



ИПБ России

№ 2 | 2022

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Персонализация бухгалтерской отчетности как вероятное направление развития ее практики  
с. 2
- Новое в бухгалтерском учёте основных средств  
с. 7
- Роль Организации экономического сотрудничества и развития в борьбе с международными практиками уклонения от уплаты налогов  
с. 21



2022 [www.ipbr.org](http://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

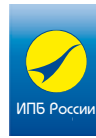
**Vladimir A. SKRIPNICHENKO**, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre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



Свидетельство  
о регистрации  
СМИ ПИ № ФС77-54080  
от 8 мая 2013 года  
выдано Роскомнадзором

Учредитель:  
НП «Институт  
профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов  
России», тел. 8 800 500-54-51

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

Дизайн, верстка, препресс  
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать  
17.05.2022  
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

- 7 What's New in Fixed  
Asset Accounting  
**Efim A. Mizikovsky,**  
**Igor E. Mizikovsky**

## Finance, Money Circulation and Credit

- 21 OECD Role  
in Combating  
International Tax Evasion  
Practice  
**Yulia Yu. Kosenkova,**  
**Valeria I. Tityaeva**
- 27 Modern Outlines of Tax  
Administration: Challenges  
and Solutions  
**Stanislav V. Aksenov**

## Economics and Management

- 34 ESG Ratings of Russian Oil  
and Gas Companies  
**Zhuldyz R. Babaeva**
- 42 Foreign Experience of Business  
Fragmentation  
**Elnara A. Amiraslanova**

## Теория учета: просто о сложном

- 2 Персонализация бухгалтерской  
отчетности как вероятное  
направление развития ее практики  
**М.Л. Пятов**

## Бухгалтерский учет, статистика

- 7 Новое в бухгалтерском  
учёте основных средств  
**Е.А. Мизиковский,**  
**И.Е. Мизиковский**

## Финансы, денежное обращение и кредит

- 21 Роль Организации экономического  
сотрудничества и развития в борьбе  
с международными практиками  
уклонения от уплаты налогов  
**Ю.Ю. Косенкова,**  
**В.И. Титяева**
- 27 Современные контуры  
налогового администрирования:  
вызовы и решения  
**С.В. Аксёнов**

## Экономика и управление

- 34 ESG-рейтинги российских  
нефтегазовых компаний  
**Ж.Р. Бабаева**
- 42 Зарубежный опыт  
дробления бизнеса  
**Э.А. Амирасланова**

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

## Персонализация бухгалтерской отчетности как вероятное направление развития ее практики

### Мы продолжаем эволюционировать

Человек эволюционирует посредством изобретаемых им технологий. В ходе непрерывной борьбы за собственное существование мы не отрачиваем острых клыков и теплой шерсти, не становимся быстрее и ловчее, наоборот, за последние тысячелетия мы, скорее всего, растеряли большую часть тех физических способностей, которыми могли похвалиться наши предки. Однако эти «потери» мы с лихвой компенсируем своим технологическим развитием. Здания, в которых мы находимся, компьютеры или смартфоны, в экраны которых мы сейчас смотрим, автомобили (корабли, поезда, самолеты), на которых передвигаемся, наша одежда, столовые приборы, наше оружие и т.д., и т.п. – все это в определенном смысле мы сами, точнее продолжение нас самих – нас как индивидуумов или нас как групп. Групповой характер создания большинства продуктов такой нашей эволюции обуславливает и механизмы их распределения. Отсюда экономика, экономические отношения – это не что иное, как воплощение нашей эволюции как биологического вида.

Эволюционируя технологиями, мы создаем окружающую нас искусственную среду – продукт нашего технологического развития. В свою очередь эта среда как область нашего обитания начинает влиять и на нас самих. В конечном итоге взаимодействие с созданной нами искусственной средой нашего собственного существования определяет наше восприятие действительности, меняя объективный мир вокруг нас. Это взаимовлияние человека и создаваемой им искусственной среды является частью процесса так называемой социодинамики – развития нас как социума.

Важнейшим элементом такой искусственной среды, тысячелетиями создаваемой нами вокруг себя самих, является ее информационная компонента – физически существующее пространство обмена теми данными, которые формируют информацию, воспринимаемую нами в качестве характеристик действительности.

Если развитие человечества можно охарактеризовать последовательностью технологических революций (хотя в рамках транслируемой здесь точки зрения уместнее было бы говорить об эволюционных



прорывах (скачках)), то последняя (чаще всего определяемая как четвертая) технологическая революция, в которой мы все живем – это эволюционный скачок именно информационных технологий, за последние примерно тридцать лет полностью поменявший информационную среду нашего существования. Эта среда буквально с каждым днем становится все более несопоставимой с информационными реалиями XX века. Всё случилось тогда, когда роль ключевой технологической

основы обмена данными стал занимать интернет с созданными на его почве двумя ключевыми новациями современности – поисковыми алгоритмами и социальными сетями.

### Интернет – наша новая среда существования

За чрезвычайно короткий по историческим меркам срок мир погрузился в совершенно новую информационную среду, колоссально повысившую коммуникативные возможности ее участников.

Помимо всего того «бесплатного информационного счастья» – возможности мгновенного доступа к практически любым требующимся данным, доступности всех известных видов коммуникации в реальном режиме времени, создания глобально доступных собственных страниц в социальных сетях, формирования кажущихся принципиально новыми социальных интернет-лифтов и проч. и проч. – прекрасно известного каждому нашему читателю, новая информационная среда стала чрезвычайно мощным инструментом удовлетворения иллюзий нашей индивидуальности, исключительности нашего существования и роли нашего «я» в его сценарии.

Зревшая в искусстве рекламы XX века концепция псевдоперсонализированного обращения к потенциальному покупателю товара, соблазнявшемуся иллюзиями его «уникального» и при этом «хорошо узнаваемого» стиля, удовлетворения его «личных» потребностей, искусно формируемых той же рекламой, «раскрытия индивидуальности» посредством владения определенным товаром (кстати, как правило, массового производства) и т.д. – получила небывалую поддержку в лице современных информационных технологий.

Социальные сети, начиная с Facebook, предложили потребителю максимально стандартизированную

индивидуальность персональных страниц их участников. Они стали прекрасным цифровым воплощением псевдоиндивидуальности постмодерна, стремительно размножив клоны цифровых портретов нашей «уникальности». И вот, получив возможность заявить о своем «я» в рамках строго определенных сетью «легал» самовыражения, мы принялись неистово коммуницировать, размещая свидетельства нашей уникальности перед многомиллионной аудиторией «единомышленников». Каждый из нас стал звездой, получив свое личное место на страницах средства массовой информации, с охватом аудитории больше, чем у любого телеканала, но точно такое же, как и у миллиардов других таких «звезд».

### Мы адаптируемся, сохраняя иллюзии

Однако наши механизмы адаптации к новой реальности цифрового существования сработали здесь чрезвычайно быстро, и возможности общения в сети скоро стали впечатлять его участников не больше, чем когда-то телефонный звонок, а эффект от демонстрации себя всему земному шару сузился до числа «друзей», равного позициям среднестатистической телефонной книжки в XX-м столетии. Новая цифровая реальность очень быстро стратифицировалась в полной аналогии со стратификацией социума оффлайн. Стало очевидно, что «лайк-индекс» у участников сети так же не равен, как и в офлайн-реальности, заработок в которой стал, в частности, определяться и онлайн-активностью индивида.

Поддержание огня иллюзии уникальности участника сети потребовало новых «дров», коими стала абсолютная новация цифрового социума – индивидуальная лента новостей участника сети. Это явление также легло на благодатную почву формирования ощущения уникальности потребителя любого товара как личности, подарив «обычному» человеку практически завершенную иллюзию управления потребляемым им потоком новостей.

По мнению некоторых антропологов, изначальным видом новостного потока в зарождавшемся социуме служили сплетни. Это показывает, что инстинктивно человек должен получать максимальное удовлетворение от сведений, поступающих к нему по его собственному, индивидуальному запросу, обусловленному, в частности, симпатией и доверием к источнику информации и интересом к получаемым данным, существующим до начала процесса коммуникации.

В связи с этим можно сказать, что на протяжении всей истории существования средств массовой информации мы не получали от обладания ею такого удовлетворения, как от сплетен, максимально персонализирующих как источник данных, так и их потребителя.

### От глашатая до смартфона

В свое время, получая новости от глашатая, «среднестатистический» индивидуум, в принципе, был

лишен выбора элементов доступного ему новостного потока. Появление газет (в условиях доступности более одной) впервые наряду со сплетней предоставило потребителю возможность выбора источника получаемых новостей, при этом максимально этот источник обезличив. Доверие к содержанию публикации обуславливалось либо принадлежностью издания к определенному институту, либо репутацией («достойным именем») самого издания, либо доверием к имени автора, кроме которого, как правило, о нем не было ничего известно.

Далее, голос диктора радио сделал этот источник информации более «одушевленным». Это был существенный шаг в сторону персонализации данных, но лишь со стороны их «эмитента», но не потребителя. Выбор же потребителя ограничивался количеством доступных к прослушиванию радиостанций.

Следующим шагом к персонализации потребляемого информационного потока стало телевидение, вновь значимо «одушевив» их источник фигурой ведущего телепрограмм. Что же касается влияния получателя новостей на их содержание, оно вновь ограничивалось количеством доступных телеканалов.

Здесь следует отметить, что именно развитие технологий и общая тенденция их постоянного «удешевления» – непрерывный рост числа печатных изданий, радиостанций и доступных телеканалов – постоянно вел нас по пути к иллюзии все большей персонализации, индивидуализации потребляемого нами новостного потока данных. При этом разнообразие каналов информации все более ассоциировалось с качеством и стоимостью совершаемого нами выбора, а следовательно, с удовольствием от потребления информационных услуг.

И вот, предложив пользователям индивидуальную ленту новостей, определяемую их «подписками» на интересующих пользователей сети (их сообщества), нам «подарили» максимальный из сегодня возможных уровень удовлетворения потребности в ощущении индивидуальности потребителя информационного потока, его «власти» над ним, при этом максимально приблизив содержание такого потребления информации к феномену сплетен, вероятно отражающему базовую, глубинную, инстинктивную информационную потребность социального существа.

### Огни рекламы

Наряду со всем этим не будет ошибкой утверждение, что практически вся история средств массовой информации – это последовательное освоение их рекламодателями, моделирующими потребности потребителей информационных сообщений, относящихся к самым широким кругам участников социальных отношений. Не стала исключением и персональная лента новостей в социальных сетях, в число участников которых все масштабнее начали входить корпорации. Прошло совсем немного времени, и отсутствие страницы в соцсетях стало отрицательной характеристикой практически для

любого юридического лица. Тем временем к формированию индивидуальности потребителя и моделированию его желаний подключился искусственный интеллект.

Любые поисковые алгоритмы, фиксируя как наши запросы, так и в целом наши «путешествия» по сети, стали предлагать нам рекламу товаров (в самом широком понимании этого слова), отвечающих нашим индивидуальным интересам и предпочтениям. Рост множества таких рекомендаций все успешнее стирает границы между нашими желаниями и набором рекламных сообщений, моделируемым персонально для нас искусственным интеллект.

## Персонализация как условие восприятия

Таким образом, базовым трендом развития информационного пространства, обеспечиваемым текущим технологическим прогрессом, стала персонализация (иллюзия персонализации) информационных сообщений с одновременной максимизацией возможностей (иллюзией существования таковых) потребителя информации управлять получаемыми им потоками данных.

Персонализация информационных сообщений на наших глазах становится ключевым условием их должного восприятия. Пожалуй, можно сказать, что для потребителя информационных потоков степень полезности получаемых данных постепенно переходит в прямую зависимость от степени персонализации заключающего их информационного сообщения – стимула к действию через принятие решений, в том числе (и совсем не в последнюю очередь) решений экономических.

А вот теперь, дорогие коллеги, давайте задумаемся, насколько только что рассмотренным тенденциям развития информационных технологий и формируемого ими информационного пространства нашей жизни соответствует практика бухгалтерской отчетности как информационных сообщений о состоянии дел отчитывающихся организаций.

## Такая «несовременная» отчетность

Данные бухгалтерской отчетности занимают чрезвычайно значимое место в информационной среде экономической жизни общества. Однако сохраняющийся в настоящее время формат представления внешней финансовой отчетности компаний, как мы уже отмечали в предыдущей статье (см. №1 Вестника ИПБ за 2022 год), все в большей и большей степени расходится со способами представления информационных сообщений в условиях современности.

Как мы уже писали ранее, тот формат внешней финансовой отчетности компаний, с которым ее пользователи продолжают работать в настоящее время, сформировался на базе уровня развития технологий рубежа XIX–XX веков. Именно технологические ограничения сформировали ряд принципов и правил

формирования и представления бухгалтерской отчетности, которые по сей день ограничивают ее полезность для заинтересованных пользователей.

Наряду с такими ограничениями, которые мы обсуждали в прошлый раз, это и наличие объективных противоречий между информационными потребностями различных групп потребителей отчетных данных, а также постоянный поиск необходимого баланса между недостаточностью и избыточностью детализации данных отчетности.

Представителям различных групп пользователей бухгалтерской отчетности – инвесторам, работодателям, торговым кредиторам, покупателям, властным органам (налоговым, государственной статистики и т.п.), общественности – нужна, по сути своей, разная отчетность компании, которая с максимальной необходимой полнотой раскрывала бы те аспекты (стороны, характеристики) ее деятельности, понимание которых требуется им для принятия наиболее адекватных реальной ситуации решений.

Различия в информационных потребностях представителей групп пользователей отчетности часто создают необходимость реализации разных методов квалификации (признания) и денежной оценки одних и тех же учетных объектов. Инвесторов интересует информация о доходности (прибыльности) их вложений и связанных с ними рисков деятельности компании; кредиторов – данные, характеризующие обеспечение своевременной выплаты причитающихся им средств; покупатели ждут характеристик стабильности деятельности компании, с которой они хотят иметь долгосрочные отношения, ставящие их в определенную зависимость от деятельности такого контрагента; налоговые органы интересуют своевременное исчисление и погашение налоговых обязательств компании в соответствии с нормами действующего законодательства, и т.д.

Каждый из возможных информационных запросов требует своеобразного взгляда на отчитывающуюся компанию, могущего быть отраженным в получаемых отчетных данных. Ведь, например, активы компании с точки зрения обеспечения обязательств и с точки зрения оценки их участия в доходобразующей деятельности – это совокупности объектов учета, признаваемые и оцениваемые по совершенно различным правилам. В первом случае – это собственное имущество фирмы в оценке по ценам его возможной скорейшей продажи, во втором – это ресурсы, находящиеся под контролем компании, от использования которых ожидается получение доходов в будущем.

Однако представление различных отчетов разным группам заинтересованных лиц – дело дорогостоящее. Отсюда практика публичной отчетности рубежа XIX–XX веков, сохранившаяся до наших дней, предполагала компромисс – формирование отчетности, составленной так, чтобы удовлетворить по возможности в равной степени информационные запросы любого заинтересованного лица. Однако такой компромисс – это лишь теоретический ориентир. На

практике правила составления отчетности всегда зависели от интересов наиболее влиятельной группы пользователей. Так, например, в новейшей истории российской бухгалтерии роль таких «ключевых пользователей» выполняли налоговые органы, запросам которых, обусловленным нормами налогового законодательства, и подчинялась методология формирования публичной корпоративной отчетности.

## Такие «несовременные» МСФО

Сближение с МСФО ключевым пользователем отчетных данных сделали инвесторы, отразив смену приоритетов в экономической жизни страны, но не сделав при этом представляемую бухгалтерскую отчетность объективнее. Как совершенно честно отмечалось в тексте «Принципов подготовки и составления финансовой отчетности», «хотя все информационные потребности не могут быть удовлетворены финансовой отчетностью, существуют потребности, общие для всех пользователей. Поскольку инвесторы являются поставщиками капитала для компании, предоставление информации, удовлетворяющей их потребности, также будет удовлетворять большинство потребностей других пользователей финансовой отчетности»<sup>1</sup>.

Этот псевдокомпромисс на деле демонстрировал расстановку сил на «рынке» публичной корпоративной отчетности.

В настоящее время проблема несоответствия публичной финансовой отчетности информационным потребностям конкретного пользователя учетных данных прямо отмечается «Концептуальными основами представления финансовых отчетов» МСФО, п. 1.5 которых говорит следующее: «Многие существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы не могут потребовать от отчитывающихся организаций предоставить информацию непосредственно им, и для получения значительной части необходимой им финансовой информации должны полагаться на финансовые отчеты общего назначения». Однако, как сообщает нам п. 1.6. «Концептуальных основ», «финансовые отчеты общего назначения не содержат и не могут содержать всей информации, необходимой существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам». При этом, подчеркивает п. 1.8 «Основ», «По отдельности основные пользователи имеют различные и, возможно, противоположные информационные потребности и желания».

## Практика учета как всегда обгоняет теорию

Как показывают исследования, проводимые и отечественными, и зарубежными авторами, уже в настоящее время формируется и развивается практика представления адресных, персонализированных

<sup>1</sup> Международные стандарты финансовой отчетности 1998: издание на русском языке Аскери-АССА, 1998. – С. 33.

отчетов, формируемых на основании запросов значимых стейкхолдеров компаний и достигнутых между составителем и получателем такой отчетности соглашений о предоставлении дополнительных к публичной финансовой отчетности данных.

Получателями такой отчетности, как правило, выступают инвесторы, заимодавцы, торговые кредиторы, покупатели товаров компании, сотрудничество с которыми имеет принципиальное значение для продолжения ее деятельности.

Данные отчеты не имеют какой-либо стандартизированной формы и могут содержать как сведения, детализирующие данные публичной финансовой отчетности, так и информацию, не включаемую в отчетность предоставляющей такие дополнительные сведения фирмы. Это могут быть определенные аналитические выкладки, нефинансовые данные и т.п.

## Доверие – основа всего

Состав представляемых данных определяет договоренность компании – эмитента персонализированной отчетности и ее получателя. Наличие такой договоренности закрепляет согласование волеизъявления сторон, предоставляющих и получающих данные, доверие между ними. Отсюда верификация представляемой персонализированной отчетности не требует ее аудита. Достоверность данных обеспечивается доверием сторон, без которого такой обмен информацией является просто невозможным. Нарушение соответствующего соглашения может привести к разрыву сотрудничества между сторонами, что в общем случае делает фальсификацию такой отчетности просто не выгодной. Эти обстоятельства делают развитие практики персонализированной отчетности одним из значимых элементов развития так называемой экономики доверия, разговор о которой приобрел такую популярность в последние годы.

Уровень развития информационных технологий, достигнутый уже в наши дни, способен значимо ускорить процессы персонализации корпоративной отчетности, устойчиво разделив учетную практику на три уровня – публичной, персонализированной и внутренней (управленческой) отчетности.

## Давайте представим...

Представьте возможность получения на сайте компании не только публичной, доступной каждому заинтересованному лицу, но и персонализированной, доступной по специальной подписке, отчетности. Достигнутая между вами и компанией – эмитентом отчетности договоренность будет определять параметры «ключа-доступа». Введя такой «ключ» на данном сайте, вы будете получать доступ к отчетности, настроенной под ваши индивидуальные

запросы. При этом формат и содержание получаемой вами отчетности, уровень детализации доступных вам данных и т.п. будут определяться вашим договором с данной компанией о предоставлении вам адресной, персонализированной отчетности.

Определенные настройки позволят вам, например, видеть обновления такой отчетности в реальном режиме времени и, допустим, также получать набор значений определенных интересующих вас аналитических показателей, рассчитываемых по доступным вам данным и также непрерывно обновляемых.

### Между «много» и «мало»

Подобного рода технологическое обеспечение персонализированной отчетности позволит решить и еще одну давнюю проблему формирования бухгалтерской отчетности – постоянный поиск компромисса между излишней агрегированностью и чрезмерной детализацией ее данных.


Доступ пользователя к доступному ему в соответствии с достигнутым соглашением уровню детализации данных персонализированной отчетности не потребует дополнительных затрат, так как будет формироваться общими настройками бухгалтерской программы компании – эмитента отчетности. Отсутствие же каких-либо рамок, формализующих такую отчетность по принципу публичной, позволит регулировать уровень детализации ее статей, ограничиваясь лишь условиями соглашения сторон.

### Не альтернатива, но дополнение

Очевидно, что развитие практики персонализированной отчетности ошибочно рассматривать как формирование альтернативы отчетности публичной, со временем способной полностью ее заменить. Ни в коем случае! Уже почти двухвековой опыт составления публичной бухгалтерской отчетности «для всех заинтересованных лиц», этот опыт постоянного поиска методологического компромисса, позволяющего сформировать некий оптимальный набор статей, удовлетворительно характеризующий большинство значимых аспектов положения дел отчитывающейся компании, сделал публичную бухгалтерскую отчетность действительно универсальным инструментом, позволяющим заинтересованному лицу составить первое впечатление о компании. И здесь переход к знакомству с персонализированной отчетностью может быть именно рационально обусловлен работой с отчетностью публичной.

Наряду с этим публичная отчетность представляет собой стандартизированный (сегодня уже на глобальном уровне) набор характеризующих компанию данных, делающих их основой для статистического наблюдения в рамках реализуемых методов социально-экономической статистики. Именно формализация публичной отчетности делает ее данные сопоставимыми с аналогичной информацией любого уровня обобщения.

Отсюда ошибкой будет разговор о потенциальном конфликте между «новой» (персонализированной) и «старой» (публичной) отчетностью и возможным вытеснении одной из них другой. Речь идет о нахождении технологического решения чрезвычайно давней проблемы методологии бухгалтерского учета – конфликта интересов пользователей отчетности и поиска ее оптимального содержательного наполнения.

Однако очень важно обратить внимание и на то, что возможность решения этих проблем становится технологически обеспечиваемой в условиях, когда искусственная информационная среда, окружающая современного человека, делает адресную отчетность как персонализированное информационное сообщение наиболее отвечающей его формируемым данной средой когнитивным привычкам. А это значит, что именно дополнение практики бухгалтерской отчетности ее персонализированным вариантом способно стать весомым залогом устойчивости места бухгалтерского учета в наиболее вероятном будущем нашей экономики. 

### Рекомендуемая литература по теме

Читателям, заинтересовавшимся затронутыми данной публикацией вопросами, 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.
- Маклюэн М. Понимание медиа. – М.: Кучково поле, 2014.
- 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.
- Пятов М.Л. Бухгалтерский учет в нашей жизни: мифы и реальность. – М.: 1С-Паблишинг, 2021.
- Международные стандарты финансовой отчетности 1998: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1998.
- Концептуальные основы финансовой отчетности (МСФО). Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=2252C0611E3C0CCB3A9A63561B4CC0DC&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=xxZQ1wSofd2Rjncq&base=LAW&n=160581&dst=100027&rnd=4Vfhgw#zAbQ1wSGQIJsSdK9>.
- Кащина Ж.Е. Персонализация корпоративной отчетности как новый этап развития ее практики // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 9 (483).
- Кащина Ж.Е. Персонализированная корпоративная отчетность: принципы и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – № 2 (452).



## Новое в бухгалтерском учёте основных средств

### What's New in Fixed Asset 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.** Стратегия поступательного развития российского бухгалтерского учёта даёт видимые позитивные результаты. С начала текущего года приобрели законную силу сразу четыре ФСБУ, прошедшие необходимую для значимых новаций «прокатку» и вплотную сближенные с установками МСФО: 6/2020 «Основные средства», 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды», 26/2020 «Капитальные вложения», 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учёте». На очереди – ФСБУ №14 «Нематериальные активы», дата ввода которого намечена на начало 2023 г. В предыдущей публикации («Вестник профессионального бухгалтера» № 1 за 2022 г.) нами была рассмотрена концепция бухгалтерского учёта аренды, определённая одноимённым ФСБУ 25/2018. Предлагаемая вниманию читателей статья посвящена бухгалтерскому учёту объектов основных средств, методика которого установлена предписаниями ФСБУ 6/2020. Вместе с ФСБУ 6/2020 Минфином России разрешено использование в Российской Федерации МСФО (IAS)16 «Основные средства» и МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Применительно к аналитическому учёту объектов основных средств рассматривается Общероссийский классификатор ОК-013-2014 (СНС 2008). В статье изложены основные новшества, коснувшиеся состава, срока полезного использования, амортизационных отчислений, стоимостной учётной текущей и балансовой оценки, условий реклассификации, переоценки объектов основных средств.

