



ИПБ России

№ 3 | 2022

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Новое в бухгалтерском учёте нематериальных активов
с. 9
- Управленческий учет и анализ эффективности общественных финансов
с. 23
- Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства
с. 30
- Местные бюджеты до и после введения Налогового кодекса РФ
с. 37



2022 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

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

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

EDITOR-IN-CHIEF

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

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

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

EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

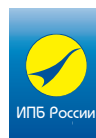
Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for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

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

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

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

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



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

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

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

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
20.06.2022
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

- 9 What's New in Accounting for Intangible Assets
**Efim A. Mizikovsky,
Igor E. Mizikovsky**
- 23 Management Accounting and Performance Analysis of Public Finances
**Sergey Yu. Ilyin,
Valery I. Khoruzhy,
Boris N. Khosiev,
Gamlet Ya. Ostaev,
Grigory R. Alborov**
- 30 Methodical Aspects of Non-Financial Reporting Preparation by Small Businesses
**Irina V. Alekseeva,
Alina S. Khlynova**

Finance, Money Circulation and Credit

- 37 Local Budgets Before and After the Introduction of the Tax Code of the Russian Federation
Nikolai Z. Zotikov

Теория учета: просто о сложном

- 2 Искусственный интеллект – друг и помощник бухгалтера
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 9 Новое в бухгалтерском учёте нематериальных активов
**Е.А. Мизиковский,
И.Е. Мизиковский**
- 23 Управленческий учет и анализ эффективности общественных финансов
**С.Ю. Ильин,
В.И. Хоружий,
Б.Н. Хосиев,
Г.Я. Остаев,
Г.Р. Алборов**
- 30 Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства
**И.В. Алексева,
А.С. Хлынова**

Финансы, денежное обращение и кредит

- 37 Местные бюджеты до и после введения Налогового кодекса РФ
Н.З. Зотиков

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Искусственный интеллект – друг и помощник бухгалтера

Страхи и реальность

Как мы и обещали в предыдущей статье, на этот раз речь у нас с вами, дорогие коллеги, пойдет о, наверное, самом неоднозначном и пугающем наше профессиональное сообщество в последние годы подарке технологического прогресса – искусственном интеллекте (далее – И.И.). Именно перспектива роботизации процедуры бухгалтерского учета, основывающейся на применении программ искусственного интеллекта, обсуждается как закат нашей профессии для бухгалтера – человека, предполагающий практически повсеместную его замену «бездушными машинами».

Давайте посмотрим, настолько ли угрожающей в действительности является для нас перспектива использования И.И. в учетной практике и хозяйственной жизни компаний в целом.

Прежде всего нам следует согласиться с тем, что уже сегодня И.И. – неотъемлемая часть нашей повседневной жизни. Оглянитесь – «умные» устройства повсюду! Персональные помощники типа «Алисы» готовы прийти нам на помощь, где бы мы ни находились – они построят для нас маршрут движения, сварят кофе, найдут нужный магазин, поставят музыку, напомнят отослать письмо или сделают это за нас. Автомобили и грузовики, управляемые И.И., уже разъезжают по нашим дорогам (конечно, только там, где наши дороги это им позволяют). Индустрия автономного транспорта уже практически готова к значимому пересмотру подходов к перевозкам и логистике. Автоматизированные алгоритмы биржевой торговли уже изменили правила игры на финансовых рынках, покупая и продавая акции со скоростью, совершенно не достижимой для брокеров – людей. Поисковые алгоритмы Google, Yandex и т.п., социальных сетей, торговых платформ типа Amazon, развлекательных – типа Netflix во многом определяют результаты нашего поиска самой разнообразной информации – от выбора фильма «на ночь» до выбора жизненно важных лекарств. С помощью машинного обучения эти программы «понимают», какую информацию показывать своим пользователям (или их можно этому научить).

Алгоритмы И.И. в явном виде не обладают пониманием того, что они видят. Тем не менее они генерируют явный правильный вывод: например,



они различают на картинке собаку, не понимая, что такое собака¹. «Живя в хатичном мире, мы ищем сходство между различными явлениями и ситуациями, чтобы связать неизвестные события с теми, что мы уже пережили. ...Поиск и планирование – это область И.И., в которой машины учатся рассчитывать и выбирать правильную последовательность реакций для решения конкретной задачи»².

Уже сегодня с помощью работы алгоритмов И.И. с большими данными³ крупные фармацевтические компании анализируют библиотеки препаратов, чтобы найти возможность создания новых перспективных лекарств.

И.И. все больше начинает находить применение в области обеспечения нашей с вами безопасности. Например, поиск потенциального нарушителя закона значительно облегчают обеспеченные И.И. системы распознавания лиц.

В медицинских клиниках новое поколение технологически подкованных врачей постоянно консультируется со специализированными приложениями на основе И.И. В особенности в экстренных ситуациях, когда рабочие нагрузки значимо увеличиваются, врачи готовы прибегать к любой помощи, что способствует интеграции И.И. в их повседневную практику. Но, пожалуй, сильнее всего в последнее время И.И. начинает влиять на медицинскую диагностику⁴.

Заметим, ни одна из перечисленных новаций не стала угрозой человечеству или отдельному профессиональному сообществу (скорее наоборот).

Немного истории

Чтобы чуть лучше понять саму идею И.И. и тот интеллектуальный путь, который прошло человечество, развивая эту идею и совершенствуя

¹ Фэн Ш, Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 50.

² Там же. – С. 50-51.

³ Термин применяется к чрезвычайно большим и сложным наборам данных, которые компьютер может проанализировать, выявив в них закономерности, тенденции и ассоциации. С помощью обработки больших данных можно получать новую информацию и строить прогнозы.

⁴ Фэн Ш, Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 59-60.

варианты ее воплощения, давайте ненадолго обратимся к истории нашего вопроса. Быть может, это позволит нам лучше увидеть те возможности, которые открывает применение И.И. в области бухгалтерского учета.

В целом тема искусственного интеллекта далеко не нова, и в настоящее время настораживающий нас разговор о вымирании профессий происходит лишь на гребне очередной волны глобального интереса к И.И., сочетающегося с чрезвычайно серьезными инвестициями в эту область развития технологий.

В полном соответствии со временем, рефлексивно обратившись к «Википедии», мы можем найти следующее определение понятия искусственный интеллект, кстати сказать, цитирующее работу «Толковый словарь по искусственному интеллекту» авторов: Ф.Р. Аверкина, М.Г. Газе-Раппопорта и М.Г. Поспелова, изданную в Москве в 1992 году: «Искусственный интеллект (И.И.; англ. artificial intelligence, A.I.) – свойство интеллектуальных систем выполнять творческие функции, которые традиционно считаются прерогативой человека».

Существует мнение, что истоки истории искусственного интеллекта нужно искать где-то за 1500 лет до нашей эры, когда (как мы полагаем, что нам известно) мастера из Древнего Египта, Греции и Китая создают антропоморфные движущиеся игрушки.

Далее можно вспомнить о том, что «идея, что знание можно выразить с помощью логики восходит к IV веку до н.э. Здесь Аристотель считается изобретателем силлогической логики – формы логической дедукции. Согласно этой системе, порядок вывода умозаключения из набора предпосылок – то есть за частую получение нового знания – аналогичен процессу решения математического уравнения, так как и там, и там мы имеем четко определенное пошаговое действие»⁵.

Кто-то склонен видеть развитие основных понятий информатики и искусственного интеллекта в XVII веке, в частности в идеях Томаса Гоббса (1588–1679) о том, что «мышление имеет механическую, комбинаторную структуру и действует подобно машинам, в которых сочетание различных элементов расширяет их возможности»⁶. Вспомним: «Человеческое искусство, – писал Т. Гоббс – является подражанием природе (искусству, при помощи которого Бог создал мир и управляет им) как во многих других отношениях, так и в том, что оно умеет делать искусственное животное. Ибо, наблюдая, что жизнь есть лишь движение членов, начало которого находится в какой-нибудь основной внутренней части, не можем ли

мы разве сказать, что все автоматы (механизмы, движущиеся при помощи пружин и колес, как, например, часы) имеют искусственную жизнь? В самом деле, что такое сердце, как не пружина? Что такое нервы, как не те же нити, а суставы не такие же колеса, сообщающие движение всему телу так, как этого хотел мастер? Впрочем, – продолжал философ, – человеческое искусство идет еще дальше, имитируя разумное и наиболее превосходное произведение природы – человека»⁷.

Ближе к современности

«Вероятно, самый большой вклад в разработку раннего машинного интеллекта внес британский математик Алан Тьюринг (1912–1954). В своей работе «О вычислимых числах применительно к проблеме разрешения» (1936) он описал простое гипотетическое устройство под названием «автоматическая машина», позже получившее известность как машина Тьюринга. Вместе с американским математиком Алонзо Черчем (1903–1995) он вывел тезис Черча-Тьюринга, согласно которому машины Тьюринга теоретически могут вычислять все, что может быть вычислено с помощью таких простых символов, как числа 0 и 1. Если мысль можно свести к математическим заключениям, то, возможно, из этого следует, что машины обладают способностью к человеческому мышлению. Изобретение машин Тьюринга доказало возможность существования мыслящих машин, что стало главной теоретической предпосылкой для создания современных компьютеров»⁸.

«Летом 1956 года десять ученых, разделявших интерес к машинному интеллекту, собрались в Дартмутском колледже в Нью-Гемпшире на шестинедельный семинар. Американский профессор математики Джон Маккарти (1927–2011) сформулировал основную цель семинара – исследование способов, с помощью которых машины могут моделировать аспекты человеческого интеллекта: способность чувствовать, рассуждать, принимать решения и предсказывать будущее. Его гипотеза заключалась в том, что человеческие мысли и рассуждения можно описать с помощью математики, и поэтому воспоминания, идеи и логическое мышление могут быть выражены алгоритмами так же, как правила гравитации можно выразить краткими уравнениями. ... В настоящее время считается, что Дартмутский семинар способствовал зарождению И.И. На нем была заложена общая методика исследования И.И. и создано профессиональное сообщество»⁹.

⁷ Гоббс Т. Левиафан. – М.: РИПОЛ классик, 2017. – С. 41.

⁸ Фэн Ш., Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 23-24.

⁹ Фэн Ш., Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 18-19.

⁵ Фэн Ш., Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 19.

⁶ Фэн Ш., Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 20.



Как писал, характеризуя историю развития искусственного интеллекта в 1987 году британский ученый Дж. Маккалистер, «в последнее время в самых различных публикациях по вычислительной технике все чаще встречаются термины... «искусственный интеллект», «экспертные системы»... Раньше с понятием искусственного интеллекта связывали надежды на создание мыслящей машины, способной соперничать с человеческим мозгом и, возможно, превзойти его. Эти надежды, на долгое время захватившие воображение многих энтузиастов, так и остались несбывшимися. И хотя фантастические литературные прообразы «умных машин» создавались еще за сотни лет до наших дней, лишь с середины тридцатых годов, с момента публикации работ А. Тьюринга, в которых обсуждалась реальность создания таких устройств, к проблеме искусственного интеллекта стали относиться серьезно»¹⁰. «До настоящего времени, – писал Маккалистер, – единственного и признанного всеми определения И.И. не существует, и это не удивительно. Достаточно вспомнить, что универсального определения человеческого интеллекта тоже нет. Дискуссии о том, что можно считать признаком И.И., а что – нет, напоминают споры средневековых философов, которых интересовало, сколько ангелов смогут разместиться на кончике иглы»¹¹.

Но если И.И. и нельзя дать исчерпывающего определения, – продолжал автор – можно перечислить задачи, методы решения которых на ЭВМ принято связывать с понятием И.И. Среди таких уже в 1987 году назывались: «автоматическое решение задач» как «не столько вычислительная процедура поиска ответа... сколько нахождение метода решения поставленной задачи»; ... обеспечение работы «распознавателей», то есть устройств, реагирующих на внешнюю среду через различные датчики, например камеры, и позволяющие решать задачи распознавания образов; ... здесь же «распознавание речевых команд»¹². «Системы распознавания естественной речи позволяют пользователю упростить взаимодействие с ЭВМ... Задачи доказательства теорем и обучения (например, для овладения навыками в какой-нибудь игре) решаются с помощью автоматического совершенствования алгоритма посредством обработки пробных вариантов, то есть как бы с помощью накопления «собственного опыта». Следует отметить, что способность к обучению представляет собой одно из основных свойств И.И.»¹³.

«В настоящее время многие отождествляют понятия И.И. и экспертных систем. ...Существующие

экспертные системы включают в себя огромные базы знаний, сформированные с помощью информации, получаемой от экспертов, то есть специалистов в той области, для которой создавалась каждая система»¹⁴.

Однако, отмечал автор, «для эффективной работы мощных систем И.И. необходима высокая скорость доступа к большим базам данных, а также высокое быстродействие. ЭВМ с обычной архитектурой не удовлетворяют этим требованиям»¹⁵.

Отметим, как раз в настоящее время технические барьеры реализации идей И.И. практически сняты. Именно это и обеспечило столь широкое вхождение И.И. в нашу повседневность в последние годы.

Значимо (по нынешним темпам прогресса) раньше – в 1971 году – профессор Дж. Слэйгл в своей работе «Искусственный интеллект. Подход на основе эвристического программирования» отмечал: «машины способны к деятельности, которую часто называют интеллектуальной, если она производится людьми»¹⁶. «Усилия исследователей в области «искусственного интеллекта» направлены на создание машин, обнаруживающих поведение, которое мы у людей называем интеллектуальным»¹⁷.

«Вычислительные машины, – писал тогда Слэйгл, – обладают очень большим быстродействием и высокой точностью. ...В некоторых случаях их используют для моделирования других систем. Например, они применяются для моделирования как всей экономики США, так и функционирования отдельных фирм, транспортных и энергетических сетей и даже работы других вычислительных машин»¹⁸.

«Можно указать, – продолжал автор, – на три подхода к проблеме искусственного интеллекта, применяемые различными исследователями: создание искусственных сетей, искусственное воспроизведение эволюции и эвристическое программирование...

Сеть состоит из большого числа простых элементов и связей между ними. Искусственная сеть либо моделируется на вычислительной машине, либо строится из физических элементов. Часто каждый элемент сети представляет собой искусственный нейрон (нервную клетку). Одним из преимуществ такого подхода является то, что синтезируемая сеть обычно адаптивна; это означает, что она может «обучаться» на собственном опыте. ...Однако лучшее, на что искусственные сети пока оказались способны, это «обучаться» распознавать простые зрительные и звуковые

¹⁴ Там же.

¹⁵ Там же.

¹⁶ Слэйгл Дж. Искусственный интеллект. Подход на основе эвристического программирования. – М.: «Мир», 1973. – С. 7.

¹⁷ Там же. – С. 9.

¹⁸ Там же. – С. 10-11.

¹⁰ Маккалистер Дж. Искусственный интеллект и Пролог на микроЭВМ. – М.: «Машиностроение», 1990. – С. 10.

¹¹ Там же. – С. 11.

¹² Маккалистер Дж. Искусственный интеллект и Пролог на микроЭВМ. – М.: «Машиностроение», 1990. – С. 13-14.

¹³ Там же. – С. 14.

образы. Таким образом, деятельность сетей еще очень далека от интеллектуального поведения»¹⁹.

«При эволюционном подходе к искусственному интеллекту моделируемую на вычислительной машине систему заставляют эволюционировать путем мутаций и отбора. Таким путем удалось добиться, что системы искусственного интеллекта эволюционировали в системы, способные решать простейшие задачи»²⁰.

«Под эвристикой понимается правило, стратегия, метод или прием, используемые для повышения эффективности системы, которая пытается найти решение сложных задач. Эвристическая программа – это программа для вычислительной машины, использующая эвристики. ...Некоторые из эвристических программ ...способны обучаться на основе собственного опыта. Несколько программ являются многоцелевыми в том смысле, что они могут решать различные классы задач»²¹.

Как бы развивая эти идеи, пятнадцать лет спустя Дж. Макаллистер напишет: «Многие аспекты искусственного интеллекта связаны с развивающейся в настоящее время наукой – робототехникой. Идея создания «разумного» робота, способного «учиться на собственном опыте», представляет собой одну из центральных проблем И.И. Такой робот может обладать способностью к ведению диалога на ограниченном естественном языке и уметь решать задачи, требующие инициативы и некоторой оригинальности мышления. Для этого необходимо некоторое предварительное обучение робота, в результате которого он мог бы, в отличие от используемых сейчас промышленных роботов, выполнять целенаправленные и заранее незапрограммированные действия»²².

В настоящее время эта проблема решена, и все вышеперечисленные потенциальные задачи искусственного интеллекта, которые совсем недавно казались сюжетами фантастики, сегодня могут найти воплощение в хозяйственной жизни компаний и в первую очередь в бухгалтерском учете.

Начнем с задачи распознавания образов.

Распознавание образов

Можно сказать, что все многообразие и сложность методов бухгалтерского учета объединяет задача распознавания образов, отражающих содержание фиксируемых в учете фактов хозяйственной жизни. Оценивая содержание источника учетных данных – первичного документа, бухгалтер формирует учетную запись на счетах, посредством которой в отчетности формируется (корректируется) образ соответствующего

элемента общей картины положения дел фирмы. Так, перед глазами заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности возникают такие образы, как основные средства, товары, резервы, расходы будущих периодов, доходы, расходы, прибыль и т.д.

