



ИПБ России

№ 1 | 2022

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Аренда: новое прочтение в российском бухгалтерском учёте с. 11
- Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций с. 18
- Сравнение методов трансфертного ценообразования в России и США с. 43



2022 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролан Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Российская Федерация, Ижевск

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики, конференциар университетар, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, доктор экономики, конференциар университетар, декан факультета бухгалтерского учета Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Российская Федерация, Казань

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Российская Федерация, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Российская Федерация, Москва

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры экономики и управления Северного государственного медицинского университета, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Российская Федерация, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург

ТЕМРИН Сергей Борисович, доктор экономики, директор аудиторской компании Сопсерт, главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

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

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной сему CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry I. RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, Associate Professor, the First Vice-Rector, Professor of the Crisis Management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolan A. ALBOROV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

Igor M. BALAN, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Finance, Banks and Accounting Department of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilia G. GRIGOROI, Phd in Economics, Associate Professor, Dean of the Accounting Faculty of Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Vitaly B. IVASHKEVICH, Doctor of Economics, Professor of the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

Valery V. KOVALEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University, Russian Federation, Saint-Petersburg

Nikolay T. LABYNTSEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don

Efim A. MIZIKOVSKY, Doctor of Economics, Professor of the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

Svetlana V. PANKOVA, Doctor of Economics, Professor, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

Tatyana M. ROGULENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

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

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

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

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

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

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



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, преппресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
15.03.2022
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

- 11 Lease: a New Reading
in the Russian Accounting
**Efim A. Mizikovsky,
Igor E. Mizikovsky**
- 18 Adaptation of the Integrated
Internal Control Model to the Activities
of Non-Governmental Non-Profit
Organizations
**Svetlana V. Pankova,
Elena V. Satalkina**
- 29 Accounting and Taxation
of Income When Receiving
Budget Financing
Diana S. Fomina

Finance, Money Circulation and Credit

- 37 Traceability Mechanisms for
the Movement of Goods within
the EAEC: Advantages and
Development Prospects
**Ekaterina N. Konyaeva,
Valeria I. Tityaeva,
Ekaterina S. Milehina,
Nikita V. Rymorenko**
- 43 Comparison of Transfer Pricing
Methods in Russia and the USA
Maria V. Dryagina

В ИПБ России

- 2 Профессиональный стандарт
«Консультант по налогам и сборам»

Теория учета: просто о сложном

- 5 Новые технологии –
новые перспективы
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 11 Аренда: новое прочтение
в российском бухгалтерском учёте
**Е.А. Мизиковский,
И.Е. Мизиковский**
- 18 Адаптация интегрированной
модели внутреннего контроля
к деятельности негосударственных
некоммерческих организаций
**С.В. Панкова,
Е.В. Саталкина**
- 29 Вопросы бухгалтерского учета
и налогообложения доходов
при получении средств бюджета
Д.С. Фомина

Финансы, денежное обращение и кредит

- 37 Механизмы прослеживаемости
движения товаров в ЕАЭС:
преимущества и перспективы
развития
**Е.Н. Коняева,
В.И. Титяева,
Е.С. Милехина,
Н.В. Рыморенко**
- 43 Сравнение методов трансфертного
ценообразования в России и США
М.В. Дрягина

Профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам»

С 1 марта 2022 года вступает в силу профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам». Какие нововведения и изменения, связанные с появлением нового профессионального стандарта, ожидаются в системе аттестации ИПБ России? За разъяснениями и комментариями редакция журнала обратилась к президенту ИПБ России Л.И. Хоружий.

Все больше центров подготовки, имеющих аккредитацию в ИПБ России, начинают реализацию программ обучения в области налогового консультирования

– Людмила Ивановна, на протяжении нескольких лет ИПБ России проводит аттестацию претендентов с целью получения аттестата профессионального налогового консультанта, расскажите о ней подробнее.

– ИПБ России уже довольно давно работает с налоговыми консультантами. Для этого была разработана практико-ориентированная программа подготовки к экзамену, созданы тесты, тренировочные и экзаменационные задачи. Мы расширяем объем практических пособий, которые можно использовать и в ходе обучения, и в повседневной работе. Все больше центров подготовки, имеющих аккредитацию в ИПБ России, начинают реализацию программ обучения в области налогового консультирования.

В 2021 году экзаменационная программа была существенно переработана, при ее обновлении учтены требования на тот момент проекта профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам». Программа получилась очень интересной, и, на наш взгляд, ее освоение полезно даже тем специалистам, которые не планируют работать налоговыми консультантами. Для получения аттестата необходимо сдать экзамен, который состоит из двух частей: тестов и задачи. Напомню, что с самой программой, учебными пособиями и оценочными средствами кандидаты в члены ИПБ России и действительные члены могут ознакомиться в личном кабинете на нашем сайте.

– Профессиональным стандартом «Консультант по налогам и сборам» предусмотрены три обобщенных трудовых функции, которые соответствуют 6-8 уровням квалификации. Повлияет ли данный факт на порядок аттестации профессиональных налоговых консультантов?



Людмила Ивановна Хоружий

– Разумеется, повлияет. Следуя профстандарту, в этом году ИПБ России вводит уровни для аттестации налоговых консультантов. В конце декабря 2021 года Президентский совет ИПБ России уже утвердил аттестаты профессионального налогового консультанта 6-го и 7-го квалификационных уровней, а также определил квалификационные требования к претендентам на получение указанных аттестатов. В настоящее время эксперты разрабатывают программу подготовки к экзамену и оценочные средства для получения аттестата профессионального налогового консультанта 6-го уровня.

Действующая сейчас программа подготовки к экзамену соответствует 7-му квалификационному уровню. В неё будут внесены изменения в соответствии с актуализацией законодательства. Кроме того, в экзамен для 7-го уровня будет введена новая задача, но не по налоговой

отчётности, это задача для 6-го уровня. В новой задаче претендентам будут предложены ситуации, которые они должны будут разобрать и определить налоговые последствия фактов хозяйственной жизни. Специалистам, которые сейчас задумываются о получении аттестата ИПБ России, можно порекомендовать не откладывать обучение для того, чтобы сдать экзамен по уже знакомой и отработанной в центрах подготовки задаче.

В перспективе мы планируем ввести аттестат профессионального налогового консультанта 8-го квалификационного уровня.

– А что произойдет с выданными ранее аттестатами профессионального налогового консультанта, которые не делились по уровням?

– Аттестаты профессионального налогового консультанта, выданные ранее, приравниваются к 7-му квалификационному уровню. На новый срок действительным членам будут выдаваться аттестаты с записью о соответствии уровня профессиональной компетенции владельца аттестата требованиям 7-го уровня профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам» и требованиям, предъявляемым ИПБ России.

– Каковы планы ИПБ России в области налогового консультирования?

– Мы посчитали важным и своевременным объявить в ИПБ России

наступивший юбилейный, 2022 год годом профессионального налогового консультанта. В первую очередь, это объясняется тем, что вступает в силу новый профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам». И, как уже было сказано, по этой причине системе аттестации профессиональных налоговых консультантов ожидают существенные изменения. Мы намерены также развивать комплекс программ повышения профессионального уровня в области налогового консультирования. Уверена, эти программы будут интересны многим нашим членам и, возможно, откроют им новые грани профессии.

Кроме того, мы планируем и дальше участвовать в обсуждении вопросов, оказывающих влияние на все стороны деятельности налоговых консультантов, в обобщении опыта в сфере налогового консультирования. Мы будем продолжать эту работу, так как видим интерес к ней со стороны наших членов – профессиональных бухгалтеров и налоговых консультантов.

И в заключение я хочу сообщить об акции для действительных членов ИПБ России. Весь год для членов ИПБ России будет действовать специальное предложение по получению аттестата профессионального налогового консультанта 7-го квалификационного уровня. В ближайшее время информация с условиями спецпредложения будет размещена на сайте ИПБ России.

Спасибо, Людмила Ивановна!

Аттестаты профессионального налогового консультанта, выданные ранее, приравниваются к 7-му квалификационному уровню



Методические рекомендации: «Виртуальные активы как объекты российского бухгалтерского учёта»

Авторы:

Ефим Абрамович Мизиковский

Профессор кафедры экономики предприятий и организаций Института экономики и предпринимательства ННГУ им. Н.И.Лобачевского, доктор экономических наук, профессор, заслуженный работник Высшей школы Российской Федерации

Игорь Ефимович Мизиковский

Заведующий кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Национального исследовательского Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, руководитель Центра подготовки профессиональных бухгалтеров при ННГУ им. Н.И. Лобачевского (аккредитованный в ИПБ России центр подготовки № 088), доктор экономических наук, профессор



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Е.А. МИЗИКОВСКИЙ, И.Е. МИЗИКОВСКИЙ

Виртуальные активы
как объекты российского
бухгалтерского учёта

В издании изложены экономическое содержание и состав новых объектов российского бухгалтерского учёта – цифровых финансовых активов, цифровой (виртуальной) валюты, регулируемых введённым в действие с начала текущего года Федеральным законом от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные акты Российской Федерации».

Подробно рассмотрены унитарные и другие цифровые права, являющиеся определяющей составной цифровых финансовых активов, официальные критерии их признания в качестве объектов бухгалтерского учёта в собственности экономических субъектов.

Наряду с цифровыми финансовыми активами последовательно рассмотрены экономическая сущность, виды, общие стандарты создания (добычи) и обращения криптовалюты.

Определены особенности краудфандинговой деятельности, бонусных программ и ряд других вопросов, связанных с цифровыми финансовыми активами и цифровой валютой, в том числе система электронной подписи.

Издание размещено в электронной библиотеке в личных кабинетах на сайте ИПБ России.



М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Новые технологии – новые перспективы

Тревожное время перемен

Последние десять лет стали для мирового бухгалтерского сообщества временем тревожных дискуссий о вероятном будущем нашей профессии и ее представителей. Обсуждение вероятных перспектив четвертой технологической революции совпало с причислением профессии бухгалтера к числу вымирающих и подлежащих вот совсем уже скорой замене работой роботов, оснащенных искусственным интеллектом.

Реакция, последовавшая со стороны бухгалтеров на эти неутешительные прогнозы, ясно показывала, что мы, дорогие коллеги, испытали то, что футуролог Элвин Тоффлер (1928–2016) называл «шоком будущего», а философ и социолог Маршал Маклюэн (1911–1980) – страхом проигрыша во внутривидовой конкурентной борьбе с обладателями новых технологий.

Наши коллеги собирали многочисленные конференции, на которых старательно доказывали друг другу, что профессия бухгалтера является самой древней в нашей цивилизации; вспоминали слова знаменитого испанца Ф. де Эскобара о том, что «все нуждаются в бухгалтерском учете, а он ни в ком не нуждается»; обвиняли авторов неутешительных прогнозов в некомпетентности относительно знаний в области учета; вспоминали времена надежд на АСУ; и даже снимали сатирические ролики, в которых не к месту ломающихся роботов-бухгалтеров все же приходилось заменить живым и от того таким душевным главбухом.

Но шли годы, а в учетной практике ничего не менялось. Массовых увольнений бухгалтеров не случилось, кабинет главбуха не заняла робот София, искусственный интеллект не составил конкуренции естественному – и наше профессиональное сообщество стало понемногу успокаиваться. Внимание к повседневности, как водится, пересилило интерес к вероятному будущему, как только страх перед ним утратил свою недавнюю остроту. И вот вновь вопросы учета аренды на балансе стали казаться куда актуальнее разговоров о вероятной роботизации учетной практики.

Означает ли происходящее сегодня, что наши недавние тревоги были безосновательны? Означает



ли это, что в обозримом будущем нашу профессию не ждут значимые изменения? Означает ли это, что суть профессии «бухгалтер» в ближайшие десятилетия останется неизменной? Или же, наоборот, это говорит о том, что мы, как тот прячущий голову в песок страус, просто отказываемся видеть революционные перемены в технологическом обеспечении информационного пространства? Наоборот, говорит о том, что мы, пытаюсь, как

только можно, продлить существование профессии в традиции XX века, все в большей степени лишаем ее возможности адаптации к вот уже наступившему будущему? Наоборот, означает, что, продолжая учить профессии бухгалтера так же, как это делали наши учителя и учителя наших учителей, мы лишаем доверяющих нам молодых людей шанса стать бухгалтером-профессионалом XXI века?

Дискуссии по этим вопросам последних лет отнюдь не отличались беспристрастностью. Конечно, истина, как обычно, находится где-то посередине, между такими полярными суждениями. Более того, практически любым прогнозам не суждено полностью сбываться. Однако, сегодня не замечать принципиальные изменения в технологиях, обеспечивающих формирование информационного пространства, важной частью которого являются и данные бухгалтерского учета, уже означает игнорировать очевидное. Такое наше поведение в данной ситуации, помимо прочего, способно серьезно отдалить бухгалтерскую отчетность от становящейся все более привычной современному участнику социальных отношений информационной среды его существования, превращая традиционный формат представления учетных данных в анахронизм.

Наши планы

В этом году в рубрике «Теория учета: просто о сложном» мы с вами, дорогие коллеги, будем говорить о вероятном будущем нашей профессии, обсудим те перспективы развития бухгалтерской практики, которые уже сегодня формируются новациями в области информационных технологий. Поговорим о роботах, искусственном интеллекте, смарт-фирмах и



смарт-контрактах, цифровых двойниках, перспективах роста нашего дела и необходимости изменений в обучении профессии «бухгалтер». Постараемся за завесой нашей повседневности разглядеть те глобальные изменения в нашей жизни, частью которых неизбежно становятся бухгалтерские практики. Попробуем найти ту «золотую середину», которая лежит где-то между страхом перед новыми технологиями и слепым отрицанием их полезности, с одной стороны, и «розовыми очками» наивно-утопического футуризма – с другой.

И давайте начнем с разговора о том, какие вопросы, десятилетиями дискутируемые как важнейшие проблемы теории и практики учета, современные технологии способны переместить в область чисто технических решений.

Перемены без изменений

Однако, прежде чем перейти к этому разговору, хочется вспомнить довольно редко цитируемое высказывание хорошо известных в России благодаря вышедшей в 1990-е годы «Серии по бухгалтерскому учету и аудиту UNCTC» американских авторов Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда: «С тех пор, как 500 лет назад Пачоли написал свою книгу, бухгалтерский учет, в сущности, остался неизменным. Наверное, – утверждали авторы, – Лука Пачоли чувствовал бы себя комфортно при существующих учетных системах. Ему было бы не сложно понять и новые финансовые инструменты, которые поначалу, может быть, его и озадачили. Но, выслушав один раз объяснения, что это всего лишь новые формы кредита, которые следует показывать в правой части баланса, он в дальнейшем не имел бы никаких трудностей понимания.

Между тем, – продолжали Хендриксен и Ван Бреда, – в мире произошла информационная революция, которая радикально должна была повлиять на учет. Сейчас мы наблюдаем нечто похожее на то, что было во времена промышленной революции, когда использование технологических достижений отставало во времени от их изобретения. Авторы учебников все еще объясняют, как дебетовое сальдо показывать с левой стороны, а кредитовое – с правой, учат студентов технике вычитания меньшей противоположности, которая еще три века назад была признана арифметически устаревшей. Программисты старательно отражают эти средневековые идеи на экране компьютера. Бухгалтерскому учету еще предстоит адаптировать новые изобретения, которые трансформируют финансовую отчетность»¹.

Обратите внимание, издание этой книги, увидевшее свет на русском языке в 1997 году, в США вышло в 1992 году – то есть в ещё совершенно «доинтернетовскую» эпоху. Однако уже тогда

авторы, прогнозируя возможное развитие бухгалтерской практики, писали следующее: «На смену бухгалтерским регистрам придут базы данных, частью которых станет финансовая информация. Для менеджеров будет обеспечен непосредственный доступ к этим данным. Сокращенная версия баз данных будет передаваться по телефону на лазерные компакт-диски пользователей, и они сами смогут определять тип финансового отчета, который их интересует. Компании уже не будут выбирать единственный способ определения прибыли, а смогут использовать весь спектр методов для углубления и расширения анализа. Использование структурированных гипертекстов позволит пользователю добраться до информации любого уровня детализации, которая может ему понадобиться для анализа. Со всей этой информацией «на кончиках пальцев» инвесторов и совершится реальная революция в бухгалтерском учете. Все, что для этого необходимо, – принять новую технологию»¹.

Но вот прошло уже тридцать лет – срок, согласитесь, не малый, особенно учитывая темпы сопровождающих нашу жизнь технологических новаций, а «новая технология» так и не «принята».

По-прежнему с помощью самых современных компьютерных программ бухгалтерского учета мы получаем практически ту же отчетность, которая ложилась на столы заинтересованных пользователей и 150 лет назад. Педагоги и их учебники по-прежнему рассказывают студентам, «где дебет, а где кредит» и почему актив баланса обязательно должен быть равен его пассиву.

Да, конечно, скорость передачи данных очень серьезно возросла, однако в части бухгалтерского учета это касается преимущественно внутрифирменного обмена данными, где это ускорение часто сводится к тому, что передающийся документ не заносят в соседний кабинет, а посылают туда по электронной почте.

Что же касается общего влияния компьютеризации бухгалтерского учета на профессию, то она, пожалуй, лишь снизила общий уровень профессионализма учетных работников, лишив их необходимости задумываться над правильностью составляемых учетных записей. Их методологом теперь выступают разработчики программ, в которых путь «проведения» данных от первичного документа до баланса заранее предопределен.

Что же касается сроков предоставления бухгалтерской отчетности ее внешним заинтересованным пользователям, ее формата, степени детализации и качества данных, то здесь компьютеризация учетной практики практически ничего не изменила, сохранив все те претензии к

¹ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997, с. 37.

полезности данных отчетности, которые предъявлялись бухгалтерам и полвека тому назад.

Причины такого «непринятия технологии» даже в свете футуристических угроз существования профессии – тема совершенно отдельной статьи. Здесь же давайте вернемся к разговору о том, какие методологические проблемы бухгалтерского учета, как оказывается, носят чисто технический характер.

Мечты становятся реальностью

Прежде всего необходимо обратить внимание на то, что методология бухгалтерского учета и организация учетной практики, реализующиеся в настоящее время, – это продукт технологического прогресса второй половины XIX века – времени формирования практики публичной корпоративной отчетности компаний в виде обществ с ограниченной ответственностью их собственников по обязательствам (прежде всего акционерных обществ). Именно технологическое обеспечение ведения бухгалтерского учета в то время сформировало практику периодического составления и представления заинтересованным лицам отчетности (годовой, реже – квартальной, редко – ежемесячной). Вспомним мечту Ф. Шмидта (1882–1950) об органическом балансе, то есть балансе, составление которого как бы сопровождает хозяйственную жизнь фирмы, органически соответствуя ее темпу, то есть (в интерпретации Шмидта) формируется ежедневно.

Воплощение идеи органического баланса на практике в условиях первой половины XX века было совершенно иррациональным. Кстати сказать, формулировка «рациональности» как одной из концептуальных основ (принципов) бухгалтерского учета связана именно с ограничениями технологического обеспечения бухгалтерского учета своего времени. Однако в настоящее время уровень развития программного обеспечения учетных процедур вполне способен поддерживать представление бухгалтерской отчетности заинтересованным лицам в так называемом «режиме реального времени», когда данные такой отчетности на экране пользователя будут обновляться одновременно с ведением бухгалтерского учета текущих операций отчитывающейся компанией.

Уже в настоящее время эти технологии реализуются, например, при организации работы фондовых рынков, в системах управленческого учета компаний, когда сотрудник компании располагает непрерывно обновляемыми данными по интересующим его операциям. Организация соответствующей «связи» между программным обеспечением бухгалтерского учета отчитывающейся компании и ее контрагента (внешнего получателя отчетности) уже сегодня способна

перенести эту практику в поле внешней отчетности организаций.

Такая организация обмена отчетными данными между компанией и ее стейкхолдерами способна решить проблему постоянного «запаздывания» предоставления отчетности, относимую в свое время Я.В. Соколовым (1938–2010) к числу ключевых парадоксов бухгалтерского учета. Составление любой бухгалтерской записи будет не только «мгновенно» отражаться в данных отчетности компаний, но эти данные так же «мгновенно» будут доступны заинтересованным пользователям. И вот столь любимое критиками бухгалтерского учета сравнение пользователя отчетных данных с водителем автомобиля, у которого заклеено лобовое стекло, и вести который можно только по отражению в зеркале заднего вида, навсегда утратит актуальность.

Также, что отнюдь не маловажно, реализация подобных технологических решений позволит в определенной степени снять известную дилемму между потребностями в своевременной и качественной отчетности, так как скорость получения данных перестанет влиять на их качество в пределах, определяемых реализуемой методологией бухгалтерского учета.

Возможные перемены в самом консервативном

Далее, нельзя не остановиться на вопросе формата представляемой заинтересованным лицам отчетности. Сложно найти в области визуализации экономической жизни что-либо более консервативное, чем бухгалтерская отчетность. В общих чертах компании в настоящее время представляют заинтересованным пользователям практически те же баланс и отчет о прибылях и убытках, что и век тому назад. Однако в последние годы такой формат представления отчетных данных начинает диссонировать с той информационной средой, которая становится все более привычной и естественной для современного человека. Что дает нам основания для таких утверждений?