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.** The strategy for the progressive development of Russian accounting gives visible positive results. Since the beginning of this year four FASs have acquired legal force, which have passed the "rolling" necessary for significant innovations and are closely aligned with the IFRS provisions: 6/2020 Fixed Assets, 25/2018 Accounting for Leases, 26/2020 Capital Investments and 27/2021 Accounting Documents and Document Flow. Next in line is FAS 14 Intangible Assets, the entry date of which is scheduled for early 2023. In the previous publication (Bulletin for Professional Accountants No. 1 for 2022), we considered the concept of lease accounting, determined by the FAS 25/2018. The paper is devoted to accounting for fixed assets, the procedures for which are established by the instructions of FAS 6/2020. The Ministry of Finance of Russia allows the use of IAS 16 Fixed Assets and IFRS 13 Fair Value Measurement together with FAS 6/2020 in the Russian Federation. In relation to analytical accounting for fixed assets, the All-Russian Classifier OK-013-2014 (SNA 2008) is considered. The paper outlines the main innovations affecting the composition, useful life, depreciation charges, value of current and balance sheet estimates, reclassification conditions and revaluation of fixed assets.

**Ключевые слова:** Федеральный стандарт бухгалтерского учёта 6/2020; классификация и реклассификация; «малоценное имущество»; первоначальная стоимость; справедливая стоимость; ликвидационная стоимость; переоценённая стоимость; балансовая стоимость; срок полезного использования; составные элементы амортизационных отчислений; обесценение основных средств.

## Определение и критерии признания активов в составе основных средств

Основные средства представляют собой эталонные классические объекты бухгалтерского учёта (учётные единицы в натуральных измерителях), представляющие собой капитальные (долгосрочные) активы производственного, социального, бытового целевого назначения, находящиеся в собственности (владении, управлении) экономического субъекта и соответствующие докторальным критериям их признания в бухгалтерском учёте [1].

Концептуальные критерии учётного признания капитальных активов в составе основных средств ФСБУ 6/2020 (п. 6)<sup>1</sup>, естественно, остаются теми же, что и в ПБУ 6/01 «Учёт основных средств», п. 3.4 (с 1 января 2021 утратил силу)<sup>1</sup>:

- вещественная (физическая) форма в течение всего периода полезной эксплуатации остаётся неизменной независимо от рода обычной деятельности экономического субъекта;
- целевое назначение состоит в полезной эксплуатации во всех видах обычной деятельности экономического субъекта, в том числе в деятельности по охране окружающей среды, предоставлению капитальных объектов по возмездным договорам во временное пользование, а также в целевой деятельности некоммерческих организаций;
- срок полезного использования на дату фактического ввода объекта основных средств в эксплуатацию или обычного операционного цикла и вместе с ними способность обеспечить доход в будущем в общей сумме, не менее прогнозируемой (для некоммерческих организаций – выполнение целей, для реализации которых они созданы) превышает 12 месяцев;
- учётную стоимость приобретённых по хозяйственным договорам (возмездным и безвозмездным), а также созданных собственным производством и принятых к бухгалтерскому учёту, можно объективно на правовых основаниях и точно оценить в денежном выражении;
- изначально не предназначены для продажи.

<sup>1</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (в ред. от 26.07.2019 г. (закон № 247-ФЗ) с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020 г.).

**Keywords:** Federal Accounting Standard (FAS) 6/2020; classification and reclassification; low-value asset; acquisition cost; fair value; liquidation value; revalued cost; book value; useful life; components of depreciation charges; impairment of fixed assets.

Приведённый перечень критериев бухгалтерского признания объектов основных средств свидетельствует, что в их числе отсутствует стоимостный (денежный) критерий. Это означает, что рассматриваемый учётный стандарт, как и предыдущий (ПБУ 6/01), не ставит включение внеоборотных активов в состав основных средств в зависимость от их денежной стоимости за физическую единицу – определяющими признаками принадлежности имущества к объектам основных средств были и остаются упомянутое выше значение продолжительности их эксплуатации и обеспечения дохода. Аналогичный принцип доминирует и в МСФО (IAS) 16<sup>2</sup> [2].

Долгосрочные активы не признаются объектами основных средств, если они не соответствуют даже одному из приведённых выше критерию. В частности, к объектам основных средств не относятся капитальное имущество, составляющее собственность государственной (муниципальной) казны; биологические активы; не законченные объекты капитальных вложений (непроизведённые активы); капитальные активы, изначально предназначенные для продажи, которые представляют запасы и учитываются в составе товарной продукции производственного предприятия или товаров предприятия торговли.

## Несущественное («малоценное») имущество: признание и учёт

В соответствии с требованием приоритета содержания (сущности) перед формой и исходя из чисто практических соображений, ФСБУ 6/2020 допускается формирование так называемых несущественных («малоценных») активов с позиций отдельно взятого экономического субъекта (такое обособление является его правом, а не обязанностью). Упомянутые активы можно не считать капитальными вложениями и, следовательно, объектами основных средств, несмотря на то, что они, по существу, соответствуют всем критериям принадлежности к этим активам (п. 6)<sup>3</sup>. Лимит учётной стоимости упомянутых активов устанавливается экономическими субъектами в

<sup>2</sup> МСФО (IAS) 16 «Основные средства» введён в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н (ред. от 17.02.2021 г.).

<sup>3</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

любых суммах самостоятельно на основе имеющейся существенной информации и в обязательном порядке закрепляется в учётной политике. Однако верхнее значение лимитов учётной стоимости «малоценных» объектов основных средств целесообразно ограничить 100 000 руб., исходя из того, что Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) установлен именно такой лимит стоимостной оценки объектов основных средств. Тождественность сумм лимитов оценки упомянутого выше имущества позволит избежать излишних расхождений между соответствующими правилами бухгалтерского финансового учёта и налогообложения прибыли. Первоначальная стоимость указанных активов (специнструментов, приборов, компьютеров, производственного и хозяйственного инвентаря, единиц управленческого имущества, средств и др.) не амортизируется и полностью относится на текущие затраты соответствующего вида обычной деятельности предприятия на дату отпуска в эксплуатацию или акцепта счёта-фактуры поставщика (без НДС). Выбор одного из этих вариантов – прерогатива учётной политики. Однако оба указанных варианта не означают обязанность вещественного (натурального) списания «малоценных» активов с бухгалтерского учёта: списывается лишь его первоначальная стоимость. списание покупной стоимости (без НДС) рассматриваемых активов и соответствующая сумма фактических логистических затрат, непосредственно относящихся к их приобретению (в совокупности составляющие первоначальную стоимость «малоценного» имущества), учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 08, 25, 26, 44, К-т сч. 60 [4,1]. Сумма НДС, принятая по соответствующим акцептованным счетам-фактурам поставщиков и других кредиторов, учитывается в дебетовом обороте сч. 19, субсч. 3, К-т сч. 60 и Д-т указанных выше счетов учёта затрат в корреспонденции со сч. 19, субсч. 3, если упомянутая сумма НДС не принимается к налогообложению. В натуральных измерителях «малоценные» активы по каждому наименованию и цифровому коду закрепляются за работниками, использующими их по роду своих служебных обязанностей, и остаются объектами персонального оперативного учёта, который ведётся, например, в инструментальных книжках или в инвентарных описях. Ответственность за сохранность вверенного работнику «малоценного» имущества устанавливается согласно нормам Трудового кодекса РФ и закрепляется персональными трудовыми соглашениями или должностными инструкциями. списание объектов «малоценного имущества» с подотчёта пользователей оформляется в порядке, установленном учётной политикой предприятия. Первоначальная стоимость комплектов спецодежды и средств индивидуальной защиты, которые включены в состав основных средств, списывается на дату отпуска их

в эксплуатацию на основании персональных требований – накладных. Учёт упомянутых активов в эксплуатации и списание по окончании срока эксплуатации, предусмотренного отраслевыми нормами выдачи спецодежды и средств индивидуальной защиты и согласованных с комитетом профсоюза предприятия, ведётся по аналогии с изложенным выше порядком учёта «малоценного» имущества. Для учёта спецодежды и средств индивидуальной защиты можно привлечь отраслевые нормативные документы. В программных продуктах для ЭВМ необходимо предусмотреть автоматическое списание «малоценных» имущественных единиц по истечении срока носки по требованиям – накладным (модуль «Расход материалов»). В целом порядок учёта спецодежды и средств индивидуальной защиты на складе и в эксплуатации является объектом учётной политики экономического субъекта.

### **Срок полезного использования основных средств**

Срок полезного использования устанавливается для каждого объекта основных средств в отдельности и представляет собой календарный период, в течение которого проектируемая эксплуатация упомянутых активов обеспечивает прогнозируемый доход или удовлетворяет нужды отдельных видов деятельности предприятия, не предназначенных для получения дохода (пп. 8, 9)<sup>4</sup>. Для некоторых групп основных средств срок полезного использования устанавливается по количеству продукции или физического объёма работ и услуг в натуральных (условно-натуральных) измерителях, которое можно получить в результате эксплуатации активов. Такими измерителями можно назвать тоннаж продукции мартенов, угольных комбайнов, времени работы подъёмных строительных и промышленных кранов, грузовых перевозок карьерными автомобилями, работу путевых машин технического обслуживания верхнего строения железнодорожного пути в часах. При этом необходимо, чтобы фактические результаты эксплуатации перечисленных выше объектов основных средств в натуральных и стоимостных измерителях можно было определить и тем самым включить в число объектов оперативного и бухгалтерского учёта.

Под группой объектов основных средств понимается совокупность упомянутых активов одного типа (модели, модификации), объединённых по общности их параметральных характеристик и технологической эксплуатации.

Срок полезного использования объекта основных средств, как правило, определяется поставщиком (подрядчиком) на основании специальных инженерных методик; обычно он указывается в

<sup>4</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

технических паспортах (технических условиях или иных документах типовой формы). Параметральные данные объекта, комплексно характеризующие технико-экономические возможности его эксплуатации, регламентируются на основании правил Единой системы конструкторской и технологической документации России. Примером могут служить сведения о нормативном сроке службы двигателя внутреннего сгорания до и после первого капитального ремонта, мощности (производительности) механического и энергетического оборудования, допустимой нагрузке несущих конструкций зданий и сооружений, количестве лет эксплуатации ЭВМ. Если получить такую информацию не предоставляется возможным, то пользователь вправе определить срок полезного использования по своей инициативе. Для этого запрашиваются предприятие-изготовитель или соответствующий научно-исследовательский институт, либо другие специализированные центры. В отдельных ситуациях срок полезного использования объекта основных средств устанавливается на основании выводов независимой экспертизы либо единичного расчёта проектируемого срока полного физического износа по данным о планируемом режиме эксплуатации актива в естественных условиях с учётом влияния агрессивной среды, нормативов системы планово-предупредительных ремонтов, правовых ограничений использования объекта (например, по договору финансовой аренды, концессионному соглашению). В расчёт принимается также официальная информация о возможном моральном устаревании объекта основных средств под влиянием ожидаемых изменений рыночного спроса на товарную продукцию, изготавливаемую при эксплуатации устаревших объектов основных средств.

Коммерческие предприятия вправе устанавливать срок полезного использования объектов основных средств по методике, установленной НК РФ для налогообложения прибыли; такое решение закрепляется учётной политикой предприятия.

Срок полезного использования, установленный при вводе объектов основных средств в эксплуатацию, обычно остаётся неизменным до их выбытия. Однако он может быть пересмотрен, если были выполнены и приняты обеспечивающие получение дохода в течение известной продолжительности эксплуатации результаты работ по капитальному ремонту, существенным отделым и неотделимым улучшениям, замене того или иного объекта основных средств – морального устаревания, например, при осуществлении технического перевооружения производства, что не было предусмотрено в первоначальном нормативе срока службы упомянутого капитально-го актива.

Срок полезного использования пересматривается также, если объект основных средств

полностью амортизирован, имеет остаточную стоимость, равную нулю, но существенно не исчерпал технические возможности продолжения эксплуатации и обеспечения дохода. В таком случае проводится экспертная оценка объекта, на основании которой устанавливается его новая первоначальная и, следовательно, балансовая стоимость, составляющая сумму прочих доходов того отчётного периода, в котором будут выполнены все необходимые процедуры документального оформления пролонгации эксплуатации упомянутого объекта основных средств (Д-т сч. 01, К-т сч. 91, субсч. 1). Поскольку срок полезного использования пролонгирован, необходимо скорректировать сумму амортизационных отчислений, накопленную на дату принятия к бухгалтерскому учёту новой первоначальной стоимости объекта основных средств. Исчисленная сумма, на которую уменьшается накопленная сумма амортизационных отчислений, зачисляется в состав нераспределённой прибыли бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 02, К-т сч. 84.

При определении срока полезного использования объектов основных средств, приобретённых по различным хозяйственным договорам и находившимся в эксплуатации у поставщика, покупатель вправе не признавать основанием информации о продолжительности полезного использования упомянутых активов у прежних владельцев. Однако при техническом обосновании будущего срока полезного использования приобретённых объектов основных средств новые владельцы должны принять указанную информацию во внимание.

Срок полезного использования может быть сокращён согласно имеющейся официальной информации о существенных негативных факторах влияния, не предусмотренных первоначальным проектом: усложнений производственного процесса, вынужденного пересмотра ассортимента продуктов труда, производимых с применением соответствующих объектов основных средств, резкого изменения технологий технического обслуживания объектов и т.п.

В учётной политике экономического субъекта необходимо предусмотреть систему регулярного мониторинга сроков полезного использования объектов основных средств, выполняемого ежегодно по состоянию на конечную дату отчётного года, а также на любую внутригодовую дату при обнаружении существенных признаков изменений. Результаты изменений регистрируются в инвентарных карточках или в заменяющих их регистрах электронного бухгалтерского учёта, распечатанных на бумажных носителях. То же рекомендуется МСФО (IAS) 16.

Сельскохозяйственные машины и орудия, сменное оборудование, оружие, рабочий и продуктивный скот, постельные принадлежности как и до введения ФСБУ 6/2020, учитываются в составе

основных средств независимо от срока их полезного использования.

## Классификация основных средств

Классификация основных средств в бухгалтерском учёте базируется на типовом Общероссийском классификаторе основных фондов 2014 г. (ОК-013 – 2014 (СНС 2008))<sup>5</sup>. Названный стандарт, как известно, представляет группировку объектов основных средств в различных сочетаниях укрупнённых однородных учётных групп по предметному признаку, каждая из которых детализируется по подгруппам, внутри – по техническим наименованиям и цифровым кодам каждого объекта в отдельности в его натурально-вещественной форме и характеру эксплуатации в определённом виде деятельности экономических субъектов. Согласно этому стандарту и на основе установок ФСБУ 6/2020 ведётся аналитический бухгалтерский учёт объектов основных средств в натуральных и стоимостных измерителях по цифровым кодам классификационных групп, подгрупп и каждого наименования (инвентарного номера). По данным аналитического учёта, построенного по схеме действующего ОКОФ, систематизируются учётные данные в бухгалтерской, статистической и налоговой отчётности об основных средствах. Для включения в состав затрат обычной деятельности сумм начисляемых амортизационных отчислений по инвентарным объектам основных средств, их цифровые коды необходимо дополнить кодами структурных подразделений, в которых эксплуатируются упомянутые активы [3].

Особую группу в классификации основных средств составляют объекты инвестиционной недвижимости или её частей, а также движимое имущество, представляющее с последними единые имущественные комплексы, находящиеся в собственности экономических субъектов и предназначенные для получения дохода вне производственной деятельности, а именно от сдачи в аренду, прироста их учётной стоимости, а также для создания и увеличения парка инвестиционной недвижимости при прогнозируемом расширении арендной деятельности (п.11)<sup>6</sup>. При этом объекты инвестиционной недвижимости не подлежат продаже и не эксплуатируются в обычной деятельности экономического субъекта. Объекты инвестиционной недвижимости не запрещается переводить в основную группу основных средств и обратно. Перечисленные критерии признания объектов инвестиционной недвижимости прямо перекликаются с рекомендациями МСФО (IAS) 16 [2].

<sup>5</sup> ОК-013-2008 «Общероссийский классификатор основных фондов» принят и введён в действие приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст. (ред. от 10.09.2021 г.).

<sup>6</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

По существу, инвестиционная недвижимость – термин, введённый ФСБУ 6/2020, по всем критериям признания соответствует объектам основных средств, учитываемым в составе доходных вложений в материальные ценности в оборотах одноимённого бухгалтерского счёта 03 [4].

В составе основных средств могут учитываться объекты, дальнейшая эксплуатация которых по разным существенным обстоятельствам не предполагается, в связи с чем руководством экономического субъекта принято решение о его реклассификации (переводе) в товары для продажи, получившие официальное название «Долгосрочные активы к продаже» (объекты финансовых вложений к ним не относятся). Возможна и обратная реклассификация. Нормативным обеспечением бухгалтерского учёта долгосрочных объектов к продаже являются ФСБУ 5/2019 с дополнениями на 01.01.2020 г.<sup>7</sup>, ПБУ 16/02, действ. с 01.01.2021 г.<sup>8</sup> Официальные комментарии по упомянутым дополнениям изложены в Информационном сообщении Минфина России от 09.07.2019 г. № ИС учёт 19. Долгосрочные объекты к продаже принимаются к бухгалтерскому учёту в оценке по остаточной стоимости (напомним, она равна разности между учётной стоимостью этих активов и совокупной суммой накопленных амортизационных отчислений и резерва под снижение их рыночной стоимости) бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 41, субсч. 5 «Долгосрочные объекты к продаже» (субсчёт рекомендован указанным выше сообщением Минфина России), К-т сч.01, субсчёт «Выбытие основных средств». Доходы и затраты от продажи рассматриваемых активов учитываются в кредитовом и дебетовом оборотах сч. 91 «Прочие доходы и расходы» в обычном порядке (см. комментарии к сч. 41) [4]. При снижении к концу отчётного периода учётной стоимости долгосрочного актива к продаже, принятого к бухгалтерскому учёту в составе запасов, необходимо создать резерв под снижение рыночной стоимости упомянутой единицы запасов. Названный резерв корректируется, если на конец следующего отчётного периода их рыночная стоимость повысилась или понизилась. Учёт движения резерва будет правомерно вести обособленным цифровым кодом в оборотах сч. 14 в соответствии с Инструкцией по применению типового Плана счетов бухгалтерского учёта. Сальдо резерва, не использованного на намеченную отчётную дату его необходимости, восстанавливается в составе прочих доходов проводкой: Д-т сч. 14, К-т сч.91, субсч. 1.

<sup>7</sup> Федеральный стандарт бухгалтерского учёта 5/2019 «Запасы» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204 (зарегистрирован в Минюсте 15.10.2020 № 60399).

<sup>8</sup> Положение по бухгалтерскому учёту (ПБУ 16/02) «Информация по прекращаемой деятельности», утверждённое приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н (зарегистрировано Минюстом России 02.08.2002 №3655 (ред.06.04.2015) с изменениями, внесёнными от 05.04.2019 № 54н).

Реклассификация основных средств в материальные запасы и наоборот может осуществляться и вследствие ошибок, допущенных в первичной документации или в бухгалтерском учёте, исправления которых регламентируется ФСБУ 27/2021 совместно с действующей редакцией ПБУ 22/2010<sup>9</sup>.

Напомним, ОК-13-2014 (СНС 2008) необходимо применять вместе с федеральным стандартом «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы», утверждаемые Правительством РФ и предназначенные исключительно для начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств применительно к нормам НК РФ в области налогообложения прибыли, при этом потребуются лишь дополнить информацию, содержащуюся в инвентарных карточках амортизируемых объектов основных средств, кодом соответствующей амортизационной группы и нормами амортизационных отчислений.

Отделимые улучшения (например, средства охранной сигнализации), выполненные арендатором в соответствии с договором операционной аренды по согласованию с арендодателем и перешедшие к нему в собственность, признаются в бухгалтерском учёте арендатора в качестве отдельных инвентарных объектов.

Объект основных средств, находящийся в долевой собственности двух и более совладельцев, каждый из них учитывает по первоначальной стоимости, равной стоимости принадлежащей ему доли (части общего объекта), которая для совладельца становится объектом основных средств.

## Оценка объектов основных средств

Основные средства (как новые, так и приобретённые объекты, находившиеся в эксплуатации до продажи), принадлежащие организации на праве собственности, принимаются к бухгалтерскому учёту в стоимостной оценке по первоначальной стоимости независимо от правовых форм приобретений этого имущества. В дальнейшем первоначальная стоимость объектов основных средств может трансформироваться в переоценённую стоимость, если эти активы подверглись переоценке и их учёт продолжился в упомянутой стоимости. Такой способ оценки объектов основных средств применяется для всей группы основных средств (п. 13)<sup>10</sup>.

Традиционное определение первоначальной стоимости объектов основных средств в ФСБУ

<sup>9</sup> Федеральным стандартом 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учёте» утверждён приказом Минфина России от 16.04.2021. № 62н (зарегистрирован в Минюсте России 07.06.2021 № 63814).

Положение по бухгалтерскому учёту 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности» утверждено приказом Минфина России от 28.06.2010 (зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 № 18008).

<sup>10</sup> Федеральным стандартом 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

6/2020 не изменилось – это фактическая себестоимость принятых к бухгалтерскому учёту основных средств, состоящая из совокупной суммы фактической себестоимости законченных капитальных вложений в основные средства и дополнительных затрат, необходимых для осуществления процедур ввода активов в эксплуатацию.

Состав затрат, включаемых и не включаемых в фактическую себестоимость законченных капитальных вложений в основные средства (следовательно, в первоначальную стоимость основных средств), регламентируется ФСБУ 26/2020 и практически идентичен соответствующим регламентам МСФО (IAS) 16. По сравнению с ПБУ 6/01, в ред. 2016 г. (2-й раздел) состав упомянутых затрат претерпел незначительные, тем не менее необходимые изменения и уточнения.

Затраты, составляющие оценочные обязательства, образующиеся при выполнении будущих работ по демонтажу, разборке основных средств, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда персонала предприятия, занятого в деятельности по капитальным вложениям, осуществляемых хозяйственным способом, включаются непосредственно в первоначальную стоимость вводимого в эксплуатацию объекта основных средств и принимаются к бухгалтерскому учёту проводкой: Д-т сч. 08, субсч. 3, К-т сч. 96 и затем: Д-т сч. 01, К-т сч. 08, субсч. 3 [1] и ПБУ 8/2010 в ред. 2015 г. (2-й раздел).

В ПБУ 6/01 и 8/2010, в ред. 2015 г. отсутствуют указания об отнесении стоимости оценочных обязательств в первоначальную стоимость объектов основных средств<sup>11</sup>.

Если стоимость оценочных обязательств включена в первоначальную стоимость объекта основных средств, то на сумму её изменений (кроме процентов) вносятся соответствующие корректировки в первоначальную стоимость объектов основных средств; они учитываются бухгалтерскими проводками: Д-т (К-т) сч. 01, К-т (Д-т) сч. 96. При этом в случае когда вследствие уменьшения суммы оценочного обязательства первоначальная стоимость упомянутого актива становится равной нулю, дальнейшее уменьшение стоимости оценочного обязательства включается в состав прочих доходов (Д-т сч. 96, К-т сч. 91, субсч. 1) (п. 23)<sup>12</sup>.