У отражаемых в учете хозяйственных фактов бесчисленное множество характеристик, выходящее далеко за пределы, в свое время очерченные известной «теорией информационных слоев» профессора Я.В. Соколова²³. Большая часть из них не фиксируется в бухгалтерских регистрах. Характеристики, которые потенциально могут найти отражение в учете, объединяют первичные документы. Однако содержание первичных документов чрезвычайно некоротко. Для того чтобы рассказать заинтересованным лицам о том, какое влияние фиксируемый факт оказал (окажет, может оказать) на положение дел компании, бухгалтеру необходимо принять за основу его (факта) квалификации определенные экономико-правовые воззрения и сформировать его образ. Так приобретенное фирмой имущество становится основным средством или товаром, или нематериальным активом, или финансовым вложением; потраченные деньги превращаются в расходы будущих периодов, а убытки покупателя в его гудвилл, рост затрат на выпуск продукции превращается в резервы предстоящих расходов или амортизационные отчисления, а разность между полученной выручкой и затратами десятилетней давности – в основание для выплаты дивидендов в будущем году.

Пользователи бухгалтерской отчетности могут наблюдать за жизнью интересующей их компании во многом только посредством восприятия вот этих самых создаваемых бухгалтерами образов, часто имеющих весьма условное отношение к хозяйственной действительности. Однако именно набор таких образов в реальной хозяйственной жизни служит стимулом (провокацией) для принятия решений о совершенно реальных действиях, формирующих экономическую жизнь нашего общества. И здесь, пожалуй, наиболее далеким от реальности и наиболее сильным по степени воздействия на сознание участников хозяйственной жизни является образ прибыли фирмы.

До недавнего времени возможности такой бухгалтерской «магии» формирования образов хозяйственной жизни во многом определялись теми границами, в которые помещал учетную мысль и, как следствие, методы бухгалтерского учета уровень технологического развития общества. Тот набор данных о хозяйственном факте, который заключают в себе первичные учетные документы – это результат длившегося десятилетиями поиска оптимального соотношения между дефицитом и избыточностью данных, позволяющих

²³ Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. С. 40-41.

¹⁹ Слейгл Дж. Искусственный интеллект. Подход на основе эвристического программирования. – М.: «Мир», 1973. – С. 11.

²⁰ Там же. – С. 12.

²¹ Там же. – С. 12-13.

²² Макаллистер Дж. Искусственный интеллект и Пролог на микроЭВМ. – М.: «Машиностроение», 1990. – С. 15.



формировать набор бухгалтерских образов хозяйственной действительности.

Усложнение жизни и усложнение образа

В настоящее время наша хозяйственная жизнь чрезвычайно усложняется. Постоянно множится количество факторов, от которых зависит будущее стремящихся «удержаться на плаву» компаний. Более того, это усложнение происходит все быстрее и быстрее. И вот современная нам учетная методология, формировавшаяся во второй половине XIX – начале XX века, отражающая в том числе и «скорости» динамики хозяйственной жизни, характерные для предыдущей технологической революции (времени индустриализации общества), начинает все хуже справляться с темпами современности и степенью ее сложности.

Набор образов хозяйственной жизни фирмы, предлагаемый нам сегодня бухгалтерскими методами прошлого и позапрошлого веков, выглядит чрезмерно упрощенным, а формируемая с их помощью картина положения дел фирмы – избыточно усеченной.

Ограничения (допущения), свойственные «старой, доброй бухгалтерии», – периодичность представления данных, границы форм отчетности, одновариантность используемых оценок, ограниченность учетных объектов и их представляемых характеристик, отсутствие прогнозных данных, ограничения коэффицентного анализа отчетности, несопоставимость финансовых и нефинансовых данных и проч. и проч. – превращаются в действительные границы учетных моделей фирмы, снижающих их полезность для принятия управленческих решений в условиях современности.

В этих условиях буквально спасительным для судеб бухгалтерского учета инструментом, способным обеспечить его развитие на весьма далекое прогнозируемое будущее, может стать то, чего так пугаются сегодня наши коллеги, – технологии «искусственного интеллекта».

Новые образы нового времени

Подумайте, какие данные могут составлять образ основного средства во внешней бухгалтерской отчетности фирмы? Увидев позицию «Основные средства» в составе внеоборотных активов фирмы и сумму ее оценки, допустим в 5500 000 рублей, мы можем сделать вывод о том, что в составе внеоборотных активов компаний отражает определенный набор принадлежащего ей на праве собственности материального имущества, отвечающего критериям признания в учете в качестве основного средства, остаточная (или скорректированная) оценка которого составляет 5,5 млн руб. Обратившись к пояснительной записке, мы сможем дополнить данный образ

информацией о том, какими именно способами начисления амортизации была сформирована сумма оценки данной статьи и узнать, переоценивает ли компания отражаемые в отчетности объекты основных средств. Пояснения к балансу смогут рассказать нам о степени амортизации парка основных средств фирмы и показать, насколько интенсивно они обновлялись на прошедший отчетный период. Вот, пожалуй, и все.

Конечно, данный образ может быть значимо дополнен данными аналитического (управленческого) учета основных средств нашей компании. Наши знания (в пределах указанных выше характеристик) здесь могут быть детализированы до каждой единицы данного имущества в отдельности. Также мы сможем узнать ряд технических параметров отдельных объектов основных средств – рекомендуемый срок службы, количество пройденных и планируемых ремонтов (обновлений и т.п.).

Что же к нашим представлениям о составе основных средств компании смог бы дополнить их «цифровой образ», формируемый на основе уже в настоящее время реализуемых на практике информационных технологий? Наиболее правильным ответом здесь будет – «все что угодно, и даже больше!» Практически любые могущие заинтересовать нас характеристики объекта могут формировать элементы его цифрового образа как принципиально нового элемента информационной реальности.

Любые физические и технологические параметры объекта. Его фактические габариты, прогнозное количество дней (часов, секунд) до его возможной поломки, возможную цену продажи на актуальном рынке схожих по характеристикам объектов, степень «моральной старости» по сравнению с возможными альтернативами современного оборудования, объем выпускаемой на нем продукции (любого иного участия в процессе производства) за всю историю эксплуатации, характер влияния его технологической новизны в сравнении с иными элементами парка основных средств на логистические процессы в компании, динамику эффективности использования в зависимости от работавших на нем сотрудников, характеристики влияния его эксплуатации на экологию, влияние его цвета и шума работы на психологический климат в цехе, его доля в получаемой компанией выручке, расходование электроэнергии на его обслуживание, влияние величин начисляемой по нему амортизации (проводимой переоценки) на показатели финансового положения компании и т.д. и т.п., и проч. и проч.

Перечисленные здесь параметры ограничиваются исключительно пределами фантазии автора этой статьи и требованиями к ее объему. Можно сказать гораздо короче: использование И.И. позволит нам создавать в учете фактически виртуального двойника учитываемого объекта, цифровое воплощение которого информационно будет

стремиться к равенству с ним самим. Собственно, процедура учета сведется к непрерывному воспроизведению учетных объектов в их цифровых образах. В целом такой учет будет непрерывно воспроизводить общий цифровой образ ведущей его компании. Любые иные учетные процедуры начнут носить аналитический характер – формирование на основе набора цифровых образов любых представимых (запрашиваемых) вариантов отчетности и анализ ее данных.

Более того, цифровой образ объекта сможет содержать и данные о своем изменении на протяжении всей своей «учетной истории».

При этом такой цифровой портрет объекта сможет не только обновляться практически в реальном режиме времени, но, что чрезвычайно важно, содержательно (аналитически) увязываться с динамикой цифровых портретов всех прочих элементов фирмы по любым заданным программе параметрам, на которые эксплуатация данного объекта будет оказывать влияние.

Пределы возможностей

Следует отметить, что, заключая в себе практически безграничные возможности создания индивидуальных цифровых образов для каждого конкретного объекта учета, И.И. при этом (во всяком случае в прогнозируемом сегодня уровне его потенциального развития, исключая идею эффекта сингулярности и т.п.) не сможет вообразить объект, хоть чем-то отличающийся от любого из им уже учтенных. Ведь «на сегодняшний день системы И.И. не могут объяснять свои решения – правильные или не правильные – даже своим создателям»²⁴.

Эта характеристика И.И. будет прекрасно подходить для задач бухгалтерского учета, так как способна препятствовать фальсификации данных на основе И.И., однако она же может создать затруднения при использовании И.И. для «самостоятельного» анализа им данных, а, главное, построения прогнозов.

Определенную популярность в последнее время получило утверждение о том, что человек в любой своей деятельности использует лишь совсем небольшой процент потенциала своего мозга. Примерно также можно утверждать, что, принимая решения, человек использует лишь ничтожно малый процент от всего объема данных, которые могли бы быть ему полезны. Это обстоятельство обусловлено границами содержания и информативности получаемых им информационных сообщений, в том числе это касается и информационных границ бухгалтерской отчетности компаний.

²⁴ Фэн Ш., Тейлор М. *Заменил ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век.* – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019. – С. 70.

До настоящего времени любая информация о любом мыслимом объекте, формируемая не непосредственным наблюдением за ним, получалась заинтересованными лицами в виде тех или иных моделей предмета, всегда значимо «усекавших» полный комплекс данных, объект характеризующих. Информация никогда не была равна своему объекту. Сам объект информационно значимо превосходил любые данные о нем.

И.И., теоретически зная «всё» о своем объекте, будет способен создавать фактически цифрового двойника любого учитываемого объекта, даже «расширяя» границы информативности такого образа за счет накопления данных об его учетной истории. К учетной статике, отражаемой в отчетности на конкретный момент времени, таким образом, сможет быть добавлена «динамика» элементов отчетности. Мы уже имеем такую практику, например, в медицине, где «история болезни» пациента значимо дополняет информативность данных его текущего обследования.

Отменит ли такая практика саму идею моделирования в виде составления отчетности в определенных формах – скорее всего, нет, так как у человека просто не хватит когнитивных возможностей для адекватного восприятия всего многообразия данных, формирующих цифровые образы учетных объектов. А вот у И.И. их как раз будет достаточно для того, чтобы распознавать соответствующий объект, что называется, целиком.

Анализ и прогнозирование

Работа с цифровыми двойниками объектов учета позволит существенно изменить практику анализа отчетности. Сложная до степени неподвластной человеку взаимосвязка учетных данных позволит представлять заинтересованным лицам практически любые аналитические выкладки по рассматриваемому объекту с любым требуемым набором факторов, позволяя обнаруживать самые неожиданные на первый взгляд механизмы влияния на параметры работы компании от самого общего уровня до любой вообразимой степени детализации.

Непрерывно осуществляющийся анализ «больших данных» из внешних по отношению к компании источников позволит связать такие данные внутрифирменного анализа с любым возможным набором внешних факторов, влияющих на состояние предприятия. Анализ такой степени сложности и такой скорости просто физически неосуществим человеком, которому в новой технологической реальности (в пределах, не относимых к области принятия решений искусственным интеллектом) останется принятие решений на основе предоставленной информации.

Степень сложности проводимого И.И. анализа и скорость его осуществления должны будут послужить источником существенного снижения

рисков экономической деятельности. Парадоксально, но здесь максимальное усложнение аналитических процедур сможет значимо упростить принятие адекватных ситуации управленческих решений.

В перспективе И.И. сможет стать более сильным, по сравнению с человеком, аналитиком, не способным лишь принять решение на основе результатов проведенного анализа. Однако и соответствующие решения могут быть сгенерированы алгоритмом, если в программу будут заложены соответствующие функции, посредством которых человек делегирует И.И. самую важную область экономической деятельности – принятие решений. И вот здесь мы с вами подходим к чрезвычайно интересной теме так называемых смарт-контрактов и смарт-компаний – условно самостоятельных участников экономической жизни, деятельность которых сможет обеспечиваться работой И.И. О перспективах такого возможного сценария развития И.И. и его роли в жизни социума – наша следующая статья. 🟡

Рекомендуемая литература по теме

Читателям, заинтересовавшимся затронутыми данной публикацией вопросами, мы можем порекомендовать знакомство со следующими источниками:

- Гоббс Т. Левиафан. – М.: РИПОЛ классик, 2017.
- Курцвейл Р. Эволюция разума. – М.: БОМБОРА, 2020.
- Макаллистер Дж. Искусственный интеллект и Пролог на микроЭВМ. – М.: «Машиностроение», 1990.
- Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981.
- Слэйгл Дж. Искусственный интеллект. Подход на основе эвристического программирования. – М.: «Мир», 1973.
- Форд М. Роботы наступают. – М.: АНФ, 2016.
- Фэн Ш., Тейлор М. Заменит ли нас искусственный интеллект: введение в XXI век. – М.: Ад Маргинем Пресс, ABCdesign, 2019.

25 лет ИПБ России

ПРОФЕССИОНАЛЬНО-ОБЩЕСТВЕННАЯ АККРЕДИТАЦИЯ: ШАГ В БУДУЩЕЕ



ИПБ России включен в Перечень организаций, проводящих профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ высшего образования и (или) соответствующих дополнительных профессиональных программ Министерства науки и высшего образования РФ

С 2012 года проводит профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ

- Высшего образования и среднего профессионального образования по группе специальностей «Экономика и управление»
- Дополнительного профессионального образования

📍 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
☎ 8800 500 54 51
✉ info@ipbr.org
🌐 www.ipbr.org



Новое в бухгалтерском учёте нематериальных активов

What's New in Accounting for Intangible Assets

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. Набирает темпы продуктивный процесс сближения российского бухгалтерского учёта с международными учётными стандартами. Наряду с четырьмя федеральными учётными стандартами, получившими официальный статус, Минфином Российской Федерации предлагается безусловно своевременный, тщательно проработанный и практически не нуждающийся в каких-либо значительных корректировках проект нового учётного федерального стандарта бухгалтерского учёта (ФСБУ) 14/2021 «Нематериальные активы» взамен ранее действующего до 1-го января 2023 года ПБУ 14/2007 «Учёт нематериальных активов». Вместе с упомянутым ФСБУ (не относится к бюджетным и кредитным организациям) Минфином России разрешено применять в российской учётной практике рекомендации международных стандартов финансовой отчётности (МСФО), в частности МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Ввод в действие ФСБУ 14/2021 намечен на начало 2023 года, хотя юридическим лицам не запрещается его досрочное использование.

Цель настоящей статьи – показать концептуальное выстраивание проекта нового учётного стандарта, тем самым в определённой мере способствовать его успешному внедрению в российскую учётную, аудиторскую и оценочную (экспертную) практику. В статье рассмотрены основные методические элементы, внесённые в проект ФСБУ 14/2021 и те изменения,

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 Worker of Higher School of Russia

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 productive process of rapprochement of Russian accounting with international accounting standards is gaining pace. Along with the four federal accounting standards that have received official status, the Ministry of Finance of the Russian Federation proposes an absolutely timely, carefully elaborated and practically not requiring any significant adjustments draft of a new federal accounting standard (FAS) 14/2021 Intangible Assets instead of the RAS 14/2007 Accounting for Intangible Assets previously valid until January 1, 2023. Together with the mentioned FAS (does not apply to budgetary and credit institutions), the Ministry of Finance of Russia has allowed to apply in Russian accounting practice the recommendations of international financial reporting standards (IFRS), in particular IAS 38 Intangible Assets, IFRS 13 Fair Value Measurement, IAS 36 Impairment of Assets and IFRS 3 Business Combinations. The entry into force of the FAS 14/2021 is scheduled for the beginning of 2023, although legal entities are not prohibited from its early use.

The purpose of this paper is to show the conceptual development project of a new accounting standard, thereby to a certain extent contributing to its successful implementation in the Russian accounting, audit and evaluation (expert) practice. The paper considers the main methodical elements introduced in the draft of FAS 14/2021 and changes related in particular to the composition, value estimates, depreciation methods, impairment and other accounting objects of intangible assets. The authors' recommendations are given regarding some additions to the draft of the standard in question.

коснувшиеся, в частности, состава, стоимостных оценок, способов начисления амортизационных отчислений, обесценения и других объектов бухгалтерского учёта нематериальных активов. Приводятся авторские рекомендации относительно внесения некоторых дополнений в проект рассматриваемого стандарта.

Ключевые слова: проект федерального стандарта бухгалтерского учёта 14/2021 «Нематериальные активы»; интеллектуальная собственность; деловая репутация; первоначальная стоимость; справедливая стоимость; переоценённая стоимость; способы начисления амортизационных отчислений; обесценение нематериальных активов.

Признание и объекты нематериальных активов

Нематериальные активы представляют собой особую группу обладающих имущественной ценностью, контролируемых собственником в результате прошлых событий и не имеющих физической формы долгосрочных (внеоборотных) активов в виде идентифицируемых немонетарных прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации, использование которых по целевому назначению в обычной деятельности экономических субъектов обеспечивает получение постоянных, не менее прогнозируемых сумм реальных доходов. Исключение из приведённого определения согласно проекту ФСБУ 14/2021 (п. 8) составляют материальные носители (вещи) – результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, которые по установкам учётной политики экономического субъекта учитываются обособленно от объекта нематериального актива, а также средства индивидуализации, созданные самим экономическим субъектом¹.

Контроль нематериальных активов со стороны правообладателя предполагает, прежде всего, наличие у последнего права на получение дохода от полезного использования нематериальных активов, а также функционирование системы пресечения несанкционированного доступа к ним.

Идентифицированность нематериального актива согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации означает очевидную обособленность его в качестве объекта бухгалтерского учёта². Для этого необходима государственная защита нематериального актива правовыми актами, обеспечивающими возможность его выделения (отделения) от экономического субъекта, продажи, передачи, сдачи в операционную аренду, обмена как индивидуально, так и вместе с относящимся к нему по договору активом и обязательством отдельно от других прав и обязательств. Важно также, чтобы идентифицированность

Keywords: draft of the federal accounting standard 14/2021 Intangible Assets; intellectual property; business reputation; acquisition cost; fair value; overvalued cost; depreciation methods; impairment of intangible assets.