Вспомним, человечество как вид эволюционирует новыми технологиями. Этот тип эволюции формирует вокруг нас определенную искусственную среду, в том числе и информационную, которая, в свою очередь, определенным образом влияет на нас. Этот цикл называют процессом социодинамики. За последние тридцать лет, то есть за время присутствия интернета в наших повседневных практиках и соответствующего развития информационных технологий, процессы социодинамики в части формирования и обратного влияния информационной среды на человека получили совершенно небывалое ускорение.



Извлечение информации из интернет-ресурсов становится все более привычной практикой для все большего круга людей. В любом случае работы с многоуровневыми (по степени детализации) данными ставший привычным интерфейс интернет-сайта предлагает нам возможность «погружения» в детализированные данные по интересующим направлениям. Организованная по принципу представления данных на бумажном носителе бухгалтерская отчетность такой возможности (перехода к более и более детализированным уровням данных) не предоставляет. Это делает ее как минимум неудобной для современного пользователя.

Данная проблема вполне может быть решена уже сегодняшним уровнем развития технологий. В настоящее время вполне представимо представление отчетных данных в формате интернет-сайта, где заинтересованный пользователь мог бы переходить (погружаться) к уровням все большей детализации данных. Степень возможной детализации таких в этом случае ограничивалась бы лишь волеизъявлением отчитывающейся компании, основывающемся на законодательно определенном обязательном «минимуме» предоставления данных – с одной стороны, и законодательстве о коммерческой тайне и т.п. – с другой.

Да, любое превышение раскрываемой в отчетности информации над определяемым законодательством «минимумом» может носить лишь инициативный характер. Однако здесь нельзя забывать и то, что с развитием подобной практики уровень информационной открытости перед заинтересованными лицами может стать определенным конкурентным преимуществом отчитывающихся компаний.

Пытаясь представить, как такая многоуровневая организация отчетных данных сможет выглядеть на практике, можно предположить, например, что строка «Запасы» актива баланса может детализироваться до уровня данных по входящим в нее остаткам по соответствующим синтетическим счетам. Далее, например, переход к детализированным данным по позиции «Товары отгруженные» может предусматривать возможность получения данных по конкретным отгрузкам товаров (продукции) по определенным договорам, срокам оплаты и т.п.

Таким образом сможет найти решение также многие десятилетия мучающая наших коллег проблема нахождения необходимого баланса между недостаточностью и избыточностью данных, заключаемых в бухгалтерской отчетности.

Профессиональное суждение или технологическое ограничение?

Реализация в практике учета уже существующих на сегодняшний день технологических

возможностей нашего века способна снять и множество вопросов, связанных с так называемым профессиональным суждением бухгалтера, отражающимся преимущественно в выборе положений учетной политики компании.

Многовариантность элементов учетной политики хорошо подчеркивает то, что любой из возможных методов бухгалтерского учета тех или иных хозяйственных фактов – это не что иное как следование определенной системе взглядов (суждений) на экономическую реальность. Такие бухгалтерские категории, как доходы, расходы, прибыль, активы, основные средства и т.д. – суть интерпретация нашими коллегами определенных экономических теорий. Реализуясь в методологии бухгалтерского учета, те или иные экономические взгляды (теории) становятся (на какое-то время) его (учета) концептуальными основами.

Очень важно, чтобы экономические представления, на базе которых формируется бухгалтерская отчетность компании, совпадали с доминирующими экономическими взглядами ее (отчетности) пользователей. Тогда отчетность и ее пользователи будут находиться в одном смысловом поле (что называется, говорить на одном языке).

И вот идея учетной политики как раз и состоит в том, чтобы дать возможность профессионалу-бухгалтеру, выбрать те методы квалификации и оценки определенных хозяйственных фактов, которые, по его мнению, наиболее достоверно представят положение дел фирмы в глазах пользователей отчетности, иными словами – максимально совпадут с их мнением (суждением) о представляемых фактах.

Но можно ли отнести такой выбор к компетенции бухгалтера-профессионала? Не слишком ли много мы, коллеги, берем на себя, решая за заинтересованного пользователя, с каким из возможных вариантов интерпретации фактов хозяйственной жизни фирмы ему будет наиболее полезно познакомиться? И не случайно ли в конечном итоге учетная политика на практике часто воплощается в не что иное, как инструмент вуалирования отчетности и манипуляции мнением ее пользователей?

Очевидно, что идея предлагать пользователям один из возможных вариантов квалификации и оценки определенных хозяйственных фактов определяется и технологическими ограничениями практики отчетности, характерными для второй половины XIX – первой половины XX веков.

Обратим внимание, современные технологии уже сегодня позволяют представлять многовариантные отчетные данные, соответствующим образом меняющиеся при выборе пользователем того или иного способа учета, согласно возможной учетной политике компании. Иными словами,

у пользователя отчетности может появиться возможность «прокрутить» все возможные сценарии составления отчетности представившей ее компанией, оценив, как бы мог повлиять на получаемые данные выбор того или иного варианта учетной политики.

Более того, такое представление данных сможет сопровождаться, например, и соответствующими показателями их коэффициентного анализа. С изменением оценок соответствующих статей отчетности в зависимости от выбора варианта учетной политики, пользователю будут показываться, допустим, соответствующие значения ключевых коэффициентов ее анализа (ликвидности, рентабельности, финансовой устойчивости и т.д.), меняющиеся в зависимости от реализуемого варианта учетной политики.

Таким образом, реализация на практике современных технологий как основы программного обеспечения бухгалтерского учета позволит, в принципе, снять вопрос разработки учетной политики компании и реализации так называемого профессионального суждения ее бухгалтеров как минимум в части выбора альтернативных методов квалификации и оценки фактов хозяйственной жизни фирмы.

Остающиеся противоречия

Однако обеспечение современными технологиями даже такой в определенной части моделируемой пользователями бухгалтерской отчетности не в состоянии решить одного из концептуальных противоречий практики бухгалтерского учета последних как минимум полутора веков – конфликта информационных потребностей различных групп пользователей отчетности.

В настоящее время этот конфликт, согласно МСФО, решается в пользу инвесторов как ключевой группы потребителей результатов труда бухгалтеров. При этом МСФО заявляют, что современная практика учета должна основываться на допущении, согласно которому удовлетворение информационных потребностей

инвесторов приводит к удовлетворению таких потребностей любых иных групп заинтересованных лиц – кредиторов, государственной статистики, работников, фискальных органов и проч.

Безусловно, это не так! И вот здесь современные информационные технологии способны предложить принципиально новый формат внешней бухгалтерской отчетности – отчетность персонализированную. О возможных ее перспективах в практике бухгалтерского учета в ближайшие годы – наша следующая статья. 

Рекомендуемая литература по теме

Читателям, интерес которых к затронутым данной публикацией вопросам требует более детального их изучения, мы можем порекомендовать знакомство со следующими источниками:

- Тоффлер Э. Шок будущего. Пер. с англ. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001.
- Маклюэн М., Фиоре К. Война и мир в глобальной деревне. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2011.
- Шарп У., Александер Г., Бэйли Дж. Инвестиции: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2013.
- Дамодаран А. Инвестиционная оценка: инструменты и методы оценки любых активов. Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006.
- Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 1981.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010.
- Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997.
- Пятов М.Л. Бухгалтерский учет в нашей жизни: мифы и реальность. – М.: 1С-Паблишинг, 2021.

25
лет

Развиваем
бухгалтерскую
профессию
ИПБ России

РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

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



☎ 8 800 500-54-51

✉ vestnik@ipbr.org

ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:

- 📖 с 1 декабря 2015 года включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (Перечень ВАК)
- 📖 импакт-фактор РИНЦ 2020 – 0,951
- 📖 занимает 54-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2020 год по тематике «Организация и управление» и 277-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2020 год по тематике «Экономика. Экономические науки»
- 📖 публикация статей осуществляется на бесплатной основе



Аренда: новое прочтение в российском бухгалтерском учёте

Lease: a New Reading in the Russian Accounting

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

Ефим Абрамович Мизиковский

докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры
экономики предприятий и организаций Института
экономики и предпринимательства, почетный
профессиональный бухгалтер России

e-mail: e-mail@iee.unn.ru

Игорь Ефимович Мизиковский

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

e-mail: core090913@gmail.com

603000, Российская Федерация, г. Нижний
Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.
Тел. +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. В предлагаемой вниманию профессиональных бухгалтеров и аудиторов статье рассматривается новый учётный стандарт прямого действия ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды», утверждённый Министерством финансов России от 16 октября 2018 г. № 208н (вводится в действие с бухгалтерской отчётности за 2022 г.). Названный стандарт существенно приближен (по экономическому содержанию практически не отличается) к рекомендациям Международного стандарта финансовой отчётности (IFRS) 16 «Аренда» и некоторых других МСФО, разрешённых Минфином России к применению в отечественном бухгалтерском учёте. Предметный смысл термина «Аренда» в качестве официального объекта бухгалтерского учёта рассматривается с позиций действующих норм Гражданского кодекса Российской Федерации. Определены участники договора аренды, их права и обязанности. Применительно к нуждам бухгалтерского учёта изложены разрешаемые российским законодательством виды договоров аренды и учётные классификации арендной деятельности. Приведено типовое (официальное) содержание унифицированного объекта бухгалтерского учёта – арендное имущество (арендные активы), учётные классы, сроки действия договоров аренды, возможности их изменения, а также типовые условия признания арендных объектов в российском бухгалтерском учёте. Приводится определение и порядок формирования арендных платежей, как основного

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

Efim A. Mizikovsky

*Doctor of Economics, Professor, Professor at
the Economics of a Firm Department, Honored
Professional Accountant of the Russian Federation*

e-mail: e-mail@iee.unn.ru

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.*

Abstract. This paper calls attention of the professional accountants and auditors to the new accounting standard with direct application FAS 25/2018 Accounting for Leases, approved by the Ministry of Finance of Russia of October 16, 2018 № 208n (comes into effect from accounting statements for 2022). This standard is substantially similar (in terms of economic content is practically the same) to the recommendations of the International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 Leases and some other IFRS authorized by the Ministry of Finance of Russia for use in domestic accounting. The subject meaning of the term Lease as an official object of accounting is considered from the Civil Code of the Russian Federation current norms viewpoint. The parties of the lease agreement, their rights and obligations are determined. In relation to the needs of accounting the types of lease agreements and accounting classifications of rental activities permitted by Russian law are laid out. The standard (official) outline of the unified accounting object: leased property (lease assets), accounting classes, terms of lease agreements and the possibilities for their changes, as well as typical conditions for recognizing objects of lease in Russian accounting is given. The definition and procedure for the formation of lease payments as the main or other income of the lessor on one hand, and the costs of ordinary activities or other expenses of the lessee on the other are given. The procedure for operating leases accounting under lease agreements with validity periods of less than and more than 12 months is considered, in

или прочего дохода арендодателя, с одной стороны, и затрат на виды обычной деятельности или в качестве прочих расходов арендатора, с другой. Рассматривается порядок бухгалтерского учёта операционной аренды по договорам аренды со сроками действия менее и свыше 12 месяцев, при котором арендатор получает утилитарное право временного пользования арендуемым имуществом (без приобретения права собственности на арендный объект). Обосновано отнесение права пользования, имеющего стоимостную оценку к объектам финансовых активов; изложен порядок амортизирования упомянутого актива. Обращается внимание на условия учётной оценки арендного имущества, а также ряд других вопросов, связанных с договорами аренды. Текст статьи сопровождается необходимыми бухгалтерскими проводками.

Ключевые слова: аренда; МСФО; ФСБУ; классификация; имущество; арендный объект; арендные платежи; стоимостная оценка.

which the lessee receives the utilitarian right to temporarily use the leased property (without acquiring ownership of the object of lease). It is justified to assign the right of use that has a valuation to the objects of financial assets. A depreciation procedure for the said asset is described. Special attention is drawn to the terms of the leased property accounting valuation, as well as a number of other issues related to the lease agreements. The paper text is accompanied by the necessary accounting entries.

Keywords: lease; IFRS; FAS; classification; property; object of lease; lease payments; valuation.

Определение и виды аренды основных средств

С начала нового года наряду с другими новыми российскими учётными стандартами вступает в законную силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды» – очевидное свидетельство поступательного развития отечественного бухгалтерского учёта¹.

Арендные отношения в России регламентируются ГК РФ. Термин «аренда» в широком смысле трактуется как имущественный наём, договор, по которому арендатор (наниматель) использует имущество (основные средства), предоставленное ему арендодателем (наймодателем) во временное пользование или временное владение и пользование за установленную договором аренды денежную арендную плату. Аренда разрешается во всех сферах хозяйствования независимо от формы собственности объекта аренды.

Нормативным документом прямого действия, регламентирующим методики российского бухгалтерского учёта аренды, является названный выше стандарт. Необходимо, чтобы новые учётные методики стали объектами учётной политики экономических субъектов при её формировании на 2022 г. К учёту арендных отношений привлекаются также рекомендации МСФО (IFRS) 16 «Аренда», МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (подробно см. [1]), использование которых разрешается в порядке, установленном приказами Минфина России².

В бухгалтерском учёте арендными объектами (физические объекты аренды) признаются при одновременном выполнении ряда условий:

- арендатором (лизингополучателем) актив принят во временное пользование на договорный срок согласно договору аренды;
- предмет аренды (актив) идентифицирован, и арендатор не может его заменить в течение всего срока действия договора аренды;
- арендатор получает выгоду от эксплуатации арендуемого актива в течение всего срока аренды;
- арендатор вправе определять целевое назначение объекта аренды и способы получения доходов от его эксплуатации в той степени, в которой это не определено техническими характеристиками арендуемого объекта.

К числу арендных объектов не относятся (их сдача в аренду законодательством РФ не разрешена):

- участки недр для геологического исследования, разведки и добычи полезных ископаемых;
- результаты интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также их материальных носителей;
- объекты концессионных соглашений³.

² МСФО (IFRS) 16 «Аренда» введён в действие на территории России приказом Минфина России от 11.06.2016 г. № 111н (ред. от 20.08.2021 г.);

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» введён в действие на территории России приказом Минфина России от 18.07.2012 г. № 106н (продлён приказом Минфина России от 28.12.2021 г. № 217н);

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» введён в действие на территории России приказом Минфина России от 27.06.2016 г. № 98н.

³ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды» утверждён приказом Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н и зарегистрирован Минюстом России 25.12.2018 г.

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды» утверждён приказом Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н и зарегистрирован Минюстом России 25.12.2018 г.

Учёт затрат и доходов сторон договора операционной аренды

Согласно ФСБУ 25/2018 арендные платежи признаются в качестве сумм денежных платежей арендатора арендодателю, обусловленных договором аренды, за минусом возмещаемых сумм НДС и других налоговых платежей.

В частности, арендные платежи включают:

- платежи в твердой (установленной договором аренды на всё время его действия) сумме, вносимые арендатором арендодателю периодически – по частям и определенному расписанию или единовременно – одним траншем на согласованную дату;
- переменные платежи в зависимости от ценовых индексов или процентных ставок, определяемые на дату представления арендного объекта;
- суммы денежных средств, внесённые в качестве гарантий выкупа арендатором арендного объекта, если арендатор намерен воспользоваться таким имущественным (утилитарным) правом;
- платежи по договору, причитающиеся в связи с продлением или сокращением срока аренды, если такие изменения учитываются при расчёте срока договора аренды.

Расчёт срока аренды осуществляется организацией-арендодателем по специальным методикам, установленным ФСБУ 25/2018 на основании планируемых условий договора аренды. Вместе с тем могут быть предусмотрены обоснованные обстоятельства вынужденных изменений срока аренды, они указываются в договоре. Таким образом, в период действия договора обе его стороны могут согласованно пересмотреть сроки аренды.

Российский бухгалтерский учёт ориентирован на классификацию аренды, принятую действующей редакцией ГК РФ, согласно которой различаются два класса аренды: операционная и финансовая.

Операционная аренда, при которой все риски лежат на арендодателе и за ним сохраняется право собственности на арендное имущество. У арендатора отсутствует право выкупа арендуемого имущества до окончания действия договора операционной аренды и полного завершения арендных платежей. При заключении долгосрочного (на срок от 12 месяцев, как правило, на несколько лет и более) договора операционной аренды с передачей в аренду дорогостоящего актива (рыночная стоимость аналога с учётом износа превышает 300 000 руб.) арендатор вместе с полученным в аренду предметом аренды приобретает утилитарное имущественное право пользования на этот предмет, имеющее юридическую силу в течение всего срока действия договора операционной аренды. Право пользования арендным объектом принимается к бухгалтерскому учёту по фактической стоимости, слагающейся из сумм первоначальной оценки,

арендных платежей на дату предоставления арендодателем предмета аренды или до такой даты. Представляется методически обоснованным учитывать право пользования объектами аренды в указанной стоимостной оценке в составе финансовых активов (на отдельном субсчёте к счёту 58 «Финансовые вложения») или затрат будущих отчётных периодов (по отдельному цифровому коду, предусмотренному программным продуктом и учётной политикой организации на сч. 97) [2, 3]. Принятие к бухгалтерскому учёту права пользования арендным объектом в оценке по фактической стоимости учитывается проводкой: Д-т сч. 58 (97), К-т сч. 23,60 (без НДС), 76 [3]. Фактическую (учётную) стоимость права пользования арендным объектом составляет совокупность затрат арендатора на процесс поступления арендного актива и приведение его в эксплуатационную готовность по целевому назначению. Одновременно формируется сумма затрат на формирование оценочного обязательства (фактические затраты по демонтажу, транспортным работам, испытаниям под нагрузкой и др.), исполняемого арендатором по условиям договора аренды. Перечисленные затраты относятся к текущим затратам отчётного периода и учитываются бухгалтерскими проводками: Д-т сч. 20 (23,29), К-т счетов учёта активов и обязательств [3]. Учётная стоимость права пользования арендным объектом амортизируется в соответствии со сроком полезного использования, который не может превышать срока действия договора аренды, если договором не предусматривается передача права собственности на арендуемый актив. Сумма амортизируемой стоимости, начисленная за отчётный период (первоначальная стоимость финансового актива / количество месяцев договора операционной аренды) учитывается бухгалтерскими проводками: Д-т сч. 20 (23,29), К-т сч. 58 (97) [3]. Исключение составляют аналогичные, но не амортизируемые активы, фактическая стоимость права пользования которыми относится на текущие затраты обычной деятельности арендатора на дату принятия обязательства к бухгалтерскому учёту: Д-т сч. 20 (23,29), К-т сч. 76 (без НДС); сумма принятого НДС учитывается в обычном порядке).

Вместе с правом пользования арендуемым активом арендатором принимается обязательство в сумме кредиторской задолженности по уплате арендных платежей в будущем и оценивается как суммарная приведённая стоимость упомянутых платежей на дату оценки. При этом фактическая стоимость права пользования и финансового обязательства могут быть пересмотрены по совместному согласию сторон договора аренды в связи с изменениями условий аренды и другими обстоятельствами, предусмотренными действующим законодательством РФ. Возможность изменений

предусматривается договором операционной аренды. Стоимость изменений суммы обязательств относится на уменьшение или увеличение стоимости права пользования активом. При этом если уменьшение обязательства по аренде превышает балансовую стоимость права пользования активом, то разница относится на прочие доходы отчётного периода (Д-т сч. 76, К-т сч. 91, субсч. 1). Доходами арендодателя (в тех же суммах – затратами арендатора) по операционной аренде признаются суммы арендных платежей, начисленных по промежуточным срокам исполнения траншей или поступивших на его банковские счета (объект учётной политики организации-арендодателя).

Арендаторы вправе применять упрощённый вариант учёта затрат на операционную аренду (в составе текущих затрат обычной деятельности организации по мере их признания в том или ином отчётном периоде), если такая аренда соответствует критериям признания её в качестве краткосрочной:

- срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- рыночная стоимость арендного объекта без учёта физического износа или его аналога оценивается в пределах 300 000 руб.;
- не предусмотрена передача арендатору права собственности на арендуемый объект и отсутствует возможность выкупа арендатором арендного объекта по цене, значительно ниже рыночной (справедливой) на дату его выкупа;
- арендный объект не предназначен для сдачи в субаренду.

При рассматриваемом варианте арендатор не формирует право пользования активом и обязательство по операционной аренде: это целесообразно в связи с непродолжительным сроком и незначительной стоимостью договора аренды [4]. Достаточно признания расхода по суммам очередных арендных платежей в финансовых результатах обычной деятельности арендатора в порядке, аналогичном арендному объекту, учитываемому арендодателем. Затраты в суммах арендных платежей арендатор списывает равномерно в течение срока краткосрочной аренды (общая сумма предстоящих арендных платежей делится на количество месяцев договора упомянутой аренды, полученная сумма относится на текущие затраты отчётного периода) бухгалтерскими проводками: Д-т счетов учёта затрат по соответствующим центрам затрат, К-т сч. 76, субсч. «Расчёты по краткосрочной аренде» (субсчёт – авторский).

Финансовая аренда, по существу, является активом по стоимости, равной чистой инвестиции в арендуемый объект, доход от которой (его сумма является затратами на обычную деятельность у лизингополучателя) признаётся в суммах процентных начислений по этой инвестиции.