При поступлении объектов основных средств по любому правовому основанию вместе с оформлением соответствующей первичной документации выполняется расчёт ликвидационной стоимости объекта основных средств по специальной методике, рекомендованной МСФО (IFRS) 16 (1-й раздел).

<sup>11</sup> ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утверждённое приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (зарегистрировано в Минюсте России от 03.02.2011 № 19691). Применяется в части, не противоречащей федеральному закону «О бухгалтерском учёте» № 3402-ФЗ.

Ликвидационная стоимость измеряется прогнозируемой суммой дохода, которую организация может получить при выбытии объекта основных средств, включая расчётную стоимость полезных материальных ценностей, оставшихся после его выбытия (п. 30)<sup>12</sup> [2]. Этот денежный показатель впоследствии уточняется для расчёта амортизационных отчислений по объектам основных средств, а также на дату выбытия упомянутых активов. Ликвидационная стоимость объектов основных средств может быть равна нулю, если не прогнозируется поступление дохода от выбытия объекта основных средств, когда срок его полезной эксплуатации исчерпан или ожидаемая сумма упомянутого дохода признана не существенной. Уровень существенности можно устанавливать в процентах к сопоставляемому показателю, установка по данному вопросу – прерогатива учётной политики экономического субъекта.

Напомним, что стоимость кадастровых работ и государственной регистрации их результатов относится на увеличение фактической себестоимости готовых к сдаче объектов законченных капитальных вложений (Д-т сч. 08, по типовым соответствующим субсчетам, К-т сч. 76, субсч. «Расчёты с прочими дебиторами и кредиторами» и затем: Д-т сч. 01, К-т сч. 08) – если недвижимость и другие основные средства, являющиеся объектами кадастрового учёта, предназначены для нужд производственной, управленческой и других видов обычной деятельности экономического субъекта. Если же упомянутые объекты изначально предназначены для продажи, то кадастровые затраты включаются в состав общезаявленных затрат застройщика бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 26, К-т сч. 76, субсч. «Расчёты с прочими дебиторами и кредиторами».

В российской практике расчётов (ГК РФ, часть вторая, ст. 819–823, в ред. от 03.07.2019 г.) сторонами возмездных товарных договоров, в частности касающихся капитальных вложений покупателя (заказчика, застройщика), имеют место договорные платежи с предоставлением поставщиком (подрядчиком) отсрочку (рассрочку) платежей. Такая форма расчётов предполагает срок платежей через 12 и более месяцев (стороны сделки могут устанавливать меньший срок – объект учётной политики), тогда обычные правила периодического банковского кредитования при этом перестают действовать. В этих ситуациях в первоначальную стоимость основных средств, предварительно учтённую в составе капитальных вложений, включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена без предоставления отсрочки (рассрочки) платежа (п. 12)<sup>13</sup>. При этом образуется разница между эквивалентом

стоимости при условии обычной оплаты акцептованного счёта-фактуры кредитора и общей суммой платежа при окончательном расчёте, которая признаётся в качестве процентов, начисленных за время просрочки и учитываемых по регламентациям ПБУ 15/2008 (п. 8, 9, 12)<sup>14</sup> и МСФО (IAS) 23<sup>15</sup> [2].

По договорам мены имущества, предусматривающим выполнение обязательств полностью или частично не денежными средствами, обе стороны договора являются одновременно поставщиками и покупателями. Поставленные на обмен и приобретённые в результате исполнения договора объекты основных средств оцениваются по справедливой стоимости, определяемой согласно условиям и одним из способов, предусмотренных МСФО (IAS) 13 (п. 9, 11, 13, 15, 16)<sup>16</sup> [3]. Если при этом справедливая стоимость как передаваемых, так и приобретённых объектов основных средств не определяется, то они оцениваются по балансовой стоимости передаваемых активов (п. 13 ФСБУ 26/2020). Затраты принятых к бухгалтерскому учёту объектов основных средств в одной из упомянутых оценок учитываются проводкой: Д-т сч. 01, К-т сч. 08, по соответствующему субсчёту (предварительно: Д-т сч. 08, по соответствующему субсчёту, К-т сч. 60 и Д-т сч. 19, субсч. 1, К-т сч. 60).

Справедливая стоимость согласно МСФО (IFRS) 13 основана на рыночных ценах, сложившихся на дату успешного совершения продажи активов (в нашем случае – объектов основных средств и продуктов труда, являющихся для покупателя объектами основных средств), на активном рынке, обеспечивающем оперативную достоверную информацию о ценах на относительно постоянной основе. Стоимостные данные экономических субъектов во внимание не принимаются. Основная цель определения справедливой стоимости практически заключается в признании цен на товары, по которым может состояться обычная торговая сделка между её сторонами при продаже актива, или по стоимости коммерческой сделки по передаче финансового обязательства, совершаемой при добровольном согласии сторон, на дату определения справедливой стоимости. Иначе говоря, справедливая стоимость представляет собой реальную стоимость (сумму денежной выручки), которую будет можно получить при указанных выше сделках. МСФО (IAS) 13 рекомендует несколько способов определения справедливой

<sup>14</sup> ПБУ 15/2008 «Учёт расходов по займам» утверждено приказом Минфина России № 107н (ред. от 06.04.2015) (зарегистрировано Минюстом России 27.10.2008 № 12523).

<sup>15</sup> МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» введён в действие приказом Минфина России от 22.12.2015 № 217н (ред. от 27.03.2018).

<sup>16</sup> МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» введён в действие приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016).

<sup>12</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

<sup>13</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

стоимости. По мнению авторов, наиболее приемлемым из них можно считать незатейливый, но вполне достоверный, получивший признание специалистов «рыночный» способ, при котором справедливая стоимость определяется непосредственно по данным прайс-листов, актов оценки стоимости товаров, работ и услуг или косвенно – на основании тех же документов на аналогичные товары. Считаем необходимым отметить, что согласно федеральному закону «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ применение в бухгалтерском учёте справедливой стоимости не означает отказ от стоимостных оценок, предусмотренных действующими отечественными учётными стандартами и в первую очередь – по фактическим затратам. Отметим также, что справедливую стоимость не следует отождествлять с рыночной стоимостью. Рыночную стоимость диктует некий усреднённый (абстрактный) товарный рынок, справедливая же стоимость – это, как мы уже говорили, цена сегодняшнего дня, цена конкретной торговой сделки для её сторон, т.е. товар стоит столько, во сколько оценивается на свободном рынке такой же или однородный, с учётом незначительных корректировок, продукт труда. Порядок формирования и применения оценки по справедливой стоимости – обязательный объект учётной политики (письмо Банка России от 07.11. 2018 № 41-1-8/953).

Объекты основных средств, полученные по договору дарения и иным безвозмездным договорам, также оцениваются по справедливой стоимости (п. 14)<sup>17</sup>.

### **Изменение первоначальной стоимости. Переоценённая стоимость**

Оценка основных средств по первоначальной стоимости и сумма накопленных по ним амортизационных отчислений обычно действует в течение всего срока их полезной эксплуатации.

Однако с проведением и сдачей работ по отдельным и неотделимым улучшениям (достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации), частичной ликвидации, возможной при реконструкции, капитальному ремонту, техническому осмотру, техническому обслуживанию, если последние соответствуют критериям признания капитальных вложений, установленных ФСБУ 26/2020 (п. 5-ж), а также в связи с переоценкой основных средств создаётся объективная необходимость в изменении первоначальной стоимости основных средств с тем, чтобы обеспечить реальность балансовой стоимости активов.

Необходимо иметь в виду, что лишь те затраты на выполнение капитальных работ по улучшению основных средств признаются капитальными

вложениями и относятся на увеличение первоначальной стоимости соответствующих активов, результатом которых стало кардинальное совершенствование технико-экономических характеристик модернизированных или реконструированных объектов. Затраты на менее значимые улучшения эксплуатируемых объектов основных средств относятся на текущие затраты отчётного периода и учитываются бухгалтерской проводкой: Д-т счетов соответствующих счетов учёта затрат на производство, управление и сбыт конечных продуктов труда, К-т счетов учёта косвенных затрат, активов – носителей затрат и обязательств. Основным свидетельством улучшения параметральных данных как результата выполненных и сданных капитальных работ по улучшениям объектов основных средств является документально оформленное увеличение срока их полезного использования или иные характеристики. В технические паспорта и другие подобные документы, а также в регистры аналитического учёта упомянутых объектов основных средств необходимо внести соответствующие изменения указанных данных.

Фактическую себестоимость отдельных и неотделимых улучшений основных средств при завершении этих работ можно включать в учётную стоимость соответствующих объектов; не будет методической ошибкой учитывать первоначальную стоимость названных улучшений в дебетовом обороте отдельного субсчёта сч. 01 с соответствующими записями в инвентарных карточках [4]. Первоначальная стоимость капитальных отдельных и неотделимых улучшений, сформированная в дебетовых оборотах типовых субсчетов к сч. 08 на дату приёма капитальных работ, учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т сч.01, субсч. «Существенные улучшения основных средств» (субсчёт – авторский), К-т сч. 08, по соответствующим типовым субсчетам. Во втором варианте: Д-т сч.01, по указанному выше субсчёту, К-т счетов 02,05,07, 23, 60 и других счетов учёта активов – носителей затрат и обязательств.

Другим основанием изменения первоначальной стоимости основных средств, находящихся в собственности экономических субъектов, как было сказано ранее, служит переоценка основных средств, выполняемая до составления годового бухгалтерского отчёта. Переоценку объектов основных средств вправе выполнять как коммерческие, так и организации иных правовых и организационных форм. Правила переоценки применяются также в отношении переоценки материальных поисковых активов (основных средств). Переоценку объектов основных средств можно проводить во внутригодовых отчётных периодах, в которых имели место значимые изменения их текущей рыночной стоимости. Вместе с тем разрешается переоценка с интервалом не чаще одного раза за отчётный год (за исключением объектов

<sup>17</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09. 2020 г. № 204н.



инвестиционной недвижимости), и результаты переоценки принимаются к бухгалтерскому учёту по состоянию на конец отчётного года (п.16)<sup>18</sup>.

Переоценка основных средств, кроме объектов инвестиционной недвижимости, планируется по учётным группам на основании существенной информации об изменениях справедливой стоимости каждого актива в отдельности. При определении существенности информации необходимо руководствоваться регламентациями Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике России (п. 6.2.1) и ПБУ 22/2010 в ред. 2015 г.

Отдельно взятая переоценка объектов определённой учётной группы основных средств, после которой объекты основных средств учитываются по переоценённой (ранее – восстановительной) стоимости, означает обязанность организации регулярно переоценивать указанные и все другие активы, учитываемые в той или иной учётной группе основных средств в течение всего срока полезной эксплуатации и ведения их учёта в оценке по изменяемой переоценённой стоимости. При этом переоценённая стоимость объекта основных средств должна равняться либо существенно (в незначительных суммах) не отличаться от его справедливой стоимости (п.15)<sup>19</sup>.

Переоценке предшествует обязательная инвентаризация тех учётных групп объектов основных средств, которые на дату переоценки эксплуатируются, обеспечивают доход или имеют иной критерий ценности и намечены к переоценке. По данным инвентарных описей будет целесообразно оформить отдельный учётный регистр «Перечень объектов основных средств по учётным группам к переоценке», в котором вместе с данными инвентаризации о фактическом наличии и пригодности к дальнейшей эксплуатации в рамках оставшегося срока полезного использования оформляются необходимые расчёты результатов переоценки учётной стоимости.

Согласно ФСБУ 6/2020 (п.17) учётная стоимость каждого объекта основных средств той или иной учётной группы, отличных от инвестиционной недвижимости, переоценивается одним из двух допустимых способов:

- основной способ – параллельный (отдельный) прямой пересчёт учётной стоимости основных средств (первоначальной – по объектам, переоцениваемым впервые, и переоценённой стоимости, учётной по результатам предыдущей переоценки) и суммы их амортизационных отчислений, накопленной на дату переоценки. При этом балансовая стоимость переоценённого таким способом объекта основных средств должна равняться его справедливой стоимости;

- допустимый способ – уменьшения учётной стоимости переоцениваемых объектов основных средств на сумму их амортизационных отчислений, накопленную на дату переоценки (без составления бухгалтерской проводки на уменьшение указанной суммы амортизационных отчислений), и последующего доведения полученных индивидуальных сумм до справедливой стоимости переоценённых объектов основных средств.

К каждой учётной группе основных средств должен применяться единый способ переоценки.

Для учётной группы основных средств «Инвестиционная недвижимость» действует индивидуальный порядок переоценки:

- переоценка в обязательном порядке выполняется на каждую внутригодовую отчётную дату и по состоянию на конец отчётного года;
- учётная стоимость переоцениваемого объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоценённого) корректируется с тем или иным знаком до её равенства справедливой стоимости;
- результаты переоценки актива принимаются к бухгалтерскому учёту в составе общей суммы финансовых результатов обычной деятельности экономического субъекта того отчётного периода, в котором была выполнена переоценка;
- после переоценки объекты инвестиционной недвижимости переводятся в не амортизируемые объекты основных средств (начисление амортизационных отчислений прекращается).

При втором способе переоценки, поскольку в качестве её базы предусматривается учётная стоимость переоцениваемых объектов основных средств, уменьшенная на сумму их амортизационных отчислений, необходимо списание с бухгалтерского учёта упомянутой суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств, намеченных к переоценке. По сути, это означает переоценку остаточной стоимости объектов основных средств (объекты основных средств, по которым имеется достоверная информация о наступлении фактов их обесценения, не переоцениваются). Накопленная к дате переоценки сумма амортизационных отчислений списывается с бухгалтерского учёта проводкой: Д-т сч. 02 К-т сч.01. Если объект основных средств учитывается по переоценённой стоимости, то накопленная по нему сумма (при её наличии) корректируется на его первоначальную стоимость. Сумма такой корректировки включается в состав финансовых результатов через прочие доходы без отнесения на прибыль (убыток).

Возможны несколько результатов переоценки учётной (первоначальной или переоценённой при предыдущей переоценке) стоимости основных средств: или уценка объектов, переоценённых впервые; или уценка объектов в отчётном году в суммах, равных уценке или этих объектов в предыдущем году; или уценка объектов в отчётном

<sup>18</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

<sup>19</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

году, сумма которой превышает сумму оценки или объектов в предыдущем году.

Напомним, что результаты переоценки основных средств должны быть признаны существенными в соответствии с критериями, предусмотренными российскими учётными стандартами). Обычно прогнозируемый уровень существенности оценивается в процентном отношении указанных выше «развёрнутых» стоимостных величин переоценки к учётной стоимости объектов основных средств, намеченных к переоценке.

Сумма объектов основных средств, за исключением инвестиционной недвижимости, включается в совокупный финансовый результат отчётного периода, в котором осуществлена переоценка активов и учитывается в составе прочих доходов отдельно от других слагаемых таких доходов без присоединения к сумме прибыли отчётного периода. При этом из расчёта общей суммы исключается сумма дооценки, в пределах которой возмещается сумма оценки активов по результатам предыдущей переоценки, признанная в качестве прочих расходов, оказывающих непосредственное влияние на итоговый (сальдированный) уровень прибыли или убытков, полученных от обычной деятельности экономического субъекта. Для аналитического учёта упомянутых доходов в учётной политике организации целесообразно предусмотреть отдельный субсчёт к счёту 91 «Доходы от переоценки основных средств» (субсчёт – авторский), а в программах обеспечения бухгалтерского учёта – соответствующий цифровой код. Сумма основных средств, отличных от объектов инвестиционной недвижимости, учтённая в составе обособленных прочих доходов (пока без включения в бухгалтерскую прибыль), составляет показатель накопленных в переоценённой стоимости основных средств. При подготовке бухгалтерского баланса сумма упомянутых основных средств включается в состав собственного капитала (нераспределённой прибыли). Впоследствии она относится на увеличение нераспределённой прибыли одновременно при списании объекта основных средств с бухгалтерского учёта или по мере начисления амортизационных отчислений. При втором варианте соответствующая сумма накопленной дооценки должна быть равна положительной разнице между суммой амортизационных отчислений за период, рассчитанный по первоначальной стоимости объекта основных средств, и суммой амортизационных отчислений за тот же период, исчисляемой также от первоначальной стоимости актива, но без учёта переоценки. В обоих изложенных вариантах списание накопленной дооценки учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. «Доходы от переоценки основных средств», К-т сч. 84. Аналогичной проводкой учитывается сумма дооценки отчётного периода, которой зачтены суммы оценки объектов основных средств по

результатам переоценки. Сумма дооценки объектов инвестиционной недвижимости, как было сказано ранее, направляется на увеличение суммы бухгалтерской прибыли в целом от обычной деятельности экономического субъекта за отчётные внутригодовой период и отчётный год и учитывается проводкой: Д-т сч. 01 К-т сч. 91, субсч. «Доходы от переоценки основных средств». Сумма дооценки амортизационных отчислений (основной вариант переоценки основных средств) учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. «Доходы от переоценки основных средств», К-т сч. 02. Дебетовые и кредитовые обороты упомянутого субсчёта затем «закрываются» в обычном порядке проводками в дебет и кредит субсч. 9 к сч. 91. Сумма кредитового сальдо субсчёта 9 относится на увеличение бухгалтерской прибыли или уменьшения суммы валовых убытков проводкой: Д-т или К-т субсч. 9, К-т или Д-т сч. 99.

Для учёта суммы оценки основных средств, в том числе объектов недвижимости, в учётной политике или в рабочем Плане бухгалтерских счетов целесообразно предусмотреть отдельный субсчёт «Убытки от переоценки основных средств» к сч. 91.

Итоги переоценки сумм амортизационных отчислений, накопленной на дату переоценки объектов основных средств, учитываются в кредите (дооценка) или дебете (уценка) бухгалтерского счёта 02 в корреспонденции с теми же счётами, в оборотах которых приняты к бухгалтерскому учёту стоимостные результаты переоценки объектов основных средств соответствующих учётных групп.

Суммы оценки объектов основных средств, в том числе инвестиционной недвижимости, и относящихся к ним накопленных сумм амортизационных отчислений рассчитываются в соответствующих отчётных периодах по аналогии с методикой определения сумм дооценки учётной стоимости и амортизационных отчислений упомянутых активов и учитываются бухгалтерскими проводками, обратными (противоположными) проводкам по учёту сумм активов по результатам переоценки.

Первоначальная или переоценённая ранее стоимость объектов недвижимости переоценивается с доведением результатов переоценки до их справедливой стоимости. Суммы дооценки или уценки упомянутых объектов основных средств включаются в валовые суммы финансовых результатов через прочие доходы или прочие расходы проводкой: Д-т или К-т сч. 01 К-т или К-т или Д-т сч. 91, субч. 1 либо 2 (соответственно).

Относительно объектов основных средств, учитываемых по переоценённой стоимости, администрация предприятия вправе принять решение об изменении их целевого назначения и включении в состав инвестиционной недвижимости для последующего использования по

договорам операционной аренды различных видов. Возможна и обратная ситуация. В каждой из упомянутых ситуаций балансовая стоимость на дату утверждения соответствующей первичной документации об изменении целевого назначения объекта основных средств становится его первоначальной стоимостью.

Последствия переоценки основных средств не вызывают необходимость пересчёта учётных данных за предыдущие внутригодовые отчётные периоды. Наряду с оценкой основных средств по первоначальной и переоценённой стоимости в экономике известны их оценки по остаточной и балансовой стоимости. Оба показателя – расчётные.

Остаточная стоимость определяется суммой положительной разницы между учётной стоимостью основных средств на определённую дату и суммой амортизационных отчислений, накопленной за тот же отчётный период. В бухгалтерском учёте показатель остаточной стоимости исчисляется при оценке по отдельным хозяйственным договорам, расчёте финансовых результатов от выбытия основных средств, а также используется в качестве исходного показателя расчёта балансовой стоимости.

Балансовая стоимость равна совокупной сумме, состоящей из остаточной стоимости амортизируемых объектов основных средств или остаточной стоимости этих активов за минусом фактической суммы обесценения объектов основных средств и увеличенной на учётную стоимость не амортизируемых основных средств, в том числе оставшейся после их обесценения. В одной из этих оценок сальдо основных средств, учтённое на отчётную дату, включается в бухгалтерский баланс.

Обесценение означает состояние объекта основных средств, при котором его балансовая стоимость меньше денежной суммы дохода, которую можно получить за время эксплуатации актива или в результате его продажи (пп. 38, 47)<sup>20</sup>. Процессы существенного снижения рыночной стоимости объектов основных средств находятся под влиянием множества факторов: значительные изменения в технологиях производства, экономических и юридических условий, моральное и физическое устаревание, уменьшение рыночной стоимости актива в размерах, значительно превышающих прогнозируемые, существенные изменения ставок дисконта, используемых для исчисления сумм возмещаемой стоимости, ряд других признаков обесценения актива. Методика определения суммы снижения учётной стоимости объекта основных средств изложена в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», официально признанном для практического применения в российском бухгалтерском учёте. Согласно упомянутому стандарту балансовая стоимость актива (объекта основных средств

и нематериальных активов) не должна превышать их возмещаемую стоимость, а сумма обесценения определяется сравнением балансовой стоимости актива с его возмещаемой стоимостью. При этом возмещаемой стоимостью актива согласно МСФО 36 считается наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на его продажу и ценности использования актива – показатель, исчисляемый в сумме дисконтированной (приведённой) стоимости потоков денежных средств, прогнозируемых от начала последующего использования актива до окончания срока его полезного использования.

Оценка будущих потоков денежных средств как результат эксплуатации соответствующих объектов основных средств основана на прогнозах, рассчитанных по специальным экономическим методикам на длительное время, обычно до 5 лет. Поэтому упомянутую стоимостную оценку необходимо дисконтировать, при этом в ставку дисконта, обычно рассчитываемую на определённый календарный период, включается сумма денег и стоимость рисков потери, присущих данному активу.

Если возмещаемая стоимость окажется меньше балансовой, то это свидетельствует об обесценении объекта основных средств, и тогда его балансовую стоимость надо уменьшить до возмещаемой стоимости. В бухгалтерском учёте сумма уменьшения балансовой стоимости относится на увеличение суммы убытков или уменьшение прибыли через прочие расходы отчётного периода при условии, что такая сумма не компенсируется величиной прочих доходов, образовавшейся в результате дооценки соответствующего объекта основных средств в результате его переоценки в отчётном году. Для объектов основных средств, учитываемых по переоценённой стоимости, убыток обесценения признаётся уменьшением суммы дооценки, и если сумма уменьшения недостаточна, то она относится на финансовый результат отчётного периода через прочие расходы.

Накопленные суммы убытка от обесценения объектов основных средств исчисляются за период их эксплуатации или на дату выбытия активов. Суммы убытков от обесценения, произошедшего по объективным причинам, учитываются в составе прочих расходов бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. «Убытки от обесценения основных средств», (субсчёт – авторский), К-т сч. 01, субсч. «Выбытие основных средств». Расчётные суммы уменьшения обесценения объектов основных средств (роста цен упомянутых активов на свободном оптовом рынке) учитываются обратной бухгалтерской проводкой – уменьшаются или полностью возмещаются убытки от обесценения.

Экономические субъекты вправе потребовать полного или частичного возмещения убытков от обесценения объектов основных средств, если их виновниками установлены другие организации

<sup>20</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

или физические лица. Стоимость материального ущерба, возмещённого виновниками добровольно или по постановлению соответствующего суда, организацией-истцом признаётся доходом отчётного периода с одновременным формированием дебиторской задолженности и принимается к бухгалтерскому учёту (на дату полученного постановления суда) проводкой: Д-т сч. 76, субсч. 2 или сч.73, субсч. 2 (начёт на виновников – персонала организации) К-т сч. 91, субсч. 1 и на сумму иска, превышающую учётную стоимость материального ущерба – К-т сч. 98, субсч. 4.

Учётной политикой предприятия необходимо предусмотреть системный мониторинг процессов обесценения, кроме объектов инвестиционной недвижимости, учитываемых в переоценённой стоимости (п. 38)<sup>21</sup> и МСФО (IAS) 38 [2].