нематериального актива выражалась результатом приобретения договорных или иных юридических прав независимо от возможности его передачи или отделения из имущества экономического субъекта и его обязательств: патентами, свидетельствами, договорами об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности, лицензионными и другими хозяйственными договорами. Ценность объекта нематериальных активов в их фактической стоимости приобретения (создания) находится в прямой зависимости от прав или привилегий собственников результатов интеллектуальной деятельности².

В качестве объекта нематериальных активов (объекта бухгалтерского учёта) проектом ФСБУ 14/2021 признаётся актив, на который приобретено право собственности и соответствующий следующему перечню критериев – составным частям права на распоряжение упомянутым объектом в любой форме и любым способом:

- не имеет материально-вещественной формы, и первоначальная стоимость актива может быть достоверно определена;
- предназначен для использования в производственной, сбытовой, управленческой деятельности экономического субъекта, сдачи во временное пользование по возмездным арендным договорам, а также в деятельности некоммерческих организаций, ради которой они учреждены;
- используется в названных выше видах обычной деятельности экономического субъекта более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего указанный период;
- результат использования нематериальных активов заключается в получении будущего дохода в суммах, не менее прогнозируемых (в некоммерческих организациях служит обеспечению целевого предназначения их уставной деятельности);
- имеются необходимые ограничения доступа иных лиц к указанным выше доходам, т.е. обеспечен контроль над объектом;

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) в ред. Федерального закона от 21.12.2021 г. № 430-ФЗ. Принят Государственной Думой 21.10.1994 г.

- может быть идентифицирован отдельно от других активов, при этом относительно такого актива при его приобретении (создании) формируются исключительные права, права пользования в соответствии с лицензиями, патентами, авторскими и другими договорными документами, свидетельствующие о существовании самого актива и прав на него. Актив, исключительное право на который принадлежит нескольким совладельцам, признаётся каждым из них объектом нематериальных активов по стоимости согласованной доли (п. 4,5)³.

По бессрчному лицензионному договору на время действия исключительного права на объект нематериального актива правообладатель (лицензиар) передаёт или обязуется передать на основании возмездного договора другому участнику договора (лицензиату) право владения и пользования (но не собственности) объектом нематериального актива по его целевому назначению⁴.

Из приведённого выше перечня критериев признания в бухгалтерском учёте объектов нематериальных активов следует, что в рассматриваемом проекте ФСБУ, в отличие от его предшественника ПБУ 14/2007, в числе критериев признания отсутствует требование обязательного определения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, и экономическим субъектом не предполагается продажа объекта нематериальных активов в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает указанный срок (п.3 ПБУ 14/2007)⁵. В связи с этим представляется вполне справедливым мнение профессора М.Л. Пятова о том, что во главу угла объективно ставится потенциал получения экономическим субъектом прогнозируемых сумм дохода, и именно этим оценивается реальность событий в видимой перспективе с гарантией доходности объекта нематериальных активов [1]. МСФО (IAS) 38 также не предусматриваются упомянутые критерии⁶.

Необходимо отметить, что МСФО (IAS) 38 указывает на необходимость и преимущества профессионального суждения для оценки степени определённости поступления доходов (в конечном счёте – получения экономических выгод, не менее прогнозируемых) от использования объекта нематериальных активов на основе достоверных

данных, имеющихся на дату начального признания активов, отдавая при этом приоритет информации, поступающей из внешних источников, заслуживающих доверия.

Признание объектов нематериальных активов в бухгалтерском учёте не ставится в зависимость от их первоначальной стоимости. Однако, по мнению авторов, разработчикам ФСБУ 14/2021 есть смысл рассмотреть возможность применения стоимостного лимита за единицу объекта нематериальных активов в любой сумме, но в пределах, разрешённых окончательной редакцией упомянутого стандарта (например, по аналогии с основными средствами, учитываемыми в составе «малоценного» имущества (п. 5 ФСБУ 6/2020))⁷.

В целом регламентации проекта ФСБУ 14/2021 и МСФО (IAS) 38 относительно критериев признания объектов нематериальных активов в бухгалтерском учёте идентичны. Правда, МСФО 38 не предусмотрены критерии признания объектов нематериальных активов при условиях их использования в производственной, снабженческо-сбытовой и управленческой видах обычной деятельности, а не для продажи и также периодичность полезного использования, превышающую 12 месяцев. Как представляется, эти расхождения учётных стандартов лишь придают проекту ФСБУ 14/2021 очевидную конкретность и облегчают понятийный аппарат стандарта.

Объекты нематериальных активов

В состав нематериальных активов в зависимости от их целевого назначения и функций и безальтернативного одновременного выполнения всех их критериев признания включаются (п. 4)⁸:

- полезные результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, на которые экономические субъекты имеют исключительные права пользования (объекты интеллектуальной собственности). В соответствии с нормами действующего ГК РФ в число исключительных прав пользования включаются также исключительные права временного пользования (управления, владения) объектами основных средств и нематериальными активами, предоставляемыми контрагенту по соответствующим хозяйственным договорам, регулируемым специализированными законодательными актами Российской Федерации. В составе нематериальных активов учитываются и объекты, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав экономического субъекта, например, нематериального актива, находящегося

⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) 6/2020 «Основные средства». Утверждён приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н. Зарегистрирован Минюстом Рос 15.10.2020 г. Регистрационный номер 60399.

⁸ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

³ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

⁴ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) в ред. Федерального закона от 21.12.2021 г. № 430-ФЗ. Принят Государственной Думой 21.10.1994 г.

⁵ Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» (ПБУ14/2007). Приложение к приказу Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н (в ред. от 16.05.2016 г.). Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 г., регистрационный номер 10975.

⁶ Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 38 «Нематериальные активы». Действует в российском бухгалтерском учёте согласно приказу Минфина России от 16.05.2016 г. № 64н.

у заимодавца по договору залога имущества. Информацию о таких объектах нематериальных активов необходимо приводить в пояснительных таблицах бухгалтерской отчетности;

- право на занятие отдельными видами деятельности на основании лицензий и разрешений (прямого указания на такой объект нематериального актива в ПБУ 14/2007 нет).

Правовая охрана объектов интеллектуальной собственности, как уже было сказано, обеспечивается нормами патентного и авторского права. В группы интеллектуальной (промышленной) собственности, которым обеспечена охрана патентным правом, включены: исключительные права на изобретение, полезную модель, промышленные образцы, секреты производства (ноу-хау), селекционные достижения, знаки обслуживания. Авторским правом охраняются исключительные права на произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, базы данных, технологии интегральных микросхем, фонограммы, сообщения в эфир или по кабелю радио- либо телепередач, веб-сайты, созданные сотрудниками предприятия по отдельному заданию руководства предприятия (обе группы подробно рассмотрены в [2, стр. 43-51].

Группой нематериальных активов (единицы), генерирующей денежные средства, в бухгалтерском учёте признаётся совокупность учётных единиц интеллектуальной собственности одного наименования, одинакового содержания и общего целевого назначения независимо от их учётной стоимости (соответствует каждому названию исключительных прав, приведённых выше) (п. 11)⁹.

Если патенты на объекты промышленной собственности по каким-либо причинам не получены, то они не признаются материальными активами. В таком случае фактические затраты на их приобретение (создание) включаются в состав прочих расходов и учитываются бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. 2, К-т сч. 08, субсч. 5 или субсч. 8.

Администрация экономического субъекта на дату принятия объекта нематериальных активов к бухгалтерскому учёту, в первоначальную стоимость которого включена стоимость материального носителя (вещи), вправе принять решение учитывать упомянутый актив отдельно от объекта нематериальных активов в составе основных средств или запасов (в зависимости от прямой принадлежности материального носителя (вещи) к определённым активам). Такая классификация активов учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т счетов 08, субсч. 5, 15 (10, субсч. 10), К-т сч. 04. При этом первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на сумму расчётной стоимости материального носителя (вещи). Расчётная стоимость материального носителя (вещи) в таком случае определяется на основе справедливой стоимости (см. ниже – в стоимостной оценке нематериальных активов)

или стоимости аналогичных активов и не может превышать первоначальную стоимость объекта нематериальных активов. Если же будет решено обособить материальный носитель (вещь) уже используемого объекта нематериальных активов, то расчётная стоимость на дату его признания отдельным активом не должна быть больше балансовой стоимости объекта нематериального актива (п. 13)⁹.

Объектом нематериального актива ФСБУ 14/2021 (п. 9)⁹ является также положительная деловая репутация (в деловом обиходе англ. гудвилл) предприятия как имущественного комплекса, проданного в порядке, установленном действующим российским законодательством, которая соответствует критериям признания согласно МСФО (IFRS)3¹⁰. Согласно упомянутому МСФО деловая репутация в денежном измерителе определяется положительной или отрицательной суммой разницы между стоимостью покупки (инвестиции) над приобретаемым интересом (долей инвестора) по оценочной стоимости активов и обязательств по состоянию на дату покупки. Это означает, что фактическая стоимость приобретения в определённом размере превышает балансовую стоимость чистых активов приобретённого предприятия на дату начала торгов. Сумма указанной разницы признаётся объектом нематериальных активов «Положительная деловая репутация» (гудвилл).

Гудвилл находится под защитой гражданского права в целом. Для приобретателя дата принятия гудвилла к бухгалтерскому учёту в качестве объекта нематериальных активов установлена официальная дата получения им контроля над активом – дата перехода прав собственности на приобретённое предприятие или его части к новому владельцу, т. е. дата государственной регистрации хозяйственного договора. Приобретаемое предприятие лишается статуса юридического лица.

Расходы на подготовку предприятия (полностью или частично) к продаже, включая расходы на процедуры оформления пакета передаточной документации и выполнение всех рекламных и торговых работ, продаваемое предприятие принимает на свой счёт и учитывает проводкой: Д-т сч. 91, субсч. 2, К-т сч. 23 (29), 60, 69, 70, 71, 76, 96 и других счетов-носителей затрат.

Экономические субъекты вправе создавать своими средствами внутрихозяйственный гудвилл, формализованная стоимость которого определяются аналитически по специальным методикам. Упомянутый показатель используется в системе управления экономикой предприятия, но не признаётся активом и не является объектом текущего

⁹ *Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.*

¹⁰ *Международный стандарт финансовой отчётности МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Действует в российском бухгалтерском учёте согласно приказу Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н (в ред. от 17.02.2021 г.)*

бухгалтерского финансового учёта, однако, по мнению автора, вполне может служить значимым объектом интегрированной бухгалтерской отчётности.

Гудвилл создаётся при наличии у продаваемого предприятия стабильной прибыли, существенного потенциала рентабельности активов или собственного капитала, развитых логистических связей, благоприятной репутации качества выпускаемой продукции и других преимуществ. Если продаваемое предприятие имеет признанную покупателем положительную репутацию, то покупатель готов понести затраты на приобретение гудвилла и подготовку его к полезному использованию. Такие затраты учитываются под отдельным цифровым кодом в дебетовом обороте субсчёта 5 к сч. 08.

Отрицательная деловая репутация (англ. бэквилл) по экономическому содержанию противоположна гудвиллу и формируется под влиянием процессов, неблагоприятных для микроэкономики. Сумма беквилла рассчитывается покупателем по специальным методикам, ориентированным на установки МСФО (IFRS) 3, и становится объектом согласования с продавцом предприятия.

Если фактическая сумма сделки по покупке предприятия как имущественного комплекса (или его части) оказалась меньше суммы балансовой стоимости активов и обязательств купленного предприятия (т.е. стоимости чистых активов), то сумма разницы является прочим доходом (прибылью) покупателя в том отчётном периоде, в котором она была признана в бухгалтерском учёте, и учитывается проводкой: Д-т сч. 76, субсч. «Расчёты с прочими дебиторами и кредиторами» (субсчёт – авторский), К-т сч. 91, субсч. 1. Аналогичной бухгалтерской проводкой учитывается сумма беквилла, принятого к бухгалтерскому учёту в составе прочих доходов. На сумму беквилла покупатель предлагает продавцу предприятия снизить окончательную стоимость объекта продажи. Таким образом, покупатель получает определённую компенсацию, составляющую сумму его дохода, – своеобразную прибыль. При этом будет целесообразно, следуя принципу осмотрительности, выполнить контрольную проверку оценки купленного предприятия с тем, чтобы предупредить возможные разногласия с органами налогового администрирования при уплате налога на прибыль.

При подготовке к переводу бухгалтерского учёта объектов нематериальных активов по регламентам проекта ФСБУ 14/2021 и рекомендованных им МСФО могут появиться предпосылки некоторого изменения структурного состава объектов нематериальных активов. Пересчёт сравнительных показателей бухгалтерской отчётности, начиная с которой применяется упомянутый учётный стандарт, не является обязанностью экономических субъектов. То же распространяется на выполнение корректировок балансовой стоимости

объектов нематериальных активов, учтённых по состоянию на конец периода, предшествующего отчётному (п. 52)¹¹.

Для этого потребуется:

- сформировать перечень объектов бухгалтерского учёта, которые соответствуют критериям признания по проекту ФСБУ 14/2021, ранее (согласно ПБУ 14/2007) также учитываемых в составе объектов нематериальных активов, и определить их оставшийся срок полезного использования согласно установкам нового учётного стандарта; возможные корректировки учитываются в качестве изменений оценочных значений (без бухгалтерской проводки);
- установить объекты бухгалтерского учёта, подлежащие признанию в составе нематериальных активов по ФСБУ 14/2021, которые до применения упомянутого учётного стандарта учитывались в составе других активов, и на начало отчётного периода перевести их в объекты нематериальных активов. Первоначальная стоимость последних признаётся в оценке по балансовой стоимости соответствующих активов. Одновременно определяется оставшийся срок полезного использования и способ начисления амортизационных отчислений. Возникающие корректировки учитываются как изменение оценочных значений (без бухгалтерской проводки);
- определить объекты бухгалтерского учёта, ранее учитываемые в составе объектов нематериальных активов, однако проектом ФСБУ 14/2021 не признанные; их необходимо списать с бухгалтерского учёта (за исключением упомянутых объектов, реклассифицированных в другие активы) по состоянию на начало отчётного периода в оценке по балансовой стоимости на единовременное уменьшение нераспределённой прибыли, имеющейся у экономического субъекта на указанную дату. Факт списания с бухгалтерского учёта объектов нематериальных активов в оценке по балансовой стоимости учитывается обычной бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 05, К-т сч. 04 – списана сумма амортизационных отчислений, накопленная на дату выбытия объекта нематериальных активов; Д-т сч. 84, К-т сч. 04 – списана остаточная (балансовая) стоимость выбывшего актива на уменьшение нераспределённой прибыли. При отсутствии средств нераспределённой прибыли остаточная (балансовая) стоимость списанного объекта нематериальных активов можно отнести на увеличение прочих расходов или уменьшение бухгалтерской прибыли отчётного периода бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. 2 или сч. 99, К-т сч. 04. Данные об изложенных выше изменениях состава нематериальных активов включаются в пояснительные таблицы бухгалтерской отчётности за отчётный период.

¹¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

В число нематериальных активов не включаются (п. 8)¹²:

- финансовые вложения;
- результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, приобретённые или созданные для продажи;
- права пользования нематериальным активом, необходимые для деятельности по договорам аренды;
- долгосрочные активы к продаже;
- поисковые активы (ранее учитывались в составе нематериальных активов (п. 23 ПБУ 24/2011)¹³;
- средства индивидуализации, созданные собственными силами и средствами экономического субъекта – фирменные знаки, знаки обслуживания (ранее учитывались в составе нематериальных активов (п. 4 ПБУ 14/2007));
- интеллектуальные и деловые качества персонала экономического субъекта, его квалификация и способность к труду;
- совокупность информации о покупателях (заказчиках) и иных контрагентах экономических субъектов;
- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, если учётной политикой предприятия предусмотрен порядок учёта упомянутых активов отдельно от объекта нематериальных активов.

Как представляется, приведённый перечень можно продолжить затратами, связанными с правом доступа к телефонной сети, пользования товарным знаком без права распространения, переработки и изменения технологии, приобретением прав по лизинговым договорам и иным видам операционной аренды. Упомянутые права ограничены сроками временного пользования объектом интеллектуальной собственности по назначению, обусловленному хозяйственным договором, тогда как контроль осуществляется правообладателем. Вероятно, разработчикам ФСБУ 14/2021 есть смысл обратить внимание на предлагаемое уточнение при выработке окончательной редакции упомянутого стандарта.

По сравнению с установками ПБУ 14/2007 перечень активов, не включаемых в состав объектов нематериальных активов, конкретизирован; поисковые нематериальные активы и затраты на создание средств индивидуализации собственными силами и средствами предприятия исключены из числа нематериальных активов. Тем самым ранее имевших место существенных расхождений между отечественным стандартом и МСФО (IAS) 38 не осталось.

¹² *Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.*

¹³ *Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011). Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2011 г. № 125 н. Зарегистрировано в Минюсте России 03.12.2011 г. Регистрационный номер 22875.*

Единица учёта

Согласно ФСБУ 14/2021 (п.10) единицей бухгалтерского учёта считается инвентарный объект – совокупность прав (в их числе – цифровых), предоставляемых одним патентом, свидетельством, договором отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, договором уступки правообладателем прав требования либо в ином порядке, регулируемым действующим законодательством Российской Федерации, другими документами, свидетельствующими о наличии самого актива и права на владение (управление) им. Инвентарный объект может быть сложным (комплексным) – объединять несколько однотипных результатов интеллектуальной деятельности (например, единая технология, мультимедийный продукт, кинофильм, иное аудиовизуальное произведение).

Каждый инвентарный объект в составе однородной группы нематериальных активов является обязательным объектом аналитического учёта к бухгалтерскому счёту 04 «Нематериальные активы». Порядок формирования цифровых кодов инвентарных объектов устанавливается учётной политикой экономического субъекта.