Наиболее известны финансовые (лизинговые) аренды транспортных средств, зданий и сооружений, машин и оборудования, предприятия как имущественного комплекса.

Финансовая аренда (лизинг) отличается тем, что к лизингополучателю (арендатору) переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности лизингодателя (арендодателя) на арендный объект. Если указанные выше выгоды и риски по условиям договора аренды не переходят к арендатору, аренда рассматривается в качестве операционной.

По договору операционной аренды арендатор учитывает арендный объект (на дату поступления в аренду и заканчивая при возврате имущества в связи с окончанием или расторжением договора аренды) на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке по стоимости, признаваемой по учётным данным арендодателя, указанным в договоре операционной аренды и в приёмосдаточном акте актива в аренду. На дату окончания договора операционной аренды упомянутый счёт кредитруется на стоимость, признанную при приёме арендованного актива в операционную аренду. Операции по договорам субаренды (договором аренды предусмотрена возможность сдачи генеральным арендатором арендуемых объектов в операционную аренду другим арендаторам) учитываются по аналогии с операциями основной операционной аренды.

Поскольку при операционной аренде объекты основных средств остаются в собственности арендодателя, последний учитывает активы на отдельном субсчете «Основные средства, сданные в операционную аренду» к сч. 01 или записями в инвентарных карточках (инвентарной книге) этих объектов (дата передачи в аренду, срок аренды и др.), а также отдельной группой в инвентарных описях. Суммы амортизационных отчислений по основным средствам (арендным объектам основных средств по договорам операционной аренды) учитываются арендодателем (при финансовой аренде упомянутые затраты может учитывать лизингополучатель) и включаются в затраты на обычную деятельность или в состав прочих расходов, если аренда не является основной деятельностью. Сумма амортизационных отчислений, начисленная в отчетном периоде по основным средствам, сданным в операционную аренду, организация-арендодатель учитывает бухгалтерской проводкой с кредита сч. 02 в дебет счетов учёта производственных затрат, если арендная деятельность является основным видом деятельности, либо в дебет сч. 91, субсч. 2, когда аренда является попутным видом деятельности или даже единичным (случайным) хозяйственным фактом в деятельности арендодателя (зачастую – вынужденной по влиянием разных экономических событий).

Эксплуатационные затраты, непосредственно связанные с текущим содержанием и эксплуатацией объектов операционной аренды, включая ремонт, несут и учитывают арендодатель или арендатор (лизингополучатель) в зависимости от условий договора. Арендодатель упомянутые затраты относит на обычную деятельность, если арендная деятельность для организации является профильной, или на прочие расходы, когда арендная деятельность не является основной, и учитывает их проводками: Д-т сч. 25 или 91, субсч. 2, К-т сч. 23, 60 (без НДС) – соответственно при хозяйственном либо подрядном способах выполнения работ. Договором операционной аренды может быть предусмотрено выполнение указанных работ арендатором с возмещением их стоимости (по договорным ценам) арендодателем посредством зачёта соответствующих сумм из сумм арендных платежей. Документальным основанием выполнения зачёта является счёт-фактура арендатора за выполненные работы, акцептованный арендодателем. Такую сумму зачёта арендатор включает в состав работ и услуг, выполненных сторонним организациям (товарной продукции) в стоимостной оценке по договорным ценам, предусмотренным дополнительным соглашением к договору операционной аренды, и учитывает бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 76, К-т сч. 90, субсч. 1 или сч. 91, субсч. 1. Арендодатель включает зачтенную сумму причитающихся ему арендных платежей в состав эксплуатационных затрат: Д-т сч. 25 (26, 44), К-т сч. 76. Сумма НДС, предъявленного по акцептованному счёту-фактуре, учитывается в обычном порядке бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 19, субсч. «НДС по разным финансовым операциям» (субсчёт авторский) [3].

Арендодатель учитывает доход (арендную плату, включая НДС), полученный от реализации договора операционной аренды в сумме дебиторской задолженности, формируемой ежемесячно, с кредита счетов 90, субсч. 1 или сч. 91, субсч. 1 (в зависимости от специализации арендодателя) в корреспонденции с дебетом сч. 76 на отдельном субсчете, предусмотренном в рабочем плане счетов. Сумма кредиторской задолженности по договору операционной аренды, ежемесячно в течение действия договора формируемая арендатором, признается его затратами отчетного периода на основную и другие виды деятельности или прочими расходами. Такие затраты арендатор учитывает бухгалтерскими проводками: Д-т счетов учёта затрат (по соответствующим центрам затрат) или сч. 91, субсч. 2 (не основная деятельность), К-т сч. 76 (субсчёт устанавливается рабочим планом счетов бухгалтерского учёта).

Если договором операционной аренды предусмотрены авансовые платежи, то на суммы авансов в счёт арендной платы арендодатель формирует кредиторскую задолженность и учитывает её

сумму проводкой в кредит сч. 76, субсч. «Авансы, полученные в счёт арендных платежей» (другое название субсчёта – прерогатива учётной политики экономического субъекта) в корреспонденции с дебетом счетов учёта денежных средств на своих банковских счетах. Арендатор признаёт сумму аванса дебиторской задолженностью в составе авансов, выданных в счёт арендных платежей, и учитывает её бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 76, субсч. «Авансы, выданные в счёт арендных платежей», К-т счетов учёта денежных средств на своих банковских счетах. На сумму аванса, зачтенного на дату арендного платежа, арендатором и арендодателем составляются бухгалтерские проводки внутри сч. 76, при этом арендатор кредитует, а арендодатель дебетует упомянутые субсчета.

Арендатор вправе выполнять работы по капитальному ремонту, реконструкции, модернизации и другим отдельным и неотделимым улучшениям арендуемых основных средств как по дополнительному соглашению с арендодателем, так и без его согласия. Если на проведение таких работ имеется согласие арендодателя, то их стоимость возмещается арендатору (после приема капитальных работ и ввода реконструированного (модернизированного, достроенного) объекта основных средств в эксплуатацию). Возмещение затрат возможно в счёт арендной платы (взаимозачет долгов). В этом случае арендатор выступает в роли подрядчика для арендодателя. Сдача законченных капитальных работ и ввод объекта улучшений в эксплуатацию оформляется в обычном порядке. На стоимость принятых работ согласно акцептованному счёту-фактуре арендатора (договорная стоимость без НДС, если иное не предусмотрено нормами НК РФ) арендодатель признает капитальные затраты на отдельные и неотделимые улучшения основных средств и на их общую сумму увеличивает первоначальную стоимость данных активов. Для арендатора сдача законченных капитальных работ по договорной стоимости, включая НДС, является фактом продажи работ, следовательно, учитывается на сч. 90, субсч. 1 в обычном порядке. Если арендатор выполнил работы, связанные с неотделимыми улучшениями без согласия арендодателя, он не может претендовать на возмещение затрат. В связи с этим до окончания (расторжения) договора операционной аренды арендатор начисляет и учитывает амортизационные отчисления от увеличенной учётной стоимости активов в обычном порядке. Поскольку объекты основных средств по договору операционной аренды являются собственностью арендодателя, то неотделимые улучшения передаются безвозмездно арендатором вместе с «главной вещью» – улучшенными объектами основных средств. Если договором

операционной аренды существенные улучшения арендуемых объектов основных средств не предусмотрены, но выполнены по дополнительному соглашению с арендодателем, то в зависимости от условий соглашения существенные неотделимые или отделимые основного объекта при окончании срока договора передаются арендодателю за плату или безвозмездно (у арендатора – продажа или безвозмездная передача, у арендодателя – капитальные затраты или прочие доходы). При этом отделимые улучшения могут оставаться в собственности арендатора. Оценка и учёт указанных хозяйственных фактов выполняются в обычном порядке. Стоимость улучшений амортизируется вместе с основным объектом основных средств по общим методикам, при этом переоценённые объекты инвестиционной недвижимости не амортизируются⁴.

При возврате лизингодателю лизинговых объектов основных средств в связи с окончанием срока договора финансовой аренды и исключением указанных активов из состава имущества, используемого для сдачи в финансовую аренду (объекты лизинга учитывал лизингополучатель), они принимаются лизингодателем к бухгалтерскому учету в оценке по остаточной стоимости или в условной (экспертной) оценке (объект лизинга амортизирован полностью). На сумму остаточной или условной стоимости арендодатель уменьшает дебиторскую задолженность по лизинговым платежам в пользу лизингополучателя. При любой из этих оценок составляется бухгалтерская проводка: Д-т сч.01, К-т сч. 01, субсч. «Имущество, сданное в финансовую аренду» [3]. По мнению авторов (руководствуясь регламентациями ФСБУ 6/2020 «Основные средства», также вводимыми в действие с 01.01.2022 г.4 [2]), организация-лизингодатель принятый по случаю окончания договора лизинга объект основных средств вправе оценить по ликвидационной стоимости, поскольку объект вторично сдавать в финансовую аренду не разрешается и его можно только продать.

Ликвидационная стоимость представляет собой сумму денежных средств (в бухгалтерском учёте – прочих доходов), которую экономический субъект получил бы с выбытием объекта основных средств, в том числе стоимость полезных материальных запасов, полученных в процессе его ликвидации в оценке по рыночным ценам аналогов, за вычетом прогнозируемой суммы затрат, непосредственно относящихся к процессу выбытия актива. При этом выбывший объект основных средств считается полностью исчерпавшим свой срок полезного использования

и находящимся в физическом состоянии, не пригодном для эксплуатации, обеспечивающий доход. Показатель ликвидационной стоимости особенно необходим при вынужденной продаже активов, желательно в сжатые сроки. Оценка по ликвидационной стоимости должна быть привлекательна для потенциального покупателя, но не заниженной⁴.

Если объекты лизинга в период действия договора финансовой аренды учитывал лизингополучатель, стоимость возвращённого лизингового имущества он учитывает проводкой внутри счетов 01 и 02 в дебетовых или кредитовых субсчетов к названным счетам [3].

Выводы

Бухгалтерский учёт арендной деятельности с начала 2022 г. ведётся в соответствии с ФСБУ 25/2018 совместно с МСФО (IFRS) 16 и некоторыми другими МСФО, имеющими отношение к отдельным методическим аспектам бухгалтерского учёта аренды, в частности классификации аренды, признания и стоимостной оценки объекта аренды, состава затрат и доходов от арендной деятельности. Арендная деятельность должна стать отдельным объектом учётной политики экономического субъекта. При этом вид договора аренды, его типовое содержание, участники, их права и обязанности, возможность заключения дополнительных соглашений, условия полного прекращения или приостановки договора, другие обязательные типовые элементы договора должны соответствовать действующим редакциям Гражданского кодекса (глава 34) и других законодательных актов Российской Федерации. Необходимо определить номенклатуру арендных объектов (арендного имущества), имея в виду, что арендный объект признаётся активом, если он соответствует единым критериям учётно-экономического признания имущества в качестве актива, и арендатор вправе определять целевое назначение арендного актива с получением доходов от его эксплуатации в той степени, в которой это не установлено техническими характеристиками арендуемого объекта. Наряду с этим необходимо установить порядок и сроки арендных платежей как основного или прочего дохода арендодателя и текущих затрат либо прочих расходов отчётного периода арендатора. Учётной политикой устанавливаются также номенклатуры затрат на заключение, порядок аналитического учёта текущих затрат (прочих расходов) и доходов по каждому договору аренды в отдельности, а также порядок раскрытия информации или и выполнение договора аренды, и порядок раскрытия информации об арендной деятельности в бухгалтерской отчётности за отчётный период.

⁴ ФСБУ 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н (зарегистрирован Минюстом России 15.10.2020 г.)

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. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учёт в России: учебник для вузов. – М.: Магистр, 2019. – 568 с.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению / под ред. А. С. Бакаева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 174 с.
3. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерские проводки в экономике коммерческих организаций. – Москва: Магистр: ИНФРА-М, 2021. – 336 с.
4. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Трясцина Н.Ю., Галкин М.С. Оценка рыночной стоимости проблемных прав требования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 4. – С. 8-17.

Для цитирования

Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Аренда: новое прочтение в российском бухгалтерском учёте // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 1. – С. 11-17.

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. Mizikovskiy E.A., Druzhilovskaya T.YU., Druzhilovskaya E.S. *Mezhdunarodnye standarty finansovoy otchyotnosti i sovremennyy buhgalterskiy uchyot v Rossii* [International Financial Reporting Standards and Modern Accounting in Russia]. Moscow, Magistr Publ., 2019. 568 p.
2. Bakaev A.S. *Plan schetov buhgalterskogo ucheta finansovohozyaystvennoy deyatel'nosti organizatsiy i Instruksiya po ego primeneniyu* [Chart of Accounts for Financial and Economic Activities of Organizations and Instructions for its Application]. Moscow, YUrayt Publ., 2013. 174 p.
3. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskie provodki v ekonomike kommercheskih organizatsiy* [Accounting Entries in the Economics of Commercial Organizations]. Moscow, Magistr: INFRA-M Publ., 2021. 336 p.
4. Khoruzhy L.I., Katkov YU.N., Tryastsina N.YU., Galkin M.S. *Otsenka rynochnoy stoimosti problemnyh prav trebovaniya* [Assessment of the Market Value of Distressed Claims]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 4, pp. 8-17 (in Russ.).

For citation

Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. Aренда: novoe prochtenie v rossiyskom buhgalterskom uchete [Lease: a New Reading in the Russian Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 1, pp. 11-17 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_1_18
УДК 339.7272(045)
ВАК 08.00.12

Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций

Adaptation of the Integrated Internal Control Model to the Activities of Non-Governmental Non-Profit Organizations

*Оренбургский государственный университет,
Российская Федерация, Оренбург*

Светлана Валентиновна Панкова
*профессор кафедры бухгалтерского
учета, анализа и аудита
e-mail: psv@mail.osu.ru*

Елена Владимировна Саталкина
*доцент кафедры бухгалтерского
учета, анализа и аудита
e-mail: elena.satalkina@mail.ru
460018, Российская Федерация,
г. Оренбург, пр. Победы, д. 13.
Тел. +7 (3532) 37-24-72.*

*Orenburgskiy gosudarstvennyy universitet (Orenburg
State University), Russian Federation, Orenburg*

Svetlana V. Pankova
*Professor at the Accounting, Analysis
and Audit Department
e-mail: psv@mail.osu.ru*

Elena V. Satalkina
*Associate Professor at the Accounting,
Analysis and Audit Department
e-mail: elena.satalkina@mail.ru
13 Prospekt Pobedy, Orenburg
460018, Russian Federation.
Phone +7 (3532) 37-24-72.*

Аннотация. В статье рассмотрены особенности формирования системы внутреннего контроля в некоммерческих организациях (НКО) на основе требований, представленных в интегрированной модели Комитета спонсорских организаций комиссии Тредуэя (COSO), с применением профессионального суждения внутренних контролеров. Предметом исследования являются проблемы организации и проведения внутреннего контроля в негосударственных НКО. Целью исследования является раскрытие особенностей применения целей и принципов формирования интегрированной системы внутреннего контроля COSO, а также областей применения профессионального суждения внутренних контролеров в негосударственных НКО.

В работе использовались общенаучные принципы и методы исследования: систематизация, индукция и дедукция, синтез и анализ. В рамках комплексного подхода применялись методы анализа статистических данных, сравнения, сопоставления. Проблемы создания действенной системы внутреннего контроля особо актуальны для негосударственных некоммерческих организаций, как правило, реализующих свои цели в социальной сфере и подлежащих особому контролю со стороны государства. Дополнительные сложности возникают у НКО при попытках внедрения элементов внутреннего контроля, применяемых коммерческими субъектами хозяйствования. В результате работы проведены

Abstract. This paper reviews the internal control system features in non-profit organizations (NPO) based on the integrated model of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) and internal controllers' professional judgment. The subject of the research is the problems of organizing and conducting internal control in non-governmental NPOs. The purpose of the study is to reveal the features, goals and principles of the COSO integrated internal control system, as well as the application areas of internal controllers' professional judgment in non-governmental NPOs. During the research the authors used general scientific principles and research methods: systematization, induction and deduction, synthesis and analysis. Within the framework of an integrated approach, methods of statistical data analysis, comparison and benchmarking were used. The problems of creating an effective system of internal control are especially relevant for non-governmental non-profit organizations, as they are functioning in the social sphere and are subject to special control by the state. Additional difficulties arise for NPOs when they try to introduce elements of internal control used by commercial entities. As a result of the study, the analysis and comparison of the internal control system goals with the COSO model and Russian legislation were carried out, the adapted elements and principles of internal control in non-governmental NPOs were determined, the specific features of the COSO model application were revealed,

анализ и сопоставление целей создания системы внутреннего контроля, предписанных моделью COSO и российскими регулирующими документами, определены адаптированные элементы и принципы внутреннего контроля в негосударственных НКО, выявлены специфические особенности применения положений модели COSO и даны рекомендации по формированию профессионального суждения внутреннего контролера. Результаты, полученные в ходе исследования, имеют теоретическое и прикладное значение, могут использоваться в качестве основы для организации внутреннего контроля в негосударственных НКО.

Ключевые слова: внутренний контроль; принципы внутреннего контроля; некоммерческие организации; профессиональное суждение; интегрированная модель COSO.

Введение

Законодательное закрепление обязательности организации внутреннего контроля всех совершаемых финансово-хозяйственных операций для организаций всех форм собственности и видов деятельности стало ответом на вызовы современности, порожденные финансовыми кризисами и необходимостью большей прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, имеющей важное информационное значение для неограниченного круга пользователей. Организации некоммерческого сектора всегда были предметом пристального внимания как государства, так и общественности, поскольку их деятельность, как правило, социально ориентирована, а не направлена на получение дохода от деятельности.

Предметом данного исследования являются организации, относящиеся к некоммерческим, финансируемые за счет добровольных взносов юридических и (или) физических лиц и не имеющие статуса государственных (муниципальных). Действующее законодательство предлагает большое разнообразие организационно-правовых форм негосударственных НКО (союзы, фонды, учреждения, общества, партнерства, ассоциации, кооперативы), непосредственно влияющих на политику внутреннего контроля, формируемую исключительно на основе профессионального суждения специалистов.

Учитывая особое отношение к некоммерческим организациям в сфере ведения бухгалтерского учета и налогообложения, возможности применения различных льгот и преференций, поступления и использования бюджетных средств на социальные цели, необходимо отметить повышенные риски в их деятельности, а также риски искажения отчетности. Безусловно, государственные и другие уполномоченные органы призваны осуществлять внешний контроль за функционированием некоммерческих

and recommendations for the internal controller's professional judgment were developed. The results of the study have theoretical and applied significance, and can be used as a basis for internal control in non-governmental NPOs.

Keywords: internal control; internal control principles; non-profit organizations; professional judgment; integration model COSO.

организаций, но особенно актуальным остается проблема эффективной организации внутреннего контроля в этих экономических субъектах.

Основные принципы, требования, элементы системы внутреннего контроля заложены в интегрированной модели, сформированной Комитетом спонсорских организаций комиссии Трудюэя (COSO)¹. Эта модель имеет универсальное применение независимо от видов деятельности, но, по нашему мнению, ее элементы нуждаются в дополнительном раскрытии и адаптации для целей организации внутреннего контроля в некоммерческих организациях.

В российской практике формирования и осуществления внутреннего контроля пользователи ориентируются на основные нормативные документы, содержащие необходимые указания в исследуемой области:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете»², устанавливающий в статье 19 обязательность внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни для всех экономических субъектов, а для тех организаций, которые подлежат обязательному аудиту, дополнительно необходимо сформировать систему внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Другими ответственными императивами для рассматриваемого объекта исследования являются:
 - норма о федеральном государственном надзоре за деятельностью и соблюдением целей некоммерческих организаций, установленная федеральным законодательством о некоммерческих организациях;
 - обязательность аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных некоммерческих

¹ COSO Internal Control – Integrated Framework Principles. Режим доступа: <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (дата обращения: 16.02.2022).

² Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Рис.1. Обязанности по организации системы внутреннего контроля в некоммерческих организациях*



организаций, обусловленная федеральным законодательством об аудиторской деятельности. Приведенные нормы свидетельствуют о повышенном внимании государства к деятельности таких образований и необходимости четкого выстраивания системы, способной своевременно реагировать на возникающие угрозы.

На рисунке 1 представлены виды некоммерческих организаций, обязанные, согласно законодательству, организовать систему внутреннего контроля в том или ином виде.

2. Информация Министерства финансов России, раскрывающая порядок организации и осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения учета и составления отчетности (далее – Информация Минфина России)³. Этот документ предназначен для всех экономических субъектов, кроме организаций сектора государственного управления, следовательно негосударственные некоммерческие организации могут его использовать в своей контрольной деятельности.

3. Методические рекомендации негосударственного регулятора бухгалтерского учета – Бухгалтерского методического центра (далее – Рекомендации БМЦ)⁴.

Формируя профессиональное суждение в отношении политики внутреннего контроля, необходимо также учитывать многообразие его форм, заложенных в законодательстве:

- наблюдательный совет (в автономных учреждениях, сельскохозяйственных кооперативах);
- ревизионная комиссия (в потребительских кооперативах, обществах, союзах);

- ревизионный союз (в сельскохозяйственных кооперативах);
- контрольно-ревизионный орган (в кредитных кооперативах).