При объективном прогнозировании реального наступления событий, грозящих экономическому субъекту существенными убытками (в нашем примере – убытки в результате обесценения объектов основных средств) необходимо сформировать резерв средств для погашения будущих существенных сумм убытков от возможного обесценения активов путём равномерного накопления средств резерва в течение всего периода продолжающихся фактов обесценения. Такой подход соответствует установкам Концепции развития бухгалтерского учёта в рыночной экономике России относительно основополагающих принципов осмотрительности и целесообразности в условиях различной степени экономической неопределённости и стоимостного принятия хозяйственных фактов к бухгалтерскому учёту с ориентацией не только на правовые основания, но и на их экономическую сущность с учётом влияния сложившихся условий обычной деятельности предприятий.

Российский бухгалтерский учёт содержит все-сторонне обоснованные методики резервирования средств на возмещение убытков в результате существенного снижения рыночной стоимости запасов, обесценения финансовых активов, сомнительных и безнадёжных дебиторских долгов. Опираясь на имеющуюся практику, а также на рекомендации МСФО 36, можно разработать отечественные методики формирования и бухгалтерского учёта движения резерва под обесценение объектов основных средств и включения учётных данных в бухгалтерскую отчётность. Однако для этого необходимы официальные установки на уровне ФСБУ и Налогового кодекса России.

По мнению авторов, методически оправданно выделение обособленного синтетического бухгалтерского счёта «Резерв средств под снижение стоимости внеоборотных активов» (например, из числа резервных счетов, приведённых в типовом Плане счетов бухгалтерского учёта) с отдельными субсчетами для объектов основных средств и

нематериальных активов. За основу бухгалтерского учёта движения средств рассматриваемого резерва может быть принята методика учёта оборотов регулирующих счетов 14,59, 63 [4].

### **Амортизационные отчисления: начисление и списание**

Концептуально начисление амортизационных отчислений (накопленная или аккумулированная стоимость, в МСФО (IAS)16 – «списанная (утраченная)» стоимость) предполагает наличие её трёх обязательных элементов: срок полезной эксплуатации объектов основных средств, ликвидационная стоимость, исчисляемая на дату ввода объектов основных средств в эксплуатацию, и способы начисления амортизационных отчислений (п. 37)<sup>22</sup>. При этом необходимо обеспечить системный мониторинг соответствия или изменения упомянутых амортизационных элементов в конкретных технологических условиях эксплуатации объекта основных средств. Проверка выполняется в конце каждого отчётного года, а также при получении обоснованной информации о наступлении событий, влекущих существенные изменения каждого элемента амортизационных отчислений. По результатам мониторинга амортизационные элементы меняются, и соответствующие корректировки учитываются как изменения оценочных значений (п. 8 ПБУ 8/2010 в ред. 2015 г.). Элементы амортизационных отчислений формируются так, чтобы к концу амортизационного срока (к истечению срока полезного использования актива) балансовая или ликвидационная (если она определяется) стоимость амортизируемых объектов основных средств стала нулевой.

Амортизационные отчисления начисляются по объектам основных средств, принадлежащим коммерческим и некоммерческим организациям на праве собственности (находящимся в хозяйственном ведении, оперативном управлении); сданным в операционную и финансовую аренду по лизинговым основным средствам, состоящим на учёте у лизингодателя или лизингополучателя (в соответствии с договором финансовой аренды); предоставленным в безвозмездное пользование и доверительное управление.

Не начисляются амортизационные отчисления по объектам инвестиционной недвижимости в оценке по переоценённой стоимости; земельным участкам, объектам природопользования, музейным экспонатам и коллекциям, другим основным средствам, потребительские свойства которых не меняются независимо от продолжительности их эксплуатации, а также по объектам основных средств, используемым для реализации законодательных актов РФ в отношении мобилизационной подготовки и мобилизации. Такие активы законсервированы и не

<sup>21</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

<sup>22</sup> Федеральный стандарт 6/2020 «Основные средства» утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н.

используются в каком-либо виде обычной деятельности экономического субъекта.

Началом начисления амортизационных отчислений объекта основных средств является одна из двух дат (выбор одной из устанавливаемых дат находится в компетенции учётной политики организации): основная – дата фактического начала эксплуатации объекта основных средств (признания актива в бухгалтерском учёте, в том числе независимо от даты государственной регистрации соответствующих основных средств); допустимая – 1-е число месяца, следующего за месяцем фактического ввода объекта основных средств в эксплуатацию.

Начисление амортизационных отчислений объекта основных средств прекращается на дату фактического выбытия актива, допускается также – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия актива.

Действующим ФСБУ 6/2020, так же как и МСФО (IAS) 16, установлены три способа начисления амортизационных отчислений:

- **линейный** – сумма амортизационных отчислений за отчётный период исчисляется отношением положительной разницы между балансовой стоимостью амортизируемого актива по состоянию на начало отчётного периода и его ликвидационной стоимостью, рассчитанной на дату приёма последнего к бухгалтерскому учёту, делённой на оставшийся срок полезной эксплуатации на начало отчётного периода;
- **уменьшаемого остатка** (способ ускоренной амортизации) – состоит в том, что начисляемая за определённый отчётный период сумма амортизационных отчислений систематически снижается по мере истечения срока полезной эксплуатации амортизируемого объекта основных средств. Рассматриваемый способ ориентирован на последовательное уменьшение начисляемой суммы амортизационных отчислений от одного отчётного периода к другому с тем, чтобы к дате окончания эксплуатации амортизируемого объекта основных средств его балансовая стоимость станет равной ликвидационной;
- **пропорционально физическому объёму** выпущенной готовой продукции выполненных работ и оказанных услуг в натуральных или условно натуральных единицах измерения. При этом не допускается замена упомянутых выше показателей выручкой от продажи конечных продуктов труда предприятия, изготовленных в процессе эксплуатации данного объекта основных средств.

По существу, независимо от приведённых выше способов начисления, общая накопленная сумма амортизационных отчислений по объекту основных средств за весь период его полезной эксплуатации, за исключением досрочного выбытия последнего по разным причинам, в том числе в силу неуправляемых внутрихозяйственных и внешних событий, равна учётной стоимости амортизируемого актива и является затратами на тот вид обычной деятельности, в котором

амортизируемый объект основных средств эксплуатируется, при некоторых обстоятельствах (см. ПБУ 10/99, раздел 111) в действующей редакции – убытками (через прочие расходы).

Выбор способа начисления амортизационных отчислений по учётным группам основных средств является прерогативой учётной политики экономического субъекта – балансодержателя основных средств. Исключением из этого правила является начисление амортизационных отчислений по лизинговому имуществу, которые могут начислять лизингодатель или лизингополучатель в зависимости от условий договора финансовой аренды. Способ начисления амортизационных отчислений устанавливается по определённой учётной группе на весь срок полезной эксплуатации, в течение которого объект основных средств участвует в формировании дохода организации.

По объектам основных средств, эксплуатируемым в сезонных производствах, годовая сумма начисляемых амортизационных отчислений равномерно распределяется на внутригодовые отчётные периоды сезонной работы предприятия. Для унификации начисления амортизационных отчислений экономические субъекты вправе самостоятельно определить математические формулы, соответствующие тому или иному способу, при этом не запрещено применять формулы, рекомендованные в Методических указаниях по бухгалтерскому учёту основных средств в ред. 2010 г. Правило ежемесячного начисления амортизационных отчислений в размере 1/12 годового норматива, установленного ПБУ 6/01, в ФСБУ 6/2020 не предусмотрено.

На суммы начисленных амортизационных отчислений формируются затраты отчётного периода по экономическому элементу затрат «Амортизация». Они являются также составными величинами в комплексных калькуляционных статьях, регламентированных отраслевыми нормативными документами: «Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин», «Общехозяйственные затраты», «Общезаводские затраты», «Затраты на продажу».

Амортизационные отчисления по поисковым материальным активам начисляются в порядке, установленном учётной политикой организации, выполняющей поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых на определенном участке недр и ориентированном на действующую редакцию Положения по бухгалтерскому учёту затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011). Если поисковый материальный актив используется для создания другого аналогичного актива, то суммы амортизационных отчислений по первому активу включаются в затраты на создание второго актива.

Расчёт суммы начисляемых амортизационных отчислений выполняется автоматически на основе эксплуатируемого организацией программного продукта обеспечения бухгалтерского учёта и оформляется регистрами электронного учёта по структурным подразделениям и дебетуемым

бухгалтерским счетам, субсчетам (согласно рабочему плану счетов) и в сводной ведомости по дебетуемым счетам в целом по организации.

## Выводы

С начала текущего года бухгалтерский учёт объектов основных средств ведётся согласно регламентациям ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Относительно методики определения справедливой ликвидационной стоимости объектов основных средств упомянутый учётный стандарт отправляет к установкам МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Переходу к бухгалтерскому учёту основных средств на основе нового учётного стандарта, в том числе его позициям, в которых используются регламентации упомянутых МСФО, должна предшествовать обстоятельная подготовка, результаты которой необходимо закрепить в учётной политике экономического субъекта. Необходимо иметь в виду, что затраты на капитальный ремонт, особенно если он выполняется в комплексе с существенными улучшениями основных средств,

а также затраты на техническое обслуживание и текущие ремонты, в период производства упомянутых работ, в отличие от установок отменённого ПБУ 6/01, учитываются в составе капитальных вложений в оборотах соответствующих субсчетов сч. 08. Важно предусмотреть возможность и порядок реклассификации основных средств, перевода эксплуатируемых объектов основных средств в состав товаров; определить способы начисления амортизационных отчислений, в том числе по объектам инвестиционной недвижимости; установить порядок определения переоценённой и балансовой стоимости; списания результатов переоценки основных средств; порядок определения возможного обесценения основных средств, его учёта и системного мониторинга. Поскольку МСФО (IFRS) 13 и МСФО (IAS) 16 у непосредственно связаны с российским учётом основных средств по ФСБУ 6/2020, следует проработать их содержание и определить методики практического применения в бухгалтерском учёте основных средств экономического субъекта, что также целесообразно считать объектом его учётной политики.

(Продолжение следует).



## Информация о конфликте интересов

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

## Conflict-of-interest notification

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

## Библиографический список

1. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учёт: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. – 416 с.
2. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учёт в России: учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2019. – 568 с.
3. Иванько В.А. Принципы формирования системы учетно-информационного обеспечения корпорации в условиях цифровой экономики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 27-32.
4. Бакаев А.С. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 174 с.

## References

1. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskiy finansovyy uchyot* [Financial Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2016. 416 p.
2. Mizikovskiy E.A., Druzhilovskaya T.YU., Druzhilovskaya E.S. *Mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti i sovremennyy buhgalterskiy uchyot v Rossii* [International Financial Reporting Standards and Modern Accounting in Russia]. Moscow, INFRA-M Publ., 2019. 568 p.
3. Ivanko V.A. Printsipy formirovaniya sistemy uchetno-informatsionnogo obespecheniya korporatsii v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [System Building Principles of Accounting Information Support for the Corporation in the Digital Economy Era]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 27-32 (in Russ.).
4. Bakaev A.S. *Plan schetov buhgalterskogo uchyota finansovohozyaistvennoy deyatel'nosti organizatsiy i instruktsiya po ego primeneniyu* [Chart of Accounts for Purposes of Financial Accounting and Instruction for Its Application]. Moscow, YUrayt Publ., 2016. 174 p.

## Для цитирования

Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Новое в бухгалтерском учёте основных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 2. – С. 7-20.

## For citation

Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Novoe v buhgalterskom uchyote osnovnyh sredstv* [What's New in Fixed Asset Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 7-20 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_2\_21  
УДК 339.972; 336.2272.025  
ВАК 08.00.10

## Роль Организации экономического сотрудничества и развития в борьбе с международными практиками уклонения от уплаты налогов

### OECD Role in Combating International Tax Evasion Practices

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

#### Юлия Юрьевна Косенкова

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

#### Валерия Игоревна Титяева

студентка факультета социальных наук и массовых коммуникаций  
e-mail: v\_igorevna\_00@mail.ru  
125993, Российская Федерация, г. Москва, ул. Ленинградский просп., д. 49.  
Тел. +7 (909) 235-70-07.

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

#### Yulia Yu. Kosenkova

канд. экон. наук, доцент, доцент Департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа  
e-mail: yukosenkova@fa.ru

#### Valeria I. Tityaeva

Student of the Faculty of Social Sciences and Mass Communications  
e-mail: v\_igorevna\_00@mail.ru  
49 Leningradsky Prospekt, Moscow  
125993, Russian Federation.  
Phone +7 (909) 235-70-07.

**Аннотация.** В статье рассматривается деятельность Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по разработке мер пресечения международных практик уклонения от уплаты налогов. Также сравнивается поведение транснациональных корпораций и государств до и после принятия плана BEPS в контексте изменения налогового поведения. Предметом статьи является деятельность ОЭСР в противодействии уклонению от налогов, объектом – механизмы ОЭСР в борьбе с уклонением от налогов. Целью статьи является определение значимости и достаточности реализуемых механизмов для совершенствования международного налогового законодательства и обеспечения экономической безопасности государств. Задачами исследования являлись выявление факторов, способствующих успешному использованию недобросовестных налоговых практик; определение потенциальных причин недостаточной эффективности разработок ОЭСР; классификация основных объектов применения плана BEPS. В статье применялись компаративный, сравнительный методы анализа, а также традиционный анализ документов. Результатами данной работы является оценка роли ОЭСР в разработке мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов; определение необходимости и достаточности механизмов, предложенных планом BEPS; определение отношения транснациональных корпораций (далее ТНК) к разрабатываемым мерам в динамике их применения.

**Abstract.** This paper examines the OECD activities in the development of preventive measures for the international tax evasion practices. It also compares the behavior of multinational corporations and states before and after the adoption of the BEPS plan in the context of changing tax behavior. The subject of this paper is the OECD activities in countering tax evasion, the object is the mechanisms of the OECD in combating tax evasion. The authors of the paper set the goal to determine the importance of the implemented mechanisms for improving international tax legislation and ensuring the economic security of states. The objectives of the study were to identify the factors contributing to successful tax evasion; to determine potential reasons for the lack of effectiveness of the OECD developments and to classify the main application objects of the BEPS plan. The comparative and comparison methods of analysis, as well as traditional analysis of documents were used in the paper. The results of this work are: the assessment of the OECD role in the development of measures to combat tax evasion; the evaluation of the BEPS plan mechanisms' effectiveness and the determination of the multinational corporations' attitude to the developed measures in the dynamics of their application.

**Ключевые слова:** национальное налоговое законодательство; международное налогообложение; международное налоговое планирование; уклонение от налогообложения; недобросовестная налоговая конкуренция, план BEPS; ОЭСР; транснациональные корпорации; размывание налоговой базы.

**Keywords:** national tax legislation; international taxation; international tax planning; tax evasion; unfair tax competition; BEPS plan; OECD; multinational corporations; tax base erosion.

## Введение

В условиях рыночной экономики налоговые поступления являются приоритетным источником пополнения доходной части бюджетной системы страны. Факторами, определяющими финансовую безопасность государства, являются, в том числе, уровень развития налоговой системы страны, качество налогового администрирования, налоговая дисциплина. Следовательно, в контексте ресурсно-функционального подхода уклонение от уплаты налогов не только сокращает способность государства эффективно выполнять свои функции, но и создает угрозу его финансовой безопасности [1, с.87]. Одной из распротранённых тенденций в вопросе корпоративного налогового планирования является поиск транснациональными корпорациями (далее – ТНК) путей снижения налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций. Например, во Франции налоговая ставка корпоративного налога в 2020 году составляла 28%<sup>1</sup>, а на Кипре – 12,5%<sup>2</sup> (за сопоставимый период), что приводит к созданию более благоприятного налогового климата на Кипре и повышает его привлекательность для налогоплательщиков.

Для ТНК в целях налогового планирования важным является выбор места учреждения компании (государство резидентства). Очень часто здесь имеет место феномен «гонка уступок», который провоцирует перетекание капитала из одной налоговой юрисдикции в другую. Эта ситуация становится возможной при конкуренции государств за инвестиционную и налоговую привлекательность в глазах отечественных и зарубежных инвесторов. В результате недобросовестной налоговой конкуренции государств происходит «размягчение», «размывание» налоговых норм [2, с.101]. В этой ситуации «гонка уступок» проявляется в снижении налоговых ставок для привлечения компаний под свою юрисдикцию, выводе из-под налогообложения определенных объектов налогообложения, сужении налоговой базы. Соответственно, подобные меры благоприятствуют переводу деятельности корпорации на территорию страны с более привлекательными условиями налогообложения, что негативно сказывается на экономике государства, откуда произошёл отток капитала. Помимо этого,

<sup>1</sup> *Ministere de l'Economie, des Finances et de la Relance. Режим доступа: <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/impot-societes-IS> (дата обращения: 21.11.2020).*

<sup>2</sup> *Налоги в цифрах и фактах 2020 – Кипр. С. 14. Режим доступа: <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2020-russian.pdf> (дата обращения: 21.11.2020).*

целью корпоративного налогового планирования является искусственное снижение налоговых обязательств (под данным термином понимается принятие ряда решений, не имеющих экономического обоснования, реальной деловой цели, единственной целью которых является снижение налогового бремени) [3, с. 63]. То есть как со стороны отдельных государств, так и со стороны хозяйствующих субъектов наблюдаются действия, деструктивно влияющие на соблюдение налогового законодательства, налоговую дисциплину и т.д.

## Роль ОЭСР в пресечении недобросовестных налоговых практик

Поскольку проблема не нова, в мировой практике разработаны различные механизмы по противодействию уклонению от налогообложения, созданы национальные службы и международные организации, выполняющие координационную функцию по обеспечению снижения недобросовестной налоговой конкуренции, предотвращению международного уклонения от уплаты налогов. В рамках данной статьи остановимся на деятельности одной из организаций, чья деятельность связана, в том числе, с международными практиками уклонения от налогообложения – Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

ОЭСР на современном этапе занимается выработкой международных стандартов, рекомендаций по модернизации социально-экономических направлений развития государства, а также разработкой путей для преодоления барьеров экономического роста [4, с. 106]. Фундаментальной задачей для ОЭСР является анализ экономик государств, являющихся членами или партнёрами, а также разработка рекомендаций для регулирования национальных экономик на макроэкономическом уровне. В рамках рассматриваемой темы необходимо заметить, что одним из основных направлений деятельности организации является разработка мер противодействия налоговым злоупотреблениям как в национальных масштабах, так и на международном уровне.

Работа, проводимая ОЭСР, является достаточно разноплановой. Центральным звеном работы в данном направлении является создание базового документа, который был подготовлен и опубликован еще в 2013 г. Организацией экономического сотрудничества и развития совместно с G-20 – плане BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting). Анализ содержания данного документа



позволяет выявить инструменты, используемые ОЭСР в борьбе с недобросовестными налоговыми практиками.

В настоящее время План BEPS является важнейшим механизмом, применяющимся для пресечения злоупотребительных налоговых манёвров, размывающих налоговую базу и смещающих центр прибыли. По мнению Генерального секретаря ОЭСР Анхеля Гурриа, этот проект является значимой разработкой для международного сотрудничества в области налогообложения. Так были оценены итоги разработки проекта BEPS в 2015 году<sup>3</sup>. Но стоит отметить, что он носит резолютивный характер, и тем самым позволяет государствам не внедрять его положения в своё налоговое законодательство. В то же время необязательность применения положений документа даже для членов организации компенсируется ведением списка стран, использующих недобросовестную налоговую конкуренцию, и реестра стран, применяющих стандарты BEPS [5, с. 7].

Проект BEPS включает 15 направлений работ, каждое из которых позволяет предотвращать использование различных налоговых схем. Их можно сгруппировать по объектам применения (табл. 1).

В данном проекте системно сведены рекомендации, позволяющие провести оценку текущего состояния

эффективности национального налогового законодательства, адаптации его к вызовам современности и внедрить предложенные положения для совершенствования национального налогового администрирования, усовершенствовать механизмы борьбы с многократным международным налогообложением, а также снизить риски международного неналогообложения.

Важно заметить, что в 2018 году лидеры стран G-20 взяли на себя ответственность за реализацию и сохранение надёжности систем налогообложения, реализуя меры, предложенные в плане BEPS. А также выразили готовность бороться против государств, которые уклоняются от введения прозрачных стандартов налогообложения (Декларация Лидеров G-20, п. 6)<sup>4</sup>.

Практическое применение план BEPS нашел в принятии Европейским Союзом (ЕС) Пакета налоговых инициатив в 2016 году. Это позволяет выявить заинтересованность ЕС в формировании общих норм в отношении корпоративного налога, базирующихся на рекомендациях ОЭСР, отраженных в плане BEPS [7, с. 264]. Необходимо отметить, что одним из востребованных для ЕС в плане BEPS положений является ужесточение правил в деятельности контролируемых иностранных компаний, что и было последовательно введено.

Таблица 1. Структура плана BEPS / Structure of BEPS plan\*

Объект применения	Номер и содержание положения плана BEPS
Перемещение прибыли	№3 – Ужесточение контроля за деятельностью контролируемых иностранных компаний (КИК); №7 – Предотвращение уклонения от приобретения статуса постоянного представительства; №8 – Разработка правил трансфертного ценообразования в отношении нематериальных активов; №9 – Разработка правил трансфертного ценообразования в части рисков и капитала; №13 – Оптимизация требований в отношении документирования трансфертного ценообразования и «пострановой отчетности»
Занижение налоговой базы	№2 – Нейтрализация последствий применения гибридных механизмов; №4 – Борьба с размыванием базы налогообложения посредством осуществления финансовой деятельности (через выплату процентов и другие финансовые транзакции); №5 – Повышение эффективности противодействия неблагоприятной налоговой практике посредством повышения прозрачности и внимания к существенному содержанию операций; №6 – Предотвращение злоупотреблений положениями договоров об устранении двойного налогообложения; №10 – Разработка правил трансфертного ценообразования в отношении других транзакций с высоким риском
Информационная поддержка в отношении текущих вызовов, обусловленных несовершенством применяемых налоговых механизмов	№1 – Решение проблем в сфере налогообложения цифровой экономики; №11 – Создание методик сбора и анализа данных по размыванию налоговой базы и выводу доходов из-под налогообложения; №12 – Закрепление обязательств налогоплательщиков по раскрытию «приёмов агрессивного налогового планирования»; №14 – Повышение эффективности механизмов урегулирования споров между странами по налоговым вопросам; №15 – Разработка всеобъемлющей многосторонней конвенции по вопросам международного налогообложения в целях модификации существующих налоговых договоров между странами

\* Составлено авторами на основе положений плана BEPS / compiled by the authors based on the provisions of the BEPS plan [6].

<sup>3</sup> OECD Presents Outputs of OECD/G20 BEPS Project for Discussion at G20 Finance Ministers Meeting. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm> (дата обращения: 25.11.2020).

<sup>4</sup> Buenos Aires Summit. G20 Leaders' Declaration: Building Consensus for Fair and Sustainable Development, 2018. Режим доступа: <http://www.g20.utoronto.ca/2018/2018-leaders-declaration.html> (дата обращения: 28.11.2020).

## Агрессивное налоговое планирование, используемое ТНК, в контексте применения плана BEPS

Однако вызывают интерес не только реакции и действия государств по отношению к базовой разработке ОЭСР, но и поведение ТНК в условиях внедрения отдельных положений плана BEPS в сферу налогового законодательства ряда государств с развитой рыночной экономикой. Сложившаяся практика свидетельствует о том, что даже принятые планы, модельные конвенции, подписанные соглашения и т.д. не в состоянии сделать налогообложение «справедливым». В частности, имеющаяся нормативно-правовая база в сфере налогообложения позволяет крупным компаниям перемещать налоговую базу в налоговые юрисдикции с более благоприятным налоговым климатом. Как следствие, налоги с доходов, полученных в стране происхождения дохода, уплачиваются исключительно в стране резидентства.