Срок полезного использования

Срок полезного использования каждого объекта нематериальных активов в общеэкономической трактовке представляет собой расчётный календарный период, основанный на специальных инженерно-экономических обоснованиях или других достоверных данных, по результатам которых прогнозируется – при условии целевого использования актива – возможность получения дохода или обеспечения других (непроизводственных) видов обычной деятельности экономического субъекта. Для некоторых объектов нематериальных активов срок полезного использования устанавливается на основе данных о физических (в натуральных или условно-натуральных, кроме стоимостных, измерителях) объёмах продуктов труда, которые прогнозируются произвести с применением объекта нематериального актива. Такие сроки полезного использования нематериальных активов относятся к классу определённых.

Определённым сроком полезного использования объектов нематериальных активов признаётся продолжительность контроля правообладателя результатов интеллектуальной деятельности (объектов промышленной собственности и авторского права), указанных в правоохранительных документах. К классу определённых относятся сроки полезного использования, которые при наличии объективных оснований можно с большой уверенностью считать, что в будущем прогнозируемые показатели доходности объекта нематериального актива станут реальностью. Однако не исключается

частичное или полное отсутствие исходных данных для определения срока полезного использования объекта нематериального актива, что вполне возможно, если он не регламентирован в правоохранительных документах, например, в случае с изобретениями, имеющими особую значимость для определённых направлений знаний. В связи с этим срок полезного использования объекта нематериальных активов классифицируется в качестве неопределённого. Согласно МСФО (IFRS) 3 срок полезного использования положительной деловой репутации всегда признаётся неопределённым (в российской практике допускается срок полезного использования в течение 20 лет).

Независимо от вариантов исчисления срок полезного использования объекта нематериального актива не может превышать срок обычной деятельности экономического субъекта. В бухгалтерском учёте срок полезного использования объекта нематериального актива признаётся за минусом периода между датой представления заявки на право собственности и датой получения соответствующего правоохранительного документа.

В современной экономике реальный период полезного использования объектов нематериальных активов существенно зависит от наступления их морального износа – неизбежного следствия постоянно растущей конкуренции на рынках высоких технологий, рекламных продуктов и многих других достижений отечественной и зарубежной интеллектуальной деятельности, преимущественно прикладного значения. Поэтому срок полезного использования, по существу, предопределяет амортизационную политику экономических субъектов. В отличие от ПБУ 14/2007, в проекте ФСБУ 14/2021 (п. 30)¹⁴ приводится исчерпывающий перечень данных, необходимых для исчисления срока полезного использования объекта нематериального актива (срок действия прав предприятия на результаты интеллектуальной деятельности, лицензии и других разрешений на занятие теми или иными видами бизнеспроцессов, ожидаемого периода использования объекта нематериального актива на основе нормативных, договорных и иных ограничений использования, намерений администрации предприятия относительно использования объекта и др.). В целом проект ФСБУ 14/2021, также как и МСФО (IAS) 38, предписывает при исчислении срока полезного использования объектов нематериальных активов принимать в расчёт значимые факторы: сферу обычной деятельности экономического объекта, в которой проектируется использование актива по целевому назначению, типовой жизненный цикл, техническое, технологическое и иные виды устаревания актива (моральный износ), стабильность отрасли по решающим показателям, в которой используется нематериальный актив, период

контроля актива, юридические и другие правовые ограничения на его использование. Концептуальная особенность срока полезного использования объекта нематериального актива заключается в том, что практически нельзя гарантировать, что актив под воздействием многочисленных (преимущественно внешних) событий хозяйственной жизни экономического субъекта не подвергнется моральному устареванию либо не произойдёт его значимое уменьшение или увеличение. Практика показывает, что возможны и определённые просчёты при прогнозировании срока полезного использования объекта нематериального актива. Если имеется внушающая доверие информация относительно упомянутых обстоятельств, МСФО (IAS) 38 предусмотрена обязанность экономического субъекта осуществлять систематический контроль и выполнять соответствующие корректировки первоначально принятого определённого срока полезного использования объекта нематериального актива. Такая же обязанность была предусмотрена и ПБУ 14/2007 (п. 27). Что касается неопределённого срока полезного использования объекта нематериального актива, то при наличии значимых признаков МСФО (IFRS) 38 и пока действующее ПБУ 14/2007 (п. 31) рекомендуют периодически выяснять (в ПБУ 14/2007 – ежегодно) потребность пролонгации неопределённого срока полезного использования или переквалифицировать упомянутый срок в определённый.

Необходимо отметить, что в проекте ФСБУ 14/2021 отсутствуют указания относительно изменения рассматриваемого срока. Однако поскольку соответствующие факты экономической жизни предприятия и обусловленные ими корректировки срока полезного использования объектов нематериальных активов носят объективный характер, представляется правомерным внесение соответствующих дополнений в окончательный вариант ФСБУ 14/2021.

Стоимостная оценка объектов нематериальных активов

Объекты нематериальных активов, контролируемые экономическим субъектом – правообладателем, принимаются к бухгалтерскому учёту в стоимостной оценке по первоначальной стоимости, что распространяется на все учётные группы объектов (п. 14)¹⁵.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов представляет собой фактическую себестоимость законченных капитальных вложений в их приобретение по возмездным хозяйственным договорам уступки прав и создание в обособляемых видах обычной деятельности (собственными силами и средствами) экономических субъектов до

¹⁴ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

¹⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

официальной даты принятия объектов нематериальных активов к бухгалтерскому учёту.

Объекты нематериальных активов из группы промышленной собственности, принятые к бухгалтерскому учёту, создаются в производствах, предназначенных для выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (далее – НИОК и ТР), критерии признания и стоимостной оценки которых, как известно, регулируется ПБУ 17/02¹⁶.

Напомним, результаты НИОК и ТР капитализируются и признаются объектом нематериальных активов при наличии прогнозируемого результата, на который получен патент, т.е. упомянутый результат соответствует всем критериям признания и правовой охраны объекта нематериального актива может быть принят к бухгалтерскому учёту (п. 7-9 ПБУ 17/02). Условия признания НИОК и ТР, регламентируемые ПБУ 17/02, идентичны установкам МСФО (IAS) 38, за исключением НИР, результаты которых этим стандартом не признаются объектами нематериальных активов.

Затратами, включаемыми в первоначальную стоимость объекта нематериальных активов, проектом ФСБУ 14/2021 признаётся весь комплекс затрат, непосредственно относящийся к капитальным вложениям в соответствующие результаты интеллектуальной деятельности (2-й абзац п. 12). ПБУ 14/2007, как известно, регламентирует состав упомянутых затрат «закрытым» перечнем (п. 8), по существу, не противоречащим проекту нового стандарта. Позиция разработчиков проекта ФСБУ 14/2021 не расходится с рекомендациями МСФО (IAS) 38, за исключением суммы дохода инвестора (сумма наиболее вероятного вознаграждения за инвестирование капитала в создание интеллектуальной собственности), которую предлагается включать в качестве прямых затрат на создание объектов нематериальных активов (учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 08, субсч. 5, К-т сч. 76, субсч. 3 (75, субсч. 2). Прямых регламентаций затрат, не включаемых в первоначальную стоимость объектов нематериальных активов, в проекте нового учётного стандарта нет. В ПБУ 14/2007 (п. 10) и в МСФО (IAS) 38 перечень таких затрат приводится. Однако справедливо будет отметить, что он не является специфичным лишь для нематериальных активов и относится к затратам на приобретение и создание любых активов (разумеется, кроме денежных средств). Думается, что п. 12 проекта ФСБУ 14/2021 можно понимать так, что перечень затрат, включаемых в затраты, в совокупности образующих первоначальную стоимость объектов нематериальных активов, не допускает в неё какие-либо другие затраты. Очевидно,

требуется соответствующее разъяснение Минфина России по этому вопросу.

Первоначальная стоимость и сумма накопленных амортизационных отчислений объектов нематериальных активов обычно признаётся постоянной величиной в течение периода их полезного использования, если объекты не переоценивались и не обесценивались (п. 15)¹⁷. Необходимо отметить, что первоначальная стоимость изменяется (увеличивается) также в результате модернизации нематериального актива. Так, например, если в результате модернизации (существенной доработки) программного продукта для ЭВМ значительно расширены его функциональные возможности, т.е., по сути, создан без изменения целевого назначения и названия новый объект информационной системы (при этом не требуется повторной регистрации патента), то совокупная сумма фактических затрат на этот актив по своему экономическому содержанию является объектом капитальных вложений.

Напомним, методика определения уровня ответственности в российском бухгалтерском учёте регламентируется Концепцией бухгалтерского учёта в рыночной экономике России (п. 6.2.1), одобренной Методологическим советом при Минфине России, Президентским советом ИПБ России 29.12.1994 г.

Изменённая первоначальная стоимость модернизированного программного продукта будет равна совокупной сумме, состоящей из остаточной стоимости этого актива на дату начала работ по его модернизации и фактических затрат на выполнение и сдачу соответствующих капитальных работ. Бухгалтерский учёт процесса изменения первоначальной стоимости в связи с существенными результатами модернизации объекта нематериальных активов ведётся в корреспонденциях счетов 04 и 08 в обычном порядке. Видимо, перечень условий изменения первоначальной стоимости нематериальных активов, указанный в проекте ФСБУ 14/2021, а также в ПБУ 17/02, и с ними комментарии к счетам 04 и 08 Инструкции по применению типового Плана бухгалтерских счетов будет целесообразно дополнить.

Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов не меняется, если в результате модернизации объект улучшен (даже значительно), но не был создан, например, новый программный продукт без изменения его названия и целевого использования. В этом случае сумму фактических затрат на модернизацию правомерно будет считать текущими затратами отчётного периода или затратами будущих периодов (Д-т сч. 97, К-т сч. 08, субсч. 5) с последующим списанием на затраты отчётных периодов того вида обычной деятельности предприятия, в которой актив используется (Д-т соответствующих счетов учёта затрат, К-т сч. 97).

¹⁶ Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) в ред. от 16.05.2016 г. Утверждено приказом Минфина России 19.11.2002 г. Зарегистрировано в Минюсте России 13.12.2002 г. Регистрационный номер 4029.

¹⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов может трансформироваться в переоценённую стоимость в результате проведённой переоценки, применяемой для последующей стоимостной оценки упомянутых активов при условии, что для них действует активный рынок.

Активный рынок МСФО (IFRS) 13 определяется как свободный рынок требований и обязательств, на котором торговые операции проводятся часто, в существенных объёмах и ответственно обеспечивающий оперативную информацию о ценах и участниках рынка на постоянной основе¹⁸. Порядок стоимостной оценки приобретений/продаж продажа на активном рынке регламентируется МСФО (IAS) 38 и некоторыми другими МСФО.

Переоценённая стоимость представляет собой сумму денежных средств, которой может располагать экономический субъект, если бы потребовалось заменить используемый объект нематериальных активов по стоимости его возможной продажи на дату переоценки. По экономическому содержанию переоценённой стоимостью объектов нематериальных активов является справедливая стоимость на дату переоценки за минусом сумм накопленных амортизационных отчислений и обесценения на ту же дату, причём справедливая стоимость, по МСФО (IAS) 38, устанавливается на основании данных свободного активного рынка. Основы оценки по справедливой стоимости, регламентируемые МСФО (IFRS) 13, применяются к первоначальной стоимости и переоценённой стоимости объектов нематериальных активов, если использование справедливой стоимости требуется или разрешается другими МСФО.

Справедливая стоимость, судя по МСФО (IFRS) 13, основана на рыночных ценах активного рынка, сложившихся на дату совершения продаж (например, по прайс-листам постоянных поставщиков и подрядчиков). Для установления рыночных цен стоимостные данные участников активного рынка во внимание не принимаются и обычно используются в аналитических целях. Практически справедливой считается стоимость, представляющая собой реальную стоимость (денежную выручку), которую можно получить в результате продажи актива (и не только нематериального,) или стоимость, по которой состоится коммерческая сделка по передаче обязательства при её выполнении на добровольной (без принуждения) основе между участниками рынка на дату определения оценки по справедливой стоимости. Справедливая стоимость – это цена сегодняшнего дня, цена, которую согласны (без принуждения) принять обе стороны сделки. При этом балансовая стоимость (как известно, равная первоначальной или переоценённой стоимости за вычетом сумм накопленных

амортизационных отчислений и обесценения) должна уменьшаться до возмещаемой стоимости, исчисляемой по МСФО (IAS) 36 в пределах справедливой стоимости за минусом совокупной суммы фактических затрат на весь процесс выбытия объектов нематериальных активов¹⁹. МСФО (IAS) 13 рекомендуется несколько способов определения величины справедливой стоимости. Мы считаем наиболее приемлемым получивший признание специалистов «рыночный» способ, заключающийся в том, что справедливая стоимость определяется непосредственно (прямым счётом) на основании информации свободного рынка (по прайс-листам, актам экспертной оценки товаров, работ и услуг) или косвенно – по тому же пакету информации на аналогичные активы.

Наряду с изложенным необходимо отметить, что Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» в связи с использованием стоимостной оценки по справедливой стоимости не отменяется применение стоимостных оценок, регламентированных действующими редакциями отечественных учётных стандартов, в первую очередь, от концептуальной оценки по фактическим затратам. Порядок расчётов и применения оценки по справедливой стоимости является обязательным объектом учётной политики экономических субъектов (письмо Банка России от 07.11.2018 г. № 41-1-8/953).

Способ бухгалтерского учёта по переоценённой стоимости не применяется в отношении средств индивидуализации и прав на занятия отдельными видами деятельности (п. 17)²⁰. По некоторым объектам нематериальных активов, включённым в состав переоцениваемых и уже учитываемых по переоценённой стоимости, может быть обнаружено, что определить их справедливую стоимость затруднительно, поскольку отсутствуют необходимые данные активного рынка. В такой ситуации балансовой стоимостью упомянутых активов является их переоценённая стоимость, исчисленная в результате предыдущей переоценки, уменьшенная на суммы последующей накопленных амортизационных отчислений и обесценения (п. 16, 22)²⁰. Если при первой переоценке справедливая стоимость объектов нематериальных активов определённой учётной группы не определяется, то они оцениваются по первоначальной стоимости за минусом накопленных на дату переоценки сумм амортизационных отчислений и обесценения (по остаточной стоимости). При появлении предположений определения справедливой стоимости для этой группы нематериальных активов необходимо возобновить использование способа учёта в

¹⁹ *Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 36 «Обесценение активов»*. Принят в российском бухгалтерском учёте согласно приказу Минфина России от 28.12.2015 г. (в ред. от 14.12.2020 г.).

²⁰ *Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021*. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

¹⁸ *Международный стандарт бухгалтерского учёта (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»*. Принят в российском бухгалтерском учёте согласно приказу Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н (в ред. от 11.07.2016 г.).

оценке по переоценённой стоимости в отчётном периоде появления указанного условия.

В проекте ФСБУ 14/2021 (п. 18) сохранилась предусмотренная ПБУ 14/2007 (п. 8) обязанность проводить регулярные переоценки однажды переоценённого объекта нематериальных активов, независимо от финансовых и других качественных показателей обычной деятельности экономических субъектов. Однако в отличие от ПБУ 14/2007 упомянутым проектом учётного стандарта предлагается устанавливать переоценённую оценку объекта нематериального актива равной или незначительно отличающейся (предмет профессионального суждения) от справедливой стоимости. Периодичность переоценки объектов нематериальных активов устанавливается экономическими субъектами самостоятельно для каждой учётной группы переоцениваемых активов по соображениям значимости происходящих изменений их справедливой стоимости в соответствующем отчётном периоде либо не чаще одного раза по состоянию на конец отчётного года (согласно п. 17 ПБУ 14/2007 переоценка объектов нематериальных активов разрешалась лишь на конец отчётного года).

Основным способом переоценки объектов нематериальных активов проектом ФСБУ 14/2021 (так же и МСФО (IAS) 38) предлагается способ, при котором их первоначальная стоимость и сумма амортизационных отчислений в результате раздельной переоценки доводится до справедливой стоимости. Допустимым считается способ переоценки, при котором остаточная стоимость объектов нематериальных активов, исчисленная на дату их переоценки, также доводится до справедливой стоимости. К каждой учётной группе объектов нематериальных активов применяется единый способ переоценки (выбор способа – объект учётной политики предприятия). Переоценённая стоимость объектов нематериальных активов должна быть равна либо существенно приближена к их справедливой стоимости (по ПБУ 14/2007 переоценивалась только остаточная стоимость объектов нематериальных активов).

Сумма дооценки объектов нематериальных активов, переоценённых впервые, относится на увеличение совокупного финансового результата отчётного периода (прочие доходы), в котором выполнена переоценка, отдельно от сумм других слагаемых упомянутых доходов без включения в бухгалтерскую прибыль того же отчётного периода. Если выполнена очередная переоценка (объект переоценки – остаточная стоимость объектов нематериальных активов, учтённых в оценке по переоценённой стоимости, исчисленной по результатам предыдущей переоценки), то из суммы дооценки – результата выполненной переоценки в отчётном периоде – вычитается возмещаемая сумма уценки, учтённая по результатам предшествующей переоценки и принятая к бухгалтерскому

учёту в составе обособленных прочих расходов. МСФО (IAS) 38 также предусматривает включение суммы дооценки объектов нематериальных активов в состав совокупного прочего дохода в том пределе, в котором она восстанавливает сумму уценки, ранее признанную в составе убытков. При подготовке бухгалтерского баланса общая сумма дооценки за отчётный период включается в состав собственного капитала по статье «Нераспределённая прибыль».

Экономические субъекты вправе определённую часть накопленной дооценки объектов нематериальных активов использовать на уменьшение суммы их обесценения.