Отечественными и зарубежными исследователями рассматривались различные аспекты организации и осуществления внутреннего контроля и формирования профессионального суждения в этой области соответствующих специалистов.

Применение модели COSO в российских условиях исследуют Д.А. Ендовицкий [1], Д.Э. Кондрашов [2], в корпоративном контроле зарубежных стран – А. Ettish [3], Р. Kunsu [4]. Отдельным элементам системы внутреннего контроля посвящены работы: Л.И. Хоружий [5], S.F. Schantl [6], Wei Shu [7], J.-F. Toti [8] – рассматривают контрольную среду и влияние на нее различных внешних и внутренних факторов; Н. Chen [9], К.С. Demek [10], Т.Т. Presley [11] описывают оценку рисков при осуществлении внутреннего контроля; М.В. Мельник [12], L. Daff [13], W. Jemaa [14] отражают особенности информации и коммуникации; Y.-T. Chang [15] исследует отдельные стороны мониторинга средств контроля.

В статье Ю.Н. Гольской рассматриваются такие области повышенного риска НКО, как источники финансирования и целесообразность его использования [16].

Некоторые положения организации внутреннего контроля в учреждениях государственного сектора, применимые к негосударственным НКО, затронуты в работах R.P. Vulyga [17], М.В. Мельник [12], Т.Г. Шешуковой [18].

При формировании и функционировании системы внутреннего контроля необходимо применение профессионального суждения специалистов. Несмотря на отсутствие четкого определения, понятие «профессиональное суждение» широко используется в научных и практических дискуссиях, посвященных проблемам бухгалтерского учета и аудита [19].

Принципы и обстоятельства внутреннего контроля, на реализацию которых оказывает влияние

* Разработано авторами.

³ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

⁴ Рекомендация Р-44/2013-КнР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» (разработана некоммерческой организацией «Фонд НРБУ «БМЦ»). Режим доступа: http://bmcenter.ru/files/mr_2013_kpr_cvkfo (дата обращения: 16.02.2022).

профессиональное суждение, рассматривались в работах отечественных и зарубежных ученых [20, 21, 22]. Объединяя их позиции, можно выделить следующие характеристики:

- превентивности (для предотвращения ошибок из-за невнимательности сотрудников устанавливаются плановые сроки проверок);
- дисфункциональности (определяется сбалансированная частота всех видов контролей для снижения стресса сотрудников от проводимых проверок);
- коррективности (разрабатывается система документов, фиксирующих результаты контролей и формализованные процедуры исправления ошибок и искажений);
- надежности (для обеспечения стабильности уставной деятельности за счет систематического контроля определяется оптимальный объем, количество и сроки проводимых мероприятий).

В то же время следует отметить, что до настоящего времени в имеющихся исследованиях не реализован комплексный подход к адаптации интегрированной модели COSO 2013 года к условиям функционирования негосударственных некоммерческих организаций и формированию на этой основе профессионального суждения специалистов в области внутреннего контроля.

Целью данного исследования является раскрытие особенностей применения целей и принципов формирования интегрированной системы внутреннего контроля COSO, а также областей применения профессионального суждения контролируемых лиц в негосударственных НКО.

Адаптивные положения внутреннего контроля деятельности негосударственных некоммерческих организаций

Большинство положений российской нормативной базы соответствует требованиям интегрированной модели внутреннего контроля COSO и способствует их пониманию в отечественной практике, но имеются некоторые отличия с редакцией модели COSO, изданной в 2013 году.

Целеполагание системы внутреннего контроля содержится в самом определении, приведенном в Информации Минфина России, которое раскрывает сущность внутреннего контроля с позиции обеспечения руководства хозяйствующих субъектов уверенностью в том, что:

- а) будут достигнуты показатели эффективности и результативности его деятельности, в том числе финансовые и операционные, а также сохранятся активы организации. В модели COSO это обозначается как операционные цели, формулируется через те же понятия, но делается акцент на защите активов от потерь, а не на их сохранности, что представляется более точным, так как положение Минфина России, на наш взгляд, более

статичное, а формулировка COSO нацелена на динамику – препятствование неправомерному оттоку активов;

- б) бухгалтерская отчетность экономического субъекта будет достоверной и вовремя представленной заинтересованным пользователям (своевременной). В зарубежном первоисточнике охватывается как внутренняя, так и внешняя отчетность, как финансовая, так и нефинансовая, что значительно увеличивает ожидания от внутреннего контроля. В модели COSO наряду со своевременностью представлены расширенные характеристики и стандарты отчетности, которыми она должна соответствовать: надежность и прозрачность, а также упомянуты виды стандартов – разработанные регулирующими органами, организациями-разработчиками или самим экономическим субъектом. В Рекомендациях БМЦ, в отличие от Информации Минфина России, тоже сделан акцент на финансовой и нефинансовой отчетности;

- в) будет обеспечено соблюдение всех законодательных и нормативных актов, применимых для деятельности данного конкретного субъекта. Модель COSO в аналогичной цели конкретизирует нормативные документы, отмечая как законы, так и другие регулирующие акты, что нацеливает систему внутреннего контроля на более масштабную законодательно-нормативную базу. Эта позиция поддержана и Рекомендациями БМЦ.

Процесс внутреннего контроля в негосударственных некоммерческих организациях должен быть нацелен на достижение целей, поставленных перед НКО ее учредителями. Понимание эффективности в плане экономической отдачи в данном случае неприемлемо, поэтому на первый план выдвигается результативность как показатель получения запланированного (желаемого) социально-экономического эффекта, причем ввиду специфики некоммерческой деятельности результаты чаще всего будут представлены в неденежной форме (проведенные мероприятия, привлеченные участники и т.п.). Сохранность активов НКО будет иметь равную значимость наряду с их защитой от потерь. Ресурсы, привлеченные некоммерческой организацией для выполнения стоящих перед ней задач, требуют особого контроля и усиленной защиты, так как являются, по сути, целевым образом выделенными средствами, подверженными более высокому риску утраты или отвлечения на нецелевые нужды.

В плане характеристик отчетности, на которые должны нацеливаться организаторы внутреннего контроля в НКО, следует согласиться с более расширенным пониманием стандартов, соблюдение которых необходимо обеспечивать. Как правило, к некоммерческой деятельности проявляется повышенное внимание со стороны многих регулирующих органов ввиду допускаемых возможных предпочтений, обусловленных наличием строго



оговоренных законодательно признаков. В настоящее время наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью некоммерческие организации в зависимости от вида деятельности должны представлять в Министерство юстиции России отчеты о том, осуществляется ли благотворительная деятельность, и о ее результатах, о деятельности некоммерческой организации и о сотрудниках, входящих в состав ее руководящих органов; о направлениях использования денежных средств и другого имущества НКО и др. Наряду с государственными органами, некоммерческая деятельность входит в сферу интересов множества других стейкхолдеров, осуществляющих как содействие, так и контроль со стороны общества. Поэтому внутренний контроль в НКО должен быть нацелен на обеспечение максимально возможного числа характеристик, определенных не только стандартами финансовой отчетности, но и требованиями, обусловленными спецификой конкретного вида некоммерческой деятельности, следовательно их нефинансовая отчетность будет иметь не меньшее значение, чем финансовая, а последствия ее ненадлежащего содержания и представления могут быть даже более серьезными.

В отношении соблюдения требований законодательства для НКО также более приемлемой является расширенная формулировка целей внутреннего контроля, то есть контролирующей процесс должен обеспечивать соблюдение как законодательства, так и нормативных требований всех уровней, придавая особое значение внутренним регулирующим документам.

Элементы системы внутреннего контроля в модели COSO и перечисленных российских документах представлены набором из 5 элементов: контрольная среда, оценка рисков, процедуры контроля, информация и коммуникация, процедуры мониторинга. Модель COSO регламентирует наполнение системы внутреннего контроля 17 принципами, распределенными по перечисленным элементам. В Информации Минфина России и Рекомендациях БМЦ эти принципы не выделены, но их содержание в целом прослеживается в положениях документов. Предлагаем раскрыть особенности применения принципов интегрированной модели внутреннего контроля в негосударственных некоммерческих организациях.

Контрольная среда:

1. Соблюдение этических принципов и честности – эти положения в НКО имеют первостепенное значение в силу социальной ориентированности этих организаций. Как правило, принципы честности и соблюдение этики отражаются в учредительных документах НКО и кодексах этики (служебного поведения).
2. Превалирующая роль Совета директоров и его независимость от руководства, осуществление надзорных функций системой внутреннего контроля – в отношении НКО следует учесть,

что роль Совета директоров выполняют высшие органы управления, а в качестве руководства выступают исполнительные органы.

3. Установление под надзором Совета директоров структуры, иерархии, полномочий и обязанностей, обеспечивающих достижение целей – предполагается, что исполнительные органы НКО под контролем высших органов управления в зависимости от масштаба организации должны сформировать ее организационную структуру, обозначить линейные и функциональные связи, нацеливая их на выполнение миссии организации.
4. Построение кадровой политики согласно целевым установкам – кадровая политика НКО должна выдерживаться в соответствии с указанными требованиями, при приеме на работу желателен конкурсный отбор, в процессе осуществления деятельности руководство НКО должно обеспечивать процесс повышения квалификации сотрудников и разработать систему поощрений для работников с лучшей практикой и результатами.
5. На работников возлагается ответственность и подотчетность за осуществление контрольных функций – в составе НКО должно функционировать подразделение по внутреннему контролю или отдельное лицо, которое выполняет данные функции, кроме того, рекомендуется возложить на каждого работника обязанности осуществлять самоконтроль своей деятельности.

Оценка рисков

6. Цели установлены так, чтобы способствовать четкому определению и оценке рисков деятельности – цели НКО, как правило, определены учредительными документами. Особое внимание в данном случае должно уделяться возможному осуществлению отдельных видов предпринимательской деятельности, которая служит достижению основных целей некоммерческой организации. Необходимо сделать акцент на том, что в данном случае цель – не извлечение дохода, а выполнение возложенных учредителями миссии и функций.
7. Риски выявляются в масштабах всей организации и анализируются в целях управления ими – риски недостижения основных целей НКО более разнородны, чем в коммерческих организациях, где одной из основных целей является получение дохода. При формировании системы внутреннего контроля следует сосредоточить внимание на всех целевых установках некоммерческой организации.
8. В процессе оценки рисков применим принцип скептицизма, то есть не исключается возможность мошенничества при достижении целей – в российской практике понятие мошенничества принято заменять термином «недобросовестные действия». В НКО следует уделять внимание рискам потерь имущества, использования поступивших средств нецелевым образом, вовлечения НКО в незаконные схемы по отмыванию

нелегальных доходов и другим подобным направлениям возникновения рисков.

9. Изменения, происходящие во внутренней и внешней среде, оцениваются на предмет возможности их влияния на систему внутреннего контроля – первоочередной задачей НКО во исполнение этого принципа является отслеживание изменений, происходящих в законодательстве, так как регулирование некоммерческой деятельности является одним из секторов, которому уделяется пристальное внимание регуляторов. Кроме того, внешняя среда НКО также подвержена частой смене обстоятельств, способных оказать влияние на систему внутреннего контроля – возникают потребности в новых видах деятельности, новых подходах к ней и т.п. Как следствие, внутренняя политика НКО тоже может потребовать модификации и трансформации.

Контрольные процедуры

10. Риски недостижения целей должны быть снижены с помощью специально разработанных или выбранных для внедрения контрольных процедур – особенности НКО состоят в том, что, как правило, численность их работников невелика (табл. 1). Как видим, в существующих организациях среднее число работников за 2014-2018 годы только в 2017 году было больше 1. Следовательно даже для проведения обычной контрольной процедуры в виде инвентаризации трудно создать полноценную комиссию, затруднено по этой же причине распределение полномочий между сотрудниками, ротация обязанностей и др. Поэтому в отношении этого принципа на первое место выходят уже упомянутая процедура самоконтроля, применение автоматизации и информационных технологий, аутсорсинга.

11. Организация осуществляет контроль за технологией с помощью обратной контрольной связи – при осуществлении деятельности некоммерческих организаций технологические процессы в обычном понимании этого понятия практически не применяются. В то же время специфика осуществления социально ориентированной деятельности, которой в основном занимаются

Таблица 1. Количество некоммерческих организаций в России и численность занятых в них работников^{5*}

Годы	Количество НКО	Численность работников НКО	Среднее число работников на одну организацию
2014	90155	83,7	0,93
2015	90464	87,2	0,96
2016	91285	89,3	0,98
2017	90852	105,0	1,15
2018	90787	90,0	0,99

*Разработано авторами на основе данных Росстата.

⁵ Россия в цифрах. Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru/folder/210/document/12993> (дата обращения: 16.02.2022).

НКО, требует соблюдения определенных правил (например, в отношении проведения массовых мероприятий), отражения событий в различных средствах массовой информации, отчетах и других источниках. Исходя из этого, необходимы внутренние правила для осуществления контроля в зависимости от видов деятельности конкретных НКО.

12. Политика и процедуры внутреннего контроля должны быть взаимоопределяемы и соответствовать ожидаемому снижению рисков – по уже отмеченным выше причинам в НКО контрольные мероприятия будут возложены на высшие органы управления или образуемые ими контрольные подразделения.

Информация и коммуникация

13. Для системы внутреннего контроля необходимо обеспечить получение или выработку качественной информации – в НКО, находящихся на аутсорсинге, информация, необходимая для контроля, будет получена от исполнителя учетно-контрольных функций. При применении информационных технологий информация может быть сгенерирована соответствующим пакетом прикладных программ.

14. Необходимая для системы внутреннего контроля информация, включающая связанные с ним цели и обязанности, должна передаваться с помощью внутренней системы коммуникации – этот принцип определяет порядок документооборота или информационного обмена. В НКО такая информация доводится, как правило, через внутренние нормативные акты, служебные или должностные инструкции.

15. Должно быть организовано взаимодействие с вовлеченными во внутренний контроль внешними сторонами по касающимся его вопросам – для НКО, находящихся на аутсорсинге, такое взаимодействие осуществляется с обслуживающей организацией. Кроме того, ответственные лица и (или) контрольные органы НКО могут взаимодействовать с контрагентами, партнерами, исполнителями и другими лицами для выявления недостатков в системе внутреннего контроля.

Мониторинг деятельности

16. Необходимо осуществление мониторинговых процедур для получения обратной связи о функционировании имеющихся компонентов системы внутреннего контроля – в отношении НКО регулярный мониторинг проводят контрольно-ревизионные внутренние органы, и у них должны быть перечни таких процедур. В текущей деятельности такие действия могут проводиться, по возможности, при наличии внутреннего аудитора, а также в рамках контроля ответственного лица.

17. Недостатки внутреннего контроля должны быть оценены и доведены до сведения надлежащих заинтересованных сторон с целью устранения – такие действия в НКО могут проводиться

по результатам работы ревизионной комиссии или внутреннего аудитора, в том числе аутсорсинговой компании, выполняющей контрольные функции. Также корректирующие действия высшим органом управления могут быть приняты по рекомендациям исполнительного органа НКО.

Применение профессионального суждения во внутреннем контроле некоммерческих организаций

В основе эффективной системы внутреннего контроля некоммерческих организаций, на наш взгляд, лежит профессиональное суждение специалиста, выполняющего соответствующие функции. Профессиональное суждение специалиста внутреннего контроля до сих пор остается довольно слабо изученным явлением. Позиция авторов статьи в отношении характерных черт, требований, принципов, области применения, направлений формирования профессионального суждения внутреннего контролера коммерческих субъектов хозяйствования изложена в более ранних публикациях [19,20].

Однако проведенное исследование и адаптация интеграционной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций выявило необходимость дополнительного изучения особенностей формирования профессионального суждения при организации внутреннего контроля именно в таких экономических субъектах.

К особенностям профессионального суждения специалиста в области внутреннего контроля негосударственной некоммерческой организации относятся:

- 1) формирование не только в условиях неопределенности, но чаще всего для подтверждения соблюдения требований действующего законодательства и локальных норм;
- 2) формирование не только специалистом в области бухгалтерского учета, но и другими сотрудниками на рабочих местах в форме самоконтроля;
- 3) охват всех аспектов деятельности, а не только бухгалтерского учета;
- 4) формирование на основе принципов внутреннего контроля, но с учетом особенностей деятельности негосударственных некоммерческих организаций;
- 5) распространение на оценку эффективности хозяйственной деятельности и достижения уставных целей.

Традиционно, внутренний контроль как одна из функций бухгалтерского учета, нацелен на контроль за сохранностью средств, состоянием расчетов, корректности формирования финансового результата и соблюдением требований законодательства, поэтому является неотъемлемой частью профессиональной деятельности бухгалтера и/или аудитора. Систематизация особенностей

деятельности некоммерческих организаций позволила прийти к выводу, что понимание внутреннего контроля только как части учета некорректно. Он должен осуществляться на всех уровнях управления, каждым отдельным специалистом, как минимум в форме самоконтроля. Таким образом, профессиональное суждение специалиста, осуществляющего внутренний контроль, может быть сформировано в следующих направлениях:

- политика внутреннего контроля, определяемая исходя из организационно-правовой формы, масштабов и целей некоммерческой организации;
- принципы внутреннего контроля некоммерческой организации;
- процедуры внутреннего контроля некоммерческой организации;
- элементы внутреннего контроля некоммерческой организации;
- исполнение сметы доходов и расходов некоммерческой организации;
- периодичность мероприятий внутреннего контроля некоммерческой организации;
- формирование карты рисков деятельности некоммерческой организации;
- эффективность внутреннего контроля некоммерческой организации.

Выделенные области профессионального суждения могут быть скорректированы и дополнены исходя из формы, масштаба деятельности и целей некоммерческой организации.

Кроме того, именно от профессионального суждения специалиста будет зависеть политика охвата и глубины контролей различных сторон деятельности некоммерческой организации.

Профессиональное суждение в отношении процедур внутреннего контроля негосударственных некоммерческих организаций, предусмотренных адаптированной интеграционной моделью, формируется и зависит от целей и сроков проверки. Обычно процедуры внутреннего контроля представляют собой разнообразные комбинации инструментария бухгалтерского учета и аудита, скорректированные на возможности и ограничения данного вида контроля. Наиболее эффективными процедурами, на наш взгляд, являются:

- инвентаризация;
- проверка документов по форме и по существу;
- арифметическая проверка;
- инспектирование как проверка правильности, полноты и достоверности записей на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры, используемые для оценки рисков и анализа исполнения сметы доходов и расходов.

Проведенное авторами статьи исследование показало, что система внутреннего контроля негосударственных некоммерческих организаций обладает самостоятельными, уникальными и адаптированными элементами, поэтому при

формировании профессионального суждения, на наш взгляд, необходимо:

- отказаться от листов-опросов, содержащих общую информацию о субъекте хозяйствования;
- разработать отдельные чек-листы, которые будут заполняться сотрудниками самостоятельно для контроля результатов своей деятельности и, при необходимости, условий труда.

В отличие от коммерческих организаций, где внутренний контроль должен осуществляться на всех стадиях кругооборота капитала, в негосударственных некоммерческих организациях целесообразно проводить контрольные мероприятия в отношении исполнения сметы доходов и расходов. Профессиональное суждение специалиста, проводящего проверку, должно быть связано с:

- правильностью идентификации полученных доходов и осуществленных расходов с их видами, предусмотренными сметой;
- соответствием документов совершенным операциям, правильностью их оформления и своевременностью передачи в бухгалтерскую службу;
- соблюдением регламентированных процедур по закупке конкурсного отбору поставщиков, проверке контрагентов на благонадежность, выплате денежных средств, расходованию средств на различные цели и т.д.;
- выявлением причин отклонения от заявленных в смете доходов и расходов сумм;
- правильностью раскрытия информации о фактических доходах и расходах в отчетности некоммерческой организации.

Периодичность мероприятий внутреннего контроля некоммерческой организации также определяется исходя из профессионального суждения специалиста. На наш взгляд, график контролей целесообразно формировать из мероприятий, проводимых на ежедневной, ежемесячной, ежеквартальной и ежегодной основе.

В качестве ежедневных мероприятий можно предусмотреть:

- проверку правильности и полноты оформления первичных документов и учетных регистров по денежным счетам;
- мониторинг изменений в законодательстве, регулирующем деятельность некоммерческой организации.

Ежемесячные мероприятия могут включать:

- проверку актуальности действующих доверенностей уполномоченных лиц, имеющих право разрешительных подписей;
- инвентаризацию кассы;
- проверку соответствия данных учетных регистров прилагаемым к ним первичным документам;
- анализ исполнения сметы доходов и расходов, выявление причин образовавшихся отклонений.

Примерами ежеквартальных мероприятий, проводимых в рамках внутреннего контроля, являются:

- сравнительный анализ процента исполнения сметы доходов и расходов с показателями

предыдущего квартала и предыдущего года, выявление причин отклонений;

- анализ плановых и фактически исполненных сумм сметы доходов и расходов, определение рисков и угроз неисполнения сметы, разработка плана мероприятий по их нивелированию;
- корректировка графика внутренних проверок при выявлении дополнительных негативных факторов.