В 2012 году получило широкую известность столкновение интересов компании Amazon и Бюджетного комитета парламента Великобритании. Amazon и другим ТНК (Google и Starbucks) было предъявлено обвинение в уклонении от уплаты налогов в бюджет Великобритании. Основная суть обвинений, предъявленных данным корпорациям, состоит не в том, что они нарушают законодательство, а в том, что они используют положения законодательства для вывода доходов из-под налогообложения в тех странах, где эти доходы были получены (в частности в Великобритании). Представители комитета объяснили, что Amazon использует следующую налоговую схему: имея на территории Великобритании склады, которые обслуживают больше 10 тысяч сотрудников, компания представляет налоговую отчетность и уплачивает налоги в Люксембурге<sup>5</sup>. Таким образом, Бюджетный комитет Великобритании обвиняет Amazon в перемещении прибыли и выводе ее из-под их юрисдикции.

А в 2017 году уже со стороны ЕС утверждалось, что американской компаний было недоплачено налогов порядка €250 млн. По мнению еврокомиссара по конкуренции Маргрете Вестагер, компании Amazon предоставлялись неоправданные налоговые льготы в Люксембурге, и Еврокомиссия обязала власти Люксембурга исчислить неуплаченную сумму налога<sup>6</sup>. Иными словами, Маргрете Вестагер обвиняла корпорацию в использовании люксембургской схемы. В частности, обвинение сводилось к тому, что один из двух имеющих офисов компании (а в Люксембурге было зарегистрировано два

подразделения компании – Amazon EU и Amazon Europe Holding Technologies) – был фиктивным (никакой управленческой деятельности через него не осуществлялось, штат работников отсутствовал и т.д.), но именно ему принадлежало право собственности на авторские права. Следовательно, именно данной компании перечислялись многомиллионные вознаграждения за использование данных прав. А использование преимуществ налоговой юрисдикции позволяло компании освобождать эти вознаграждения от налогообложения. Данная ситуация стала возможной в результате того, что еще в 2003 году правительством Люксембурга было заключено соглашение с Amazon, согласно которому для Amazon устанавливался предел налогооблагаемых доходов. Это соглашение имело индивидуальный характер, подобные льготы были недоступны для прочих компаний.

Аналогичные обвинения были предъявлены в отношении Apple в Ирландии, Fiat в Люксембурге и Starbucks в Нидерландах. Однако ни Amazon, ни другие обвиняемые ТНК на данный момент не перечислили в полном объеме суммы, предъявленные им к уплате. А в 2020 году компания Apple выиграла суд по выплате €13 млрд Ирландии<sup>7</sup>. Это говорит о сохранении налогового поведения корпораций-гигантов.

В то же время затянувшееся расследование в отношении Amazon привело к достаточно неожиданным последствиям. В то время как Люксембург отказывался предоставлять Еврокомиссии подробное описание своих решений по налоговым вопросам, Международный Консорциум Журналистских Расследований (ICIJ) совместно с пулом журналистов из разных стран рассекретил конфиденциальные документы, принадлежащие 340 компаниям – налоговым резидентам Люксембурга, которые носили название «письма комфорта». Таким образом выяснилось, что Люксембург проводил политику недобросовестной налоговой конкуренции: для каждой компании на индивидуальной основе властями герцогства предлагались весьма льготные условия, приводящие к минимизации налогового бремени. Всего достоянием общественности стали 548 писем, отправленных в период с 2002 по 2010 год. Адресатами таких писем (и содержащихся в них индивидуальных налоговых условий) были такие крупные игроки на мировых рынках как Accenture, Abbott Laboratories, American International Group (AIG), Blackstone, Deutsche Bank, Империя сумок Coach, H.J. Heinz, JP Morgan Chase, Burberry, Procter & Gamble, the Carlyle Group и Abu Dhabi Investment Authority и т.д.

Если обратиться к российскому налоговому законодательству, то можно отметить, что согласно положениям Налогового кодекса Российской Федерации (ст. 56 НК РФ) льгота не может носить

<sup>5</sup> Amazon, Google и Starbucks обвинили в безразличном уходе от налогов // «РБК». – 2012. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/economics/13/11/2012/5703ff8e9a7947fcb4427a2> (дата обращения: 02.12.2020).

<sup>6</sup> ЕС потребовал от Amazon внести €250 млн неуплаченных налогов // «ТАСС». – 2017. Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/4615768> (дата обращения: 02.12.2020).

<sup>7</sup> Apple выиграла в ЕС суд о налогах на 13 млрд евро // «Интерфакс». – 2020. Режим доступа: <https://www.interfax.ru/business/717483> (дата обращения: 02.12.2020).

индивидуальный характер. Власти же Люксембурга предлагали крупнейшим ТНК индивидуальные налоговые льготы (т.е. преимущество перед остальными налогоплательщиками).

Таким образом, можно сделать вывод, что борьба ОЭСР с недобросовестной налоговой конкуренцией, осуществляемой отдельными налоговыми юрисдикциями, отвечает потребностям и запросам, как делового сообщества, так и общества в целом. Заинтересованность делового сообщества в устранении недобросовестной налоговой конкуренции не является парадоксальной (несмотря на то, что данное явление приводит к минимизации налоговых обязательств отдельных компаний). Применения инструментов недобросовестной налоговой конкуренции приводит к отсутствию равной конкурентной среды для бизнеса, которая является неотъемлемой составляющей эффективно функционирующего рыночного механизма, поскольку создает для отдельных компаний необоснованные налоговые преимущества.

### Пробелы и направления дальнейшего развития плана BEPS

Несмотря на все достоинства принятого плана BEPS, у него имелись и определенные недостатки. В частности, положения Плана не в достаточной степени освещали особенности осуществления финансовой деятельности. Планом BEPS по задаче 4 («Ограничение возможности размывания налогооблагаемой базы путем вычета процентов и иных финансовых платежей») и задачам 8–10 («Соотнесение результатов трансфертного ценообразования с созданием стоимости») предусматривалась последующая работа по тем аспектам трансфертного ценообразования, которые относятся к финансовым сделкам. В частности, в задаче 4 Плана действий содержится требование разработки: «... руководства по трансфертному ценообразованию ... в отношении ценообразования финансовых сделок с взаимозависимыми лицами, включая финансовые гарантии и гарантии исполнения, деривативы (включая внутренние деривативы во внутрибанковских схемах), а также кэптивные и иные страховые схемы»<sup>8</sup>.

И выявленное упущение было исправлено в 2020 году, когда было опубликовано подготовленное в рамках ОЭСР Руководство по трансфертному ценообразованию в отношении финансовых сделок. Данное руководство содержит достаточно четкие критерии, позволяющие квалифицировать сделку в качестве заимствования или как носящую инвестиционный характер. Также Руководство рассматривает особенности реализации казначейской функции одним из

структурных подразделений ТНК и особенности налогообложения связанных с этим внутригрупповых кредитов; особенности выдачи финансовых гарантий во внутригрупповых сделках и их влияние на трансфертное ценообразование; особенности налогообложения кэптивного страхования внутри ТНК<sup>9</sup>.

Подготовка и публикация данного Руководства является огромным шагом в борьбе с недобросовестным налоговым планированием, злоупотреблением правом и другими международными практиками уклонения от уплаты налогов. Использование данного руководства не является обязательным, но будет служить опорой и образцом для правительств налоговых юрисдикций, которые смогут на основе данного Руководства совершенствовать национальное налоговое законодательство.

### Заключение

Таким образом, можно сделать следующие выводы о роли ОЭСР в борьбе с международными практиками уклонения от налогов:

1. Значимость деятельности ОЭСР заключается в том, что она многосторонне и комплексно подходит к задаче эффективной борьбы с налоговыми злоупотреблениями, регулярно модернизируя предлагаемые разработки и механизмы.
2. На международном уровне это важный этап в совершенствовании сотрудничества в области налогообложения. А частичное внедрение положений плана BEPS доказывает лояльность государств в сфере корректировки международных взаимоотношений в налоговой сфере.
3. В действительности наблюдаются серьезные сложности в гармонизации интересов большинства государств, разработке универсального правового пространства для комплексного внедрения рекомендаций ОЭСР, а также определенная степень неприятия плана BEPS со стороны ТНК и их желание сохранения выгод от налоговой конкуренции государств.

Исходя из вышеизложенного, можно заключить, что план BEPS, как механизм налогового регулирования, является инструментом необходимым, но недостаточным. А потому представляется обязательной разработка таких мер, которые будут способствовать сокращению и упразднению «децентрализованного характера международного налогообложения».

И всё же деятельность ОЭСР является ярким примером того, что на глобальном уровне осознаётся необходимость в коренном изменении текущей ситуации в отношении недобросовестных практик уплаты налогов.

<sup>9</sup> Руководство по трансфертному ценообразованию в отношении финансовых сделок // Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития – 2020. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10-russian.pdf> (дата обращения: 30.11.2020).

<sup>8</sup> ОЭСР, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), action 4. OECD Publishing. Режим доступа: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru> (дата обращения: 27.06.2021).

### 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. Фёдорова А.Ю. Финансовая безопасность и факторы, влияющие на неё // Социально-экономические явления и процессы. – 2016. – Том 11. – №8. – С. 86-93. DOI: 10.20310/1819-8813-2016-11-8-86-93.
2. Соколовская О. В. "Гонка уступок" в международной налоговой конкуренции // Journal of Tax Reform. – 2016. – Том 2. – № 2. – С. 98-110. DOI: 10.15826/jtr.2016.2.2.018.
3. Мотала М.Ф. Вклад «Группы двадцати» и ОЭСР в новое глобальное управление в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. – 2019. – Том 14. – № 2. – С. 61-93. DOI: 10.17323/1996-7845-2019-02-03.
4. Лихачев Р.А. Проблемы и перспективы присоединения России к ОЭСР // Российский внешнеэкономический вестник. – 2014. – № 3. – С. 106-114.
5. Смирнов Е.Н. Офшорные схемы в современном международном движении капитала: особенности и механизмы противодействия // Вестник Евразийской науки. – 2018. – Том 10. – №5. – 45 с.
6. Проект плана действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выводением прибыли ОЭСР (русская версия). – OECD Publishing, 2014. – 56 с. Режим доступа: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru> (дата обращения: 27.11.2021).
7. Пермикин К.И. Особенности наднационального регулирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в Европейском Союзе // Проблемы экономики и юридической практики. – 2018. – №3. – С. 263-266.

### Для цитирования

Косенкова Ю.Ю., Титяева В.И. Роль Организации экономического сотрудничества и развития в борьбе с международными практиками уклонения от уплаты налогов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – №2. – С. 21-26.

### 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. Fedorova A.YU. Finansovaya bezopasnost' i faktory, vliyayushchie na neyo [The Financial Security and Factors Influencing It]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy – Social-economic phenomena and processes*, 2016, vol. 11, no. 8, pp. 86-93 (In Russ.). DOI: 10.20310/1819-8813-2016-11-8-86-93.
2. Sokolovskaya O. V. "Gonka ustupok" v mezhdunarodnoy nalogovoy konkurentsii [Race to the Bottom in International Tax Competition: Some Conceptual Issues]. *Zhurnal nalogovoy reformy – Journal of Tax Reform*, 2016, vol. 2, no. 2, pp. 98-110 (In Russ.). DOI: 10.15826/jtr.2016.2.2.018.
3. Motala M.F. Vklad «Gruppy dvadtsati» i OESR v novoe global'noe upravlenie v sfere nalogooblozheniya [The G20 – OECD Contribution to a New Global Tax Governance]. *Vestnik mezhdunarodnykh organizatsiy – International Organisations Research Journal*, 2019, vol. 14, no. 2, pp. 61-93. (In English & In Russ.). DOI: 10.17323 / 1996-7845-2019-02-03.
4. Lihachev R.A. Problemy i perspektivy prisoedinenie Rossii k OESR [Russia's Accession to the OECD: Problems and Prospects]. *Rossiyskiy vneshneekonomicheskiy vestnik – Russian Foreign Economic Bulletin*, 2014, no. 3, pp. 106-114. (In Russ.).
5. Smirnov E.N. Ofshornye skhemy v sovremennom mezhdunarodnom dvizhenii kapitala: osobennosti i mekhanizmy protivodeystviya [Offshore Schemes in Modern International Capital Flow: Features and Mechanisms of Counteraction]. *Vestnik Evraziyskoy nauki – The Eurasian Scientific Journal*, 2018, vol. 10, no. 5, 45 p. (In Russ.).
6. Proekt plana deystviy po bor'be s minimizatsiey nalogooblozheniya i vyvedeniem pribyli OESR (russkaya versiya) [OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version)], OECD Publishing, 2014. 56 p. URL: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru> (Date of the Application: 27.11.2021).
7. Permikin K.I. Osobennosti nadnatsional'nogo regulirovaniya nalogooblozheniya pribyli kontroliruemykh inostrannykh kompaniy v Evropeyskom Soyuze [Features Of Supranational Regulation Of The Taxation Of Profit Of Controlled Foreign Companies In European Union]. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki – Problems of Economics and Legal Practice*, 2018, no. 3, pp. 263-266. (In Russ.).

### For citation

Kosenkova YU. YU., Tityaeva V.I. Rol' Organizatsii ekonomicheskogo sotrudnichestva i razvitiya v bor'be s mezhdunarodnymi praktikami ukloneniya ot uplaty nalogov [OECD Role in Combating International Tax Evasion Practices]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 21-26 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_2\_27  
УДК 336.02  
БАК 08.00.05

## Современные контуры налогового администрирования: вызовы и решения\*

### Modern Outlines of Tax Administration: Challenges and Solutions

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

**Станислав Викторович Аксёнов**

студент 4 курса

e-mail: stas.aksenov@internet.ru

108849, Российская Федерация, г. Москва, п.

Внуковское, ул. Самуила Маршака, 21, кв. 151

Тел. +7 (929) 938-06-39.

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

**Stanislav V. Aksenov**

4th year Undergraduate Student

e-mail: stas.aksenov@internet.ru

ap. 151, 21 Samuila Marshaka st., Vnukovskoye

settlem, Moscow 108849, Russian Federation.

Phone +7 (929) 938-06-39.

**Аннотация.** Статья рассматривает актуальные тренды развития налогового администрирования в условиях цифровизации, подчёркивая приоритетность данного направления развития государственной сферы управления. Невозможно отрицать влияние цифровизации на экономику, а также систему налогового администрирования. Цифровизация налогового администрирования может предоставить как новые перспективные возможности, так и риски, и угрозы. Налоговые органы для повышения эффективности осуществляемой ими деятельности обязаны внимательно отслеживать сложившиеся тренды и оперативно менять контуры взаимодействия в случаях изменений в бизнес-процессах. Для определения направления развития целесообразно исследовать опыт зарубежных стран. Цель статьи – обозначить перспективные направления модернизации налогового администрирования, определить имеющиеся коллизии в налоговом законодательстве. В статье рассматриваются преимущества как существующих инструментов налогового администрирования, так и потенциально возможных, изучается их влияние на налоговую систему, а также сложности, с которыми могут столкнуться налоговые органы в ходе реализации мероприятий налогового контроля. Автор статьи подчеркивает необходимость активного применения возможностей цифровизации на данном этапе развития налоговой системы. Статья также посвящена налоговому администрированию определенных операций в цифровой среде, в том числе операций с цифровыми валютами (криптовалюты). В своём исследовании автор применял методы системного подхода, анализа и синтеза, а также абстрагирования и обобщения. **Ключевые слова:** налоговое администрирование; криптовалюта; цифровые валюты; зарубежный опыт; налоговый контроль; цифровизация; налоговый мониторинг.

**Abstract.** The paper reviews the current trends in the development of tax administration in the context of digitalization, emphasizing the development priority of this direction of the state management sphere. It is impossible to deny the impact of digitalization on the economy, as well as the tax administration system. Digitalization of tax administration can provide both new promising opportunities and risks and threats. In order to increase the efficiency of their activities tax authorities are obliged to carefully monitor the current trends and promptly change the outlines of interaction in cases of changes in business processes. It is advisable to study the experience of foreign countries to determine the development directions. The purpose of the paper is to identify promising areas of tax administration modernization and detect existing conflicts in tax legislation. The paper examines the advantages of both existing tax administration tools and potentially possible ones and their impact on the tax system, as well as the difficulties that tax authorities may face during the implementation of tax control measures. The author of the paper emphasizes the need for active use of the digitalization possibilities at this stage of the tax system development. The paper is also devoted to the tax administration of certain transactions in the digital environment, including transactions with digital currencies (cryptocurrency). The author has used methods of systematic approach, analysis and synthesis, as well as abstraction and generalization during the research.

**Keywords:** tax administration; cryptocurrency; digital currencies; foreign experience; tax control; digitalization; tax monitoring.

\* Научный руководитель: Алена Станиславовна Адвокатова, канд. экон. наук, старший преподаватель департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, e-mail: asadvokatova@fa.ru.

## Введение

Налоговый контроль выступает неотъемлемой составляющей системы налогового администрирования. Он помогает в обеспечении соблюдения налогового законодательства, правильности и своевременности уплаты налогов и сборов, страховых взносов, а также достижении должного уровня налоговой дисциплины налогоплательщиков. Учитывая роль данного элемента системы, налоговые органы постоянно совершенствуют формы и методы контроля.

Необходимость в модернизации налогового контроля диктует развитие и внедрение цифровых технологий во всех сферах и отраслях экономики. Взаимосвязь технологических и налоговых изменений отражена в таблице 1.

Пандемия коронавирусной инфекции COVID-19 оказала влияние на ускорение процессов

«оцифровки» как бизнес-процессов, так и представления государственных услуг в цифровой форме. Возникли новые направления представления услуг, в которых особенно востребованными стали инновационные инструменты риск-ориентированного налогового контроля. Вместе с тем представляется, что назрела необходимость принципиально нового формирования теоретико-методического подхода к решению возникающих проблем реализации инновационных форм налогового администрирования и контроля. Использование современных цифровых технологий в налоговом контроле уже показало свою эффективность: благодаря цифровизации в день в информационной среде обрабатывается 4,8 млн сведений юридических лиц, 3,9 млн сведений индивидуальных предпринимателей, 185 млн сведений физических лиц. Всего в информационной системе ФНС России хранятся и обрабатываются

Таблица 1. Взаимосвязь между технологическими и налоговыми преобразованиями в условиях цифровизации

Технологические изменения	Последствия		Возможные изменения налоговой системы и моделей налогового администрирования
	экономические	налоговые	
Цифровизация (Digitalization)	Рост продаж цифровых товаров и услуг	Сокращение доли налоговых поступлений от продажи обычных (не цифровых) товаров и услуг	Внедрение новых налогов, которыми будут облагаться исключительно цифровые товары и услуги – цифровые налоги
	Рост объемов трансграничных онлайн-транзакций	Размывание налоговой базы, связанное с операциями с аффилированными лицами, находящимися в юрисдикциях с более низкими налоговыми ставками	Проработка международных мер борьбы с электронными методами уклонения от уплаты налогов
	Стремительный рост объемов используемых данных (Big Data)	Возникновение новых рисков, связанных с применением технологий Big Data	«Большие данные» можно применять в деятельности налоговых органов, с помощью этого можно увеличить налоговые поступления и усовершенствовать взаимодействие с налогоплательщиками
Роботизация	Увеличение неравенства в благосостоянии	Необходимость значительного налогового регулирования в сфере неравенства доходов	Введение прогрессивной системы налогообложения
Блокчейн-технологии	Рост объема эмиссии и областей использования криптовалют, которые выходят за рамки регулирования национальных банков	Из-за увеличения числа операций с криптовалютой происходит трансформация налоговой базы, усложняется процесс налогового администрирования, требуются изменения	Внедрение новых налогов на добычу и операции с криптовалютой
	Прозрачность, открытость информации об операциях, онлайн-доступ к данным о транзакциях, безопасная и надежная регистрация транзакций в режиме реального времени (всемирная бухгалтерская книга)	Новые возможности совершенствования налогового администрирования. Возможности и риски фундаментальных изменений в налоговой системе, основанной на децентрализованном учете транзакций, онлайн-расчетах налогов и платежах	Определение необходимости и возможности использования блокчейн-технологий для регистрации транзакций, автоматического расчета и сбора налогов. Возможен переход от действующей системы налогообложения, основанной на сопоставлении доходов и расходов за отчетный период, к системе, основанной на учете доходов и расходов в режиме реального времени

4,1 петабайта информации, которую невозможно просто так разместить на бумажном носителе в одном физическом месте. Благодаря цифровым возможностям налоговые органы успевают обрабатывать 76 млн деклараций, 15 млрд счетов-фактур по НДС, 85 млн сведений от Росреестра, 250 млн сделок по трансфертному ценообразованию, а также направить 37,5 млн налоговых требований и 82 млн уведомлений на уплату имущественных налогов, осуществить 4 млн регистрационных действий<sup>1</sup>. Однако развитие и потребности не стоят на одном месте, именно поэтому налоговые органы активно отслеживают тенденции и совершенствуют свою работу в соответствии с ними. Вопрос влияния цифровизации на процесс налогового администрирования, а также предложения по его модернизации уже освещался многими научными исследователями (Д. А. Кочергин, Н. В. Покровская, К. В. Новосёлов, С. Гупта, М. Кин, А. Шах и Г. Вердье, Дж. Кремер, Р. Шиллер и другие), а также влиятельными международными организациями, что подчёркивает его значимость и актуальность. Например, в своих исследованиях Pricewaterhouse Coopers (PWC) анализировали, какие льготы могут быть применены для Индустрии 4.0.; Ernst & Young (EY) в своих публикациях, посвященных налогообложению в условиях цифровой экономики, рассматривали возможность использования технологий блокчейн; в публикациях OECD большое внимание уделялось возможности уклонения от уплаты налогов и методам налогового администрирования с применением Big Data.

## Налоговый мониторинг

Одним из направлений развития налогового контроля в январе 2015 года стало внедрение инновационной формы контроля – налогового мониторинга. Точно так же, как и в любых других формах налогового контроля, налоговый мониторинг ставит своей целью обеспечение полноты и своевременности исчисления, уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Он стал толчком к переходу от традиционного подхода контроля налоговых органов к современному подходу, предоставившему возможность получать всю необходимую информацию о налогоплательщике оперативно, в реальном времени (включая бухгалтерскую и налоговую отчётности), иметь доступ к аналитической витрине данных. Предполагалось, что налоговый мониторинг сократит объёмы «бумажной» работы и позволит налоговым органам больше внимания уделять тем операциям, которые являются наиболее рисковыми. Введение этой формы контроля выгодно и для налогоплательщиков: налоговый мониторинг предоставляет возможность сократить объём документов при проведении проверок,

<sup>1</sup> Михаил Мишустин: цифровизация налоговых органов позволяет строить экономику доверия. Режим доступа: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/8532147/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8532147/) (дата обращения: 05.12.2021).

а также значительно снизить налоговые риски за счёт возможности заранее узнать позицию налогового органа по вопросам налогообложения конкретных транзакций. Преимущество заключается в том, что риски бы выявлялись быстро и заранее, и их можно было бы предупредить заблаговременно.

Работа над налоговым мониторингом, его совершенствованием и внедрением в налоговую систему не прекращается до сих пор. Федеральным законом от 29.12.2020 № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» установленные критерии применения значительно снижены, чтобы повысить заинтересованность в первую очередь налогоплательщика. Согласно данному документу, с 1 июля 2021 года вводятся новые требования для перехода на указанную форму налогового контроля, которые были снижены с целью привлечения внимания бизнеса к налоговому мониторингу. А именно:

- снижаются суммовые критерии для перехода на налоговый мониторинг: по доходам и активам с 3 млрд руб. до 1 млрд руб., по налогам с 300 млн руб. до 100 млн руб. с учетом НДС и страховых взносов;
- исключаются основания для проведения камеральных налоговых проверок, что обеспечит непрерывность налогового мониторинга;
- вводится особый порядок возмещения НДС и акцизов из бюджета для участников налогового мониторинга по аналогии с заявительным порядком;
- устанавливается возможность проведения осмотра и истребования документов у контрагентов в рамках налогового мониторинга<sup>2</sup>.