Под накопленной дооценкой объектов нематериальных активов понимается совокупная сумма учтённой дооценки упомянутых активов за отчётный период и накопительного итога в целом за отчётный год.

Впоследствии накопленная сумма дооценки (кредитовое сальдо отдельного субсчёта к счёту 91) включается в сумму нераспределённой прибыли одновременно на дату выбытия объекта нематериальных активов, по которому была накоплена дооценка бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. 3 (см. ниже), К-т сч. 84. Разрешается также и иной вариант, при котором сумма дооценки при упомянутом хозяйственном факте относится на увеличение суммы нераспределённой прибыли отчётного периода по мере начисления амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов. При этом сумма накопленной дооценки должна быть равна сумме положительной разницы между суммой амортизационных отчислений, начисленных за отчётный период, рассчитанной от первоначальной стоимости объекта нематериальных активов и увеличенной на сумму дооценки по результатам последней переоценки, либо от первоначальной (переоценённой) стоимости без учёта указанной суммы дооценки (п. 25)²¹. Принятый способ списания накопленной дооценки распространяется на объекты нематериальных активов всех учётных групп.

Представляется, что для обособленного аналитического учёта указанных выше прочих доходов целесообразно дополнить типовой бухгалтерский счёт 91 субсчётом 3 «Накопленная дооценка объектов нематериальных активов» (субсчёт – авторский, является объектом учётной политики экономического субъекта), и этот цифровой код предусмотреть в программном обеспечении прибыли и убытков. Сумма дооценки принимается к бухгалтерскому учёту проводкой: Д-т сч. 04, К-т сч. 91, субсч. 3, а при раздельной переоценке учётной стоимости и накопленной суммы амортизационных отчислений составляется вторая проводка: Д-т сч. 91.3, К-т сч. 05.

²¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

Уценка объектов нематериальных активов означает уменьшение балансовой стоимости последних в результате переоценки, сумма которой признаётся в качестве обособленных прочих расходов.

Сумма уценки, как результат переоценки объектов нематериальных активов, выполненной впервые, полностью признаётся обособленной частью прочих расходов, не включаемой в финансовые результаты отчётного периода, в котором сумма уценки была принята к бухгалтерскому учёту. Если сумма уценки сформирована в результате очередной переоценки объектов нематериальных активов, а в предшествующей переоценке по этим активам была определена сумма дооценки, то сумма уценки погашается суммой упомянутой дооценки. При недостатке соответствующей суммы дооценки оставшаяся сумма уценки признаётся прочими расходами в порядке, изложенном выше.

Сумма уценки принимается к бухгалтерскому учёту проводкой: Д-т сч.91, субсчёт 4 «Накопленная сумма уценки объектов нематериальных активов» (субсчёт – авторский, является объектом учётной политики и используемого программного обеспечения), К-т сч.04; при раздельной переоценке учётной стоимости и накопленной суммы амортизационных отчислений уценённых объектов нематериальных активов: Д-т сч. 05, К-т сч. 91, субсч. 4.

Последствия изменения способа последующей переоценки объектов нематериальных активов не вызывают необходимость пересчёта учётных данных за предыдущие отчётные периоды. Возможные затраты на выполнение экспертных и иных работ, непосредственно относящиеся к переоценке объектов нематериальных активов, по возмездным хозяйственным договорам включаются в состав общехозяйственных и сбытовых затрат в суммах акцептованных счетов-фактур подрядчика (без НДС) бухгалтерской проводкой Д-т сч. 26,44, К-т сч. 60; на сумму входящего НДС – Д-т сч. 19, субсч. 2, К-т сч. 60 [2,3].

Обесценение объектов нематериальных активов

Обесценение объектов нематериальных активов означает состояние объекта нематериальных активов, при котором его балансовая стоимость меньше денежной суммы выручки, которую положительно можно получить во время срока полезного использования актива или в результате его продажи. Согласно МСФО (IAS) 36 балансовая стоимость объектов нематериальных активов не должна превышать их возмещаемую стоимость, при этом сумма обесценения определяется сравнением балансовой стоимости актива с его возмещаемой стоимостью.

Возмещаемая стоимость исчисляется как большее из двух стоимостных значений: а) справедливой стоимости актива за вычетом затрат на процесс его продажи; б) стоимостной ценности его

использования, определяемой в сумме дисконтированной стоимости потоков денежных средств от дальнейшего использования актива и от его выбытия по истечении срока полезного использования [4].

Учётной политикой экономического субъекта необходимо предусмотреть порядок системного мониторинга процессов возникновения на каждую отчётную дату признаков, свидетельствующих о возникновении на свободном активном рынке возможного обесценения объектов нематериальных активов (существенное уменьшение рыночной стоимости актива против прогнозируемого, фактические или прогнозируемые значительные технологические либо законодательные изменения, имеющиеся доказательства морального устаревания актива и т.п.). При мониторинге обесценения актива объекты нематериальных активов с неопределённым сроком полезного использования должны тестироваться на обесценение ежегодно или более регулярно (объект учётной политики предприятия).

Полагаем, что при прогнозе наступления событий, грозящих экономическому субъекту существенным снижением учётной стоимости объектов нематериальных активов, будет методически оправданным сформировать резерв средств для погашения будущих убытков от вполне возможного обесценения этих активов согласно принципам осмотрительности и целесообразности в российском бухгалтерском учёте. Сумма резерва определяется по признанным результатам указанного выше прогноза. Для бухгалтерского учёта движения и сальдо резерва, по мнению авторов, можно использовать резервный бухгалтерский счёт, имеющийся в действующем Плана счетов бухгалтерского учёта, назвав его «Резерв под обесценение внеоборотных активов» с приданием ему отдельного субсчёта «Резерв под обесценение объектов нематериальных активов». Методику бухгалтерского учёта движения средств такого резерва можно принять ту же, что и в действующей редакции типового Плана счетов бухгалтерского учёта по аналогии, например, со счётом 14 (см. комментарии к сч. 14 в [3]).

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов

Концептуально начисление амортизационных отчислений (накопленная или аккумулированная стоимость, представляющая текущие затраты отчётного периода на те виды обычной деятельности предприятия, в которых используются объекты нематериальных активов) предполагает наличие трёх его элементов, устанавливаемых на дату принятия объектов нематериальных активов к бухгалтерскому учёту: срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способы исчисления амортизационных отчислений. Названные

элементы амортизационных отчислений формируются в таком порядке, чтобы к концу амортизационного срока балансовая или ликвидационная стоимость (если последняя определяется) стала нулевой, за исключением случаев, когда заключён договор с покупателем на продажу объекта нематериальных активов в конце срока его полезного использования на свободном активном рынке, по данным которого можно определить ликвидационную стоимость объекта на дату его продажи.

Ликвидационная стоимость представляет собой расчётную денежную сумму, которую экономический субъект получил бы на дату выбытия объекта нематериальных активов после вычета прогнозируемых затрат, если бы состояние упомянутого актива и срок его полезного использования были такие, которые характерны для окончания срока его полезного использования. Если предполагается указанная выше продажа объекта нематериальных активов, ликвидационная стоимость будет равна чистой денежной сумме, ожидаемой к получению в результате успешной продажи актива. Показатель ликвидационной стоимости впоследствии корректируется для расчёта начисляемых сумм амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, а также на дату их списания с бухгалтерского учёта правообладателя.

Необходимо организовать обязательный системный мониторинг упомянутых элементов в конце отчётного года, а также во внутригодовых отчётных периодах, в которых получена достоверная информация о приближающихся событиях, вследствие которых потребуются необходимые изменения амортизационных элементов. Вносимые по результатам мониторинга корректировки учитываются как изменения оценочных значений (дополнительно см. ПБУ 8/2010, раздел 3)²².

Амортизационные отчисления не начисляются по объектам нематериальных активов с неопределённым сроком полезного использования. Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам не приостанавливается (в том числе по активам при временном прекращении их полезного использования), за исключением, когда ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов становится нулевой или превышает его балансовую стоимость. При появлении условий, в которых ликвидационная стоимость объекта становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизационных отчислений по нему возобновляется.

Начисление амортизационных отчислений, как и прежде, выполняется тремя способами: линейным, уменьшаемого остатка, пропорционально физическому количеству – объёму товарной продукции

предприятия в натуральных измерителях. Упомянутые способы знакомы по установкам ПБУ 14/2007 (п. 28), однако проектом ФСБУ 14/2021 (п. 39, 40) внесены давно назревшие регулятивы, существенно приблизившие отечественный стандарт к МСФО (IAS) 38. Однако независимо от применяемого способа сумма амортизационных отчислений за отчётный период исчисляется из такого расчёта, чтобы к концу срока полезного использования балансовая стоимость объекта нематериальных активов равнялась его ликвидационной стоимости.

Начисление амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, обеспечивающим доход в течение срока полезного использования актива, выполняется линейным способом или способом уменьшаемого остатка учётной стоимости объектов нематериальных активов.

Линейный способ начисления амортизационных отчислений основан на принципе равномерного погашения учётной стоимости объектов нематериальных активов в течение всего срока их полезного использования. Сумма начисленных амортизационных отчислений исчисляется отношением суммы разницы между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов к оставшемуся сроку его полезного использования.

Способом уменьшаемого остатка учётной стоимости объектов нематериальных сумм амортизационных отчислений определяются так, чтобы за одинаковые отчётные периоды они уменьшались по мере истечения срока полезного использования амортизируемых объектов. При этом в отличие от ПБУ 14/2007 экономическим субъектам предоставлено право самостоятельно определять формулу расчёта амортизационных отчислений за отчётный и в последующих периодах.

Способом начисления амортизационных отчислений, применяемым по объектам нематериальных активов, срок полезного использования которых определяется по прогнозируемому физическому объёму выпуска товарной продукции в натуральных измерителях, сумма амортизационных отчислений за отчётный период определяется произведением разницы между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов на отношение показателя фактического товарного выпуска продуктов труда в натуральных измерителях (по однородным группам товарной продукции) к оставшемуся сроку полезного использования актива. При этом не разрешается замена натуральных измерителей суммами выручки от продажи конечных продуктов труда или иными аналогичными доходами, выпущенными с участием объекта нематериальных активов, за исключением получения указанных доходов, регулируемых действующим законодательством России (п. 40)²³. ПБУ 14/2007 такое ограничение не рассматривалось.

²² Положение по бухгалтерскому учёту «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (в ред. от 06.04.2015 г.). Зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 г.

²³ Федеральный стандарт бухгалтерского учёта (ФСБУ) «Нематериальные активы» 14/2021. Проект Минфина России от 28.09.2021 г.

Основным сроком начала начисления амортизационных отчислений установлена дата принятия объекта нематериальных активов к бухгалтерскому учёту; допустимым – с первого числа отчётного периода, следующего за отчётным периодом, в котором актив был принят к бухгалтерскому учёту.

Основной конечной датой начисления амортизационных отчислений принята дата списания объекта нематериальных активов с бухгалтерского учёта; допустимой – с первого числа отчётного периода, следующего за отчётным периодом списания актива с бухгалтерского учёта.

Напомним, порядок бухгалтерского учёта в оборотах бухгалтерских счетов 04 и 05 в связи с намеченным вводом в действие ФСБУ 14/2021 не изменился: суммы накапливаемых амортизационных отчислений и обесценения учитываются отдельно от первоначальной (переоценённой) стоимости объектов нематериальных активов.

Списание объектов нематериальных активов с бухгалтерского учёта

Перечень причин, который даёт право администрации экономического субъекта списывать объекты нематериальных активов, прекративших обеспечение дохода экономическому субъекту, с бухгалтерского учёта, в проекте ФСБУ 14/2021 (п. 44) по сравнению с аналогичными установками ПБУ 14/2007 (п. 34) практически не изменился. Упомянутый перечень дополнен лишь обязанностью списания в связи с истечением срока действия специального разрешения (лицензии) экономическому субъекту на выполнение определённого вида обычной деятельности или отдельных финансовых сделок.


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. Пятов М.Л. Парадоксы продолжают или К чему ведёт движение имущественной массы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 4. – С. 2-7.
2. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерские проводки в экономике коммерческих организаций: справочник с комментариями и рекомендациями. – Москва: Магистр, ИНФРА-М, 2021. – 336 с.

Выводы

В современной российской экономике объекты нематериальных активов приобретают очевидную значимость в капитализации бизнеса, их статус существенно возрастает в оценке финансового положения экономических субъектов. Нематериальные активы, по существу, уникальны, в частности потому, что, в отличие от других капиталоемких активов, они в гораздо большей степени находятся под влиянием многочисленных неуправляемых внешних событий, следствием которых является их заметное обесценение, в первую очередь в ситуациях неопределённости ценового функционирования свободного активного рынка. В связи с этим возрастает значимость профессионального мнения бухгалтера при разработке управленческим аппаратом экономических субъектов решений относительно. Новый российский учётный стандарт создаёт для этого полноценную методическую основу. По нашему мнению, при подготовке к переводу учёта нематериальных активов в соответствии с ФСБУ 14/2021 необходимо в первую очередь провести жёсткий мониторинг обоснованности учётной стоимости, всех составляющих учёта амортизационных отчислений, состава объектов нематериальных активов с определённым и неопределённым сроками полезного использования и при наличии определяющих условий выполнить необходимые корректировки, осуществить контрольный анализ состояния свободного активного рынка, провести другие мероприятия. Будет целесообразно изучить рекомендации МСФО 13, 36, 38, связанных с ФСБУ 14/2007. 

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. Pyatov M.L. Paradoxes prodolzhayutsya ili K chemu vedyet dvizhenie imushchestvennoy massy [Paradoxes Continue or Where does the Movement of the Property Mass Lead to]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 4, pp. 2-7 (in Russ.).
2. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskie provodki v ekonomike kommercheskih organizatsiy: spravochnik s kommentariyami i rekomendatsiyami* [Accounting Transactions in the Commercial Organizations: reference book with comments and recommendations]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2021. 336 p.

3. 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.

4. Мизиковский Е.А., Дружилловская Т.Ю., Дружилловская 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.

Для цитирования

Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Новое в бухгалтерском учете нематериальных активов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 3. – С. 9-22.

3. Bakaev A.S. *Plan schetov buhgalterskogo uchyota finansovohozyaystvennoy 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.

4. 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.

For citation

Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Novoe v buhgalterskom uchete nematerial'nykh aktivov* [What's New in Accounting for Intangible Assets]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgaltserov)*, 2022, no. 3, pp. 9-22 (in Russ.).



25 лет ИПБ России

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_3_23
УДК 657
ВАК 08.00.12

Управленческий учет и анализ эффективности Общественных финансов

Management Accounting and Performance Analysis of Public Finances

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Российская Федерация,
Москва

Сергей Юрьевич Ильин

канд. экон. наук, доцент департамента
менеджмента и инноваций
e-mail: i.sergey777@gmail.com

Валерий Иванович Хоружий

докт. экон. наук, доцент, профессор департамента
налогов и налогового администрирования
e-mail: vhoruzhiy@yandex.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., д. 49-55.
Тел. + 7 (495) 249-52-49.

Горский аграрный университет,
Российская Федерация, Владикавказ

Борис Николаевич Хосиев

канд. экон. наук, профессор,
заведующий кафедрой экономической безопасности,
бухгалтерского учета, финансов и аудита
e-mail: hosiev.b@yandex.ru
362040, Российская Федерация,
г. Владикавказ, ул. Кирова, д. 37.
Тел. +7 (8672) 53-23-04.

Ижевская государственная сельскохозяйственная
академия, Российская Федерация,
Ижевск

Гамлет Яковлевич Остаев

канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита
e-mail: ostaeff@yandex.ru

Григорий Роланович Алборов

канд. экон. наук, доцент кафедры экономической
кибернетики и информационных технологий
e-mail: udtipb@yandex.ru
426069, Российская Федерация,
г. Ижевск, ул. Студенческая, д. 11.
Тел. + 7 (3412) 51-38-89.

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

Sergey Yu. Ilyin

PhD in Economics, Associate Professor at the
Management and Innovations Department
e-mail: i.sergey777@gmail.com

Valery I. Khoruzhy

Doctor of Economics, Associate Professor of the
Department of Tax and Tax Administration
e-mail: vhoruzhiy@yandex.ru
49-55 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone + 7 (495) 249-52-49.

Gorskiy agrarnyy universitet (Gorsk Agrarian
University), Russian Federation, Vladikavkaz

Boris N. Khosiev

PhD in Economics, Professor,
Head of the Economic Security, Accounting,
Finance and Audit Department
e-mail: hosiev.b@yandex.ru
37 Kirova st., Vladikavkaz 362040,
Russian Federation.
Phone +7 (8672) 53-23-04.

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

Gamlet Ya. Ostaeff

PhD in Economics, Associate Professor at the
Accounting, Finance and Audit Department
e-mail: ostaeff@yandex.ru

Grigory R. Alborov

PhD in Economics, Associate Professor at the Economic
Cybernetics and Information Technology Department
e-mail: udtipb@yandex.ru
11 Studencheskaya st., Izhevsk
426069, Russian Federation.
Phone + 7 (3412) 51-38-89.

Аннотация. В статье подробно изложена авторская система показателей, рекомендуемая публичным образованиям для управленческого учета и анализа эффективности своих финансовых отношений, столь значимых для страны и ее населения, помогающая им проводить комплексный и системный анализ результативности и затратности потребляемых денежных ресурсов в процессе осуществления деятельности.