К мероприятиям, проводимым ежегодно, следует отнести:

- проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- сверку итоговой оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам бухгалтерского учета с показателями годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- проверку действующих внутренних регламентов и должностных инструкций на соответствие требований действующему законодательству и профессиональным стандартам;
- проведение комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности некоммерческой организации и ее соответствия уставным целям;
- проведение факторного анализа исполнения сметы доходов и расходов текущего года, разработка плана по устранению негативных факторов, повлиявших или способных повлиять на неисполнение сметы в будущем;
- оценка эффективности мероприятий внутреннего контроля, проведенных в текущем году;
- составление графика внутренних проверок на следующий год.

Риски финансово-хозяйственной деятельности традиционно отслеживаются в системе внутреннего контроля коммерческих организаций. Деятельность негосударственных некоммерческих организаций также связана со специфическими рисками и угрозами, которые необходимо своевременно выявлять и, при возможности, сводить к минимуму. Профессиональное суждение специалиста внутреннего контроля может быть сформулировано в отношении следующих вопросов:

- формирование карты рисков (виды, значимость, вероятность наступления рисков, навигация по карте);
- выявление зон концентрации существенных рисков;
- возможные методы управления рисками.

Проблема оценки эффективности системы внутреннего контроля коммерческих и некоммерческих организаций довольно часто обсуждается профессиональным сообществом. Это связано с рядом причин:

- во-первых, отсутствуют нормативно закрепленные требования и критерии оценки эффективности внутреннего контроля и как системы, и как совокупности отдельно взятых процедур контролей;
- во-вторых, на практике возникают сложности с выявлением и оценкой эффекта от применяемых

контрольных процедур, идентификации отдельных эффектов и их синергии;

- в-третьих, невозможно разработать и применить унифицированных оценочных критериев эффективности внутреннего контроля для всех субъектов хозяйствования по причине разнообразия их организационно-правовых форм, масштабов и целей деятельности.

Решение обозначенных проблем для негосударственных некоммерческих организаций, по нашему мнению, лежит в плоскости профессионального суждения специалиста, организующего внутренний контроль. Формируя профессиональное суждение в отношении эффективности системы показателей, необходимо учитывать следующие ограничения:

- целью негосударственных некоммерческих организаций обычно является определенный социальный эффект, а не получение прибыли, поэтому необходимо ориентироваться не только на количественные, но и на качественные параметры;
- масштаб деятельности рассматриваемых субъектов хозяйствования часто не позволяет организовать отдельную службу внутреннего контроля, что не исключает необходимости проведения систематических контрольных мероприятий;
- необходимо идентифицировать факторы, способные повлиять на эффективность внутреннего контроля в будущем и оценить их значимость в настоящем;
- социальная направленность и разнообразие деятельности негосударственных некоммерческих организаций создает качественные различия в контрольных показателях, что существенно усложняет разработку единого подхода к оценке эффективности системы внутреннего контроля подобных субъектов хозяйствования.

Выводы

Исследование внутреннего контроля негосударственных некоммерческих организаций с

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. Ендовицкий Д.А., Панкратова М.В. Анализ влияния идеи корпоративной устойчивости на современную практику внутреннего контроля корпораций // Современная экономика: проблемы и решения. – 2018. – №3(99). – С. 49-64. DOI: 10.17308/meps.2018.03/1871.

применением профессионального суждения специалиста позволяет сформулировать следующие выводы и рекомендации:

- целеполагание при формировании внутреннего контроля должно быть сосредоточено в первую очередь на специфических приоритетах НКО, а не на получении прибыли;
- принципы интегрированной модели COSO применимы к деятельности в области внутреннего контроля НКО в основном через призму их стратегических целей, законодательного регулирования независимого внутреннего контроля, организованного высшим органом управления, особых рисков, связанных с некоммерческой деятельностью, и ограниченным применением процедур ввиду малочисленного штата сотрудников;
- политика внутреннего контроля (включая его цели, задачи, функции, принципы, этапы и границы) должна быть оформлена отдельным локальным документом;
- реализация функций внутреннего контроля должна закрепляться должностной инструкцией сотрудника;
- процедуры внутреннего контроля некоммерческой организации должны соответствовать её уставным целям и масштабам деятельности, при этом они не должны быть чрезмерными, но позволять сохранять достаточный уровень доверия общества к показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Для этого рекомендуется на регулярной основе проводить мониторинг и, при необходимости, пересмотр локальных документов, регламентирующих процедуры внутреннего контроля;
- оценка эффективности внутреннего контроля должна проводиться на основе уникальной системы количественных и качественных показателей, учитывающих параметры контрольной среды конкретной негосударственной некоммерческой организации. 

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. Endovitskiy D.A., Pankratova M.V. Analiz vliyaniya idei korporativnoy ustoychivosti na sovremennuyu praktiku vnutrennego kontrolya korporatsiy [Analysis of Influence of the Ideas of Corporate Sustainability on Modern Practice of Internal Control of Corporations]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, 2018, no. 3(99), pp. 49-64 (in Russ.). DOI: 10.17308/meps.2018.03/1871.

2. Кондрашов Д.Э. Эффективность внутреннего контроля // Экономика и управление: проблемы и решения. – 2018. – № 5. – Том 6. – С. 54-60.
3. Ettish A.A., El-Gazzar S.M., Jacob R.A. Integrating Internal Control Frameworks for Effective Corporate Information Technology Governance // Journal of Information Systems and Technology Management – Jistem USP. – 2017. – Vol. 14. – no. 3. – pp. 361-370. DOI:10.4301/s1807-17752017000300004.
4. Kunsu Park, Juan Qin, Timothy Seidel, Jian Zhou. Determinants and Consequences of Noncompliance with the 2013 COSO Framework // Journal of Accounting and Public Policy. – 2021. – Vol. 40. – Iss. 6. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106899.
5. Хоружий Л.И., Алборов Р. А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6-14.
6. Stefan F.Schantl, Alfred Wagenhofer. Optimal Internal Control Regulation: Standards, Penalties, and Leniency in Enforcement // Journal of Accounting and Public Policy. – 2021. – Vol. 40. – Issue 3. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106803.
7. Wei Shu, Ying Chen, Bin Lin, Ying Chen. Does Corporate Integrity Improve the Quality of Internal Control? // China Journal of Accounting Research. – 2018. – Vol. 11. – Issue 4. – pp. 407-427. DOI:https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.09.002.
8. Jean-François Toti, Mbaye Fall Diallo, Richard Huaman-Ramirez. Ethical Sensitivity in Consumers' Decision-Making: The Mediating and Moderating Role of Internal Locus of Control // Journal of Business Research. – 2021. – Vol. 131. – pp. 168-182. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.03.045.
9. Hanwen Chen, Daoguang Yang, Joseph H. Zhang, Haiyan Zhou. Internal Controls, Risk Management, and Cash Holdings // Journal of Corporate Finance. – 2020. – Vol. 64. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101695
10. Kristina C. Demek, Robyn L. Raschke, Diane J. Janvrin, William N. Dilla. Do Organizations Use a Formalized Risk Management Process to Address Social Media Risk? // International Journal of Accounting Information Systems. – 2018. – Vol. 28. – pp. 31-44. DOI:https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.004.
11. Theresa J. Presley. A Risk Based Approach to Large Datasets: Analysis of Time Series Data for a Large Merchandising Firm // Journal of Accounting Education. – 2019. – Vol. 49. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2019.100639.
12. Мельник М.В. Тенденции развития государственного финансового контроля и аудита // Вестник профессионального бухгалтера. – 2020. – № 4-6 (235-237). – С. 40-58.
13. Lyn Daff, Lee D. Parker. A Conceptual Model of Accountants' Communication Inside Not-for-Profit Organizations // The British Accounting Review. – 2021. – Vol. 53. – Iss. 3. DOI: https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100959.
14. Wassim Jemaa, Peter J. Carew, Larry Stapleton. Implementing Effective Information Control Systems for Primary Education Support in Developing Countries: An Investigative Field Study of a Voluntary Non-Profit Organisation in Tunisia // IFAC-PapersOnLine. – 2018. – Vol. 51. – Iss. 30. – pp. 171-176. DOI:https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2018.11.281.
15. Yu-Tzu Chang, Hanchung Chen, Rainbow K. Cheng, Wuchun Chi. The Impact of Internal Audit Attributes on the Effectiveness of Internal Control Over Operations and Compliance // Journal of Contemporary Accounting & Economics. – 2019. – Vol. 15. – Iss. 1. – pp. 1-19. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002.
2. Kondrashov D.E. Effektivnost' vnutrennego kontrolya [Internal Control Systems Efficiency]. *Ekonomika i upravlenie: problemy i resheniya*, 2018, no. 5, Vol. 6, pp. 54-60 (in Russ.).
3. Ettish A.A., El-Gazzar S.M., Jacob R.A. Integrating Internal Control Frameworks for Effective Corporate Information Technology Governance. *Journal of Information Systems and Technology Management – Jistem USP*, 2017, Vol. 14, no. 3, pp. 361-370. DOI:10.4301/s1807-17752017000300004.
4. Kunsu Park, Juan Qin, Timothy Seidel, Jian Zhou. Determinants and Consequences of Noncompliance with the 2013 COSO Framework. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2021, Vol. 40, Iss. 6. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106899.
5. Khoruzhiy L.I., Alborov R. A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6-14 (in Russ.).
6. Stefan F.Schantl, Alfred Wagenhofer. Optimal Internal Control Regulation: Standards, Penalties, and Leniency in Enforcement. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2021, Vol. 40, Issue 3. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106803.
7. Wei Shu, Ying Chen, Bin Lin, Ying Chen. Does Corporate Integrity Improve the Quality of Internal Control? *China Journal of Accounting Research*, 2018, Vol. 11, Issue 4, pp. 407-427. DOI:https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.09.002.
8. Jean-François Toti, Mbaye Fall Diallo, Richard Huaman-Ramirez. Ethical Sensitivity in Consumers' Decision-Making: The Mediating and Moderating Role of Internal Locus of Control. *Journal of Business Research*, 2021, Vol. 131, pp. 168-182. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.03.045.
9. Hanwen Chen, Daoguang Yang, Joseph H. Zhang, Haiyan Zhou. Internal Controls, Risk Management, and Cash Holdings. *Journal of Corporate Finance*, 2020, Vol. 64. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101695.
10. Kristina C. Demek, Robyn L. Raschke, Diane J. Janvrin, William N. Dilla. Do Organizations Use a Formalized Risk Management Process to Address Social Media Risk? *International Journal of Accounting Information Systems*, 2018, Vol. 28, pp. 31-44. DOI:https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.004.
11. Theresa J. Presley. A Risk Based Approach to Large Datasets: Analysis of Time Series Data for a Large Merchandising Firm. *Journal of Accounting Education*, 2019, Vol. 49. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2019.100639.
12. Mel'nik M.V. Tendentsii razvitiya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya i audita [Development Trends of State Financial Control and Audit]. *Vestnik professional'nogo buhgaltera*, 2020, no. 4-6(235-237), pp. 40-58 (in Russ.).
13. Lyn Daff, Lee D. Parker. A Conceptual Model of Accountants' Communication Inside Not-for-Profit Organizations. *The British Accounting Review*, 2021, Vol. 53, Iss. 3. DOI: https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100959.
14. Wassim Jemaa, Peter J. Carew, Larry Stapleton. Implementing Effective Information Control Systems for Primary Education Support in Developing Countries: An Investigative Field Study of a Voluntary Non-Profit Organisation in Tunisia. *IFAC-PapersOnLine*, 2018. – Vol. 51. – Iss. 30. – pp. 171-176. DOI:https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2018.11.281.
15. Yu-Tzu Chang, Hanchung Chen, Rainbow K. Cheng, Wuchun Chi. The Impact of Internal Audit Attributes on the Effectiveness of Internal Control Over Operations and Compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 2019, Vol. 15, Iss. 1, pp. 1-19. DOI:https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002.

16. Гольская Ю.Н. Система внутреннего контроля в некоммерческих организациях // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2016. – № 2(44). – С. 104-106.
17. Bulyga R.P., Nikiforova E.V., Safonova I.V. Indicators of the Universities Control Activities // International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering. – 2019. – Том.8. – №9. – С. 1409-1415. DOI: 10.35940/ijitee.i8150.078919.
18. Шешукова Т.Г., Громова В.А. Особенности внутреннего контроля в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 13(469). – С. 11-18.
19. Современные подходы к организации внутреннего и внешнего контроля экономическими субъектами: монография / под общ. ред. Н.А. Каморджановой, З.С. Туяковой, Н.А. Каморджанова и др. – Москва: Русайнс. – 2021. – 500 с.
20. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Области применения профессионального суждения при осуществлении внутреннего контроля // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 8 (398). – С. 2-14.
21. Frugier F. Die Einrichtung Moderner Interner Kontrollsysteme in Unternehmen mit US-amerikanischem Listing. – Hamburg: Verlag Druck Diplomica, 2009. – 124 p.
22. Sean Blair. How Lacking Control Drives Fluency Effects in Evaluative Judgment // Organizational Behavior and Human Decision Processes. – 2020. – Vol. 156. – pp. 97-112. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2019.11.003>.
16. Gol'skaya YU.N. Sistema vnutrennego kontrolya v nekommercheskih organizatsiyah [Internal Control System in Non-Profit Entities]. *Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava*, 2016, no. 2(44), pp. 104-106 (in Russ.).
17. Bulyga R.P., Nikiforova E.V., Safonova I.V. Indicators of the Universities Control Activities. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering*, 2019, Vol. 8, no. 9, pp. 1409-1415. DOI: 10.35940/ijitee.i8150.078919.
18. SHeshukova T.G., Gromova V.A. Osobennosti vnutrennego kontrolya v byudzhetnyh uchrezhdeniyah [Features of Internal Control in Budgetary Institutions]. *Buhgalterskiy uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizatsiyah*, 2019, no. 13(469), pp. 11-18 (in Russ.).
19. Kamordzhanovoy N.A., Tuyakovoy Z.S., Kamordzhanova N.A. I dr. *Sovremennye podhody k organizatsii vnutrennego i vneshnego kontrolya ekonomicheskimi sub"ektami* [Modern Approaches to the Organization of Internal and External Control by Economic Entities]. Moskva, Rusayns Publ., 2021, 500 p.
20. Pankova S.V., Satalkina E.V. Oblasti primeneniya professional'nogo suzhdeniya pri osushchestvlenii vnutrennego kontrolya [Areas of Professional Judgement Application in Internal Control]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2016, no. 8 (398), pp. 2-14 (in Russ.).
21. Frugier F. *Die Einrichtung Moderner Interner Kontrollsysteme in Unternehmen mit US-amerikanischem Listing*. Hamburg, Verlag Druck Diplomica Publ., 2009. 124 p.
22. Sean Blair. How Lacking Control Drives Fluency Effects in Evaluative Judgment. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 2020, Vol. 156, pp. 97-112. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2019.11.003>.

Для цитирования

Панкова С.В., Саталкина Е.В. Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 1. – С. 18-28.

For citation

Pankova S.V., Satalkina S.V. Adaptatsiya integrirovannoy modeli vnutrennego kontrolya k deyatel'nosti negosudarstvennyh nekommercheskih organizatsiy [Adaptation of the Integrated Internal Control Model to the Activities of Non-Governmental Non-Profit Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 1, pp. 18-28 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_1_29
УДК 6571
ВАК 08.00.12

Вопросы бухгалтерского учета и налогообложения доходов при получении средств бюджета

Accounting and Taxation of Income When Receiving Budget Financing

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Диана Сергеевна Фомина

канд. экон. наук

e-mail: diana_fomina92@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

Diana S. Fomina

PhD of Economics

e-mail: diana_fomina92@mail.ru

49 Leningradsky Prospekt, Moscow

125993, Russian Federation.

Phone +7 (499) 943-98-55.

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы отражения операций по доходам при получении средств бюджета. В период пандемической обстановки организациям из бюджета компенсируются отдельные затраты и недополученные доходы, в связи с чем рассмотрение вопросов отражения бюджетных средств в бухгалтерском и налоговом учете приобретают особую значимость, что ставится целью работы. Задачи исследования: сравнение отдельных требований учета и налогообложения в зависимости от субъекта финансирования, а также выделение и решение проблемных вопросов, возникающих в рамках учетных практик.

Научная новизна исследования выражается в систематизации требований законодательства к отражению бюджетных поступлений в зависимости от вида субъекта и типа бюджетного финансирования. Практическая значимость представляется в изложении порядка учета отдельных видов бюджетных поступлений. В исследовании использованы общенаучные и частные научные методы: сравнительно-правовой анализ, индукция, дедукция, синтез, сравнение. Проведенное исследование позволило выявить различия в порядке бухгалтерского и налогового учета операций по доходам в зависимости от типа хозяйствующего субъекта, источника и оснований получения средств бюджетного финансирования. Отмечается важным вопрос ведения раздельного учета по видам доходов, а также по видам затрат, осуществляемых за счет субсидий и других источников.

Ключевые слова: бюджет; бюджетный учет; учет операций по доходам; налогообложение; учет субсидий; бюджетное финансирование; государственное учреждение; централизованные закупки.

Abstract. This paper reviews issues of accounting treatment for income when receiving budget funds. During the pandemic organizations are compensated from the budget for certain expenses and lost income, thus the accounting and tax accounting for such transactions becomes of particular significance and is set as the goal of the study. Research objectives: comparison of individual accounting and taxation requirements depending on the subject of financing, as well as the identification and solution of problematic issues that arise in the framework of accounting practices.

The scientific novelty of the research is expressed in the systematization of the legislation requirements to the accounting treatment of budget subsidies, depending on the economic entity type and the type of budget financing. The practical significance is showed in the presentation of accounting procedures for certain types of subsidies. During the research general scientific methods were used, such as comparative legal analysis, induction, deduction, synthesis and comparison.

The research made it possible to identify differences in the accounting procedures and tax accounting for income transactions depending on the type of business entity, the source and grounds for obtaining budget financing. The author comes to a conclusion that it is important to keep separate records by types of income, as well as by types of costs carried out at the expense of subsidies and other sources.

Keywords: budget; budgetary accounting; accounting for income transactions; taxation; accounting for subsidies; budget financing; government institution; central purchasing.

Введение

Особенности отражения в учете операций по доходам при получении бюджетного финансирования, а также принципы их налогообложения являются частными вопросами учета, актуальными для ограниченного круга субъектов хозяйствования, однако в связи с ключевым требованием к целевому характеру расходования таких средств оказываются существенно значимыми. Представляется важным рассмотрение и анализ отдельных особенностей установленного порядка проведения и отражения хозяйственных операций при различных основаниях поступления средств бюджетов.

Вопросы учета бюджетных средств рассматриваются многими авторами, в том числе Т.Б. Турищевой [1], М.А. Климовой [2], О.Б. Воробьевой [3], Т.Б. Кувалдиной [4], И.С. Рябовой [5]. Несмотря на наличие публикаций, сложности применения требований вызваны отличиями правил учета и налогообложения применительно к типу экономического субъекта, источников средств бюджета и оснований получения доходов. В данной связи особо значимым представляется комплексное изучение и текущий мониторинг соответствующих правовых норм, действующих в непосредственной сфере деятельности, и практик их применения.