Также в документе закона указано, что с 2024 года будет полностью отменён обмен информацией по телекоммуникационным каналам связи с целью перехода на полное взаимодействие через информационные системы организации. Представляется, что новый порядок позволит уйти от привычной системы истребования документов в пользу автоматического истребования тех у налогоплательщика через указанные выше информационные системы организации.

Одновременно следует отметить и повышение доверия бизнес-сообщества к налоговому мониторингу. Это связано с тем, что механизм стал более методологически определенным, критерии вхождения для участников снижены, а информация, связанная с коммерческой и налоговой тайной, защищена современными технологическими контурами защиты от кибератак.

С каждым годом количество налогоплательщиков, которые стали новыми участниками, увеличивается в

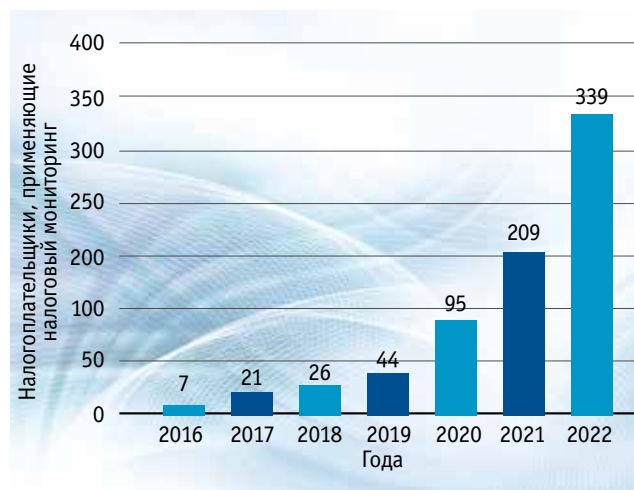
<sup>2</sup> Президент Российской Федерации подписал закон о совершенствовании системы налогового мониторинга: сайт. – 2020. Режим доступа: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference\\_work/taxmonit/10368131/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/10368131/) (дата обращения: 02.12.2021).

несколько раз, наблюдается положительная динамика: всё началось с 7 компаний в 2016 году, в 2017 – 21, в 2018 – 26, в 2019 – 44, в 2020 – 95, а на 1 января 2021 насчитывается 209 компаний, перешедших на режим налогового мониторинга. С 2022 года налоговые органы планируют проводить налоговый мониторинг в отношении 339 компаний<sup>3</sup>. Согласно Концепции развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р, к 2024 году количество потенциальных участников режима должно составить 7 827 компаний. Динамика участников налогового мониторинга отображена на рисунке 1.

Развитие налогового мониторинга поддерживается Правительством Российской Федерации, а налоговые органы работают над тем, чтобы и дальше продолжать его совершенствование, мотивируя налогоплательщиков переходить на такой режим с целью поддержки технологического развития взаимодействия, а также повышения уровня внутреннего контроля. Таким образом, налоговые органы при поддержке государства закладывают основу автоматической цифровой экосистемы. Их цель – облегчить налоговую составляющую любой организации, сделать процесс уплаты налогов проще и понятнее всем, без дополнительных затрат на консультантов, проработку и модернизацию собственной системы бухгалтерии и внутреннего контроля. Налоговые органы стремятся стать надёжными помощниками для налогоплательщика<sup>4</sup>.

Учитывая тенденцию, складывающуюся за последние несколько лет по сокращению количества выездных налоговых проверок, налоговый мониторинг мог бы стать альтернативой, способной вывести работу налоговых органов Российской Федерации на

Рис. 1 Динамика количества организаций, использующих систему налогового мониторинга



<sup>3</sup> Федеральная налоговая служба. Режим доступа: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fis/11587114/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fis/11587114/) (дата обращения: 03.12.2021).

<sup>4</sup> Марина Крашенинникова: наша цель - стать надежным партнером для налогоплательщика: сайт. – 2020. Режим доступа: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference\\_work/taxmonit/10151165/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/10151165/) (дата обращения: 06.12.2021).

принципиально новый уровень. Однако существуют определённые факторы, которые останавливают некоторых налогоплательщиков: дополнительные существенные затраты на автоматизацию учета и обеспечения информационного взаимодействия с налоговыми органами, частичное ограничение свободы налогоплательщика из-за обязанности предоставить полный доступ к своей документации и беспрекословно выполнять мотивационное мнение налогового органа. При этом значительные затраты понесёт и государство, потому как ему необходимо будет внедрить данную форму налогового контроля в серьёзных масштабах. Однако, по нашему мнению, данные затраты будут оправданы, потому как налоговый мониторинг в дальнейшем значительно упрощает взаимодействие налогоплательщика и налогового органа, выводит их взаимоотношения на новый уровень и приводит к совершенствованию работы налоговой системы.

### Администрирование цифровых валют

В условиях развития цифровых технологий особую популярность приобрела виртуальная валюта (криптовалюта) и операции с ней. Но в одном случае она выступает привлекательным средством сбережения и преувеличения собственных средств, а в другом – обезличенным инструментом уклонения от налогов и осуществления незаконных операций. Вместе с возросшим интересом к данной форме валюты возник вопрос, как администрировать этот актив.

Согласно определению межправительственной организации «Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег» (далее – ФАТФ) (от англ. Financial Action Task Force on Money Laundering – FATF) под криптовалютой понимается основанная на математических принципах децентрализованная конвертируемая валюта, использующая криптографию для создания децентрализованной и защищенной информационной экономики [1]. Криптовалюта обладает специфическими особенностями, в связи с которыми и возникает сложность контроля: полная анонимность пользователей валюты, нематериальный характер, нет необходимости в заполнении специальной отчетности, сомнителен факт выпуска и оборота, моментальные перемещение активов и т. д. Учитывая уникальную идентичность криптовалюты, очевидно, что её нельзя сопоставить с каким-либо иным платежным механизмом. Указанные особенности приводят к тому, что криптовалюту зачастую применяют для осуществления незаконных финансовых операций, отследить и проконтролировать которые довольно сложно.

В связи с этим ФАТФ в 2019 году начала процесс урегулирования виртуальных активов, в результате которого ввела новые обязательства:

- 1) обязала государства уделять особое внимание виртуальным активам, учитывая возможность отмывания доходов, полученных преступным



путем, финансирования терроризма, уклонения от уплаты налогов;

2) призвала более тщательно регулировать и контролировать деятельность (путём регистрации, лицензирования и надзора) тех организаций, которые непосредственно осуществляют операции с виртуальными активами, а именно операции по переводу, хранению и обмену;

3) обязала организации сообщать о подозрительных операциях в финансовую разведку, идентифицируя своих клиентов и их бенефициарных владельцев.

Угрозы и риски могут возникать в связи с тем, что в НК РФ не закреплён порядок налогообложения доходов, возникающих при осуществлении операций с криптовалютой. Нельзя отрицать того факта, что виртуальные активы, в том числе криптовалюты, активно используются в разных странах как в качестве средств инвестирования, так и платежа при совершении финансовых операций. При этом стоит отметить, что проблемы, возникающие из-за осуществления операций с применением криптовалюты вне правового поля, встречаются не только в Российской Федерации, но и в большинстве стран мира. Это связано с различиями в интерпретации криптовалюты: в одних странах это имущество, в других – валюта, в третьих – товар.

ФНС России ещё с 2016 года считает, что законодательство Российской Федерации хоть и не закрепляет фундаментальных понятий, связанных с виртуальными валютами, не запрещает проведение операций с ними. При этом была отмечена необходимость предоставления возможности налоговым органам так же иметь доступ к информации об операциях с криптовалютами, которую бы они получали от агентов и органов валютного контроля. На данный момент у граждан, осуществляющих операции по купле-продаже, нет необходимости предоставлять какую-либо отчетность в налоговые органы. Скорее всего, ФНС России, опираясь на зарубежный опыт налогообложения криптовалюты, в частности Великобритании, считает, что криптовалюта зачастую применяется физическими лицами в качестве личных инвестиций и альтернативного, более доходного (по сравнению со сберегательными вкладами) способа сохранить и приумножить свои денежные средства. Именно поэтому поступило предложение облагать НДФЛ операции купли-продажи биткоинов.

Отследить всех лиц, осуществляющих операции с криптовалютой будет не просто, однако 17 февраля 2021 года Государственной Думой в первом чтении был принят законопроект, согласно которому цифровая валюта признаётся имуществом, граждане должны будут сообщать в ИФНС о своём праве распоряжаться цифровой валютой, если оборот средств или остаток на счете по операциям за год превысит 600 тыс. руб., а также налоговые органы получат право истребовать у банков в некоторых случаях выписки по счетам физических

лиц, которые осуществляют операции с цифровой валютой<sup>5</sup>. В первую очередь, этот закон будет направлен на то, чтобы защитить людей от неправомерных действий криптоинвесторов.

В отношении администрирования операций с цифровыми валютами можно также обратиться к механизмам налогового мониторинга и использовать его для осуществления постоянного контроля таких лиц. Это поможет «обелить» данный сектор и не допустить направления денежных средств на неправомерные операции, а также обеспечит приток налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Помимо этого, в данном случае целесообразно обратиться к опыту налогового мониторинга в Великобритании. Там с помощью налогового администрирования государство старается обеспечить наиболее прозрачный режим контроля. Правительство Великобритании предоставляет налогоплательщикам право добровольно предоставлять сведения, касающиеся проводимых ими сделок, в реальное время. Если же налогоплательщик этого не делает, старается скрыть информацию или же злостно нарушает свои обязанности, на него распространяется режим принудительного налогового мониторинга. Подобный алгоритм администрирования целесообразно было бы ввести в налоговую систему Российской Федерации. В таком случае налогоплательщики будут сами заинтересованы в предоставлении необходимой информации, меньше будет попыток скрывать свои операции, а у государства появится возможность легче контролировать данный сегмент экономики.

### Зарубежный опыт налогового администрирования операций криптовалют

На данный момент вопрос с налоговым администрированием операций с криптовалютой остаётся открытым. В Правительстве Российской Федерации осознают важность и необходимость урегулировать данную форму активов, однако конкретных решений пока что не предложено. Учитывая тот факт, что сейчас в России криптовалюта не является законным средством платежа, по нашему мнению, стоит перенять опыт налогового администрирования криптовалюты Сингапура, потому как их условия налогообложения виртуальных валют помогают создать благоприятную среду для стартапов и привлечения денежных средств в инновационные сферы экономики. Налог на доходы корпораций облагается по фиксированной ставке в размере 17%. При этом существует освобождение (дохода, облагаемого по стандартной ставке 17%) в размере 75% из первых 10 тыс. сингапурских

<sup>5</sup> Криптовалюту ждет жесткий контроль, а нарушителей — ответственность вплоть до уголовной: сайт. – 2021. Режим доступа: <https://www.klerk.ru/blogs/kskgroup/520000/> (дата обращения: 07.12.2021).

долларов, а также 50% 190 тыс. сингапурских долларов. В итоге освобождаемый доход составит 102,5 тыс. сингапурских долларов. Для стартапов, отвечающих требованиям, предоставляется частичное освобождение от налогов и трехлетнее освобождение от налогов на стартовый капитал: 75% – за первые 100 тыс. сингапурских долларов и 50% – за последующие 100 тыс. сингапурских долларов. В сумме освобождаемый доход составит 125 тыс. сингапурских долларов<sup>6</sup>. Результаты расчета представлены в таблице 2.

Под базовую налоговую ставку попадают, в том числе, и все доходы от операций с виртуальной валютой. Криптовалюта затрагивает и косвенное налогообложение, которое выражено в налоге на товары и услуги. Налог взимается в размере 7% при поставке товаров и услуг, произведенных в Сингапуре лицом, подлежащим налогообложению, в ходе или в дальнейшем ведении бизнеса и ввоза товаров в Сингапур. Единственными исключениями из GST являются предписанные финансовые услуги (включая страхование жизни), продажа или аренда жилой недвижимости, продажа цифровых платежных токенов, а также импорт и местные поставки инвестиционных драгоценных металлов (IPM). Нулевая ставка возможна только при налогообложении экспорта товаров и международных услуг. Согласно законодательству Сингапура, налогоплательщик — это лицо, которое зарегистрировано или должно быть зарегистрировано как плательщик GST. Регистрация GST требуется, если налогооблагаемый оборот превышает 1 миллион сингапурских долларов в год. Добровольная регистрация допускается, если налогооблагаемый оборот ниже порога регистрации, при соблюдении определенных условий. В данном случае операции с виртуальной валютой расцениваются как услуги,

Таблица 2. Налогообложение корпоративного дохода. Льготы\*

Налогооблагаемый доход (сингапурские доллары)	Освобождается от налога	Необлагаемый доход (сингапурские доллары)
Частичное освобождение от налогов (доход, облагаемый налогом по обычной ставке)		
Первые 10 000	75%	7 500
Следующие 190 000	50%	95 000
<b>Итого</b>		<b>102 500</b>
Освобождение для стартапов		
Первые 100 000	75%	75 000
Следующие 100 000	50%	50 000
<b>Итого</b>		<b>125 000</b>

<sup>6</sup> Corporate – Taxes on corporate income: caym. 2021. Режим доступа: <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/taxes-on-corporate-income> (дата обращения: 07.12.2021).

\* Составлено автором по Corporate – Taxes on corporate income: caym. 2021. Режим доступа: <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/taxes-on-corporate-income> (дата обращения: 08.12.2021).

причем они не подпадают под освобождение от взимания налога. Таким образом, компании, которые признаются плательщиками налога на товары и услуги, рассчитывают налог при реализации виртуальных валют с комиссии агента в агентских отношениях, со сборов по сделкам с виртуальной валютой [2]. Сделки организаций, осуществляемые с применением цифровой валюты для оплаты или услуг, считаются бартерными сделками. При этом каждая сторона сделки платит налог на товары и услуги.

## Заключение

Необходимость в модернизации налогового контроля диктует развитие и внедрение цифровых технологий во всех сферах и отраслях экономики. Процесс цифровизации на сегодняшний день охватывает каждую сферу жизнедеятельности, в том числе и систему налогового администрирования. Проблемы, возникающие как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов, скорее являются сложностями, которые обязательно встречаются во время изменения системы. Целесообразно обратить внимание на инновационные инструменты налогового администрирования, рассмотренные в данной статье.

В соответствии с главной на данный момент целью деятельности налоговых органов – упрощением процесса взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, налоговый мониторинг представляет собой перспективный инструмент осуществления налогового контроля. Хотя у налогоплательщиков и возникают опасения из-за высоких издержек и необходимости предоставить полный доступ ко всей документации, государство с помощью модернизации и совершенствования налогового мониторинга стремится не только облегчить себе процесс администрирования, но и гарантировать налогоплательщикам качественный и простой вариант сотрудничества, удобный для обеих сторон.

В отношении налогового администрирования цифровых валют пока что не всё так однозначно. В законодательстве Российской Федерации на данный момент не прописан четкий порядок администрирования виртуальных валют, данное поле свободно для внесения предложений. Обращая внимание на опыт зарубежных стран с уже отработанной системой налогообложения операций с криптовалютой, можно спокойно заложить крепкую и устойчивую российскую систему. Помимо этого, по нашему мнению, целесообразно было бы направить методы налогового мониторинга в отношении контроля налогоплательщиков, осуществляющих операции с криптовалютой: принудительно вводить режим налогового мониторинга для тех, кто злостно нарушает налоговое законодательство и не декларирует свои доходы.

**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. Новоселов К.В. Применение концепции «мягкой силы» в налогообложении криптовалют // Экономика. Налоги. Право. – 2020. – Том 13. – № 6. – С. 139-146.
2. Кочергин Д.А., Покровская Н.В., Достов В.Л. Налоговое регулирование обращения виртуальных валют: опыт зарубежных стран и перспективы для России // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2020. – №1. – Том 36. – С. 49-76.

**Для цитирования**

Аксёнов С.В. Современные контуры налогового администрирования: вызовы и решения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 2. – С. 27-33.

**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. Novoselov K.V. Primenenie kontseptsii «myagkoy sily» v nalogooblozhenii kriptovalyut [Applying the Concept of “Soft Power” in the Taxation of Cryptocurrencies]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2020, Vol.13, no. 6, pp. 139-146 (in Russ.).
2. Kochergin D.A., Pokrovskaya N.V., Dostov V.L. Nalogovoe regulirovanie obrashcheniya virtual'nyh valyut: opyt zarubezhnyh stran i perspektivy dlya Rossii [Tax Regulation of Virtual Currencies Circulation: Foreign Countries Experience and Prospects for Russia]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika*, 2020, no. 1, Vol. 36, pp. 49-76 (in Russ.).

**For citation**

Aksenov S.V. Sovremennyye kontury nalogovogo administrirovaniya: vyzovy i resheniya [Modern Outlines of Tax Administration: Challenges and Solutions]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 27-33 (in Russ.).



DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_2\_34  
УДК 332  
ВАК 08.00.05

## ESG-рейтинги российских нефтегазовых компаний

### ESG Ratings of Russian Oil and Gas Companies

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

**Жулдыз Раушановна Бабаева**

аспирант экономического факультета

e-mail: [laura@kasimov.com](mailto:laura@kasimov.com)

199034, Российская Федерация, Санкт-Петербург,  
Университетская наб., д. 7-9.

Тел. +7 (985) 727-55-44.

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

**Zhuldyz R. Babaeva**

Postgraduate Student of the Faculty of Economics

e-mail: [laura@kasimov.com](mailto:laura@kasimov.com)

7-9 Universitetskaya nab., St. Petersburg  
199034, Russian Federation.

Phone +7 (985) 727-55-44.

**Аннотация.** Актуальность исследования обусловлена недостаточным знанием о ESG-повестке российских компаний, особенно тех, которые оцениваются рейтинговыми агентствами как самые рискованные с точки зрения вклада в экологию. В статье рассматривается оценка международными рейтинговыми агентствами ESG-трансформации российских нефтегазовых компаний. С одной стороны, оценка рейтинговых агентств играет важную роль посредника между компаниями и инвесторами. С другой стороны, такая оценка является инструментом проверки правильности выбранного курса со стороны самих компаний, инструментом бенчмаркинга. В связи с высокой концентрацией производства в отрасли выборка включает только шесть российских компаний. Четыре из шести компаний имеют среднеотраслевые ESG-рейтинги по сравнению с крупнейшими международными компаниями. Были проанализированы уровни корреляции значений ESG-рейтингов для двадцати крупнейших международных компаний нефтегазовой отрасли, которые показали высокую степень связи. Существенными положительными факторами в определении места в рейтингах играют добровольное участие компании в анкетировании, подготовка отчетности в соответствии с GRI-стандартами и качество системы управления рисками. Включение в международные санкционные списки негативно сказывается на ESG-рейтингах компании.

**Ключевые слова:** устойчивое развитие; ESG; рейтинговые агентства; нефтяная отрасль; ESG-инвестиции; нефинансовая отчетность; капитализация; санкции.

В данном докладе исследуется прогресс российских компаний с точки зрения мировой ESG-повестки, а именно, как компании достигают Цели устойчивого развития ООН и учитывают вопросы экологии, социального взаимодействия и корпоративного управления. В начале мы проанализируем существующие

**Abstract.** The relevance of the research is due to insufficient knowledge of ESG agenda of Russian companies, especially those that are rated of the highest risk to the environment. The paper provides an assessment of the ESG transformation of Russian oil and gas companies given by the major international rating companies. On one hand, rating agencies play an important role as an intermediary between companies and investors. On the other hand, such assessment is a tool for validation of the chosen course by the companies themselves, in other words a benchmarking tool. Due to the high concentration of production in the Russian oil and gas industry the sample includes only six companies. Four out of six companies have average ESG ratings in comparison with the largest international companies in the same industry. The author has analyzed the correlation levels of ESG ratings for the twenty largest international oil and gas companies, which showed a high degree of connection. Voluntary participation in the assessment process of the rating agencies, preparation of financial reports in accordance with GRI standards and quality of the risk management system play important roles in the placement of companies in ESG ranking. Inclusion of companies in the international sanctions list negatively affects their ESG ratings.

**Keywords:** sustainability; ESG; rating agencies; oil and gas industry; ESG investments; non-financial reporting; capitalization; sanctions.

подходы к формированию ESG-рейтингов. Затем рассмотрим сильные и слабые стороны отдельных компаний и проведем сравнение с международными компаниями. В заключение мы рассмотрим дальнейшие сценарии развития трансформации российских нефтяных компаний.

В настоящее время повестка устойчивого развития стоит необычно остро. Выбросы парникового газа вследствие операционной деятельности мирового нефтегазового сектора составляют 9%, а при использовании ее продукции в виде топлива составляют еще 33% от всех выбросов в атмосферу (McKinsey, 2020). Поэтому нефтегазовая отрасль считается самой рискованной отраслью с точки зрения экологического воздействия<sup>1</sup>. В то же время российские нефтегазовые компании играют важную роль в достижении 17 целей устойчивого развития ООН, поскольку прямо и косвенно влияют на многие аспекты экономики страны. Так, доля нефтегазового сектора в ВВП России составляет за 2020 год порядка 15.2%<sup>2</sup>, а в доходах бюджета за 2021 года более 35%<sup>3</sup>.

В этой связи оценка ESG-трансформации международными рейтинговыми агентствами становится популярным инструментом как проверки выбранной стратегии, так и положительным репутационным капиталом. Российские нефтегазовые компании (далее Российские Компании) размещают информацию о полученных ESG-рейтингах на своих сайтах и в отчетах об устойчивом развитии. Так, например, ПАО «НК Роснефть» имеет ESG-рейтинги двенадцати организаций, ПАО «Лукойл» и ПАО «Газпром» – по девяти.

Для анализа были выбраны три международных агентства, оценивающих все три аспекта ESG (вопросы окружающей среды, социального взаимодействия и корпоративного управления) и шесть российских компаний, на долю которых приходится более 70% добычи нефти и 90% природного газа<sup>4</sup>. Информация по количеству и объему добываемого углеродного сырья (нефти и газа) за 2021 год в разбивке по Российским Компаниям приведена в таблице 1.

Таблица 1. Добыча нефти и газа в 2021 г.

№№	Наименование компании	Нефть, млн тонн	Газ, млрд куб. м
1.	Газпром*	38,57	540,58
2.	Роснефть*	184,5	43,42
3.	Лукойл	75,73	19,08
4.	Сургутнефтегаз	55,45	9,07
5.	Татнефть	27,83	0,85
6.	Новатэк	8,05	77,22
	<b>Всего по России</b>	<b>524,05</b>	<b>762,30</b>
	Доля 6 компаний	74%	91%

\* Включая данные по Газпромнефть

\*\* Включая данные по Башнефть

<sup>1</sup> Аналитика на сайте Sustainalytics.com. Режим доступа: <https://www.sustainalytics.com/esg-ratings> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>2</sup> Аналитика на сайте Федеральной службы государственной статистики. Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/1b5RpebS/Maximov-tezisy.pdf> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>3</sup> Отчет Счетной палаты РФ. Режим доступа: <https://ach.gov.ru/audit/13733> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>4</sup> Аналитика ЦДУ ТЭК. Режим доступа: [https://www.cdu.ru/tek\\_russia/issue/2021/](https://www.cdu.ru/tek_russia/issue/2021/) (дата обращения: 13.02.2022).

## Терминология

В настоящее время термин ESG стал уже общепринятым инвестиционным термином<sup>5</sup>, а ESG-рейтинги стали синонимом рейтингов по устойчивому развитию [1]. Понятия корпоративной социальной ответственности, ESG и устойчивого развития очень близки (Christensen H.B, et all, 2021). Рейтинговые агентства, предоставляющие услуги по оценке ESG-деятельности компании, определяются как «любая организация, которая ранжирует или оценивает корпорации в соответствии со стандартами социальных и экологических показателей, которые хотя бы частично основаны на нефинансовых данных» [2]. На сегодняшний день ведущими игроками на рынке предоставления ESG-рейтингов являются S&P, Sustainalytics и MSCI<sup>6</sup>.