Abstract. This paper describes in details the authors' system of indicators recommended to public entities for management accounting and analysis of their financial relations' effectiveness, which are significant for the country and its population, helping them to conduct a comprehensive and systematic analysis of the efficiency and cost of consumed monetary resources in the course of their activities. The basis for constructing this system is the sphere

Основу построения данной системы составляет сфера деятельности публичных образований, включающая в себя общественное воспроизводство, экономическую политику и внешнеэкономические связи, опираясь на которую сформированы взаимодействующие друг с другом факторные и результирующие показатели (доходность и расходность финансируемых государственными и муниципальными органами власти мероприятий по обеспечению социальной стабильности). При ее построении использованы расчетно-конструктивный, дедуктивный и индуктивный методы, дающие в своем сочетании прочные причинно-следственные связи между общей результативностью и общей затратностью и образующими их частными однородными индикаторами. Применение такого подхода принесет публичным образованиям точные сведения анализируемых параметров, ориентируясь на которые они смогут оперативно выявлять и ранжировать резервы оптимизации финансовой выгоды и быть уверенными в правильности принимаемых решений.

Ключевые слова: управленческий учет; анализ; эффективность; общественные финансы; доходы; расходы.

Введение

Требования к новым вызовам и ограничениям в современной экономике в сочетании с ограниченными общественными ресурсами требуют незамедлительных адаптивных управленческих подходов и методик оценки управления на материалах управленческого учета и анализа [1, 2]. Управление должно быть направлено на измерение и фиксацию любой информации, носящей в себе финансовую и иную информацию, необходимую для достижения целей государственных и муниципальных органов власти [3].

Как нам представляется, управленческий учет – это не только инструмент для целей конкретного экономического субъекта, групп субъектов, холдингов, но и современная учетная парадигма общественного сектора.

В условиях нынешних реалий управления требуется теоретическое обоснование и выработка рекомендаций по организации системы управленческого учета и анализа эффективности общественных финансов с учетом современных международных тенденций [4, 5].

Общественный сектор определяет вектор развития народного хозяйства, поскольку от показателей его функционирования зависит успешность мероприятий публичных образований в области проведения государственной и муниципальной экономической политики, необходимой для гарантирования населению достойного уровня жизни, заключающегося в

of public entities activities, which includes social reproduction, economic policy and foreign economic relations, based on which factor and resulting indicators interacting with each other (profitability and expenditure of measures financed by state and municipal authorities to ensure social stability) are formed. When building the system, the computational and constructive, deductive and also inductive methods were used, which in their combination give strong causal relationships between the overall performance and the total cost, as well as the particular homogeneous indicators that form them. The application of this approach will bring accurate information of the analyzed parameters to public entities, based on which they will be able to quickly identify and rank the reserves for optimizing financial benefits and be confident in the correctness of their decisions.

Keywords: management accounting; analysis; efficiency; public finance; income; expenses.

постоянном и ритмичном обеспечении элементарными материальными и нематериальными благами всех социальных групп, проживающих на территории определенной страны [6, 7, 8]. Важность этого вопроса и предопределила выбор исследуемого предмета, посвященного вопросам оценки эффективности общественных финансов как базового фактора деятельности публичных образований на современном историческом этапе, представляющего собой совокупность общих и частных показателей, отражающих результативность (доходность или прямую эффективность) и затратность (расходную или косвенную эффективность) денежных отношений в государственных и муниципальных масштабах, решение которых мы видим в создании инструментария, состоящего из методик их расчета путем переработки научных положений, содержащихся в трудах А.В. Алтынцева [9], Н.Г. Ивановой [10], Р.А. Масгрейва [11], Е.В. Рябовой [12], Хоружий Л.И. [13], Р.Р. Яруллина [1] и др., имеющих, на наш взгляд, прикладную ценность.

Цель исследования

Цель исследования представляется нам в формировании управленческого инструментария, позволяющего публичным образованиям в комплексе анализировать эффективность финансовых отношений с учетом всех условий деятельности, присущих общественному сектору.

Задачи исследования

Выработать комплекс действий, связанных с рассмотрением среды функционирования публичных образований, построением и предложением перечня показателей оценки прямой и косвенной эффективности финансов, сосредоточенных в их поле деятельности.

Материалы, методы и условия проведения исследования

Выполнение обозначенных процедур для достижения поставленной цели и решения сформулированных задач исследования реально через применение расчетно-конструктивного, дедуктивного и индуктивного методов, служащих для лучшей конкордации результирующих и факторных показателей эффективности (в конкретной ситуации, в сфере общественных финансов) с помощью управленческого учета и анализа кратко-аддитивной скалярности результиративности и затратности искомым индикаторов.

Результаты исследования и их обсуждение

Публичные образования осуществляют свою деятельность в различных направлениях, объединенных в три большие группы: общественное воспроизводство, экономическая политика, внешнеэкономические связи. Структура каждой из групп, являющихся областями деятельности публичных образований, представлена в табл. 1.

По ней видно, что в ведении публичных образований все стадии, характерные для преобладающего в современном обществе товарного хозяйства, и все макроэкономические инструменты. С учетом такой структуры сформируем прямые (непосредственные) и косвенные (опосредованные) показатели эффективности общественных финансов, отражающие соответственно доходность и расходность публичных образований на общем и частном уровнях в монолитности их причинно-следственных параметров (формулы (1), (2), (3), (4), (5), (6), (7), (8)):

Таблица 1. Сфера деятельности публичных образований

Общественное воспроизводство	Экономическая политика	Внешнеэкономические связи
1. Общественное производство.	1. Фискальная (бюджетно-налоговая) политика.	1. Международная торговля.
2. Общественное распределение.	2. Таможенная политика.	2. Международное производственное сотрудничество.
3. Общественный обмен.	3. Денежно-кредитная политика.	3. Международное научно-техническое сотрудничество.
4. Общественное потребление.	4. Ценовая политика.	4. Международная миграция рабочей силы.
	5. Инвестиционная политика.	5. Международное инвестирование.
	6. Социальная политика.	6. Мировая валютная система.

$$\text{Эф}_{\text{оф(п)}} = \frac{D_{\text{по(б)}} + D_{\text{по(вб)}}}{R_{\text{по(овп)}} + R_{\text{по(эп)}} + R_{\text{по(вэс)}}}, \quad (1)$$

где $\text{Эф}_{\text{оф(п)}}$ – совокупная прямая эффективность общественных финансов;

$D_{\text{по(б)}}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{\text{по(вб)}}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$R_{\text{по(овп)}}$ – расходы публичных образований на регулирование общественного воспроизводства, руб.;

$R_{\text{по(эп)}}$ – расходы публичных образований на проведение экономической политики, руб.;

$R_{\text{по(вэс)}}$ – расходы публичных образований на регулирование внешнеэкономических связей, руб.;

$$\text{Эф}_{\text{оф(п)а}} = \frac{D_{\text{по(б)}} + D_{\text{по(вб)}}}{R_{\text{по(овп)}}}, \quad (2)$$

где $\text{Эф}_{\text{оф(п)а}}$ – прямая эффективность общественных финансов по расходам публичных образований на регулирование общественного воспроизводства;

$D_{\text{по(б)}}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{\text{по(вб)}}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$R_{\text{по(овп)}}$ – расходы публичных образований на регулирование общественного воспроизводства, руб.;

$$\text{Эф}_{\text{оф(п)б}} = \frac{D_{\text{по(б)}} + D_{\text{по(вб)}}}{R_{\text{по(эп)}}}, \quad (3)$$

где $\text{Эф}_{\text{оф(п)б}}$ – прямая эффективность общественных финансов по расходам на проведение экономической политики;

$D_{\text{по(б)}}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{\text{по(вб)}}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$R_{\text{по(эп)}}$ – расходы публичных образований на проведение экономической политики, руб.;

$$\text{Эф}_{\text{оф(п)с}} = \frac{D_{\text{по(б)}} + D_{\text{по(вб)}}}{R_{\text{по(вэс)}}}, \quad (4)$$

где $\text{Эф}_{\text{оф(п)с}}$ – прямая эффективность общественных финансов на регулирование внешнеэкономических связей;

$D_{по(б)}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{по(вб)}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$P_{по(вэс)}$ – расходы публичных образований на регулирование внешнеэкономических связей, руб.;

$$Эф_{оф(к)} = \frac{P_{по(овд)} + P_{по(эп)} + P_{по(вэс)}}{D_{по(б)} + D_{по(вб)}}, \quad (5)$$

где $Эф_{оф(к)}$ – совокупная косвенная эффективность общественных финансов;

$P_{по(овд)}$ – расходы публичных образований на регулирование общественного воспроизводства, руб.;

$P_{по(эп)}$ – расходы публичных образований на проведение экономической политики, руб.;

$P_{по(вэс)}$ – расходы публичных образований на регулирование внешнеэкономических связей, руб.;

$D_{по(б)}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{по(вб)}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$$Эф_{оф(к)а} = \frac{P_{по(овд)}}{D_{по(б)} + D_{по(вб)}}, \quad (6)$$

где $Эф_{оф(к)а}$ – косвенная эффективность общественных финансов по расходам публичных образований на регулирование общественного воспроизводства;

$P_{по(овп)}$ – расходы публичных образований на регулирование общественного воспроизводства, руб.;

$D_{по(б)}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{по(вб)}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$$Эф_{оф(к)б} = \frac{P_{по(эд)}}{D_{по(б)} + D_{по(вб)}}, \quad (7)$$

где $Эф_{оф(к)б}$ – косвенная эффективность общественных финансов по расходам на проведение экономической политики;

$P_{по(эп)}$ – расходы публичных образований на проведение экономической политики, руб.;

$D_{по(б)}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$D_{по(вб)}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.;

$$Эф_{оф(к)с} = \frac{P_{по(вэс)}}{D_{по(б)} + D_{по(вб)}}, \quad (8)$$

Таблица 2. Показатели эффективности общественных финансов

Прямые показатели	Содержание	Косвенные показатели	Содержание
Общие показатели			
Совокупная прямая эффективность общественных финансов	Совокупные доходы публичных образований (в сумме бюджетных и внебюджетных доходов) в расчете на единицу их совокупных расходов, включающих в себя расходы на регулирование общественного воспроизводства, расходы на проведение экономической политики, расходы на регулирование внешнеэкономических связей	Совокупная косвенная эффективность общественных финансов	Совокупные расходы публичных образований, включающие в себя расходы на регулирование общественного воспроизводства, расходы на проведение экономической политики, расходы на регулирование внешнеэкономических связей, в расчете на единицу из совокупных (в сумме бюджетных и внебюджетных) доходов
Частные показатели			
Прямая эффективность общественных финансов по расходам на регулирование общественного воспроизводства	Совокупные доходы публичных образований в расчете на единицу их расходов на регулирование общественного воспроизводства	Косвенная эффективность общественных финансов по расходам на регулирование общественного воспроизводства	Расходы публичных образований на регулирование общественного воспроизводства в расчете на единицу их совокупных доходов
Прямая эффективность общественных финансов по расходам на проведение экономической политики	Совокупные доходы публичных образований в расчете на единицу их расходов на проведение экономической политики	Косвенная эффективность общественных финансов по расходам на проведение экономической политики	Расходы публичных образований на проведение экономической политики в расчете на единицу их совокупных доходов

Продолжение таблицы.

Прямые показатели	Содержание	Косвенные показатели	Содержание
Прямая эффективность общественных финансов по расходам на регулирование внешнеэкономических связей	Совокупные доходы публичных образований в расчете на единицу их расходов на регулирование внешнеэкономических связей	Косвенная эффективность общественных финансов по расходам на регулирование внешнеэкономических связей	Расходы публичных образований на регулирование внешнеэкономических связей в расчете на единицу их совокупных доходов

где $\text{Эф}_{\text{оф(к)с}}$ – косвенная эффективность общественных финансов на регулирование внешнеэкономических связей;

$\text{Р}_{\text{по(вэс)}}$ – расходы публичных образований на регулирование внешнеэкономических связей, руб.;

$\text{Д}_{\text{по(б)}}$ – бюджетные доходы публичных образований, руб.;

$\text{Д}_{\text{по(вб)}}$ – внебюджетные доходы публичных образований, руб.

В таблице 2 проинтерпретируем сформированные показатели эффективности общественных финансов.

Отталкиваясь от содержания показателей табл. 2, сформируем совокупные (общие) показатели эффективности общественных финансов, используя кратнo-аддитивные зависимости между выбранными результирующими и факторными индикаторами (формулы (9), (10)):

$$\text{Эф}_{\text{оф(п)}} = \frac{1}{\text{Эф}_{\text{оф(к)а}} + \text{Эф}_{\text{оф(к)б}} + \text{Эф}_{\text{оф(к)с}}}, \quad (9)$$

где $\text{Эф}_{\text{оф(п)}}$ – совокупная прямая эффективность общественных финансов;

$\text{Эф}_{\text{оф(к)а}}$ – косвенная эффективность общественных финансов по расходам на регулирование общественного воспроизводства;

$\text{Эф}_{\text{оф(к)б}}$ – косвенная эффективность общественных финансов по расходам на проведение внешнеэкономической политики;

$\text{Эф}_{\text{оф(к)с}}$ – косвенная эффективность общественных финансов по расходам на регулирование внешнеэкономических связей;

$$\text{Эф}_{\text{оф(к)}} = \frac{1}{\text{Эф}_{\text{оф(п)а}} + \text{Эф}_{\text{оф(п)б}} + \text{Эф}_{\text{оф(п)с}}}, \quad (10)$$

где $\text{Эф}_{\text{оф(к)}}$ – совокупная косвенная эффективность общественных финансов;

$\text{Эф}_{\text{оф(п)а}}$ – прямая эффективность общественных финансов по расходам на регулирование общественного воспроизводства;

$\text{Эф}_{\text{оф(п)б}}$ – прямая эффективность общественных финансов по расходам на проведение внешнеэкономической политики;

$\text{Эф}_{\text{оф(п)с}}$ – прямая эффективность общественных финансов по расходам на регулирование внешнеэкономических связей.

Предлагаемый нами инструментарий отличается целостностью взаимодействия факторных и результирующих показателей эффективности общественных финансов, взаимодействующих в органическом единстве, облегчающем принятие решений в области оптимизации государственных и муниципальных доходов и расходов.

Подводя итоги проведенному исследованию, выделим преимущества созданного инструментария для оценки эффективности общественных финансов, которые публичным образованиям необходимо иметь в виду при анализе соответствующих показателей:

1. Появление возможности ранжирования степени влияния частных индикаторов затратности на общую результативность и частных индикаторов результативности на общую затратность денежных ресурсов.
2. Всесторонний охват функционирования областей общественного сектора, раскрывающих полностью номенклатуру образуемых в нем доходов и расходов.
3. Отражение исчерпывающего перечня хозяйственных условий в общественном секторе.

Публичные образования, задействовав авторскую систему показателей, смогут предельно максимизировать результативность и предельно минимизировать затратность осуществляемой деятельности и, следовательно, получать наибольшую финансовую выгоду от своих хозяйственных операций, предназначенных для социальной стабильности.

Заключение

Скомпонованная авторская система характеризуется комплексностью и системностью общих и частных показателей эффективности общественных финансов, так как построена на симбиозе классических и эволюционных закономерностей их формирования и потому приспособлена к действующему хозяйственному механизму. Благодаря ей, публичные образования смогут оперативно выявлять и ранжировать резервы улучшения результативности и затратности финансируемых мероприятий и находить оптимальные варианты развития макроэкономики.

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. Яруллин Р.Р. Проблемы и перспективы развития государственных и муниципальных финансов в России // Наука через призму времени. – 2017. – № 4 (4). – С. 24-27.
2. Ostaev G.Y., Suetin S.N., Frantsisko O.Yu., Alexandrova E.V. Assessment of the Effectiveness of the Management of Agricultural Organizations in Management Accounting // *Amazonia Investiga*. – 2020. – Vol. 9. – no. 28. – pp. 260-271.
3. Klychova G., Zakirova A., Nigmatzyanov A., Nikitenko I., Ostaev G. Efficiency of Corporate Finance: Formation of Accounting and Management Tools // E3S Web of Conferences: 14th International Scientific and Practical Conference on State and Prospects for the Development of Agribusiness, INTERAGROMASH 2021. – Rostov-on-Don: EDP Sciences Publ., 2021.
4. Kondratiev D.V., Osipov A.K., Gainutdinova E.A., Abasheva O.V., Ostaev G.Ya. Criteria and Indicators of Synergistic Efficiency of Food Industry Enterprise Management // IOP Conference Series: Earth and Environmental Science: International Scientific and Practical Conference on Development of the Agro-Industrial Complex in the Context of Robotization and Digitalization of Production in Russia and Abroad, DAICRA 2021. – Yekaterinburg: IOP Publishing Ltd, 2022.
5. Ostaev G., Kondratyev D., Kravchenko N., Nekrasova E. Crisis Identification and Development of Crisis Management Algorithm in the Agricultural Sector // *Amazonia Investiga*. – 2020. – Vol. 9. – no. 29. – pp. 316-326.
6. Klychova G., Zakirova A., Ostaev G., Sokolov V., Nekrasova E. Corporate Finance in the System of Economic Analysis Management and Intensification // E3S Web of Conferences: 14th International Scientific and Practical Conference on State and Prospects for the Development of Agribusiness, INTERAGROMASH 2021. – Rostov-on-Don: EDP Sciences Publ., 2021.
7. Ostaev G.Ya., Alborov R.A., Ermakov D.N., Belokurova E.V., Artemiev N.V. Management Accounting and Economic Security in Corporate Management of Agricultural Company Operation // *Revista de la Universidad del Zulia*. – 2022. – Vol. 13. – no. 36. – pp. 158-172.
8. Alborov R.A., Karagodin D.A., Kontsevaya S.M., Ostaev G.Ya., Kondratyev D.V. Management of Agricultural Crops Production Depending on Land Quality and Intensification Factors // *Revista de la Universidad del Zulia*. – 2022. – Vol. 13. – no. 36. – pp. 80-92.
9. Алтынцев А.В., Будаева К.В., Михайлова А.А., Климанов В.В., Яговкина В.А. Управление государственными финансами: международный опыт и сравнения // *Общественные финансы*. – 2014. – №30. – С. 159-192.