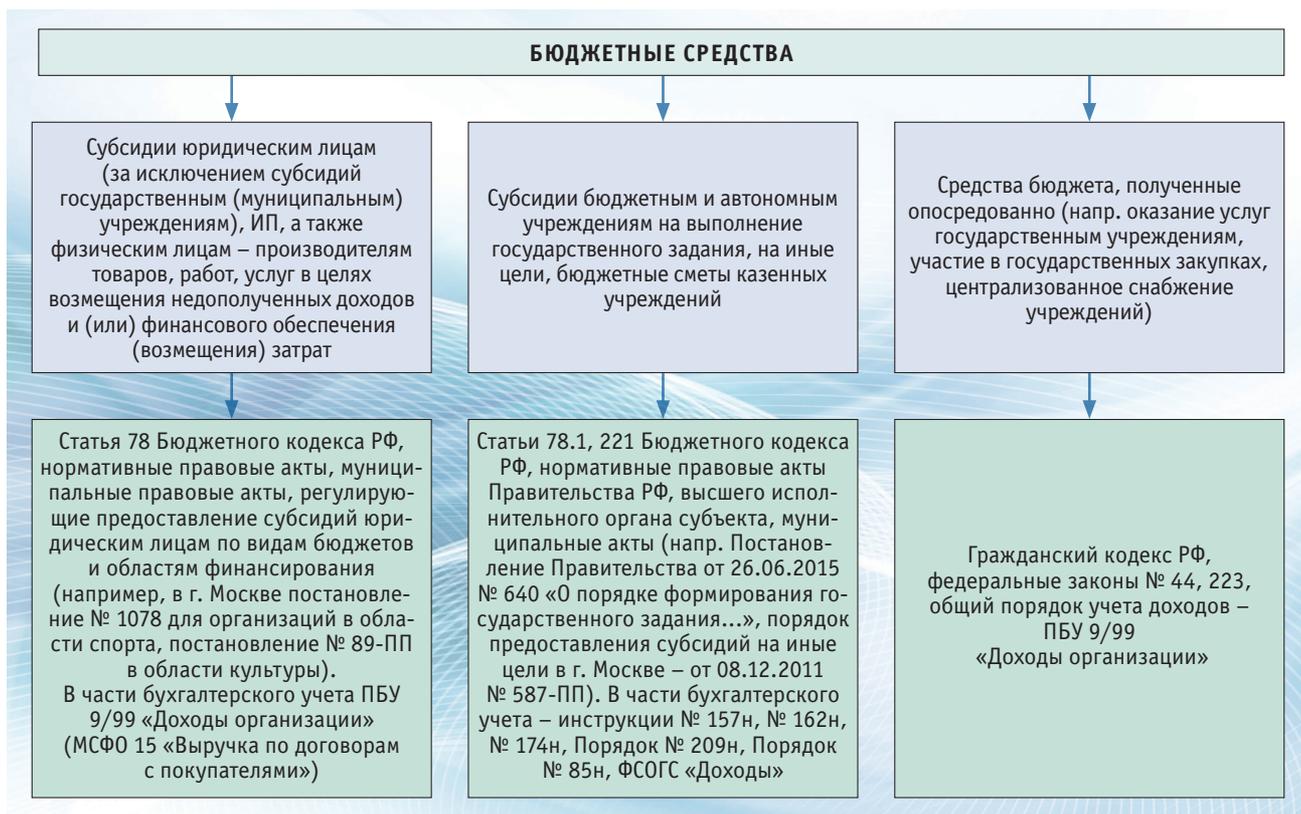
В соответствии с действующим законодательством организации (коммерческие и некоммерческие) имеют основания получения бюджетных средств исходя из различных направлений бюджетного финансирования. На рисунке 1 представлены 3 типа бюджетного финансирования, на которых сделан акцент рассмотрения, а также перечень регулирующих их законодательных актов. Вопросы бюджетных инвестиций, субсидий госкорпорациям, предоставления средств в соответствии со статьей 74 БК РФ¹, средств на капитальные вложения, бюджетных кредитов и прочих форм государственной помощи, являющихся в соответствии с ПБУ 13/2000² целевым финансированием, а также субсидий организациям с долей государственной собственности, не являются предметом рассмотрения в рамках данной работы.

Рассмотрим более подробно особенности учета и налогообложения средств бюджета, полученных разными субъектами хозяйствования.

Субсидии производителям товаров, работ, услуг

Согласно положениям БК РФ субсидии производителям товаров, работ, услуг выдаются на безвозвратной и безвозмездной основе, их

Рис. 1. Нормативная база, регулирующая бюджетное финансирование, в зависимости от субъекта получения средств



¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

цель – возмещение недополученных доходов, а также возмещение затрат в связи с производством или реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг. Субсидии предоставляются на основании соглашений, заключаемых в соответствии с типовой формой, утвержденной Минфином России, непосредственный порядок предоставления устанавливается правовыми актами правительства, а также исполнительного органа субъекта и муниципальными актами.

Так, например, предоставление субсидий организациям культуры, реализующим мероприятия, связанные с организацией выставок, пропагандой чтения и популяризацией музыкального искусства, регулируется в г. Москве на основании постановлений Правительства Москвы от 22.08.2017 № 522-ПП, от 13.03.2012 № 89-ПП. Бюджетные средства запланированы в рамках государственной программы «Культура Москвы». Субсидия перечисляется получателю в сроки, на условиях и на счет, установленные договором, в отдельных случаях – на лицевой счет, открытый получателю в Департаменте финансов г. Москвы. Организация представляет отчет о целевом использовании средств и может быть подвергнута контролю в соответствии с условиями договора субсидии.

На муниципальном уровне порядок предоставления субсидий юридическим лицам определяется постановлением администрации. Так, например, постановление администрации муниципального образования города Салехард от 04.03.2021 № 518 утверждает порядок предоставления субсидии на возмещение юридическим лицам, осуществляющим предоставление субъектам малого и среднего предпринимательства имущества в аренду, недополученных доходов в связи с мерами, принятыми по предотвращению распространения COVID-19.

Отражение в бухгалтерском учете операций получения субсидии осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 9/99³.

ПБУ 13/2000 на основании пункта 3 не применяется в случае признания экономической выгоды, связанной с возмещением из бюджета недополученных доходов и компенсацией затрат. Данное изменение, как подчеркивается Л.В. Сотниковой [9], внесено с 2020 г. в связи с введением нового порядка учета.

В случае если организация получает субсидию в виде компенсации недополученных доходов, связанных с реализацией товаров и услуг, для отражения операции в бухгалтерском учете используется счет 90.1 «Выручка». При получении средств в целях возмещения затрат целесообразно использовать счет 91.1 «Прочие доходы». Для отражения начисления и фактического получения средств следует использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

³ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

Налогообложение в рассматриваемой ситуации определяется следующими положениями. Статьей 170 НК РФ⁴ определено, что в случае приобретения товаров, оказания услуг, работ за счет субсидий, суммы предъявленного НДС вычету не подлежат. При этом НДС, принятый к вычету, подлежит восстановлению в случае получения налогоплательщиком субсидий. Однако данные требования не применяются в случае, если документами о предоставлении субсидий предусмотрено финансирование затрат без включения в состав таких затрат предъявленных сумм налога. Таким образом, при получении налогоплательщиком субсидии на финансовое обеспечение затрат, данная субсидия не включается в налоговую базу по НДС, так как доход не связан с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг); вместе с тем НДС по товарам, услугам, поставленным за счет субсидий, вычету не подлежит. Налог в данном случае не будет включаться в стоимость услуг или реализуемых товаров, он одновременно относится на прочие расходы. В случае же частичной оплаты расходов за счет субсидии – вычету подлежат та доля расходов, оплаченных за счет собственных средств.

При получении юридическим лицом субсидии на возмещение недополученных доходов от реализации продукции, услуг, облагаемых налогом, сумма субсидии увеличивает налоговую базу на основании статьи 162 НК РФ, за исключением случаев применения юридическим лицом государственных регулируемых цен или льгот (например, льготные тарифы по коммунальным услугам); вместе с тем НДС с товаров, услуг, оплаченных за счет субсидии, подлежат вычету.

В вопросе исчисления налога на прибыль организациям следует исходить из следующих положений. Частью 4.1 статьи 271 НК РФ определено, что средства полученных субсидий признаются в составе внереализационных доходов, за исключением случаев возмещения расходов, перечень которых приведен в статье 270 НК РФ (пени, штрафы, налоги, взносы на пенсионное обеспечение и прочие), а также доходов, определенных статьей 251 НК РФ. Субсидии на финансирование расходов учитываются по мере признания таких расходов в учете, субсидии на компенсацию ранее произведенных расходов – одновременно на дату их зачисления. Однако на основании части 2 статьи 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, услуги. Соответственно, в случае если субсидия выделяется как компенсация выпадающих доходов при реализации продукции, услуг по заниженной цене, данные суммы целесообразно учитывать при определении налоговой базы в составе выручки от реализации.

В случае если организация, получающая субсидию, применяет УСН, при определении объекта

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

налогообложения применяется аналогичный порядок налогу на прибыль (части 1, 1.1 статьи 346.15 НК РФ).

Субсидии государственным учреждениям, бюджетные сметы

В соответствии со статьей 78.1 БК РФ деятельность бюджетных и автономных учреждений финансируется за счет субсидий на выполнение государственных (муниципальных) заданий, субсидий на иные цели (например, на оплату налога на имущество). Порядок предоставления субсидий, определения объема и условий их предоставления, формат соглашения устанавливаются правовыми актами Правительства РФ, высшего исполнительного органа субъекта, муниципальными правовыми актами. Так, например, субсидии на государственное задание предоставляются в г. Москве на основании постановления Правительства Москвы от 05.12.2017 №941-ПП, на иные цели – в соответствии с постановлением Правительства Москвы от 08.12.2011 № 587-ПП.

Бюджетная смета в соответствии со статьей 221 БК РФ составляется, утверждается и ведется в порядке, установленном ГРБС. Так, например, распоряжением Москомспорта утвержден Порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет от 10.05.2017 № 216.

Отражение в бюджетном учете операций поступления средств субсидий осуществляется в соответствии с положениями приказов Минфина России: от 01.12.2010 № 157 (об утверждении единого плана счетов), от 16.12.2010 № 174н (об утверждении плана счетов бюджетных учреждений), от 23.12.2010 № 183н (об утверждении плана счетов автономных учреждений), от 29.11.2017 № 209н (об утверждении порядка применения КОСГУ), от 06.06.2019 № 85н (о порядке формирования и применения КБК).

В соответствии с установленными требованиями доходы по субсидии на государственное задание отражаются в момент возникновения права по КФО «4», по аналитической группе подвида доходов бюджетов 130, подстатье 131 КОСГУ на счете 401.40 «Доходы будущих периодов – по видам доходов», по мере исполнения государственного задания доходы отражаются по счету 401.10 «Доходы текущего финансового года – по видам доходов» (пункт 54 федерального стандарта «Доходы»⁵). Начисление доходов на основании соглашения о субсидии осуществляется на счет 205.31 (КОСГУ 560) «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг (работ)». Поступление средств субсидии отражается по дебету счета 201.11 (КОСГУ 510) «Поступление денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства». Доходы по субсидии на иные цели

отражается по КФО «5» бухгалтерскими проводками по дебету счета 201.11 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства» и кредиту 205.52 «Уменьшение дебиторской задолженности по поступлениям текущего характера бюджетным и автономным учреждениям от сектора государственного управления».

Размер субсидий, планируемых на календарный год для бюджетных и автономных учреждений, отражается в их плане финансово-хозяйственной деятельности, формируемом в соответствии с требованиями приказа Минфина России от 31.08.2018 № 186н, а также Порядком, утвержденным Учредителем.

Бухгалтерский учет в казенных учреждениях осуществляется в соответствии с приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н (об утверждении плана счетов бюджетного учета). Согласно статье 161 БК РФ казенное учреждение, в отличие от бюджетного и автономного, при осуществлении приносящей доход деятельности полученные доходы направляет в бюджет, с применением счета 303.05 «Расчеты по прочим платежам в бюджет», финансирование осуществляется на основании бюджетной сметы. Особенностью бюджетного учета казенных учреждений является обязательство санкционирования произведенных расходов. Так, операции по принятию бюджетных обязательств по контракту, заключенному по итогам конкурса, отражаются по дебету счета 502.07 «Принимаемые обязательства» и кредиту 502.01 «Принятые обязательства». По дебету счета 501.03 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств» отражаются суммы обязательств, принятых получателем в пределах, доведенных ему на соответствующий период лимитов бюджетных обязательств, в корреспонденции с кредитом счета 502.01 «Принятые бюджетные обязательства».

Пунктом 14 части 1 статьи 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы в целях налога на прибыль не учитываются доходы в виде лимитов бюджетных обязательств, доведенных до казенных учреждений, а также доходы в виде субсидий бюджетным и автономным учреждениям. Не признается объектом налогообложения по НДС в соответствии с пунктом 4.1 части 2 статьи 146 НК РФ оказание услуг, выполнение работ казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного задания. Однако следует принимать во внимание, что получение прибыли и доходы от оказания платных услуг в учреждениях являются объектом налогообложения по налогу на прибыль и НДС соответственно. Доходы и расходы по приносящей доход деятельности должны учитываться отдельно, налоги подлежат оплате в бюджет в порядке, аналогичном коммерческим организациям. Кроме того, НДС, предъявленный поставщиками за оплаченные товары, услуги, не предъявляется к вычету учреждением по расходам, оплаченным

⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы», утвержденный приказом Минфина России от 27.02.2018 № 32н.

за счет бюджетной субсидии, и предъядляется по расходам за счет средств приносящей доход деятельности.

Иные основания получения средств бюджетов, централизованные закупки

Коммерческие организации в рамках своей деятельности участвуют в торгах по государственным закупкам, оказывают услуги государственным учреждениям и органам власти, выполняют работы в рамках договоров с участниками бюджетного процесса. Такие организации руководствуются при совершении сделок Гражданским кодексом РФ, федеральными законами о закупках (от 05.04.2013 № 44-ФЗ, от 18.07.2011 № 223-ФЗ). Общий порядок учета доходов применяется согласно требованиям ПБУ 9/99, к правилам налогообложения применяется общий порядок, вне зависимости от источников получения средств.

Представляется важным рассмотрение особенностей отражения в учете средств бюджетов в форме материальных объектов при проведении централизованных закупок в государственных учреждениях, в частности отражение имущества у организации – получателя. Детально такой порядок для казенных учреждений прописан в разделе 6 Инструкции № 162н. Вместе с тем Инструкция № 157н, регулирующая положения бюджетного учета, не содержит порядок отражения такого рода операций. Однако на практике нередки случаи, когда функция материально-технического обеспечения бюджетных учреждений осуществляется централизованно одним из таких учреждений или учредителем. Отсутствие правил учета является существенной проблемой для грузополучателя, в случае если он не является стороной контракта.

Исходить в данном случае предлагается из следующих положений⁶. На основании части 1 статьи 299 Гражданского кодекса РФ отражение в учете поставленных в рамках централизованного снабжения основных средств должно осуществляться на основании документов, подтверждающих наличие решения собственника о передаче соответствующего имущества, а также факта его передачи. Решение о передаче оформляется в виде приказа (распоряжения) собственника, либо имущество передается по Извещению (приложение 5 Методических указаний о применении форм первичных документов от 30.03.2015 № 52н). Руководствуясь пунктом 3 Инструкции № 157н, при получении нефинансовых активов от поставщика при отсутствии на дату приемки Извещения, учреждение-получатель отражает имущество на счете 22 «Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению» в соответствии с пунктом 375 Инструкции № 157н. После получения Извещения

нефинансовые активы отражаются на соответствующих счетах имущества бухгалтерского учета. Однако следует обратить внимание, что если нефинансовые активы приобретаются по контракту не для использования в деятельности заказчика, их неверно будет отражать на счете 101.00 «Основные средства». Передачу таких активов следует учитывать с применением счета 106.00 «Вложения в нефинансовые активы».

Несмотря на то, что правила учета в бюджетных учреждениях не содержат положений по нормам, определяющим принятие бюджетным учреждением капитальных вложений от учредителя, пункт 9 Инструкции № 174н содержит два варианта отражения операций поступления, принятия к учету объектов при закреплении права оперативного управления в случаях, предусмотренных законодательством: с использованием счета 401.10.195 «Безвозмездные неденежные поступления капитального характера от сектора государственного управления и организации государственного сектора» или с использованием счета 210.06.000 «Расчеты с учредителем». Таким образом, поступление имущества необходимо отражать с использованием данных счетов, предварительно закрепив установленный порядок в учетной политике.

К изложенному следует добавить, что факт получения в отчетном периоде субсидий из бюджета, их размер и направления использования, вопросы, связанные с централизованными закупками и финансированием деятельности государственных учреждений следует детально раскрывать в годовой бухгалтерской отчетности субъекта хозяйствования.

Практический пример

Рассмотрение основных положений учета и налогообложения доходов, полученных из средств бюджета бюджетной системы РФ, позволяет проанализировать практический кейс осуществления бухгалтерского и налогового учета при финансировании организации за счет средств бюджета, в зависимости от типа такой организации.

В 2020 году на территории г. Москвы осуществляло деятельность казенное предприятие, условно названное «Х». Структуру доходов казенного предприятия «Х» составляли средства, полученные от бюджетных учреждений за оказание услуг по предоставлению во временное пользование объектов нежилого фонда (аренда площадей) (для бюджетных учреждений данные услуги являются реализацией утвержденного государственного задания), а также средства от оказания иных услуг широкому кругу пользователей – физических и юридических лиц.

С 2021 года казенное предприятие «Х» реорганизовано в бюджетное учреждение, государственное задание сформировано в форме и объеме количества часов предоставления объектов, находящихся

⁶ Информационно-правовой портал «Гарант.РУ». Режим доступа: <https://www.garant.ru/consult/budget/1487937/> (дата обращения: 17.01.2022).

в оперативном управлении, в пользование другим учреждениям, подведомственным учредителю бюджетного учреждения «Х». Для расчета размера субсидии на выполнение государственного задания на 2021 год использовались данные о доходах казенного предприятия «Х», полученных от оказания услуг бюджетным учреждениям – субсидия запланирована в плане финансово-хозяйственной деятельности и предоставлена в сумме полученных в 2020 г. доходов без НДС (так как бюджетное учреждение не является плательщиком налога). Размер доходов от иной приносящей деятельности сопоставим в плане финансово-хозяйственной деятельности с доходами 2020 года.

При описанных исходных данных возникает следующая ситуация. Согласно частям 1, 2 статьи 2 Федерального закона № 161-ФЗ⁷ казенное предприятие – это унитарное предприятие, то есть коммерческая организация, но не наделенная правом собственности на имущество, которое закреплено за ней собственником. Руководствуется такая организация общими правилами ведения бухгалтерского учета, предусмотренными положениями по бухгалтерскому учету (федеральными стандартами), а также общими правилами налогообложения коммерческой организации.

Доходы казенного предприятия «Х» являлись объектом налогообложения по НДС, организация имела право на уменьшение суммы налога на налоговый вычет – суммы налога, предъявленные при осуществлении расходов (входящий НДС). Разница между полученным НДС от покупателей и входящим НДС подлежала оплате в бюджет.

С 2021 года оказание услуг учреждением в рамках государственного задания не признается объектом налогообложения, однако суммы расходов оплачиваются по выставленным счетам с НДС. Таким образом, учреждение не имеет возможности предъявить к вычету НДС, что в итоге приводит к наличию существенной упущенной выгоды в сравнении с результатами деятельности 2020 года.

Таким образом, за 2020 год казенному предприятию «Х» предоставлен налоговый вычет с общей суммы доходов, в результате чего сумма НДС с доходов, полученных от бюджетных учреждений, подлежащая вычету, остается в распоряжении

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.

⁷ Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

учреждения. В рассматриваемой ситуации в 2021 году учреждение при сохранении размера осуществляемых расходов, не является плательщиком НДС, соответственно не предъявляет НДС к вычету. Получив в рамках государственного задания субсидию, уменьшенную в сравнении с предыдущим периодом на сумму НДС, по аналогии у бюджетного учреждения «Х» в текущем периоде сформировался недополученный доход (сопоставимый по стоимости с налоговым вычетом 2020 года по расчетам с бюджетными учреждениями).

На основании изложенного, бюджетному учреждению «Х» необходимо при планировании показателей плана финансово-хозяйственной деятельности на 2021 год принимать во внимание наличие данного недополученного дохода по бюджетной деятельности по сравнению с 2020 г.

Заключение

Подводя итог, подчеркнем, что субъектам учета (налогоплательщикам) в случае получения субсидий из бюджета требуется детально изучить нормативные (локальные) требования к порядку их выдачи в установленной сфере деятельности, а также конкретные положения договоров, контрактов об их предоставлении и четко выделить цель расходования полученных средств. Порядок бухгалтерского учета операций по доходам зависит от типа хозяйствующего субъекта, источника и оснований получения средств бюджетного финансирования. Важным является вопрос ведения раздельного учета по видам доходов, а также по видам затрат, осуществляемых за счет субсидий и других источников. При рассмотрении вопроса включения размера субсидии в налогооблагаемую базу, вопроса верного применения норм НК РФ необходимо также исходить из цели их расходования, вида бюджетного финансирования, а также типа организации-получателя.

По всем вопросам, связанным с бюджетным финансированием, необходимо раскрытие информации в бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Санкции за нарушение условий предоставления, расходования средств бюджета, а также за нарушение правил бухгалтерского и налогового учета установлены статьями 15.15.5, 15.15.7, 15.15.6, 15.1 КоАП РФ⁸. 

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.

⁸ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ.

Библиографический список

1. Турищева Т.Б. Процедуры анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств автономными учреждениями // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Том 9. – № 4 (33). – С. 378-380.
2. Климова М.А. Субсидии для субъектов МСП, осуществляющих деятельность в наиболее пострадавших от распространения коронавирусной инфекции отраслях: учет и налогообложение // Налоговая политика и практика. – 2020. – № 6 (210). – С. 71-75.
3. Воробьева О.Б. Расчеты по субсидиям // Бюджетный учет. – 2021. – № 8 (200). – С. 36-37.
4. Кувалдина Т.Б. Государственная помощь коммерческим организациям: учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. – 2020. – № 6. – С. 27-34.
5. Рябова И.С. Особенности организации финансового планирования в некоммерческой организации – получателе бюджетных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 4. – С. 38-43.
6. Сотникова Л.В. Особенности аудита организации – получателя государственной помощи при добровольном переходе на новый порядок учета // Аудитор. – 2019. – Том 5. – № 11. – С. 3-12.

Для цитирования

Фомина Д.С. Вопросы бухгалтерского учета и налогообложения доходов при получении средств бюджета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 1. – С. 29-35.