Необходимо различать ESG-рейтинги от ESG-индексов. Рейтинги рассчитываются рейтинговыми агентствами индивидуально для каждой компании, в то время как индексы рассчитываются для группы компаний. Практически каждая рейтинговая компания имеет как ESG рейтинги, так и ESG-индексы в линейке своей продукции.

В рамках статьи названия компании указываются без принадлежности к юридической форме.

## История возникновения

Рождение отрасли ESG-рейтингов связывают с выходом в свет в 1983 году списка Fortune-100 «Самых уважаемых компании Америки» (Mooji, 2018). Первую строчку в то время занимала нефтяная компания ExxonMobil<sup>7</sup>. А первым подобием ESG-рейтингов считается Социальный Индекс Domini 400, который был опубликован в мае 1990 г.<sup>8</sup> Бурное развитие отрасли происходило уже в 21 в., с консолидацией игроков через череду слияний и поглощений и развитие широкой продуктовой линейки ESG-аналитики.

Компания S&P Global, разрабатывающая рейтинг S&P ESG Score<sup>9</sup>, основана в 1860 году и принадлежит к тройке самых влиятельных международных кредитных рейтинговых агентств. Значимым событием для развития ESG-рейтинга на базе S&P явилось приобретение компанией в 2019 у RobecoSAM подразделения ESG-рейтингов и бенчмаркинга. На

<sup>5</sup> LSEG\_Guide\_to\_ESG\_Reporting\_2020.pdf. Режим доступа: [https://www.lseg.com/sites/default/files/content/Green/LSEG\\_Guide\\_to\\_ESG\\_Reporting\\_2020.pdf](https://www.lseg.com/sites/default/files/content/Green/LSEG_Guide_to_ESG_Reporting_2020.pdf) (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>6</sup> Rate the Raters 2020. Режим доступа: <https://www.sustainability.com/thinking/rate-the-raters-2020> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>7</sup> См. архив сайта Fortune. Режим доступа: [https://archive.fortune.com/magazines/fortune/fortune500\\_archive/full/1983/](https://archive.fortune.com/magazines/fortune/fortune500_archive/full/1983/) (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>8</sup> A Brief History of Sustainable and Impact Investment: It's Still Not Too Late to Save the Planet. Режим доступа: <https://www.dominicinsights/a-brief-history-of-sustainable-and-impact-investment-it-still-not-too-late-to-save-the-planet> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>9</sup> Страница рейтинга на сайте Spglobal.com. Режим доступа: <https://www.spglobal.com/esg/solutions/data-intelligence-esg-scores> (дата обращения: 13.02.2022).

Таблица 2. Информация, раскрываемая рейтингом по выбранным компаниям

Наименование компании	Общий балл	Является ли компания участником опроса	Оценка факторов ESG	Качество информации / Обязательное раскрытие / Дополнительное раскрытие
Газпром	47	Да	65/39/41	Среднее/84%/79%
Роснефть	47	Да	50/37/52	Высокое/93%/82%
Новатек	46	Да	44/41/51	Высокое/89%/76%
Лукойл	47	Да	55/40/48	Высокое/86%/81%
Сургутнефтегаз	10	Нет	9/7/12	Очень низкое/36%/18%
Татнефть	17	Нет	23/16/14	Очень низкое/52%/37%

данный момент S&P ESG Score имеет базу данных с более чем 8,000 компаний из 61 отрасли.

Рейтинговое агентство Sustainalytics, ставшее в 2020 году дочерним предприятием инвестиционной группы Morningstar, ведет свою историю с 1992 года и было сформировано посредством слияния нескольких исследовательских компаний в области устойчивого развития. На сегодняшний день база данных Sustainalytics состоит из более чем 20,000 компаний<sup>10</sup>.

MSCI (Morgan Stanley Capital Index) основано на базе рейтингового агентства Capital International и имеет историю с 1968 года, с первоначальной специализацией на фондовых рынках за пределами США. Как уже упоминалось выше, первый ESG рейтинг вышел в 1990 году и назывался Domini 400 Социальный Индекс. Развитие направления ESG рейтинга MSCI также проходило посредством покупки других компаний. Самое последнее приобретение датировано сентябрем 2021 года Real Capital Analytics, аналитической компании по коммерческой недвижимости. MSCI имеет широкую линейку ESG-рейтингов, включая тематические ESG-рейтинг (ESG focus) и внутри страновые рейтинги (например, Япония и Китай). База данных охватывает более чем 14,000 компаний<sup>11</sup>.

## Обзор литературы

Несмотря на существенный вклад нефтегазовых компаний в мировую экономику и негативное влияние на окружающую среду, исследования в академической литературе о роли ESG в нефтегазовой отрасли являются недостаточными» [3]. При наличии большого объема данных ESG, проблема сопоставимости по-прежнему актуальна даже для компаний, теоретически наиболее склонных к сопоставимости [4]. Важную роль в развитии нефинансовой отчетности в нефтегазовой отрасли играет интернационализация и государственное участие [5], участие в рейтингах и размещение акций на международных фондовых

биржах [6]. В связи с вектором декарбонизации экономик и изменением стратегии нефтяных компаний, важным направлением исследований является тема устойчивости нефтяного сектора в экономике [7].

ESG-рейтинги и показатели являются важной основой в вопросе финансирования устойчивого развития, хотя и существуют различия в методологиях, приводящие к расхождениям [1]. Основной причиной таких расхождений является возрастающий уровень раскрытия ESG-информации, который способствует все большему расхождению в ESG-рейтингах [8]. Отмечается, что отрасль ESG-аналитики стала важным посредником между компаниями и инвесторами и сейчас нет более эффективного способа проверки соответствия критериям ESG, помимо рейтингов [9].

## Методология S&P Global ESG Score<sup>12</sup>

В рейтинге S&P Global ESG score используется анкета оценки корпоративной устойчивости (Corporate sustainability analysis, CSA), которая направляется компаниям для принятия участия. При отсутствии ответа компаний на приглашение участвовать в анкетировании, рейтинговое агентство использует публичную информацию и аналитические материалы различных экспертов, изучает новостные издания. Опросник CSA разрабатывается отдельно для каждой из 61 отраслей и состоит от 80 до 120 вопросов, имеющих существенное влияние на финансовое состояние компании. Вес ответов на каждый вопрос зависит от отрасли и региона. В таблице 2 приведена информация, раскрываемая рейтинговым агентством в разбивке по Российским Компаниям соответствующей методологии S&P Global ESG score.

Дополнительная графическая информация на рисунке 1 показывает зоны роста Российских Компаний по сравнению с лучшими практиками в отрасли, а также среднее значение в отрасли, определяемые в соответствии с методологией рейтингового агентства. Из графика видно, что российские компании имеют среднеотраслевые показатели раскрытия информации и общими зонами роста

<sup>10</sup> Страница рейтинга на сайте Sustainalytics.com. Режим доступа: <https://www.sustainalytics.com/esg-ratings> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>11</sup> Страница рейтинга на сайте MSCI.com. Режим доступа: <https://www.msci.com/research-and-insights/esg-ratings-corporate-search-tool> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>12</sup> Страница рейтинга на сайте Spglobal.com. Режим доступа: <https://www.spglobal.com/esg/solutions/data-intelligence-esg-scores> (дата обращения: 13.02.2022).

Рис. 1. Карта раскрытия информации



являются вопросы здоровья и безопасности, прав человека и биоразнообразия (рис. 1).

**Методология Sustainalytics ESG risk rating<sup>13</sup>**

Данный рейтинг оценивает влияние ESG-рисков на финансовое положение компании с точки зрения двух измерений. Первое – это влияние существенных ESG-рисков на компанию (уровень чувствительности) и второе – уровень управления этими рисками.

Существуют 3 составных блока присваивания баллов: оценка корпоративного управления, су-

уровень системы управления рисками по сравнению с лучшими практиками. В таблице 3 приведена информация, раскрываемая рейтинговым агентством в разбивке по Российским Компаниям, соответствующей методологии Sustainalytics.

**Методология MSCI ESG Rating<sup>14</sup>**

Данный рейтинг определяет уровень устойчивости компании долгосрочным ESG-рискам и возможностям, которые могут повлиять на финансовое положение компании. Под рисками понимается вероятность возникновения существенных затрат в будущем, под возможностями – вероятность получения прибыли. Присвоение рейтингов имеет буквенные обозначения от AAA (самый высокий рейтинг) до CCC (самый низкий рейтинг) и основывается на балльной системе. Для присвоения буквенных значений оцениваются различные ESG-измерения по шкале от 0 до 10, затем значения суммируются с присвоением веса данного измерения в общей сумме. В таблице 4 приведена расшифровка рейтинга в зависимости от диапазона баллов.

В таблице 5 приведена информация, раскрываемая рейтинговым агентством в разбивке по Российским Компаниям соответствующей методологии MSCI ESG Rating. Рейтинг раскрывает, что всего в оценке участвуют 28 вертикально интегрированных международных нефтяных компаний и фокусируется как на наличии у компании целей по декарбонизации, так и на качестве управления существенными для отрасли ESG факторами. Все

Таблица 3. Информация, раскрываемая рейтингом по выбранным компаниям

Наименование компании	Общий балл	Уровень риска	Уровень риска/ Качество информации /	Уникальный риск компаний
Газпром	37.4	Высокий	Высокое/Высокое	Антиконкурентная практика в США, Европе
Роснефть	35.9	Высокий	Высокое/Высокое	Вопросы безопасности труда, включен в санкционный список США
Новатек	34.0	Высокий	Высокое/Высокое	Включен в санкционный список США
Лукойл	33.1	Высокий	Высокое/Высокое	Операционные аварии
Сургутнефтегаз	48.2	Очень высокий	Высокое/Среднее	Включен в санкционный список США
Татнефть	35.4	Высокий	Высокое/Высокое	Деятельность в Сирии, вопросы прав человека

щественные для отрасли ESG-риски и уникальные для компании ESG-риски (например, наличие коррупционного скандала, освещаемого прессой). Баллы имеют значение от 0 (лучший результат) до 40+ (худший результат) и состоят из суммы неуправляемых рисков, то есть тех рисков, которые не могут быть снижены при существующем уровне технологии и которые имеют недостаточный

<sup>13</sup> Страница рейтинга на сайте Sustainalytics.com. Режим доступа: <https://www.sustainalytics.com/esg-ratings> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>14</sup> Страница рейтинга на сайте MSCI.com. Режим доступа: <https://www.msci.com/research-and-insights/esg-ratings-corporate-search-tool> (дата обращения: 13.02.2022).

Таблица 4. Соответствие баллов буквенному обозначению рейтинга

Рейтинг	Расшифровка	Диапазон баллов	Средний бал
AAA	Лидер	8.571* - 10.0	9,2
AA		7.143 – 8.571	7,8
A	Среднее	5.714 – 7.143	6,4
BBB	значение	4.286 – 5.714	4,9
BB		2.857 – 4.286	3,4
B	Отстающие	1.429 – 2.857	2,0
CCC		0.0 – 1.429	0,7

шесть компаний информируют о наличии целей по декарбонизации, однако конкретные шаги были определены только для 2 компаний. Более детальное изучение отчетов с точки зрения климатической повестки может дать больше информации, в том числе конкретные значения целей и т.д.

В таблице 6 раскрывается оценка рейтинговым агентством системы управления ESG-факторами, которые являются существенными для отрасли. Зеленым отмечены факторы, которые управляются

Таблица 5. Информация, раскрываемая рейтингом по выбранным компаниям

Наименование компании	Общий рейтинг	Есть ли у компании цели по декарбонизации?	Год достижения цели
Газпром	BB	Да	2030
Роснефть	BB	Да	2022
Новатек	A	Да	Нет
Лукойл	BBB	Да	Нет
Сургутнефтегаз	B	Да	Нет
Татнефть	BB	Да	Нет

Таблица 6. Оценка системы управления существенными для отрасли ESG-факторами

Наименование компании	Управление отходами и выбросами	Биоразнообразие и землепользование	Выбросы ПГ	Взаимоотношения с общественностью	Здоровье и безопасность труда	Корпоративное поведение	Корпоративное управление
Газпром	3	2	3	2	2	1	1
Лукойл	2	2	2	2	2	2	2
Новатек	3	2	2	2	1	2	1
Роснефть	2	2	2	2	1	2	1
Сургутнефтегаз	1	3	1	1	1	2	1
Татнефть	1	2	3	3	2	1	1

Таблица 7. Список компаний для анализа и рейтинги

№№	Компания	Капитализация, млрд долларов США <sup>15</sup>	Страна	S&P Global ESG score <sup>16</sup>	Sustainalytics risk <sup>17</sup>	MSCI
1	Saudi Aramco	1.973	С. Аравия	16	45.6	BB
2	Exxon Mobil	348.74	США	36	37.9	BBB
3	Chevron	266.52	США	39	43.2	BBB
4	Shell	211.46	Нидерланды	65	35.4	AA
5	TotalEnergies	152.80	Франция	70	29.2	A
6	PetroChina	140.71	Китай	22	55.3	B
7	ConocoPhillips	120.70	США	68	34.9	A
8	BP	109.74	Великобритания	49	35.6	A
9	Газпром	100.37	Россия	47	37.4	BB

<sup>15</sup> Страница данных на сайте [companiesmarketcap.com](https://companiesmarketcap.com). Режим доступа: <https://companiesmarketcap.com/oil-gas/largest-oil-and-gas-companies-by-market-cap/> (дата обращения: 13.02.2022). И [yahoo-finance](https://finance.yahoo.com/quote/PETC.BK/). Режим доступа: <https://finance.yahoo.com/quote/PETC.BK/> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>16</sup> Страница рейтинга на сайте [Spglobal.com](https://www.spglobal.com). Режим доступа: <https://www.spglobal.com/esg/solutions/data-intelligence-esg-scores> (дата обращения: 13.02.2022).

хорошо, желтым – средне, красным – плохо управляемые факторы. Из таблицы 6 видно, что общей почти для всех российских компаний зоной роста является корпоративное управление.

### ESG-рейтинг в сравнении с международными компаниями

Для анализа данных были выбраны 20 компаний, список которых приведен в таблице 7:

- 10 крупнейших нефтяных компаний с точки зрения рыночной капитализации;
- шесть российских нефтяных компаний;
- компании-лидеры рейтингов из базы данных трех агентств.

Для расчета корреляционных значений и количественного анализа MSCI ESG-рейтингов в сравнении с другими рейтингами были применены средние значения баллов согласно таблице 4.

Коэффициент корреляции между рыночной капитализацией и ESG-рейтингами показал слабую корреляцию (менее 30%), в то время как корреляция между ESG-рейтингами показывают значения более 70%, что означает высокую связь между



Таблица 7. Продолжение

№№	Компания	Капитализация, млрд долларов США <sup>15</sup>	Страна	S&P Global ESG score <sup>16</sup>	Sustainalytics risk <sup>17</sup>	MSCI
10	Equinor	100.37	Норвегия	46	31.8	AAA
11	Роснефть	71.69	Россия	47	35.9	BB
12	Новатек	63.50	Россия	46	34	A
13	Лукойл	60.06	Россия	47	33.1	BBB
14	Сургутнефтегаз	17.09	Россия	10	48.2	B
15	Татнефть	14.4	Россия	17	35.4	BB
16	Galp Energia, SGPS, S.A	8.1	Португалия	82	29.4	AAA
17	Woodside Petroleum Ltd	15.19	Австралия	75	26.5	AAA
18	PTT Public Company Limited	33.23	Таиланд	82	26.8	A
19	PTT Exploration and Production Public Company Limited	15.98	Таиланд	81	27.5	A
20	PrairieSky Royalty Ltd	3.3	Канада	68	8.26	-

рейтингами. В то же время более детальное изучение показывает, что компании, имеющие MSCI-рейтинг AAA, имели разброс баллов S&P Global ESG Score от 46 (Equinor) до 82 (Galp Energia). Это может быть связано с вопросом, являлись ли компании участниками анкетирования CSA. Необходимо отметить, что самая крупная компания в мире имеет очень низкий рейтинг S&P Global ESG Score.

## Обсуждение и выводы

Международные ESG-рейтинги рассчитывают количественные значения и баллы на основе разных баз данных, включая анкетирование участников, информацию из открытых источников и заключения экспертов. Учитывая, что консолидация ESG-рейтинговых агентств все еще находится в активной фазе, а в стандартах по ESG-отчетности также проходят трансформационные процессы, ожидается дальнейшее совершенствование методологии.

Рейтинги 2022 могут существенно отличаться от 2021 года, так как рейтинги в основном базируются

<sup>19</sup> Страница отчетов на сайте Газпром. Режим доступа: <https://sustainability.gazpromreport.ru/2020/> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>20</sup> Страница отчетов на сайте Роснефть. Режим доступа: <https://www.rosneft.ru/Development/reports/> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>21</sup> Страница отчетов на сайте Лукойл. Режим доступа: <https://lukoil.ru/InvestorAndShareholderCenter/ReportsAndPresentations/SustainabilityReport> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>22</sup> Страница отчетов на сайте Новатек. Режим доступа: <https://www.novatek.ru/ru/development/> (дата обращения: 13.02.2022).

## 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.

на отчетах компаний за 2020 год и ранее. Выпуск отчетов за 2022 год ожидается к середине 2022 года.

Одна из причин, по которой четыре из шести российских компаний расположены рядом и имеют среднеотраслевые рейтинги, может являться формат отчетности. Газпром<sup>19</sup>, Роснефть<sup>20</sup>, Лукойл<sup>21</sup> и Новатек<sup>22</sup> используют стандарты GRI при подготовке отчетов по устойчивому развитию, и все, кроме Роснефти, выпускают дополнительные данные в excel-формате. Компании активно участвуют в различных опросах рейтинговых агентств, в частности S&P Global ESG Score. Татнефть<sup>23</sup> выпускает отчет в соответствии с Руководством Совета по Интегрированной отчетности и планирует выпустить GRI-отчетность за 2021 год. Компания Сургутнефтегаз<sup>24</sup> выпускала только экологический отчет, а значение рыночной капитализации компании отражает риски, связанные с непрозрачностью системы управления (например, причины высоких депозитов на счетах<sup>25</sup>). В то же время наличие санкций в отношении российских нефтяных компаний будет являться существенным фактором риска при определении ESG-рейтингов. 📌

<sup>23</sup> Страница отчетов на сайте Татнефть. Режим доступа: <https://old.tatneft.ru/aksioneram-i-investoram> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>24</sup> Страница отчетов на сайте компании Сургутнефтегаз.com. Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/en/responsibility/ecology/ekologicheskie-otchety/> (дата обращения: 13.02.2022).

<sup>25</sup> Финанс.ру – «Сургутнефтегаз» - компания стоит меньше денежных средств на своих счетах : Обзоры и идеи (finam.ru). Режим доступа: <http://pda.finam.ru/international/imdaily0343C/> (дата обращения: 13.02.2022).

## Conflict-of-interest notification

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

**Библиографический список**

1. Berg F, Koelbel J.F, Rigobon, R. Aggregate Confusion: The Divergence of ESG Ratings // SSRN Electronic Journal. – 2019. – 50 p. DOI:10.2139/ssrn.3438533.
2. Scalet S., Kelly T.F. CSR Rating Agencies: What is Their Global Impact? // Journal of Business Ethics. – 2010. – no. 94. – pp. 69-88. DOI:10.1007/s10551-009-0250-6.
3. Latapi M., Johannsdottir L., Davidsdottir B. The Energy Company of the Future: Drivers and Characteristics for a Responsible Business Framework // Journal of Cleaner Production. – 2020. – no. 288(19). DOI:10.1016/j.jclepro.2020.125634.
4. Cardony A., Kiseleva E., Terzani S. Evaluating the Intra-industry Comparability of Sustainability Reports: The Case of the Oil and Gas Industry // Sustainability. – 2019. – no. 11(4). – p. 1093. DOI: <https://doi.org/10.3390/su11041093>.
5. Aray Y., Dikova D., Garanina T., Veselova A. The Hunt for International Legitimacy: Examining the Relationship between Internationalization, State Ownership, Location and CSR Reporting of Russian Firms // International Business Review. – 2021. – Vol. 30. – no. 5. DOI: 10.1016/j.ibusrev.2021.101858.
6. Knizhnikov A., Shvarts E., Ametistova L., Pakhalov A., Rozhkova N., Yudaeva D. (2021). Environmental Transparency of Russian Mining and Metal Companies: Evidence from Independent Ranking System // The Extractive Industries and Society. – 2021. – Vol. 8. – Iss. 3. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.exis.2021.100937>.
7. Castelnuovo M.D., Biancardi A. The Future of Energy Infrastructure // In Disruption in the Infrastructure Sector. Future of Business and Finance. Springer, Cham. – 2020. DOI: 10.1007/978-3-030-44667-3\_2.
8. Christensen D.M., Serafeim G., Sikochi A. Why is Corporate Virtue in the Eye of The Beholder? The Case of ESG Ratings // The Accounting Review. – 2022. – no. 97 (1). – pp. 147-175. DOI:10.2308/TAR-2019-0506.
9. Mooij S., The ESG Rating and Ranking Industry; Vice or Virtue in the Adoption of Responsible Investment? // SSRN Electronic Journal. – 2017. – p. 75. DOI:10.13140/RG.2.2.33379.76323.

**Для цитирования**

Бабаева Ж.Р. ESG-рейтинги российских нефтегазовых компаний // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 2. – С. 34-40.

**References**

1. Berg F, Koelbel J.F, Rigobon, R. (2019). Aggregate Confusion: The Divergence of ESG Ratings. *SSRN Electronic Journal*, 2019, 50 p. DOI:10.2139/ssrn.3438533.
2. Scalet S., Kelly T.F. CSR Rating Agencies: What is Their Global Impact? *Journal of Business Ethics*, 2010, no. 94, pp. 69-88. DOI:10.1007/s10551-009-0250-6.
3. Latapi M., Johannsdottir L., Davidsdottir B. The Energy Company of the Future: Drivers and Characteristics for a Responsible Business Framework. *Journal of Cleaner Production*, 2020, no. 288(19), DOI:10.1016/j.jclepro.2020.125634.
4. Cardony A., Kiseleva E., Terzani S. Evaluating the Intra-industry Comparability of Sustainability Reports: The Case of the Oil and Gas Industry. *Sustainability*, 2019, no. 11(4), p. 1093. DOI: <https://doi.org/10.3390/su11041093>.
5. Aray Y., Dikova D., Garanina T., Veselova A. The Hunt for International Legitimacy: Examining the Relationship between Internationalization, State Ownership, Location and CSR Reporting of Russian Firms. *International Business Review*, 2021, Vol. 30, no. 5. DOI: 10.1016/j.ibusrev.2021.101858.
6. Knizhnikov A., Shvarts E., Ametistova L., Pakhalov A., Rozhkova N., Yudaeva D. (2021). Environmental Transparency of Russian Mining and Metal Companies: Evidence from Independent Ranking System. *The Extractive Industries and Society*, 2021, Vol. 8, Iss. 3. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.exis.2021.100937>.
7. Castelnuovo M.D., Biancardi A. The Future of Energy Infrastructure. *In Disruption in the Infrastructure Sector. Future of Business and Finance*. Springer, Cham, 2020. DOI: 10.1007/978-3-030-44667-3\_2.
8. Christensen D.M., Serafeim G., Sikochi A. Why is Corporate Virtue in the Eye of The Beholder? The Case of ESG Ratings. *The Accounting Review*, 2022, no. 97 (1), pp. 147-175. DOI:10.2308/TAR-2019-0506.
9. Mooij S., The ESG Rating and Ranking Industry; Vice or Virtue in the Adoption of Responsible Investment? *SSRN Electronic Journal*, 2017, p. 75. DOI:10.13140/RG.2.2.33379.76323.