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. YArullin R.R. Problemy i perspektivy razvitiya gosudarstvennyh i munitsipal'nyh finansov v Rossii [Problems and Prospects for the Public and Municipal Finances Development in Russia]. *Nauka cherez prizmu vremeni*, 2017, no. 4 (4), pp. 24-27 (in Russ.).
2. Ostaev G.Y., Suetin S.N., Frantsisko O.Yu., Alexandrova E.V. Assessment of the Effectiveness of the Management of Agricultural Organizations in Management Accounting. *Amazonia Investiga*, 2020, Vol. 9, no. 28, pp. 260-271.
3. Klychova G., Zakirova A., Nigmatzyanov A., Nikitenko I., Ostaev G. *Efficiency of Corporate Finance: Formation of Accounting and Management Tools*. E3S Web of Conferences: 14th International Scientific and Practical Conference on State and Prospects for the Development of Agribusiness, INTERAGROMASH 2021, Rostov-on-Don, EDP Sciences Publ., 2021.
4. Kondratiev D.V., Osipov A.K., Gainutdinova E.A., Abasheva O.V., Ostaev G.Ya. *Criteria and Indicators of Synergistic Efficiency of Food Industry Enterprise Management*. IOP Conference Series: Earth and Environmental Science: International Scientific and Practical Conference on Development of the Agro-Industrial Complex in the Context of Robotization and Digitalization of Production in Russia and Abroad, DAICRA 2021, Yekaterinburg, IOP Publishing Ltd, 2022.
5. Ostaev G., Kondratyev D., Kravchenko N., Nekrasova E. Crisis Identification and Development of Crisis Management Algorithm in the Agricultural Sector. *Amazonia Investiga*, 2020, Vol. 9, no. 29, pp. 316-326.
6. Klychova G., Zakirova A., Ostaev G., Sokolov V., Nekrasova E. *Corporate Finance in the System of Economic Analysis Management and Intensification*. E3S Web of Conferences: 14th International Scientific and Practical Conference on State and Prospects for the Development of Agribusiness, INTERAGROMASH 2021, Rostov-on-Don, EDP Sciences Publ., 2021.
7. Ostaev G.Ya., Alborov R.A., Ermakov D.N., Belokurova E.V., Artemiev N.V. Management Accounting and Economic Security in Corporate Management of Agricultural Company Operation. *Revista de la Universidad del Zulia*, 2022, Vol. 13, no. 36, pp. 158-172.
8. Alborov R.A., Karagodin D.A., Kontsevaya S.M., Ostaev G.Ya., Kondratyev D.V. Management of Agricultural Crops Production Depending on Land Quality and Intensification Factors. *Revista de la Universidad del Zulia*, 2022, Vol. 13, no. 36, pp. 80-92.
9. Altynitsev A.V., Budaeva K.V., Mihaylova A.A., Klimanov V.V., YAgovkina V.A. Upravlenie gosudarstvennymi finansami: mezhdunarodnyy opyt i sravneniya [Public Finance Management: International Experience and Comparisons]. *Obshchestvennye finansy*, 2014, no. 30, pp. 159-192 (in Russ.).

10. Иванова Н.Г. Управление государственными и муниципальными финансами: теория и современная практика: монография. – СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2018. – 221 с.
11. Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. – М.: Бизнес Атлас, 2009. – 716 с.
12. Рябова Е.В. Финансовая система государства и предмет финансового права // Финансовое право. – 2018. – № 4. – С. 11-14.
13. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Романова А.А. Формирование и представление информации в системе управленческого учета с целью развития межорганизационных отношений организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – №3. – С. 190-202.
10. Ivanova N.G. *Upravlenie gosudarstvennymi i munitsipal'nymi finansami: teoriya i sovremennaya praktika* [Public and Municipal Finance Management: Theory and Modern Practice]. Sankt-Peterburg, Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet Publ., 2018. 221 p.
11. Musgrave R.A., Musgrave P.B. *Gosudarstvennye finansy: teoriya i praktika* [Public Finance: Theory and Practice]. Moscow, Business Atlas Publ., 2009. 716 p.
12. Ryabova E.V. *Finansovaya sistema gosudarstva i predmet finansovogo prava* [The State Financial System and The Financial Law Subject]. *Finansovoe pravo*, 2018, no. 4, pp. 11-14 (in Russ.).
13. Khoruzhy L.I., Katkov YU.N., Romanova A.A. *Formirovanie i predstavlenie informatsii v sisteme upravlencheskogo ucheta s tsel'yu razvitiya mezhorganizatsionnykh otnosheniy organizatsiy APK* [Formation and Presentation of Information in the Management Accounting System in Order to Develop Inter-Organizational Relations of Agro-Industrial Complex Organizations]. *Buhuchet v sel'skom hoz'yaystve*, 2022, no. 3, pp. 190-202 (in Russ.).

Для цитирования

Ильин С.Ю., Хоружий В.И., Остаев Г.Я., Хосиев Б.Н., Алборов Г.Р. Управленческий учет и анализ эффективности общественных финансов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 3. – С. 23-29.

For citation

Ilyin S.YU., Khoruzhy V.I., Ostaev G.YA., Khosiev B.N., Alborov G.R., *Upravlencheskiy uchet i analiz effektivnosti Obshchestvennykh finansov* [Management Accounting and Performance Analysis of Public Finances]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 3, pp. 23-29 (in Russ.).

IV МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ

5-9 сентября 2022 года

Право, учет, налогообложение 2022.
Отчетность за 9 месяцев 2022.
Перспективы 2023

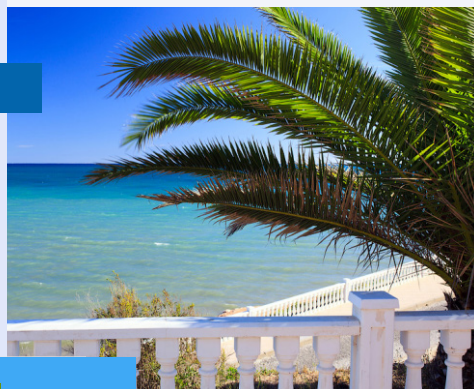
- Налоговое администрирование
- Налогообложение
- Бухгалтерский учет
- Оплата труда



Спикер

Ольга Анатольевна
Бондаренко

канд. юрид. наук, доцент, аудитор,
налоговый консультант, аттестованный
преподаватель ИПБ России



Место проведения:

Краснодарский край, г. Сочи,
ул. Черноморская, д. 4,
Гостиничный комплекс Sea
Galaxy Hotel Congress & Spa,
конференц-зал «Галерея»

☎ 8 800 500-54-51
✉ congress@ipbr.org
🌐 www.ipbr.org



DOI: 10.51760/2308-9407_2022_3_30
УДК 336.6
ВАК 08.00.12

Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства

Methodical Aspects of Non-Financial Reporting Preparation by Small Businesses

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

Ирина Владимировна Алексеева
докт. экон. наук, доцент, профессор
кафедры бухгалтерского учета
e-mail: irina-rseu@yandex.ru

Алина Сергеевна Хлынова
магистрантка гр. ЭК-826
e-mail: xlinoff08@gmail.com
344002, Российская Федерация,
Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69.
Тел. +7 (863) 240-43-44.

Rostovskiy Gosudarstvennyy Ekonomicheskij Universitet (Rostov State University of Economics), Russian Federation, Rostov-on-don

Irina V. Alekseeva
Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor at the Accounting Department
e-mail: irina-rseu@yandex.ru

Alina S. Khlynova
Master's Degree Student, gr. EK-826
e-mail: xlinoff08@gmail.com
69 Bolshaya Sadovaya st., Rostov-on-Don
344002, Russian Federation.
Phone +7 (863) 240-43-44.

Аннотация. В настоящее время информационные запросы стейкхолдеров растут, что связано с необходимостью раскрытия информации обо всех аспектах деятельности коммерческой организации. Информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостаточно, в связи с этим возникает необходимость раскрытия нефинансовых показателей, зафиксированных в нефинансовой отчетности. Субъекты малого предпринимательства не исключение в данном вопросе. В статье аргументирована позиция автора о необходимости раскрытия нефинансовой информации в составе нефинансовой отчетности, что повысит инвестиционную привлекательность компаний малого бизнеса и ее деловую репутацию. Дана характеристика отдельных видов нефинансовой отчетности, которые целесообразно раскрывать на предприятиях малого бизнеса. В статье описана необходимость формирования экологической, социальной отчетности в области устойчивого развития на предприятиях малого бизнеса. Охарактеризованы особенности субъектов малого предпринимательства, которые оказывают непосредственное влияние на формирование отчетности об устойчивом развитии. Приведена взаимосвязь учетной системы субъектов малого предпринимательства и видов нефинансовой отчетности.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность; интегрированная отчетность; малый бизнес; отчетность устойчивого развития; социальная отчетность; субъекты малого предпринимательства; финансовые и нефинансовые показатели.

Abstract. At present, information requests of stakeholders are growing, which is associated with the need to disclose information about all aspects of a commercial organization activities. The information disclosed in the accounting (financial) statements is insufficient, and therefore it becomes necessary to disclose non-financial indicators recorded in non-financial statements. Small businesses are no exception in this regard. This paper presents the authors' argued position on the need to disclose non-financial information as a part of non-financial reporting, which will increase the investment attractiveness of small businesses and their business reputation. The characteristics of certain types of non-financial reporting, which are expedient to disclose at small business enterprises, are given. The paper describes the need for the preparation of environmental, social and sustainability reporting in small business enterprises. The features of small businesses that have a direct impact on the formation of reporting on sustainable development are characterized. The interrelation between the small businesses accounting system and types of non-financial reporting is given.

Keywords: non-financial reporting; integrated reporting; small business; sustainability reporting; social reporting; small businesses; financial and non-financial indicators.

Введение

В современных реалиях субъекты малого предпринимательства (СМП) сталкиваются с проблемами нестабильности своей деятельности. Несмотря на государственную поддержку их развития, малые предприятия все еще испытывают нехватку финансирования. А события последних лет (COVID-19, санкции, мировой кризис и т.д.) оказывают большое влияние на развитие малого бизнеса в стране. Воплощение стабильности функционирования малого бизнеса невозможно на данный момент в связи с реализацией стратегии краткосрочных целей, без особого упора на долгосрочные. Поэтому малому бизнесу приходится искать сторонние источники средств (банковские кредиты, вложения инвесторов и т.д.). Реальность такова, что только финансовой информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, сейчас недостаточно для того, чтобы быть привлекательной коммерческой организацией для инвесторов и кредиторов. Вследствие чего субъектам малого предпринимательства необходимо рассмотреть альтернативные инструменты раскрытия нефинансовой информации.

Проблемы разработки методических основ формирования нефинансовой отчетности для малого бизнеса рассматривают в своих исследованиях такие авторы, как В.П. Хлистунова, А.В. Чепулянис, И.С. Боярская, Л.С. Брусенцова, М.В. Гагина, И.И. Хакимова, Л.А. Кузьмина и многие другие. Однако вопросы выбора вида нефинансовой отчетности, объема раскрываемых показателей, формата представления этой отчетности остаются в поле зрения современных исследователей и очень актуальны для практиков.

В настоящее время вопросом актуальности раскрытия нефинансовой информации озадачивается все большее количество крупных компаний, а в целях установления общих требований к составлению

и представлению публичной нефинансовой отчетности разрабатывается соответствующий проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»¹. Все это говорит о вполне логичном последующем применении данных положений и для малых предприятий. Однако формат и объем раскрытия нефинансовых показателей в составе нефинансовой отчетности должен быть иной, чем для крупных коммерческих компаний. В целом объем такой отчетности будет зависеть во многом от специфики деятельности самой компании и масштаба раскрытия самой информации. Для предупреждения несовершенств законодательства, наблюдающихся в других действующих нормативно-правовых актах, целесообразно передать данную инициативу обществу объединения предпринимателей. Это объясняется тем, что они имеют более точное понимание специфичности функционирования таких экономических субъектов, а потому смогут разработать для себя как само содержание нефинансовой отчетности, так и методологические основы расчета и представления показателей.

Методы

В настоящее время, несмотря на текущий ход развития нефинансового сектора информации, среди отечественных представителей малого предпринимательства практика составления нефинансовой отчетности не пользуется популярностью. Однако не исключено, что в будущем они пересмотрят свое отношение к раскрытию нефинансовой информации в целях следования мировым тенденциям. Это связано с тем, что за рубежом за последние 20 лет доля нефинансовых отчетов СМП в общем количестве сформированных отчетов выросла с 3,5% до 17,33% согласно данным Глобальной инициативы по отчетности (рисунок 1)².

Рис. 1. Уровень нефинансовой отчетности в зависимости от размера коммерческой организации [1, с. 12]



¹ Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 10.10.2019).

² Официальный сайт Global Reporting Initiative (Глобальная инициатива по отчетности). Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 06.10.2021).

Как видим, из рисунка 1 наблюдается устойчивая динамика роста количества нефинансовой отчетности во всех секторах: крупных, средних и малых компаниях. За исключением 2018 года, после которого отражается спад раскрытия нефинансовой отчетности. Однако в компании устойчиво входит практика раскрытия нефинансовой информации. Исходя из данной статистики, рассмотрим подробнее, какие виды нефинансовой отчетности актуальны для малых предприятий РФ.

Согласно распоряжению Правительства РФ от 5 мая 2017 г. № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации» существуют следующие виды публичной нефинансовой отчетности:

- интегрированный отчет;
- отчет о деятельности в области устойчивого развития (отчет о корпоративной социальной ответственности, комплексный социальный отчет);
- годовой отчет;
- экологический отчет³.

Рассмотрим, что представляют из себя некоторые из видов публичной нефинансовой отчетности и какую значимость они несут для малого бизнеса. Так, интегрированная отчетность отражает то, как взаимосвязь модели управления коммерческой организацией, ее стратегии развития и результаты ее деятельности создают стоимость данного экономического субъекта. Она выступает современным видом нефинансовой отчетности для субъектов малого предпринимательства, поскольку сочетает в себе как финансовые показатели, так и нефинансовые. Это позволит предоставить большой объем данных для многих заинтересованных лиц. Кроме того, изучение взаимосвязанных показателей из разных областей дает возможность предприятиям малого бизнеса улучшить свою стратегию, управление рисками, а также совершенствовать процесс производства и сбыта. Подобные

новшества составления отчетности положительно влияют на деловую репутацию организации, на ее конкурентоспособность и степень доверия к ней. Однако прежде, чем приступать к составлению такой отчетности организации, необходимо сделать следующее:

- 1) провести ревизию финансово-хозяйственной деятельности на предмет поиска точек роста;
- 2) сформировать внутренний регламент составления и размещения нефинансовой отчетности;
- 3) повысить квалификацию работников, которые будут непосредственно заниматься формированием такой отчетности;
- 4) определить состав финансовых и нефинансовых показателей деятельности в соответствии со стратегией ее развития;
- 5) отобрать данные, которые будут использоваться в системе отчетности.

После сбора информации по направлениям проведенного анализа целесообразно определиться с видом нефинансовой отчетности, который максимально в полном объеме будет раскрывать нефинансовые показатели деятельности малого предприятия.

Результаты

Интегрированная отчетность на сегодняшний день – одна из оптимальных моделей раскрытия нефинансовой информации о деятельности субъекта малого бизнеса. Формирование интегрированной отчетности способно дать малому бизнесу как существенные преимущества над конкурентами, так и создать некоторые сложности, которые предстоит преодолеть в случае ее внедрения в практическую деятельность компании (таблица 1).

Несмотря на отмеченные недостатки и трудности формирования интегрированной отчетности, все более очевидна ее актуальность для малых компаний.

Таблица 1. Преимущества и недостатки внедрения интегрированной отчетности для СМП

Преимущества интегрированной отчетности	Недостатки и барьеры внедрения интегрированной отчетности
1. Предоставление информации для принятия более обоснованных решений аппаратом управления	1. Ограниченность финансовых ресурсов СМП, препятствующая внедрению интегрированной отчетности
2. Налаживание взаимосвязей и взаимозависимостей между финансовыми и нефинансовыми показателями	2. Малый штат сотрудников, которых можно привлечь к процессу обработки данных для последующего составления отчетности
3. Раскрытие информации о факторах стоимости компании в долгосрочной перспективе	3. Несовершенство системы сбора информации на предприятиях малого бизнеса
	4. Незаинтересованность малых предприятий в составлении нефинансовой отчетности
	5. Отсутствие мотивации в совершенствовании отчетности СМП со стороны государства и разработанной нормативно-правовой базы
	6. Отсутствие методики составления интегрированной отчетности, учитывающей особенности малых предприятий [2, с. 81]

³ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации».

Интегрированная отчетность раскрывает аспекты нефинансового функционирования предприятий малого бизнеса. Раскрываемая информация дает представление об историческом возникновении коммерческой организации и ее бизнес-модели, иерархии руководства и их подчиненных, стиле управления СМП, уровне квалификации сотрудников, обеспечении безопасных трудовых условий и пр. В целом предлагаемый для малого бизнеса состав показателей интегрированной отчетности строится на концепции множественности капитала, а также на Международном стандарте по интегрированной отчетности. В составе интегрированной отчетности интегрируются финансовые и нефинансовые показатели. Следует отметить, что в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности также присутствует нефинансовая информация, которая отражается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В этой отчетности раскрывается информация о финансовом капитале малого предприятия. Получается, что финансовая отчетность содержит небольшой объем и нефинансовых показателей. В составе нефинансовой отчетности приводится информация о социальном, интеллектуальном, человеческом, природном и других видах капитала. В этой отчетности преобладающая доля отводится нефинансовым показателям, которые в небольшой доле дополняются и финансовыми показателями для полноты происходящих событий малого предприятия. Исходя из этого, следует отметить, что нельзя поставить границу в бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности между финансовыми и нефинансовыми показателями.