References

1. Turishcheva T.B. Protsecury analiza i otsenki effektivnosti ispol'zovaniya byudzhetnyh sredstv avtonomnymi uchrezhdeniyami [Procedures for Analysis and Evaluation of the Effectiveness of Use of Budgetary Funds by Autonomous Institutions]. *Azimuth nauchnyh issledovaniy: ekonomika i upravlenie – Azimuth of scientific research: economics and administration*, 2020, Vol. 9, no. 4 (33), pp. 378-380 (in Russ.).
2. Klimova M.A. Subsidii dlya sub"ektov MSP, osushchestvlyayushchih deyatel'nost' v naibolee postradavshih ot rasprostraneniya koronavirusnoy infektsii otraslyah: uchet i nalogooblozhenie [Subsidies for SMEs Operating in the Industries Most Affected by the Spread of Coronavirus Infection: Accounting and Taxation]. *Nalogovaya politika i praktika*, 2020, no. 6 (210), pp. 71-75 (in Russ.).
3. Vorob'eva O.B. Raschety po subsidiyam [Subsidy Calculations]. *Byudzhетnyy uchet*, 2021, no. 8 (200), pp. 36-37 (in Russ.).
4. Kuvaldina T.B. Gosudarstvennaya pomoshch' kommercheskim organizatsiyam: uchet i nalogooblozhenie [Government Aid for Commercial Organizations: Accounting and Taxation]. *Buhgalterskiy uchet – Accounting*, 2020, no. 6, pp. 27-34 (in Russ.).
5. Riabova I.S. Osobennosti organizatsii finansovogo planirovaniya v nekommercheskoy organizatsii – poluchatele byudzhетnyh sredstv [Features of Financial Planning in the Non-Profit Organization – Recipient of Budget Funds]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 4, pp. 38-43 (in Russ.).
6. Sotnikova L.V. Osobennosti audita organizatsii – poluchatelya gosudarstvennoy pomoshchi pri dobrovol'nom perekhode na novyy poryadok ucheta [Features of the Audit of the Organization Receiving State Assistance in Terms of Transition to a New Accounting Procedure]. *Auditor*, 2019, Vol. 5, no. 11, pp. 3-12 (in Russ.).

For citation

Fomina D.S. Voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya dohodov pri poluchenii sredstv byudzheta [Accounting and Taxation of Income When Receiving Budget Financing]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 1, pp. 29-35 (in Russ.).



Сервис «Поиск бухгалтера»



Большой опыт

ИПБ России 25 лет занимается становлением бухгалтерской профессии. Наше объединение разработало профессиональный стандарт «Бухгалтер»



База кандидатов

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



Проверка знаний

Специалисты ИПБ России разработали оригинальные, практико-ориентированные задачи и тесты для проверки навыков и знаний кандидатов на ваши вакансии

Как пользоваться сервисом

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



DOI: 10.51760/2308-9407_2022_1_37
УДК: 336.025; 339.976
ВАК: 08.00.10

Механизмы прослеживаемости движения товаров в ЕАЭС: преимущества и перспективы развития*

Traceability Mechanisms for the Movement of Goods within the EAEU: Advantages and Development Prospects

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Екатерина Николаевна Коняева

студентка
e-mail: konyaevakat@yandex.ru

Валерия Игоревна Титяева

студентка
e-mail: v_igorevna_00@mail.ru

Екатерина Сергеевна Милехина

студентка
e-mail: milehina.cat@yandex.ru

Никита Вячеславович Рыморенко

студент
e-mail: nikitarymorenko02@gmail.com
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

Ekaterina N. Konyaeva

Student
e-mail: konyaevakat@yandex.ru

Valeria I. Tityaeva

Student
e-mail: v_igorevna_00@mail.ru

Ekaterina S. Milehina

Student
e-mail: milehina.cat@yandex.ru

Nikita V. Rymorenko

Student
e-mail: nikitarymorenko02@gmail.com
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943-98-55.

Аннотация. Статья посвящена вопросам повышения прозрачности товарных потоков на территории Евразийского экономического союза посредством реализации систем прослеживаемости движения товаров. Актуальность рассматриваемой проблемы обусловлена стремлением государств, входящих в интеграционные образования (в частности, в ЕАЭС), обеспечить благоприятные условия для расширения международных торговых отношений, снижение уровня экономической преступности, защиту национальных рынков от контрабандных и контрафактных товаров. Авторами рассматриваются предпосылки, оказавшие влияние на разработку и внедрение механизмов прослеживаемости, сопоставляются существующие механизмы контроля товарных потоков (маркировка и документальная прослеживаемость), выявляются их достоинства и недостатки. Особое внимание уделяется созданию системы прослеживаемости движения товаров – ее содержанию, эволюции, принципам функционирования, нормативной базе. В статье определяются возможные перспективные направления использования системы документальной прослеживаемости движения товаров. К ним авторы

Abstract. This paper is devoted to the issues of increasing the transparency of commodity flows in the territory of the Eurasian Economic Union through the implementation of traceability systems for the movement of goods. The relevance of the problem under consideration is due to the desire of the states that are members of the integration formations (in particular, the EAEU) to provide favorable conditions for expanding international trade relations, reducing the level of economic crime, and protecting national markets from smuggled and counterfeit goods. The authors consider the prerequisites that influenced the development and implementation of traceability mechanisms, compare the existing mechanisms for controlling commodity flows (marking and documentary traceability), and identify their advantages and disadvantages. Special attention is paid to the creation of goods traceability system: its content, evolution, operation principles and regulatory framework. The paper defines possible promising directions for using the system of documentary traceability for the movement of goods. These include the development of incentive target control, deep data analysis using big-data systems, and the formation of digital ecosystems in which

* Научный руководитель: **Юлия Юрьевна Косенкова**, канд. экон. наук, доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

относят развитие стимулирующего таргет-контроля, проведение глубокого анализа данных с помощью big-data systems и формирование цифровых экосистем, в которых государству отводится важная регулирующая роль, а механизм прослеживаемости является лишь частью цифровой инфраструктуры в данной системе. На основе проведенного анализа авторы делают вывод, что система прослеживаемости по большинству параметров предпочтительнее физической маркировки. Тем не менее, по мнению авторов, система прослеживаемости движения товаров не вытеснит маркировку, а будет органично сосуществовать параллельно с ней.

Ключевые слова: система прослеживаемости движения товаров; маркировка; документальная прослеживаемость; национальные системы прослеживаемости.

Введение

Условием создания равной конкурентной среды для хозяйствующих субъектов, достижения высоких темпов экономического роста и обеспечения достаточными финансовыми ресурсами деятельности государства является повышение прозрачности хозяйственной деятельности, сокращение теневого сектора экономики. Особое значение эти вопросы принимают в условиях динамично развивающейся интеграции национальных экономик. Приоритетная важность обеспечения прозрачности товарных потоков (в том числе международных) обусловлена следующими причинами:

- стандартизация, регулирование, усиление контроля качества импортируемых товаров способствует расширению международных торговых отношений;
- мониторинг действий экономических агентов позволяет повысить эффективность налогового контроля и обеспечить своевременное и полное поступление налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации;
- вопросы осуществления контрабанды, реализации контрафактных товаров по-прежнему остро стоят перед правительствами большинства государств постсоветского пространства. Несмотря на активно осуществляемую интеграцию, необходимость защиты национальных рынков от экономических последствий противоправных действий является достаточно актуальной.

Данные причины актуализируют поиск и применение инструментов, отвечающих задаче повышения прозрачности рынков, движения товарных потоков.

Рассмотрим механизмы, способные дать ответ на предъявляемые временем вызовы. На сегодняшний день разработаны две системы прослеживаемости движения товаров: система маркировки товаров средствами идентификации и система документальной прослеживаемости товаров. В

the state has an important regulatory role, and the traceability mechanism is only part of the digital infrastructure. Based on the analysis the authors conclude that the traceability system is preferable to physical marking in most parameters. Nevertheless, according to the authors the goods traceability system will not replace the marking, but will organically coexist in parallel with it.

Keywords: goods traceability system; marking; documentary traceability; national traceability systems.

рамках статьи представляется интересным рассмотреть сущность данных систем, современные проблемы, с которыми могут столкнуться страны ЕАЭС при их реализации, а также эффективность данных механизмов и перспективы их развития. Следовательно, объектом исследования является контроль и регулирование в рамках Евразийского экономического союза товарных потоков, предметом – механизмы обеспечения прослеживаемости движения товаров. Целью исследования является сопоставление различных механизмов прослеживаемости и определение перспектив развития данных механизмов.

Предпосылки создания системы прослеживаемости движения товаров

Евразийский экономический союз (ЕАЭС) как интеграционное образование начал свою деятельность в 2015 году и стал преемником функционировавшего в 2001–2014 гг. Евразийского экономического сообщества. Он является международной организацией региональной экономической интеграции. Членами ЕАЭС являются Кыргызстан, Армения, Беларусь, Казахстан и Россия. В зону свободной торговли ЕАЭС входят Вьетнам, Сингапур, Иран и Сербия. На стадии переговоров находится ряд других государств, в т.ч. КНР. Таким образом, создание общего экономического пространства, повышение прозрачности товарных потоков между странами-членами объединения имеют большое значение для экономики России. Внедрение системы прослеживаемости движения товаров будет способствовать формированию единого рынка товаров, услуг, капитала и трудовых ресурсов в рамках ЕАЭС.

Создание механизма прослеживаемости товаров на территорию ЕАЭС имело ряд предпосылок. Первым фактором является рост уровня доверия между государствами путем создания единого стандарта прослеживаемости. Сложившаяся на момент

принятия Соглашения о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза,¹ ситуация в сфере товарооборота характеризовалась высокой долей незаконного оборота. Отличающиеся стандарты и условия контроля за товарами для разных стран-участниц Союза давали разные результаты, негативно сказывающиеся на экономиках стран. Создание единой системы прослеживаемости позволит усилить взаимоконтроль и углубить экономические отношения между странами-участницами Союза. Это, по мнению авторов, будет способствовать укреплению доверия между странами, позволит поддерживать баланс национальных экономических интересов.

Второй предпосылкой к внедрению механизмов прослеживаемости служит наращивание технологической конкурентоспособности экономик стран ЕАЭС путём процесса внедрения цифровых технологий. Процессы неоиндустриализации, протекающие в развитых экономиках, диктуют необходимость интеграции усилий государств-членов ЕАЭС в целях разработки проектов и мероприятий по цифровой трансформации отраслей экономики, разработке и применению новых цифровых бизнес-процессов и цифровых моделей. В рамках ЕАЭС Россия является драйвером цифровизации. Опыт, накопленный российским государством (и, в особенности, Федеральной налоговой службой России [1]), позволяет Евразийскому экономическому союзу реализовывать масштабные мероприятия, основанные на использовании цифровых технологий, к каким можно отнести интегрированную информационную систему прослеживаемости товаров на территории ЕАЭС.

Одним из важнейших документов, определяющих направления, цели, механизмы использования цифровизации, является «Цифровая повестка ЕАЭС до 2025 года: перспективы и рекомендации»². Создание системы прослеживаемости товаров в ЕАЭС можно рассматривать как одно из важнейших ключевых направлений цифровизации национальной экономики (а именно – товарных рынков, рынков услуг, труда и капитала) и системы управления интеграционными процессами [2].

Модели организации системы прослеживаемости движения товаров

Организация системы прослеживаемости движения товаров может основываться на двух моделях:

¹ Соглашение о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза (Заключено в г. Нур-Султане 29.05.2019). Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_203253/ (дата обращения: 25.03.2021).

² Цифровая повестка Евразийского экономического союза до 2025 года: перспективы и рекомендации. Режим доступа: <http://www.eurasiancommission.org/ru/act/dmi/SiteAssets/%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%92%D0%91.pdf> (дата обращения: 25.04.2021).

физической маркировке товаров средствами идентификации и документальной прослеживаемости товаров [3].

Физическая маркировка предполагает нанесение на товар специального контрольного знака, который позволяет отследить оборот товара [4]. Система маркировки отдельных товарных групп в России начала реализовываться достаточно давно. Координатором проекта со стороны государства выступает Министерство промышленности и торговли РФ. Реализация проекта осуществляется в формате государственно-частного партнерства с участием единого оператора – Центра развития перспективных технологий (ЦРПТ). Отслеживающей системой маркированной продукции является система «Честный ЗНАК». Движение товаров обеспечивается с момента производства до момента приобретения товара конечным потребителем. Следовательно маркировку можно считать определённым паспортом товара, с данными, необходимыми как государственными органам, так и покупателю (характеристики товара, производитель, бренд и т.д.).

В качестве успешного примера, иллюстрирующего эффективность маркировки, можно привести пилотный проект по маркировке меховых изделий. Реализация пилотного проекта позволила достичь впечатляющих результатов: сокращения количества контрафактных товаров, увеличения поступлений налоговых и таможенных платежей, роста защищенности прав потребителей.

По данным Федеральной таможенной службы России, в 2017 г. было промаркировано более 2,3 млн ввозимых и отечественных меховых изделий. В результате введения обязательной маркировки товара объем рынка меховых изделий увеличился примерно на 50%, что стало результатом «выхода из тени» значительного числа торговых посредников и легализации их оборота. [5, с. 4]. В настоящее время в России внедрены системы маркировки достаточно большого числа товарных групп: лекарственных средств (ИС «Маркировка»), алкогольной продукции (ЕГАИС), табачной продукции, животноводческой продукции (ГИС «Меркурий»), древесины (ЕГАИС-древесина) и проч. [6]. Аналогичные системы в настоящее время внедрены и в других странах-участницах ЕАЭС – Республике Беларусь (ГИС АИТС), Казахстане (ИС КНП), Армении (Vero Code) и Киргизии (СИОЖ). По данным ФНС России, использование RFID – меток в России позволило на 20% сократить оборот контрафактной продукции.

Тем не менее, использование системы физической маркировки товаров имеет и свои недостатки (таблица.1).

Опыт создания и эксплуатации системы маркировки позволил разработать модель цифровой прослеживаемости товаров – документальную прослеживаемость. Данный механизм обеспечивает сопровождение движения товарных потоков по количественным показателям партий товаров, указанных в сопроводительных документах.

Таблица 1. Недостатки системы физической маркировки товаров*

Объект издержек	Сущность проблемы	Последствия
Одновременно государство и бизнес	Взаимодействие неинтегрированных информационных систем, администрируемых различными государственными органами и частично дублирующих друг друга	Рост административных издержек компаний, связанных с возрастанием объема отчетности. Для государства – рост нерелевантной, несистематизированной информации, не используемой в целях государственного регулирования экономики
Государство	Наличие у ЦРПТ монополии на выдачу маркировки	Неполнота доверия субъектов предпринимательства к системе маркировки; платный характер услуги по получению кодов маркировки
Бизнес	Маркировка предполагает нанесение на товар физических кодов, требует специфического оборудования	Увеличение коммерческих расходов, как следствие – удорожание товара
	Невозможность нанесения RFID – меток на некоторые товарные группы (свежие овощи и фрукты)	Невозможность реализации программы маркировки данных товарных групп

Хронология создания системы прослеживаемости

Хронология исследуемого механизма берет начало 29.05.2019, когда в Нур-Султане было заключено соглашение «О механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза»³, ратификация которого была проведена федеральным законом от 02.12.2019 № 386-ФЗ⁴.

Система прослеживаемости движения товаров должна была начать функционирование 01.07.2021 г. Изначально предполагалось, что система работает с начала 2021 г., но, так как Министерство финансов сообщило, что бизнесу и уполномоченным ведомствам необходимо больше времени для подготовки и доработки софт-системы, зависимой от изменений в законодательстве, вступающих с 01.07.2021, Правительство отложило запуск механизма и продлило срок его тестирования.

Тестирование системы прослеживаемости осуществляется с 01.07.2019 г. согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 25.06.2019 г.⁵ В рамках эксперимента была оценена нормативно-правовая база, выстроен порядок функционирования механизма прослеживаемости,

* Составлено авторами на основании анализа информационных источников.

³ Соглашение о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза (Заключено в г. Нур-Султане 29.05.2019) Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_203253/ (дата обращения: 25.03.2021).

⁴ Федеральный закон «О ратификации Соглашения о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза» от 02.12.2019 № 386-ФЗ (последняя редакция). Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_203253/ (дата обращения: 25.03.2021).

⁵ Постановление Правительства РФ от 25.06.19 № 807 (ред. от 13.02.2021) «О проведении эксперимента по прослеживаемости товаров, выпущенных на территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_203253/ (дата обращения: 25.03.2021).

порядок определения товарных групп, подлежащих включению в систему прослеживаемости, были определены требования к формату и структуре регистрационного номера партии товара и к формату информации, передаваемой в национальную систему прослеживаемости. Эксперимент был рассчитан до 30.06.2021 г. Ожидаемый срок вступления в силу мер ответственности – 01.07.2022 г.

Принципы функционирования системы прослеживаемости

Функционирование системы прослеживаемости основывается на ряде принципов. К ним относятся: исключение дублирования бизнес-процессов налогоплательщиков; формирование индикатора прослеживаемости на единых правилах; отсутствие необходимости физической маркировки товара и фиксации в имеющихся документах при переходе права собственности на прослеживаемый товар; базирование системы на имеющемся электронном документообороте между налогоплательщиками. Указанные принципы распространяются на всех участников документооборота⁶.

Включению в систему прослеживаемости подлежат товары по перечню Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД), утвержденному правительством стиральные машины, холодильники, промышленная техника, детские коляски и прочее. Для целей прослеживаемости партии товара присваивается регистрационный номер (РНПТ), в структуру которого входит номер декларации на товары и порядковый номер товара. Благодаря присвоению и последующему указанию РНПТ во всей цепочке движения партии товара, даже в случае ее дробления, возможность идентификации будет сохраняться в отношении каждой единицы

⁶ Национальная система прослеживаемости товаров / Официальный сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/spt/ (дата обращения: 11.05.2021).

партии товара вплоть до ее перехода к конечному потребителю. В то же время необходимо отметить, что регистрационный номер (в отличие от механизма физической маркировки) будет присваиваться не отдельному товару, а всей партии, что, безусловно, сделает процесс идентификации менее трудоемким. Использование данного механизма позволит выявлять контрафактный и контрабандный товар, позволит контролировать реализацию с целью предотвращения сокрытия налоговой базы по налогу на прибыль организаций и НДС, позволит контролировать ценообразование, а также направления и структуру товарных потоков.

Само внедрение системы на территории ЕАЭС происходит постепенно. Сначала формировались и тестировались национальные системы прослеживаемости, которые впоследствии должны создать единую информационную систему прослеживаемости, вырабатывались общие подходы к определению перечня маркируемых товаров, координировались национальные информационные системы. В итоге национальные системы прослеживаемости должны быть интегрированы и функционировать как единое целое.

Перспективы развития системы прослеживаемости движения товаров

К предполагаемым перспективам развития механизма прослеживаемости можно отнести:

- реализацию таких направлений, как развитие стимулирующего таргет-контроля и проведение глубокого анализа данных с помощью big-data systems (благодаря единой базе данных возможно распознать текущие проблемы на рынках и при необходимости оказать регулирующее воздействие), а также предложение хозяйствующим субъектам дополнительных сервисных функций,

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. Косенкова Ю.Ю. Цифровизация как важнейший тренд в налоговом администрировании // Учет, анализ и аудит: новые задачи в обеспечении безопасности и ответственности перед бизнесом. Сборник научных статей по итогам VI Международной межвузовской научно-практической конференции. – Москва: Издательство «КноРус», 2020. – С. 153-162.

т.е. дополнительных информационных ресурсов для оптимизации бизнес-процессов;

- формирование цифровых экосистем, в которых государству отводится важная регулирующая роль, а механизм прослеживаемости является частью цифровой инфраструктуры в данной системе.

Внедрение системы прослеживаемости по большинству параметров предпочтительнее маркировки, так как система прослеживаемости информационно компактнее, экономически выгоднее и представляет единую платформу для государств ЕАЭС. В то же время можно ожидать, что система документальной прослеживаемости не вытеснит маркировку. Например, реализация цифровой прослеживаемости в отношении несерийных товаров в достаточной степени затруднена (те же самые меховые изделия, каждое из которых, как правило, индивидуально, и сформировать из них партию не всегда возможно).

Заключение

Таким образом, основываясь на анализе информации, можно сделать выводы о том, что внедрение механизмов прослеживаемости товаров позволяет:

1. Сформировать условия, при которых невозможно будет применять преступные схемы полного или частичного уклонения от уплаты в бюджеты бюджетной системы налоговых и таможенных платежей.
2. Осуществлять контроль над всей цепочкой движения товаров, в т.ч. на территории нескольких государств-участников ЕАЭС.
3. Сократить теневой сектор экономики во всех странах-участницах.
4. Усилить уровень доверия между странами-участницами, благодаря созданию единого стандарта прослеживаемости. 

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. Kosenkova YU.YU. TSifrovizatsiya kak vazhneyshiy trend v nalogovom administrirovanii [Digitalization as the Most Important Trend in Tax Administration]. *Uchet, analiz i audit: novye zadachi v obespechenii bezopasnosti i otvetstvennosti pered biznesom. Sbornik nauchnykh statey po itogam VI mezhdunarodnoy mezhvuzovskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Moscow, KnoRus Publ., 2020, pp. 153-162.

