государственной поддержки экспортеров.

В настоящее время, как отмечается в Обзоре ВТО 2018 г., в КНР применяется ряд ставок со скидками: 17%, 15%, 13%, 11%, 9%, 5% и 0%. При этом примерно к 29% всех тарифных позиций применяется скидка в 17%, к 22% линий – 0%. Например, на фрукты и орехи обычно используется скидка 5%. Вместе с тем некоторые товары не имеют права на скидку, среди них животные и растения, находящиеся под угрозой исчезновения [6].

Другие авторы в последнее время также склоняются к использованию в России китайского опыта возмещения экспортного НДС. Это следует из работ Г.А. Шмарловской (2018) [7], А.А. Мальцева,

Е.В. Кинжебаевой (2010) [2], А.Г. Грицюка (2013) [8] и т.д.

Результаты и выводы

Для России с ее специфической структурой экспорта особую злободневность приобретает следующая проблема. На практике экспортеры сырья получают от государства «супербонус» в виде возмещения ранее уплаченных налогов. Напротив, производители готовых изделий с высокой долей добавленной стоимости, с одной стороны, сталкиваются с перенацеливанием инвестиций в сырьевой сектор экономики, а с другой – испытывая технические проблемы с возмещением «входного» НДС, тормозят решение стратегической задачи модернизации страны.

Замена НДС налогом с продаж представляется малопродуктивной, так же как и замена облагаемого по ставке 0% оборота от экспорта товаров не облагаемым НДС оборотом. Ибо в обоих случаях исчезает возможность возмещения «входного» НДС при экспорте товаров и, как следствие, основа стимулирования экспортеров.

В этой связи нам видится единственное для России решение проблемы возмещения НДС – заимствование опыта КНР как наиболее экспортно ориентированного государства. А именно, ввести в РФ дифференцирование ставок НДС, в зависимости от вида товаров и происхождения используемого для производства экспортной продукции сырья.

Правительство КНР придерживается принципа: чем выше добавленная стоимость товара, тем выше процент возврата, стимулируя экспорт высокотехнологичных товаров. Так, китайским экспортерам «сложных» готовых изделий возмещают максимальные 17% «входного» налога на добавленную стоимость. Компании, вывозящие из страны продукцию с малой добавленной стоимостью, например, полуфабрикаты, могут вернуть максимум 5%, а «сырьевика» вообще лишены этой льготы. Методика возмещения экспортного НДС в Китае представляет особый интерес именно с точки зрения налогового регулирования ВЭД, так как обеспечивает гибкость в управлении возвратами «входного» налога, что традиционно считается важнейшей проблемой администрирования НДС.

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. Чекуева Л.К. Актуальные проблемы возмещения налога на добавленную стоимость // Вестник СевКавГТИ. – 2018. – № 2(33). – С. 48-51.
2. Мальцев А.А., Кинжебаева Е.В. Совершенствование правоприменения налога на добавленную стоимость в экспортных операциях // Известия УрГЭУ. – 2010. – № 3(29). – С. 35-42.
3. Карпова О.М., Майбуров И.А. Развитие регулирующей функции НДС в России: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2020. – Т. 6. – №1. – С. 178-198.
4. Cui Zhiyuan. China's Export Tax Rebate Policy // *China: An International Journal*. – 2003. – Vol. 1. – no. 2. – pp. 339-349. DOI:10.1353/chn.2005.0035.
5. Chien-Hsun Chen, Chao-Cheng Mai, Hui-Chuan Yu. The Effect of Export Tax Rebates on Export Performance: Theory and Evidence from China // *China Economic Review*. – 2006. – vol. 17. – issue 2. – pp. 226-235. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2005.06.001>.
6. Piyush Chandra, Cheryl Xiaoning Long. VAT Rebates and Export Performance in China: Firm-Level Evidence // *Journal of Public Economics*. – June 2013. – no.102(1). – pp. 13-22. DOI:10.1016/j.jpubeco.2013.03.005.
7. Шмарловская Г.А. Тарифное, нетарифное и налоговое регулирование экспорта в Китайской Народной Республике // *Новая экономика*. – 2018. – №2(72). – С.16-22.
8. Грицюк А.Г. Незаконное возмещение НДС: международные сравнения, судебная практика // *Налоговое и финансовое право*. – 2013. – № 2. – С. 277-284.

Для цитирования

Медведева М.В. Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 42-48.

References

1. Chekkueva L.K. Aktual'nye problemy vozmeshcheniya naloga na dobavlenнуюyuyu stoimost' [Modern Problems of the Value Added Tax Refund]. *Vestnik SevKavGTI*, 2018, no. 2(33), pp. 48-51 (in Russ.).
2. Mal'tsev A.A., Kinzhebaeva E.V. Sovershenstvovanie pravoprimereniya naloga na dobavlenнуюyuyu stoimost' v eksportnyh operatsiyah [Improving Law Enforcement of Value Added Tax in Export Operations]. *Izvestiya UrGEU*, 2010, no. 3(29), pp. 35-42 (in Russ.).
3. Karpova O.M., Mayburov I.A. Razvitie reguliruyushchey funktsii NDS v Rossii: perspektivy zaimstvovaniya kitayskoy praktiki vozmeshcheniya naloga [Development of the Regulatory Function of VAT in Russia: Prospects for Borrowing the Chinese Tax Refund Practices]. *Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Sotsial'no-ekonomicheskie i pravovye issledovaniya*, 2020, Vol. 6, no.1, pp. 178-198 (in Russ.).
4. Cui Zhiyuan. China's Export Tax Rebate Policy. *China: An International Journal*, 2003, Vol. 1, no. 2, pp. 339-349. DOI:10.1353/chn.2005.0035.
5. Chien-Hsun Chen, Chao-Cheng Mai, Hui-Chuan Yu. The Effect of Export Tax Rebates on Export Performance: Theory and Evidence from China. *China Economic Review*, 2006, vol. 17, issue 2, pp. 226-235. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2005.06.001>.
6. Piyush Chandra, Cheryl Xiaoning Long. VAT Rebates and Export Performance in China: Firm-Level Evidence. *Journal of Public Economics*, June 2013, no.102(1), pp. 13-22. DOI:10.1016/j.jpubeco.2013.03.005.
7. SHmarlovskaya G.A. Tarifnoe, netarifnoe i nalogovoe regulirovanie eksporta v Kitayskoy Narodnoy Respublike [Tariff and Non-Tariff Export Tax Regulation in the Republic of China]. *Novaya ekonomika*, 2018, no. 2(72), pp.16-22 (in Russ.).
8. Gritsyuk A.G. Nezakonnoe vozmeshchenie NDS: mezhdunarodnye sravneniya, sudebnaya praktika [Illegal VAT Refund: International Comparisons and Judicial Practice]. *Nalogovoe i finansovoe parvo*, 2013, no. 2, pp. 277-284 (in Russ.).

For citation

Medvedeva M.V. Puti sovershenstvovaniya rossiyskoy modeli vozmeshcheniya naloga na dobavlenнуюyuyu stoimost' pri eksporte tovarov [Ways to Improve the Russian Model of Value Added Tax Refunds on Export of Goods]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 42-48 (in Russ.).

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 сети CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHIIY, Doctor of Economics, 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

Lilija 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

ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

-  бухгалтеров
-  аудиторов
-  налоговых консультантов
-  внутренних контролеров (внутренних аудиторов)
-  финансовых директоров
-  экспертов 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