**For citation**

Babaeva Z.R. ESG-reytingi rossiyских neftegazovykh kompaniy [ESG Ratings of Russian Oil and Gas Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 34-40 (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\_2\_42  
УДК 33.3330  
ВАК 08.00.05

## Зарубежный опыт дробления бизнеса\*

## Foreign Experience of Business Fragmentation

Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

**Эльнара Анар кызы Амирасланова**

студентка 4 курса

e-mail: amiraslanova2000@bk.ru

125993, Российская Федерация, г. Москва,

ул. Ленинградский просп., д. 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

**Elnara A. Amiraslanova**

4th year Undergraduate Student

e-mail: amiraslanova2000@bk.ru

49 Leningradsky Prospekt, Moscow

125993, Russian Federation.

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

**Аннотация.** В современном мире актуальной проблемой всех стран является дробление бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды путем использования налоговых преференций субъектам малого бизнеса, что достигается путем создания нескольких хозяйствующих субъектов, подконтрольных одному или нескольким аффилированным конечным бенефициарам. При этом неизменность норм закона в этой части и развитие соответствующей правоприменительной практики в части выявления данных налоговых схем по получению необоснованной налоговой выгоды имеет тенденции к ее усложнению, в том числе в части совокупности факторов, применяемых налоговыми органами для выявления данных схем. В этой связи целью данной статьи является изучение зарубежного опыта дробления бизнеса, что позволит не только систематизировать схожие аргументы и применять их на территории Российской Федерации, улучшит качество налогового администрирования, но и поможет налогоплательщикам избежать стандартных обвинений в получении необоснованной налоговой выгоды и иных претензий налогового органа. Научная новизна заключается в выявлении возможности применения на территории РФ опыта предупреждения получения необоснованных налоговых выгод при совершении экономическими субъектами операций по дроблению бизнеса. Анализируя нормативные документы государств, можно сделать вывод, что понятие «дробление бизнеса» не имеет никакого определения на законодательном уровне. Выявлены схожие с РФ признаки дробления, в частности отсутствие деловой цели, наличие подконтрольности, отсутствие собственных средств, а также признаки, которые можно использовать в российской практике. В частности, развитие института добровольных сообщений граждан, стимулирующие меры для налогоплательщиков на добровольный отказ от недобросовестного дробления бизнеса.

**Abstract.** In the modern world there is an urgent problem for all countries and it is the fragmentation of business in order to obtain unjustified tax benefits by using tax preferences for small businesses, which is achieved by creating several business entities controlled by one or more affiliated ultimate beneficiaries. At the same time, the constancy of the law provisions in this part and the development of law enforcement practice in terms of identifying tax schemes for obtaining unjustified tax benefits tends to complicate it, including the combination of factors used by tax authorities to identify these schemes. In this regard the purpose of the paper is to study the foreign experience of business fragmentation, which will allow not only to systematize similar arguments and apply them on the territory of the Russian Federation to improve the quality of tax administration, but also helps taxpayers to avoid standard accusations of receiving unjustified tax benefits and other claims of the tax authority. The scientific novelty lies in the systematization of the international prevention practice of business fragmentation in different countries and the identification of the possibility of its application on the territory of the Russian Federation. Analyzing the regulatory documents of the states, it can be concluded that the concept of business fragmentation has no definition at the legislative level. There are signs of business fragmentation similar to the Russian Federation, in particular, the absence of a business goal, the presence of controlled status, the absence of own funds, as well as signs that can be used in Russian practice. They are the development of the institute of voluntary communications of citizens and the stimulating measures for taxpayers to voluntarily abandon the unjustified business fragmentation.

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

**Ключевые слова:** дробление бизнеса; недобросовестность; уклонение от налогообложения; разделение; налоговое законодательство; легализация; налоговый риск; незаконная налоговая оптимизация.

**Keywords:** business fragmentation; dishonesty; tax evasion; separation; tax legislation; legalization; tax risk; illegal tax optimization.

## Введение

Развитие цифровизации налогового администрирования создает инструменты, которые налогоплательщик использует для минимизации своих обязательств по уплате платежей в бюджеты всех уровней. На сегодняшний день существуют две самых часто используемых схемы получения необоснованной налоговой выгоды: использование недобросовестных контрагентов, а также дробление бизнеса, которое заключается в создании нескольких субъектов предпринимательства, использующих налоговые преференции. В этой связи изучение зарубежного опыта с целью его применения на территории РФ является актуальным.

Целью данной статьи является разработка на основе исследования международной практики разделения бизнеса рекомендаций для предотвращения возможности получения необоснованной налоговой выгоды экономическими субъектами посредством дробления бизнеса. Под дроблением бизнеса понимают запараллеливание финансовых потоков путем создания множества организаций.

Дробление бизнеса имеет различные цели. Главная задача налогоплательщика – правильно определить цель разделения, а налоговых органов – детально проанализировать конкретные субъекты хозяйствования.

На практике наблюдается широкое применение недобросовестных схем предпринимателями, что способствует ужесточению налогового контроля. Вследствие чего методы налоговых органов претерпевают изменения для успешной борьбы с недобросовестными действиями налогоплательщиков.

Налогоплательщики, создавая новую организацию, не учитывают риск доначисления налогов в связи с недобросовестным дроблением бизнеса<sup>1</sup>. Данный риск необходимо расценивать как низкий, средний или высокий по степени значимости.

## Методы исследования

В статье используются общенаучные и частнонаучные методы познания, в частности анализ, синтез, индукция и дедукция.

## Международное налоговое законодательство развитых и развивающихся стран

Канадское законодательство усиленными темпами пытается бороться с уклонением налогоплательщиков от уплаты налогов, применяющих

схему дробления бизнеса. В частности, разделы канадского закона «О подоходном налоге» содержат ряд комплексных мер, которые устраняют разделения бизнеса. В статье 125 данного закона определены критерии применения налоговых льгот, а также специальные положения, которые предотвращают нелегальное применение льготы. Например, в пункте 6 статьи 125 установлено, что одновременно несколько партнеров не могут претендовать на одну и ту же налоговую льготу.

Однако в Канаде применяется умышленное образования нескольких партнерств с целью претендовать на более значительный размер налогового кредита. Чтобы устранить данную схему, законодательство прописало в пункте 6 статьи 125 Закона «О подоходном налоге», что организация для получения налоговой льготы может учитывать доход, полученный от одного партнерства.

Налогоплательщики не хотят уступать государству, поэтому они придумают новые схемы уклонения от уплаты налогов. Вследствие этого издается новый Закон «О подоходном налоге». Теперь в статье 125 данного закона есть пункт 9, согласно которому налоговый кредит выдается при условии, что налогоплательщик не реализует товары, работы и услуги другому налогоплательщику по цене ниже рыночной, чтобы минимизировать сумму налога к уплате<sup>2</sup>.

Канадское законодательство изначально использовало тест общего контроля, смысл которого заключался в том, что если компаниями управляет одно и то же лицо, то эти организации признавались взаимозависимыми. Недостатком данного теста является его применение к большому количеству связанных корпораций. Вследствие чего государство создало новый вид теста, который назывался тест доли участия. Однако он был неэффективным. Тогда канадское законодательство решило вернуться к тесту общего контроля и сделать его эффективным. Теперь в данный тест включаются еще 3 теста, а именно контроль de jure, контроль de facto и вмененный контроль.

В Канаде для борьбы с дроблением бизнеса был внедрен тест цели. Это влияло на получение налогового кредита связанными организациями. То есть если дробление бизнеса путем образования новых компаний преследовало цель минимизации сумм налогов к уплате, то организации признавались связанными и теряли право на получение налоговой льготы.

<sup>1</sup> Информационно-правовой нормал. Режим доступа: [https://www.norma.uz/proekty\\_npa/iskusstvennomu\\_drobleniyu\\_biznesa\\_postavyat\\_zaslou](https://www.norma.uz/proekty_npa/iskusstvennomu_drobleniyu_biznesa_postavyat_zaslou) (дата обращения: 21.11.2021).

<sup>2</sup> Canada Department of Finance, 2016 Budget, Budget Plan, March 22, 2016. Режим доступа: <https://www.budget.gc.ca/2016/docs/plan/budget2016-en.pdf> (дата обращения: 21.11.2021).



В налоговом законодательстве Великобритании компаниям предоставляется пониженная ставка по налогу на добавленную стоимость, если годовая выручка составляет не более 150 000 фунтов стерлинга. В связи с чем британские организации прибегают к дроблению бизнеса для получения данной льготы. Однако налоговое администрирование Великобритании тщательно проверяют компании, которые претендуют на льготу, по следующим критериям:

1. Деловая цель разделения бизнеса.
2. Исполнительный орган компаний.
3. Однородность предпринимательской деятельности.

При выявлении дробления бизнеса британский налоговый орган направляет организации уведомление, в котором указывает, что доход всех компаний рассматривается как единое целое. Следовательно, налогоплательщик утрачивает право на данную льготу по налогу на добавленную стоимость. В итоге компании доначисляют налог к уплате в бюджет по основной ставке.

На данный момент времени президент Республики Узбекистан издал указ о совершенствовании налоговой системы страны. В связи с этим налоговое законодательство разработало стратегию реформирования налоговой системы на 2019–2021 гг. Документ содержит 5 направлений, один из которых затрагивает борьбу с дроблением бизнеса. Измененное налоговое законодательство Республики Узбекистан даёт право налоговым органам пересчитывать и доначислять суммы налогов, которые подлежат уплате в бюджет, в судебном процессе. При условии, что юридические лица или индивидуальные предприниматели провели реорганизацию и открыли новые хозяйствующие субъекты с целью получения возможности применения упрощенного порядка налогообложения или минимизации своей выручки для соответствия критериям получения налоговой льготы. Ещё одной их целью выступает избежание перехода на общую систему налогообложения.

Налоговое законодательство Республики Узбекистан вводит стимулирующие меры для налогоплательщиков на добровольный отказ от недобросовестного дробления бизнеса. Во-первых, если юридические лица или индивидуальные предприниматели сообщают об умышленном занижении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость или по налогу на прибыль в течение 90 дней со дня предоставления налоговой декларации и уплатят 50% от неуплаченных сумм налогов, то они освобождаются от ответственности. Во-вторых, при выявлении дробления бизнеса налоговыми органами налогоплательщику отправляют решение о наложении санкции, и если он уплатит 50% в течение 10 дней со дня получения

соответствующего решения, то его могут освободить от уплаты остальной суммы<sup>3</sup>.

В Республике Беларусь до 2018 года незаконная налоговая оптимизация с помощью разделения бизнеса не регулировалась законодательством. Однако 30 декабря 2018 года вступил в силу Закон РБ № 159-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь», который предполагал наказуемость таких схем.

Налоговое законодательство Республики Беларусь даёт налогоплательщикам не только право выбора того режима налогообложения, который будет выгоден бизнесу, но и право быть учредителем нескольких компаний с УСН. Это всё является законной налоговой оптимизацией. Но организации применяют незаконную оптимизацию с целью минимизировать налоги.

На практике налоговые органы Республики Беларусь выявляют недобросовестные схемы, опираясь на отсутствие деловой цели и на несамостоятельность созданных компаний, то есть после дробления бизнеса все их ресурсы остаются общими для всех.

В Республике Беларусь приводят несколько примеров, иллюстрирующих непризнание разделения бизнеса в роли налоговой схемы:

1. Все вновь созданные структуры самостоятельны, то есть сами принимают решение в вопросах бизнеса.
2. Получение прибыли организаций осуществляется независимо друг от друга.
3. Производственные процессы компаний не «завязаны» под производственные процессы зависимых организаций [1].

В Налоговом кодексе Республики Беларусь не существует понятия «дробление бизнеса». Но согласно разъяснению и письму №14 – 22/2839 Верховного Суда Республики Беларусь дробление бизнеса – это появление новых организаций, которые будут прикрывать одну основную компанию, которая не будет соответствовать требованиям применения спецрежимов. Данное письмо не запрещает налогоплательщикам оптимизировать свои налоговые обязательства законным путем, то есть выбранный способ оптимизации должен иметь экономически обоснованный смысл.

## Международные признаки дробления бизнеса

Ранее были перечислены 2 критерия распознавания недобросовестных схем в Республике Беларусь. Однако есть ещё ряд критериев. Во-первых, директор и собственник организации не должны быть родственниками. Во-вторых,

<sup>3</sup> Налоговый Кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. №166-З Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30404087&](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30404087&) (дата обращения 21.11.2021).

организации не должны иметь один и тот же адрес, склад, офис и т.д. В-третьих, сотрудники вновь созданной и основной компании должны быть различными. В-четвертых, новая организация должна иметь свои активы для ведения бизнеса. Этот перечень критериев имеет неограниченный характер.

Согласно пункту 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь при выявлении занижения налоговой базы по результатам налоговой проверки налогоплательщику доначисляют сумму налога, то есть налоговую базу корректируют. Данный пункт распространяется на вновь созданные организации не только в пределах территории Республики Беларусь, но и за пределами. Следовательно, может учитываться как Налоговый кодекс страны, так и международные соглашения об избежании двойного налогообложения. Критерии выявления дробления бизнеса остаются одинаковыми для обоих случаев [2].

Одним из актуальных признаков дробления бизнеса являются родственные связи. Например, организация закупает товары у индивидуального предпринимателя, который приходится ему двоюродным братом. При этом организация находится на ОСН, а ИП – УСН. Налоговый орган начнет проверять бизнес на наличие признаков дробления, в том числе деловую цель. Однако невозможно по одним родственным связям понять, что юридические лица осуществляют один и тот же вид бизнеса. Есть вероятность, что ИП получил свой доход от реальной самостоятельной операции. Следовательно, наличие одного только признака дробления бизнеса недостаточно, чтобы доказать наличие недобросовестной налоговой схемы.

Разделение бизнеса в форме регистрации нового налогоплательщика свидетельствует о том, что одно юридическое лицо передает другому определенный вид деятельности. В данном контексте дробление имеет экономически обоснованную и законную деловую цель. Предполагается, что реорганизация позволит компании развиваться эффективнее и получать высокую прибыль. И если новый субъект хозяйствования будет применять специальный налоговый режим, то это не будет являться признаком дробления бизнеса для получения необоснованной налоговой выгоды.

Последний признак дробления бизнеса, который необходимо раскрыть – это одинаковый состав сотрудников. На практике Республики Беларусь данный критерий осуществляется в следующем аспекте. Работник увольняется с работы и идет устраиваться в новую созданную организацию. Также есть случаи, когда работника регистрируют в качестве ИП и назначают собственником новой организации.

На данный момент времени в Канаде действует правило «вмененного объединения корпораций», которое оказывает эффективное влияние на борьбу с дроблением бизнеса. Суть этого правила заключается в тесте «основной цели», который тщательно проверяет детали создания новой корпорации, сравнивая с основным бизнесом компании, от которой она отделилась [3].

Как и в других странах, в Канаде определены четкие признаки дробления бизнеса, которые налоговые органы проверяют в отношении новых субъектов хозяйствования. Например, они детально изучают вид деятельности, изменился ли он или нет, отсутствует ли деловая цель или нет, а также они анализируют, есть ли общие офисные помещения, телефонные номера, рекламы или одинаковый список клиентов и т.д. Однако тест «основной цели» имеет недостаток в виде сложности доказывания для налоговых органов и налогоплательщиков. Поэтому законодательство Канады продолжает изменять данный метод борьбы с дроблением бизнеса [4].

На практике недостаточно, чтобы налоговые органы выявили признаки недобросовестности, но нужно предоставить доказательства в суде, поскольку судебные инстанции выносят решение по данному делу. Для суда Канады следует обосновывать каждое подозрение налоговых органов. Ведь не всегда основной целью разделения бизнеса является минимизация налогов. Если суду этого не доказать, то он не встанет на сторону налоговых органов. Помимо этого, судье необходимо предоставить именно письменное доказательство дробления бизнеса, то есть ему надо предъявить документы, которые будут доказывать позицию налоговых органов. Это может быть свидетельство о расторжении брака и т.п.

В судебной практике есть случаи, когда налогоплательщик выигрывает дело. Он выдвигает следующие аргументы:

1. Компании реализуют различные виды товаров, работ и услуг.
2. Бизнес разделен с целью решения каких-либо споров.
3. Бизнес разделен с целью повышения эффективности компании.

В Канаде признаки дробления бизнеса обозначены не только налоговыми органами, но и судом. Во-первых, судья проверяет, знает ли налогоплательщик о плюсах разделения бизнеса, то есть о возможности минимизировать налоги путем незаконной налоговой схемы. Существование только одного этого признака не доказывает виновность налогоплательщика, однако может учитываться наряду с другими критериями дробления. Доказывать данный признак необходимо письменно, выясняя, посещал ли

налогоплательщик налогового консультанта или иное. Во-вторых, суд проверяет экономическую взаимозависимость организаций. Например, одна компания производит товар, а другая его реализует клиентам. В-третьих, суд проверяет, не является ли дробление бизнеса альтернативой возможности повышения эффективности функционирования организации, то есть проверка деловой цели. В-четвертых, суд проверяет на наличие общих решений, например, когда должностное лицо одной организации участвует в принятии значимых решений в управлении другой организацией. Также в данном критерии рассматривается, единый ли исполнительный орган у компаний.

## Заключение


Таким образом, во многих странах идет интенсивная борьба с дроблением бизнеса. Разные государства применяют в виде инструмента регулирования сферы уклонения от уплаты налогов свою законодательную силу, совершенствуя старые нормативно-правовые акты и законы, а также разрабатывая новые методы и правила борьбы. Страны предусматривают целый комплекс мер предотвращения разделения бизнеса и предоставляют возможность налогоплательщику добросовестно уплатить сумму налогов, которая была не перечислена в бюджет вследствие занижения налоговой базы.

Признаки дробления бизнеса во многих государствах не полностью схожи, так как каждая страна отмечает собственные детали признания недобросовестных действий налогоплательщиков. Однако основная суть критериев остается неизменной.

Анализируя зарубежную практику, следует отметить, что в России также можно применить

опыт других стран, например, на практике Республики Узбекистан вместо стимулирующих мер для налогоплательщиков на добровольный отказ от недобросовестного дробления бизнеса можно внедрить налоговую амнистию с фиксированной платой, тем самым государство дополнит средства в бюджет и не навредит экономике страны, доводя организацию до ликвидации или банкротства. На основе опыта Канады можно внедрить 3 теста: контроль *de jure*, контроль *de facto* и вмененный контроль, а также тест цели, тем самым упростив процесс собирания доказательственной базы. На основе всех стран в законодательстве Российской Федерации необходимо обозначит черты дробления бизнеса и его определение, а также иные детали и наказуемость данной налоговой схемы.

Необходимо, чтобы налоговые органы и суды имели одинаковые взгляды, в ином случае судьи будут часто вставать на сторону налогоплательщиков. Налоговый орган должен понимать, что данную схему должен подтвердить или опровергнуть суд. Следовательно, важно, чтобы оба органа детально изучили со всех сторон разделение бизнеса с учетом специфики рынка и обстоятельств в стране, чтобы не наказать невиновное лицо.

С одной стороны, отсутствие понятия «дробления бизнеса» и его запрета в нормативных документах предоставляет возможность налогоплательщикам применять налоговые схемы, но, с другой стороны, это отнимает у них возможность защититься во внесудебном порядке. Однако есть судебная практика, которая считается основной для решения данных вопросов и которую следует принять во внимание как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. 

## 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. Ряховский Д.И., Бабурия Л.М. Трансформации налогового законодательства как элемент развития налогового консультирования в условиях цифровой экономики // Управление экономическими системами: Электронный научный журнал. – 2018. – № 3 (109). – 17 с.

## Conflict-of-interest notification

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

## References

1. Ryahovskiy D.I., Baburyan L.M. Transformatsii nalogovogo zakonodatel'stva kak element razvitiya nalogovogo konsul'tirovaniya v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [Transformations of Tax Legislation as an Element of Tax Consulting Development in the Digital Economy]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: Elektronnyy nauchnyy zhurnal*, 2018, no. 3 (109), 17 p. (in Russ.).



2. Новоселов К.В. Приоритетами контрольной деятельности являются профилактика нарушений налогового законодательства, стимулирование налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязательств и отказу от применения незаконных налоговых схем // *Налоговая политика и практика*. – 2021. – № 5 (221). – С.14-18.
3. Тихонова А.В., Гончаренко Л.И. Налоговые риски государства в современных экономических условиях: монография / Адвокатова А.С., Тюриков А.Г., Новоселов К.В., Малкова Ю.В., Вишневская Н.Г., Полежарова Л.В., Костин А.А., Андреева А.Н., Запонкина А.А. и др. – Москва: КноРус, 2022. – 220 с.
4. Royal Commission on Taxation. Report of the Royal Commission on Taxation / other authors: Kenneth Le M. Carter. – Canada: Queen's Printer, 1966. – Vol. 1-7.
2. Novoselov K.V. Prioritetami kontrol'noy deyatel'nosti yavlyayutsya profilaktika narusheniy nalogovogo zakonodatel'stva, stimulirovanie nalogoplatel'shchikov k dobrovol'nomu ispolneniyu nalogovyh obyazatel'stv i otkazu ot primeneniya nezakonnyh nalogovyh skhem [The Priorities of Control Activities: Prevention of Tax Legislation Violations, and Encouraging Taxpayers to Voluntarily Fulfill Tax Obligations and Reject the Usage of Illegal Tax Schemes]. *Nalogovaya politika i praktika*, 2021, no. 5 (221), pp.14-18 (in Russ.).
3. Tihonova A.V., Goncharenko L.I. *Nalogovye riski gosudarstva v sovremennyh ekonomicheskikh usloviyah* [State Tax Risks in Modern Economic Conditions]. Moscow, KnoRus Publ., 2022. 220 p.
4. Kenneth Le M. Carter. Report of the Royal Commission on Taxation. *Canada*, Queen's Printer Publ., 1966, Vol. 1-7.

### Для цитирования

Амирасланова Э.А. Зарубежный опыт дробления бизнеса // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2022. – № 2. – С. 42-47.

### For citation

Amiraslanova E.A. Zarubezhnyy opyt drobleniya biznesa [Foreign Experience of Business Fragmentation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 42-47 (in Russ.).

# Год профессионального налогового консультанта в ИПБ России

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.



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:

- 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.



 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3  
 8 800 500-54-51  
 [info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
 [vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
 [t.me/ipbrussia](https://t.me/ipbrussia)



Людмила Ивановна Хоружий,  
доктор экономических наук,  
профессор, президент ИПБ России

**28 апреля 1997 года было зарегистрировано  
Некоммерческое партнерство  
«Институт профессиональных бухгалтеров  
и аудиторов России» (ИПБ России).**

Редакция журнала «Вестник ИПБ» хочет поздравить всех действительных членов ИПБ России, всех экспертов, преподавателей, авторов, редакторский совет, все территориальные институты и учебные центры с юбилеем ИПБ России, с 25-летием!

На протяжении многих лет ИПБ России является крупнейшим национальным сообществом, объединяющим бухгалтеров и других специалистов смежных областей деятельности. Объединение лучших экспертов и практиков в области бухгалтерского учета позволило ИПБ России активно участвовать в разработке важнейших нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет.







За прошедшие 25 лет ИПБ России прошел нелегкий путь, что позволило освоить новые возможности и тренды и выйти еще более сильной организацией с еще более мощным потенциалом, реализуя все свои задачи и миссии, и как негосударственный регулятор бухгалтерского учета, и как единая профессиональная организация.

Уважаемые коллеги! Наше профессиональное сообщество объединяет активных и равнодушных представителей бухгалтерской профессии, продолжает помогать им реализовывать свой потенциал, ориентируясь на лучшие практики. Действуя в интересах всего общества, мы отстаиваем интересы профессии и людей, которые трудятся в ней.


Еще раз поздравляю всех с нашим общим праздником – юбилеем ИПБ России, с 25-летием!

**Президент ИПБ России Л.И. Хоружий**

## 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](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)