2. Андреева Л.В. Создание системы прослеживаемости товаров в Евразийском экономическом союзе: цели, перспективы, организационно-правовая основа // Международное сотрудничество Евразийских государств: политика, экономика, право. – 2018. – №2 (15). – С. 70-78.
3. Лаптев Р.А., Коварда В.В., Рогов Р.А. Основные направления развития системы прослеживаемости товаров в качестве фактора обеспечения безопасности России в условиях расширения процесса глобализации // Вестник Евразийской науки. – 2020. – Т. 12. – №1. – С. 54.
4. Шаурина О.С., Кривушина О.А. О маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками в Российской Федерации // Век качества. – 2019. – №4. – С. 167-183.
5. Игнатова О. Знаки в шубе // Российская газета. – 2018. – №84 (7547). – С. 4.
6. Косенкова Ю.Ю., Вакин А.Н., Хохлова Л.А. Использование системы прослеживаемости движения товаров в рамках ЕАЭС с целью осуществления налогового контроля // Самоуправление. – 2021. – №1(123). – С. 286-290.
2. Andreeva L.V. Sozdanie sistemy proslzhivaemosti tovarov v evraziyskom ekonomicheskom soyuze: tseli, perspektivy, organizatsionno-pravovaya osnova [Creation of a System of Traceability of Goods in the Eurasian Economic Union: Goals, Prospects, Organizational and Legal Basis]. *Mezhdunarodnoe sotrudnichestvo Evraziyskih gosudarstv: politika, ekonomika, parvo*, 2018, no. 2(15), pp. 70-78 (in Russ.).
3. Laptev R.A., Kovarda V.V., Rogov R.A. Osnovnye napravleniya razvitiya sistemy proslzhivaemosti tovarov v kachestve faktora obespecheniya bezopasnosti Rossii v usloviyah rasshireniya protsessa globalizatsii [The Main Directions of the Development of the Traceability System of Goods as a Factor in Ensuring Russia's Security in the context of the Expansion of the Globalization Process]. *Vestnik Evraziyskoy nauk*, 2020, Vol. 12, no. 1, p. 54 (in Russ.).
4. SHaurina O.S., Krivushina O.A. O markirovke tovarov kontrol'nymi (identifikatsionnymi) znakami v Rossiyskoy Federatsii [About Marking of Goods by Control (Identification) Signs in the Russian Federation]. *Vek kachestv*, 2019, no. 4, pp. 167-183 (in Russ.).
5. Ignatova O. Znaki v shube [Signs in Fur Coat]. *Rossiyskaya gazeta*, 2018, no. 84 (7547), p. 4.
6. Kosenkova YU.YU., Vakin A.N., Hohlova L.A. Ispol'zovanie sistemy proslzhivaemosti dvizheniya tovarov v ramkah EAES s tsel'yu osushchestvleniya nalogovogo kontrolya [Using the System of Traceability of the Movement of Goods within the EAEU for the Purpose of Implementing Tax Control]. *Samoupravlenie*, 2021, no.1(123), pp. 286-290 (in Russ.).

Для цитирования

Коняева Е.Н., Титяева В.И., Милехина Е.С., Рыморенко Н.В. Механизмы прослеживаемости движения товаров в ЕАЭС: преимущества и перспективы развития // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – №1. – С. 37-42.

For citation

Konyaeva E.N., Tityaeva V.I., Milehina E.S., Rymorenko N.V. Mekhanizmy proslzhivayemosti dvizheniya tovarov v YEAEs: preimushchestva i perspektivy razvitiya [Traceability Mechanisms for the Movement of Goods within the EAEU: Advantages and Development Prospects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 1, pp. 37-42 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_1_43
УДК 33.330
ВАК 08.00.10

Сравнение методов трансфертного ценообразования в России и США*

Comparison of Transfer Pricing Methods in Russia and the USA

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Мария Валерьевна Дрягина

студентка 4 курса
e-mail: drjagina00@mail.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., 49.
Тел. +7 (499) 943-98-55.

Аннотация. Контроль за трансфертным ценообразованием является вопросом международного масштаба. Интеграция мировых экономических процессов приводит к появлению взаимозависимых лиц не только в рамках одной страны, но и в разных юрисдикциях. Рынок все больше и больше приобретает международный характер, возрастает конкуренция. В нынешних условиях возрастает значимость оптимизации налоговых обязательств для компаний, а для государства возникают риски появления выпадающих доходов. Поэтому странами-членами ОЭСР был принят документ, который описывает общие подходы к трансфертному ценообразованию. Благодаря этому существуют общие тенденции в определении сопоставимости сделок, а также принцип «вытянутой руки». Так как ежегодно уровень глобализации и интеграции российской экономики непрерывно увеличивается, следовательно и возрастает значимость контроля трансфертных цен. В связи с этим необходимо ориентироваться на мировые тенденции и перенимать зарубежный опыт. В процессе исследования использованы методы системного подхода, анализа и оценки действующего законодательства обеих стран, выявлено, что американские нормативные акты предусматривают более гибкую систему оценки трансфертных цен. Также в статье найдены пути совершенствования действующего законодательства на основе американского опыта.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; сопоставимые сделки; взаимозависимые лица; метод сопоставимой неконтролируемой цены; зарубежный опыт.

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

Maria V. Dryagina

4th year Undergraduate Student
e-mail: drjagina00@mail.ru
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943-98-55.

Abstract. Transfer pricing oversight is an international issue. The integration of global economic processes leads to the emergence of related persons not only within the same country, but also in different jurisdictions. The market is becoming more and more international, and the competition is increasing. In the current conditions the importance of optimizing tax liabilities for companies is growing, and there are risks of shortfall in revenue for the state. Therefore, the OECD member countries have adopted a document that describes common approaches to transfer pricing. Due to this, there are general trends in determining the comparability of transactions, as well as the "outstretched arm" principle. Since the level of globalization and integration of the Russian economy is continuously increasing every year the importance of controlling transfer prices is increasing. In this regard it is necessary to focus on global trends and adopt foreign experience. During the research the author has used methods of systematic approach, analysis and evaluation of the current legislation, and comparison method. When analyzing the legislation of both countries it was revealed that U.S. regulations create a more flexible system for assessing transfer prices. The author also finds ways to improve the current legislation based on the American practice.

Keywords: transfer pricing; comparable transactions; related persons; comparable uncontrolled price method; foreign experience.

* Научный руководитель: **Ряховский Дмитрий Иванович**, доктор экономических наук, профессор. Руководитель департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ.

Таблица 1. Разнообразие методов трансфертного ценообразования в США

Передача материального имущества (26 CFR § 1.482-3) ²	Передача нематериального имущества (26 CFR § 1.482-4) ²	Предоставление услуг (26 CFR § 1.482-9) ²
-	-	метод определения стоимости услуг
метод сопоставимой неконтролируемой цены	метод сопоставимой неконтролируемой транзакции	метод сопоставимых неконтролируемых цен на услуги
метод определения цены перепродажи	-	метод валовой маржи услуг
метод «затраты плюс»	-	метод стоимость услуг-плюс
метод сопоставимой прибыли	метод сопоставимой прибыли	метод сопоставимой прибыли
метод разделения прибыли	метод разделения прибыли	метод разделения прибыли
неуказанный метод, т. е. метод, отличный от вышеуказанного, если такой метод надежен	неуказанный метод, т. е. метод, отличный от вышеуказанного, если такой метод надежен	неуказанный метод, т. е. метод, отличный от вышеуказанного, если такой метод надежен

Введение

С вопросами налогового администрирования контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами сталкивается большинство современных стран. Каждое государство заинтересовано в справедливом ценообразовании на рынке, и как следствие – в пополнении бюджета. Для реализации этих задач применяются методы трансфертного ценообразования, направленные на максимальное приближение трансфертной цены к рыночной, то есть к такой цене, по которой товары, работы или услуги могут быть проданы независимым контрагентам [1]. В основе контроля за трансфертными ценами лежит принцип «вытянутой руки» (arm's length) [2]. Контролируемая сделка соответствует стандарту «вытянутой руки», если результаты сделки соответствуют результатам, которые были бы достигнуты, если бы неконтролируемые налогоплательщики участвовали в той же сделке при тех же обстоятельствах.

Страны-участницы ОЭСР придерживаются допустимых методов трансфертного ценообразования, которые представлены в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для международных компаний и налоговых администраций¹. Поэтому можно сказать, что большинство стран имеет единообразный подход к контролю трансфертных цен. Однако, в законодательстве США имеется ряд особенностей, которые необходимо рассмотреть в сравнении с российскими нормами. Для этого в работе проведен подробный анализ законодательных актов США и Налогового кодекса РФ.

¹ Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для международных компаний и налоговых администраций. Режим доступа: http://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 (дата обращения: 22.11.2021).

² Электронный кодекс федеральных нормативных актов (e-CFR). Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/cfr/text> (дата обращения: 22.11.2021).

Группы методов

В России для всех контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами применяются базовые 5 методов трансфертного ценообразования вне зависимости от того, что является предметом сделки товар или услуга. В Соединенных Штатах система немного отличается (таблица 1).

Как мы видим в США количество методов преобладает за счет возможности применения «неуказанного метода», а также метода определения стоимости услуг. Однако для нематериального имущества не прописаны методы «затраты плюс» и «определения цены перепродажи» в силу невозможности применения этих методов для данного вида имущества. На наш взгляд, такая разбивка более целесообразна, так как она позволяет учесть все особенности и различия между методами сделок.

Также важным различием между подходом к выбору метода трансфертного ценообразования. В России существует определенная четкая иерархия методов, которую нарушать нельзя. Так, приоритетными методами выступают метод сопоставимых рыночных цен и метод цены последующей реализации, и только при невозможности использования этих методов в определенной последовательности используются остальные методы, но, опять же, возможности выбора «наилучшего метода» на усмотрение налогоплательщика или налогового органа нет. Но при этом допускается комбинация нескольких методов [2, с. 328]. В Америке же для методов нет порядка приоритета. Применяется правило «наилучшего метода», в соответствии с которым используемый метод должен быть тем, который обеспечивает наиболее надежную оценку цены на расстоянии вытянутой руки в данных обстоятельствах.

Таблица 2. Сравнительный анализ российского и американского законодательства

Россия		США (Материальное имущество*)	
Метод	Суть метода	Метод	Суть метода
сопоставимых рыночных цен	оценивает, соответствует ли цена контролируемой сделки рыночной цене аналогичной сделки	сопоставимой неконтролируемой цены	оценивает, соответствует ли сумма, взимаемая в контролируемой сделке, сумме, взимаемой в сопоставимой неконтролируемой сделке
цены последующей реализации	оценивает, соответствует ли валовая рентабельность рыночному уровню валовой рентабельности	определения цены перепродажи	оценивает, соответствует ли сумма, начисленная по контролируемой сделке, величине, соответствующей марже валовой прибыли, полученной в сопоставимых неконтролируемых сделках
затратный	оценивает, соответствует ли показатель валовой рентабельности затрат контрагента контролируемой сделки рыночному уровню данного показателя	«затраты плюс»	оценивает, соответствует ли сумма, начисленная по контролируемой сделке, размеру наценки на валовую прибыль, полученной в сопоставимых неконтролируемых сделках
сопоставимой рентабельности	оценивает операционную рентабельность, сложившуюся у лица, выступающего стороной анализируемой сделки, и рыночный интервал операционной рентабельности в сопоставимых сделках	сопоставимой прибыли	оценивает, соответствует ли сумма, начисленная по контролируемой сделке, объективным показателям прибыльности, полученным от неконтролируемых налогоплательщиков, которые занимаются аналогичной предпринимательской деятельностью при аналогичных обстоятельствах
распределения прибыли	сравнивает фактическое распределение между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок	разделения прибыли	оценивает, соответствует ли распределение совокупной операционной прибыли/убытка, относящейся к одной или нескольким контролируемым операциям, доле вклада каждого контролируемого лица в совокупную операционную прибыль/убыток
-	-	неуказанный	любой другой метод, соответствующий принципам, заложенным в 26 CFR § 1.482-3

Сравнительный анализ

Проведем сравнительный анализ методов трансфертного ценообразования в США и России. В России они закреплены в Налоговом кодексе РФ, в главе 14.3 (ст. 105.9–105.13 НК РФ)³.

Для более наглядного представления результаты анализа приведены в таблице 2.

Как мы видим, хоть и на первый взгляд названия методов трансфертного ценообразования в России и Америке различаются, но суть одна и та же. Однако в США список методов открытый, так как имеет пункт «неуказанный метод», что означает, что возможно изобретение собственного метода, что обеспечивает гибкость системы трансфертного ценообразования.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021)].

* Определения методов для материального имущества, нематериального имущества и услуг практически идентичны, поэтому для исключения нагромождения и повторений выбрано материальное имущество как предмет сделки.

Метод сопоставимой неконтролируемой цены

Данный метод наиболее интересен для более подробного анализа, на наш взгляд, так как в зависимости от предмета сделки появляются особенности, присущие услугам или нематериальному имуществу. Рассмотрим все эти нюансы подробнее.

Определение налогооблагаемого дохода в связи с передачей материального имущества. Степень сопоставимости между контролируемыми и неконтролируемыми транзакциями определяется путем применения положений параграфа 1.482-1 свода федеральных нормативных актов США (26 CFR § 1.482-1) Сходство продуктов окажет наибольшее влияние на сопоставимость. Так как даже незначительные расхождения в договорных условиях могут оказать существенное влияние на сумму, которая будет взиматься в неконтролируемой сделке, сопоставимость зависит от близкого сходства факторов, или возможности корректировки. Если различия между контролируемыми

и неконтролируемыми сделками, которые могут повлиять на цену есть, следует внести коррективы в цену неконтролируемой сделки⁴.

Факторы, которые могут иметь особое значение:

1. Качество продукта.
2. Условия договора (например, объем и условия предоставляемых гарантий, объем продаж или закупок, условия кредитования, условия транспортировки).
3. Уровень рынка (оптовая торговля, розничная торговля).
4. Географический рынок, на котором осуществляется сделка.
5. Дата совершения сделки.
6. Нематериальное имущество, связанное с продажей.
7. Валютные риски.
8. Альтернативы, реально доступные покупателю и продавцу.

Рассмотрим пример того, как нематериальное имущество, связанное с продажей товара, может оказывать влияние на сделку. Допустим, компания «А», американский производитель, продает один и тот же продукт как контролируемым, так и неконтролируемым дистрибьюторам. Однако при продаже в рамках контролируемых сделок не использует свой товарный знак, но использует свой товарный знак на товарах, продаваемых в рамках неконтролируемых сделок. Исходя из данных обстоятельств, влияние торговой марки на цену является существенным и не может быть надежно оценено. Поскольку имеются существенные различия в продукте, для которых невозможно произвести надежную корректировку, метод сопоставимой неконтролируемой цены вряд ли обеспечит надежную оценку результата.

Определение налогооблагаемого дохода со сделкой с контролируемыми услугами. Аналогично первой ситуации, в случае различия между контролируемыми и неконтролируемыми сделками, следует внести коррективы в цену неконтролируемой сделки. Здесь также присутствует ряд факторов, влияющих на цену:

1. Качество предоставляемых услуг.
2. Условия контракта (например, объем и условия гарантий в отношении услуг, распределение рисков, включая любые условия оплаты).
3. Нематериальное имущество, используемое при оказании услуг.
4. Географический рынок, на котором предоставляются или получаются услуги.
5. Понесенные риски.
6. Продолжительность или количественный показатель предоставляемых услуг.
7. Альтернативы, реально доступные для исполнителя и получателя⁵.

⁴ Электронный кодекс федеральных нормативных актов (e-CFR). Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/cfr/text> (дата обращения: 22.11.2021).

Перейдем к рассмотрению примера. Допустим, компания «М», корпорация США, оказывает транспортные услуги контролируемым и неконтролируемым сторонам на краткосрочной основе или по мере необходимости. Компания взимает с неконтролируемых сторон в Стране «Х» единый сбор в размере 60 долларов США за контейнер. Компания «М» также предоставляет идентичные услуги в Стране «Х» для своей дочерней компании, Компании «N». Неконтролируемые стороны в Стране «Х» оказывают аналогичные услуги, но только по контрактам, срок действия которых составляет не менее года. Разница в продолжительности услуг оказывает существенное влияние на цены, поэтому необходимо внести корректировки для учета этих различий в результаты неконтролируемых транзакций и такие скорректированные результаты могут использоваться в качестве показателя результата.

Определение налогооблагаемого дохода в связи с передачей нематериального имущества. При оценке сопоставимости обстоятельств контролируемых и неконтролируемых сделок факторы, которые могут иметь особое значение включают следующее:

1. Условия передачи, включая права на использование, любые ограничения на использование или любые ограничения на географическую область, в которой права могут быть использованы.
2. Стадия развития нематериального актива (включая, при необходимости, необходимые правительственные разрешения, разрешения или лицензии) на рынке, на котором нематериальный актив должен использоваться.
3. Права на получение обновлений, изменений или модификаций нематериального актива.
4. Уникальность имущества.
5. Срок действия лицензии, контракта или другого соглашения, а также любые права на расторжение или пересмотр.
6. Наличие и объем сделок с обеспечением или текущих деловых отношений между получателем и передающим лицом.
7. Функции, которые должны выполняться передающим лицом и получателем, включая любые вспомогательные услуги⁶.

Проведя анализ факторов, влияющих на определение сопоставимой цены в тех или иных условиях, можно сделать вывод о том, что услуги и нематериальные активы имеют ряд особенностей по сравнению с обычными товарами, и их необходимо учитывать при использовании данного метода трансфертного ценообразования.

⁵ Электронный кодекс федеральных нормативных актов (e-CFR). Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/cfr/text> (дата обращения: 22.11.2021).

⁶ Электронный кодекс федеральных нормативных актов (e-CFR). Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/cfr/text> (дата обращения: 22.11.2021).

Заключение

Таким образом, подход к трансфертному ценообразованию в России и США схож, но американское законодательство имеет ряд специфических черт, которые помогают более точно и индивидуально подходить к определению цены сделки исходя из принципа «вытянутой руки». Исследование подхода США к распределению методов трансфертного ценообразования позволило выделить направления совершенствования российского законодательства. Необходимость детализации методов трансфертного ценообразования обусловлена спецификой услуг или нематериальных активов в сравнении с обычными материальными товарами. Необходимо разделить методы трансфертного ценообразования отдельно для каждого вида сделок. Несмотря на то, что в российском законодательстве прописаны особенности оценки сопоставимости сделок для нематериальных активов и услуг, целесообразно добавить следующие факторы:

- уникальность имущества;
- срок действия лицензии или контракта;
- стадия развития НМА на рынке;

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. Грундел Л.П. Новая парадигма налогового контроля трансфертных цен в условиях международной налоговой конкуренции // *Налоги и налогообложение*. – 2019. – №2. – С. 56-68.
2. Гончаренко Л.И. *Налоговое администрирование и контроль*: учебник. – Москва: Магистр: ИНФРА-М, 2020. – 448 с.

Для цитирования

Дрягина М.В. Сравнение методов трансфертного ценообразования в России и США // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2022. – № 1. – С. 43-47.

- продолжительность предоставляемых услуг;
- условия передачи НМА.

Это позволит более справедливо подходить к оценке сопоставимых сделок. Однако примененные американского опыта закрепления открытого списка методов трансфертного ценообразования может негативно сказаться в условиях российской экономики. С одной стороны, это дает вариативность в оценке цен, что, несомненно, является достоинством данного подхода. Однако в этой ситуации возникают риски увеличения налоговых споров насчет применимости «авторских» методов, что, несомненно, увеличит нагрузку на администрирование трансфертного ценообразования в России. Поэтому лучше дать налогоплательщикам и налоговым органам относительную свободу в отношении выбора лучшего метода для той или иной ситуации. Целесообразно ввести две альтернативные возможности: либо придерживаться старой иерархии, либо пользоваться любым методом, но с обязательным качественным обоснованием данного выбора. Это позволит минимизировать негативное влияние данной реформы, а также оценить заинтересованность субъектов хозяйствования в данных изменениях. 

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. Grundel L.P. Novaya paradigma nalogovogo kontrolya transfertnyh tsen v usloviyah mezhdunarodnoy nalogovoy konkurentsii [The New Paradigm of Tax Control Over Transfer Pricing under the conditions of International Tax Competition]. *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2019, no. 2, pp. 56-68 (in Russ.).
2. Goncharenko L.I. *Nalogovoe administrirovanie i kontrol'* [Tax Administration and Control]. Moscow, Magistr: INFRA-M Publ., 2020. 448 p.

For citation

Dryagina M.V. Cravnenie metodov transfertnogo tsenoobrazovaniya v Rossii i SSHA [Comparison of Transfer Pricing Methods in Russia and the USA]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 1, pp. 43-47 (in Russ.).

Год профессионального налогового консультанта в ИПБ России

ИПБ России подготовил специальное предложение по получению в этом году аттестата профессионального налогового консультанта 7-го уровня для наших членов и создал специальный раздел для тех, кто еще не является членами ИПБ России, со всей необходимой информацией:

2022 год объявлен в ИПБ России годом профессионального налогового консультанта.

С чем это связано?

1 марта 2022 года вступил в силу новый профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам». Следуя новому стандарту, ИПБ России вводит в аттестацию профессиональных налоговых консультантов 6-й и 7-й квалификационные уровни.



- о том, как получить аттестат;
- о квалификационных требованиях к уровню образования и опыту работы претендентов;
- о программах подготовки к экзамену;
- о лучших предложениях по обучению от наших центров подготовки.



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