Необходимо подчеркнуть, что интегрированная отчетность предоставляет экономические данные об изученности рынка, на котором организация осуществляет свою деятельность, мероприятиях по предотвращению кризиса, оптимальных способах снижения себестоимости изготавливаемых изделий, распределении ресурсов и результативности деятельности организации в целом. Но стоит отметить, что наиболее заинтересованными в составлении интегрированной отчетности будут те малые предприятия, которые изначально нацелены на прозрачное и достоверное представление информации.

Сейчас в бизнес-среде все более популярно становится освещение аспектов устойчивого развития и социальной ответственности. Это улучшает не только экономическое положение отдельно взятой организации за счет повышения ее репутации и укрепления конкурентной ниши на рынке, но и экологическую и общественную повестку страны в целом. В связи с этим наиболее подходящим инструментом освещения информации в данной области является представление отчетности об устойчивом развитии.

Итак, отчетность об устойчивом развитии направлена на измерение воздействия деятельности

организаций на широкий круг вопросов в области устойчивого развития. Она раскрывает экономические (выручка от продаж, чистая прибыль, стоимость активов и пр.) социальные (расходы на охрану труда и здоровья сотрудников, социальные проекты и др.) и экологические (расходы на защиту окружающей среды и др.) показатели деятельности организаций с учетом отраслевой специфики. При этом актуальность таких отчетов распространяется не только на крупные компании. Уже сейчас концепция устойчивого развития субъектов малого бизнеса находит отражение в таких национальных документах, как Указ Президента России «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года»⁴, а также Стратегия развития малого и среднего предпринимательства в России на период до 2030 г. и план мероприятий («дорожная карта») по ее реализации⁵. Кроме того, существует также и Гильдия устойчивого развития, корпоративной социальной ответственности и социального предпринимательства при Московской торгово-промышленной палате (далее Гильдия). Данное объединение ставит перед собой задачи популяризации отечественных и международных практик устойчивого развития и корпоративной социальной ответственности, содействия их внедрению в деятельность малого предпринимательства и некоммерческих организаций. Гильдия занимается также разработкой и формированием единой методологической и практической базы социальной ответственности, реализации национальных целей развития РФ и целей устойчивого развития⁶. Необходимо подчеркнуть, что при подготовке шаблона концепции устойчивого развития учитываются особенности субъектов малого бизнеса в области устойчивого развития, представленные в таблице 2.

Исходя из данных особенностей, этапы подготовки отчетности в области устойчивого развития для малых предприятий представлены на рисунке ниже (рисунок 2).

На первом этапе создается реестр заинтересованных сторон, изучаются их информационные потребности, а также определяется в целом уровень влияния данных лиц на деятельность малого предприятия. Второй этап характеризуется набором показателей, которые бы точно отражали

⁴ Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года».

⁵ Распоряжение Правительства РФ от 02.06.2016 № 1083-р (ред. от 30.03.2018) «Об утверждении Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года» (вместе с «Планом мероприятий («дорожной картой») по реализации Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года»).

⁶ Официальный сайт Гильдии устойчивого развития, корпоративной социальной ответственности и социального предпринимательства при МТПП. Режим доступа: <https://mostpp.ru/guilds/gildii/gildiya-ustoychivogo-razvitiya-korporativnoy-sotsialnoy-otvetstvennosti-i-sotsialnogo-predprinimatel/> (дата обращения: 06.10.2021).

Таблица 2. Характеристика особенностей субъектов малого предпринимательства, влияющих на формирование отчетности об устойчивом развитии

Особенность	Описание
Высокая чувствительность к изменениям внешних условий	Оперативное реагирование на смену рыночной конъюнктуры в связи с взаимодействием с малым количеством контрагентов
Высокая гибкость	Быстрая реакция на запросы потребителей и своевременное внесение требуемых изменений
Положительное отношение к инновациям	Малые предприятия в силу большей адаптивности к постоянным нововведениям способны лояльнее относиться к инновациям
Высокие риски	Инновации подразумевают высокий риск, поэтому необходим тщательный контроль за нововведениями во внешней среде в целях сохранения своего положения на рынке и уровня доходности коммерческой организации
Сильная конкуренция	Малые предприятия обязаны поддерживать высокую предпринимательскую активность в целях поддержания своей конкурентоспособности
Краткосрочные цели	Малый бизнес планирует свою деятельность в основном на срок не более 1 года
Малый объем документов	Аппарат управления при принятии решений сталкивается с информационной ограниченностью
Упрощенная методика анализа	В силу ограниченности информации и кадрового состава экономический анализ проводится по упрощенному варианту
Быстрое принятие управленческих решений	Организационная структура субъектов малого предпринимательства дает возможность оперативно принимать управленческие решения
Вовлеченность сотрудников	Задействование всех сотрудников субъекта малого бизнеса в процесс принятия и реализации решений

Рис. 2. Этапы подготовки отчетности в области устойчивого развития для малых предприятий [3]



результаты деятельности малого предприятия. Далее малые предприятия формируют полную, своевременную, сбалансированную, сопоставимую, понятную и достоверную отчетность об устойчивом развитии, т.е. обеспечивают ее транспарентность посредством верификации. И на последнем этапе организация открыто размещает сформированную отчетность для всех заинтересованных лиц.

По итогам составленной отчетности об устойчивом развитии внешние пользователи смогут адекватно оценить результативность функционирования субъектов малого бизнеса в соответствии с их потребностями в информационном обеспечении, а внутренние – еще более эффективно осуществлять управление такими компаниями. Что касается интереса общества в популяризации отчетности в области устойчивого развития, то он заключается в возможности получить в открытом доступе развернутую информацию о мерах, предпринимаемых организациями по улучшению экологической и социальной среды. Однако при необходимости отслеживания положительных тенденций исключительно в социальной сфере можно рассмотреть отдельные социальные отчеты экономических субъектов, в том числе и малых.

В настоящее время экономика России считается социально ориентированной. Иными словами, перед страной стоят задачи обеспечения социальной устойчивости и общественного прогресса, а также инновационного развития и включения социальных ценностей в экономическую систему. Необходимо понимать, что для решения данных задач направлены силы не только государства, но также и представителей бизнес-сегмента, в том числе и малого. Поэтому вопросы социальной ответственности субъектов малого предпринимательства, показатели которой отражаются в социальной отчетности. Эта отчетность раскрывает сведения об управлении нефинансовыми рисками и уровне социальной ответственности. М.М. Ивашина в своем исследовании механизма реализации корпоративной социальной деятельности отмечает следующие ее основные направления:

1. Следование принципам, которые предполагают подотчетность организации перед инвесторами за результаты своей деятельности.
2. Осуществление в отношении сотрудников мероприятий, направленных на повышение их социального благополучия.

Рис. 3. Взаимосвязь учетной системы субъектов малого предпринимательства и видов нефинансовой отчетности *



3. Ответственность перед клиентами в части предоставления им качественной продукции и информации о ней.
4. Поддержание ответственных отношений с контрагентами за счет добросовестного исполнения обязательств, построения долгосрочного взаимовыгодного сотрудничества.
5. Проведение мероприятий по охране окружающей среды путем снижения на нее антропогенной нагрузки как побочного результата осуществления деятельности [4, с. 33].

Однако при составлении социальной отчетности малого бизнеса стоит учитывать следующие характерные особенности для таких хозяйствующих субъектов:

1. Начало зарождения практики составления социальных отчетов в связи с развитием партнерских взаимоотношений с иностранными контрагентами.
2. Ориентирование на социальную ответственность малого бизнеса приводит к перестройке содержания его деятельности, изменению отношения сотрудников к выполняемым ими задачам, развитию большей ответственности за результаты своей работы.
3. Очень небольшая доля малых предприятий публикует социальную отчетность. Но в связи с тем, что такая отчетность повышает конкурентоспособность коммерческой организации и ее привлекательность в глазах инвесторов, то она становится одним из средств улучшения результативности деятельности малого бизнеса.
4. Несовершенство законодательства страны, положения которого регулируют права и обязанности организаций в осуществлении социальной ответственности.
5. Социальная нестабильность в стране (например, низкий уровень дохода, безработица и пр.).

6. Низкая социальная активность некоммерческих организаций и общественных движений.

Субъекты малого предпринимательства стараются раскрывать элементы социальной ответственности в своей отчетности. К таким проявлениям, например, можно отнести информацию о стратегии развития организации, благотворительности, расходы на обучение персонала и охрану их труда, осуществление социальных проектов, которые по большей части находят отражение на сайтах организаций. Однако возможностей для расширения этого списка показателей у малого бизнеса гораздо меньше, чем у крупных компаний. Это связано с тем, что малые предприятия чаще сталкиваются с проблемой ограниченности финансовых ресурсов, отсутствием отражения социальной активности бизнеса в средствах массовой информации, небольшим кругом социальных обязательств перед малым количеством контрагентов и др.


Для устранения данных барьеров необходима государственная поддержка такой инициативы малого бизнеса, а также совместное сотрудничество субъектов малого предпринимательства по популяризации освещения социальной ответственности малого бизнеса. Это, в свою очередь, даст возможность формировать социальную отчетность в России, пересмотреть политику организаций в области корпоративной социальной ответственности, и тем самым усовершенствовать систему управления в малом бизнесе.

В заключение следует отметить, что особенности формирования публичной нефинансовой отчетности определенным образом взаимосвязаны со спецификой деятельности и учетной системой субъектов малого предпринимательства. Данная взаимосвязь проиллюстрирована выше на рисунке 3.

* Составлено авторами.

Заключение

Таким образом, нефинансовая отчетность для малого бизнеса выступает отличным инструментом для повышения своей инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности и деловой репутации. Раскрываемые показатели в нефинансовой отчетности более подробно отражают отраслевую специфику и результативность деятельности субъектов малого предпринимательства, их историю создания, стратегию развития, социальную ориентированность и др. В связи с этим в целях облегчения своего положения малому бизнесу следует формировать соответствующий вид нефинансовой отчетности и определять оптимальный уровень раскрытия информации. Конечно, внедрение в практику таких отчетов требует вложения средств, но субъекты малого предпринимательства в силу своей адаптивности способны сделать так, чтобы эти затраты были соразмерны получаемым выгодам. В качестве рекомендации предлагается разработка

сокращенного набора показателей, раскрываемых в нефинансовой отчетности для малых предприятий. Эта отчетность должна содержать сведения об экономической характеристике организации (выручка, себестоимость продукции, численность персонала, производительность труда, чистая прибыль, рентабельность компании и пр.), ее стратегических целях и миссии (ориентирование на запросы клиентов, достижение максимальной прибыли, укрепление своего положения на рынке, повышение конкурентоспособности, сокращение издержек и др.), стиле управления (авторитарный, демократический или либеральный), реализации социальных проектов для персонала и общества в целом (благотворительность, базы отдыха, ДМС и т.д.). Стандартизация процесса формирования нефинансовой отчетности для субъектов малого бизнеса на законодательном уровне позволит унифицировать составление этой отчетности, а также будет способствовать сопоставимости информации по различным субъектам малого бизнеса. 

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. Krawczyk P. Non-Financial Reporting – Standardization Options for SME Sector // *Journal of Risk and Financial Management*. – 2021. – no.14 (9). – p. 417. DOI:10.3390/jrfm14090417.
2. Пучкова Е.М. Составление интегрированной отчетности на предприятиях малого бизнеса // *Научный вестник Государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Невинномысский государственный гуманитарно-технический институт»*. – 2015. – № 3. – С. 76-84.
3. Никифорова Е.В., Шнайдер О.В. Отчетность об устойчивом развитии экономического субъекта: принципы, этапы подготовки // *Вопросы региональной экономики*. – 2015. – № 4(25). – С. 161-166.
4. Ивашина М.М. Особенности реализации корпоративной социальной деятельности в малом и среднем бизнесе России // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. – 2016. – № 4 (63). – С. 32-34.

References

1. Krawczyk P. Non-Financial Reporting – Standardization Options for SME Sector. *Journal of Risk and Financial Management*, 2021, no.14 (9), p. 417. DOI:10.3390/jrfm14090417.
2. Puchkova E.M. Sostavlenie integrirovannoy otchetnosti na predpriyatiyah malogo biznesa [Drawing Up the Integrated Reporting on Small Business Enterprises]. *Nauchnyy vestnik Gosudarstvennogo avtonomnogo obrazovatel'nogo uchrezhdeniya vysshego professional'nogo obrazovaniya «Nevinnomysskiy gosudarstvennyy gumanitarno-tekhnicheskii institut»*, 2015, no. 3, pp. 76-84 (in Russ.).
3. Nikiforova E.V., SHnayder O.V. Otchetnost' ob ustoychivom razvitii ekonomicheskogo sub"ekta: printsipy, etapy podgotovki [The Issue of Reporting on Sustainable Development of an Economic Entity]. *Voprosy regional'noy ekonomiki*, 2015, no. 4(25), pp. 161-166 (in Russ.).
4. Ivashina M.M. Osobennosti realizatsii korporativnoy sotsial'noy deyatelnosti v malom i srednem biznese Rossii [Implementation of Corporate Social Responsibility Measures by Small and Medium Businesses in Russia]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta*, 2016, no. 4 (63), pp. 32-34 (in Russ.).

Для цитирования

Алексеева И.В., Хлынова А.С. Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2022. – № 3. – С. 30-36.

For citation

Alekseeva I.V., Khlynova A.S. Metodicheskie aspekty formirovaniya nefinansovoy otchetnosti sub"ektami malogo predprinimatel'stva [Methodical Aspects of Non-Financial Reporting Preparation by Small Businesses]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 3, pp. 30-36 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_3_37
УДК 336.14(470+571)
ВАК 08.00.10

Местные бюджеты до и после введения Налогового кодекса РФ

Local Budgets Before and After the Introduction of the Tax Code of the Russian Federation

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

Николай Зотикович Зотиков

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

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

Nikolai Z. Zotikov

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

Аннотация. Каждое муниципальное образование имеет собственный бюджет, используемый им для исполнения своих расходных обязательств. Бюджетная система РФ основывается на таких принципах, как единство бюджетной системы, разграничение доходов и расходов, самостоятельность бюджетов, сбалансированность бюджетов.

Местные бюджеты, как и другие звенья бюджетной системы, формируются за счет таких источников, как налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления. В местные бюджеты зачисляются налоговые доходы от местных налогов (налог на имущество физических лиц, земельный налог), отчисления от федеральных налогов и налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами.

Налоговые доходы, неналоговые доходы, зачисляемые в бюджеты в соответствии с законодательством РФ, законами субъектов РФ и муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а также доходы, получаемые бюджетами в виде безвозмездных поступлений (не считая субвенции), образуют собственные доходы бюджетов.

Современная бюджетная система характеризуется централизацией финансовых потоков в бюджетах вышестоящих уровней. В связи с этим актуальным является исследование объема финансовых ресурсов, необходимого для выполнения полномочий муниципальных образований, и выявление проблем их формирования.

Актуальность темы статьи обусловлена тем, что в современных экономических условиях возрастает значимость обеспечения самостоятельности и сбалансированности бюджетов. Местные бюджеты больше всех других испытывают

Abstract. Each municipal unit has its own budget, which it uses to fulfill its spending obligations. The budgetary system of the Russian Federation is based on such principles as the unity of the budgetary system, differentiation of income and expenses, independence of budgets, and balance of budgets.

Local budgets, like other parts of the budgetary system, are formed from sources such as tax revenues, non-tax revenues and gratuitous receipts.

Local budgets receive tax revenues from local taxes (individual property tax, land tax), payments from federal taxes and taxes under special tax regimes.

Tax revenues and non-tax revenues credited to the budgets in accordance with the legislation of the Russian Federation, the laws of the constituent entities of the Russian Federation and municipal legal acts of the representative bodies of municipal units, as well as revenues received by the budgets in the form of gratuitous receipts (excluding subventions), form their own budget revenues.

The modern budgetary system is characterized by the centralization of financial flows in the budgets of higher levels. In this regard, it is relevant to study the amount of financial resources required to fulfill the powers of municipal units and identify the problems of their formation.

The relevance of the topic of the paper is due to the issue that the importance of ensuring the independence and balance of budgets dramatically increases in the modern economic conditions. Local budgets are experiencing significant financial difficulties. Interbudgetary transfers take a large part in the revenues of local budgets. The municipal debt is increasing.

The paper analyzes the financial condition of local budgets during the long period of validity of Tax Code of the Russian Federation based on the official data of Rosstat, the Ministry of Finance, the

значительные финансовые трудности. В доходах местных бюджетов значительное место занимают межбюджетные трансферты. Увеличивается муниципальный долг.

В статье на основании официальных данных Росстата, Минфина, Федерального казначейства, ФНС России за длительный период действия НК РФ проанализировано финансовое состояние местных бюджетов. Финансовые трудности местных бюджетов в первую очередь вызваны несправедливым распределением налогов между бюджетами различных уровней.

Ключевые слова: муниципальные образования; местные бюджеты; налоговые доходы; неналоговые доходы; безвозмездные поступления; дотации; дефицит бюджета; муниципальный долг.

Federal Treasury and the Federal Tax Service of Russia. The financial difficulties of local budgets are primarily caused by the unfair distribution of taxes between the budgets of various levels.

Keywords: municipal units; local budgets; tax revenues; non-tax revenues; gratuitous receipts; subsidies, budget deficit; municipal debt.

Введение

В соответствии со ст. 10 Бюджетного кодекса РФ к бюджетам бюджетной системы относятся:

- федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ;
- бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;
- местные бюджеты, в том числе:
- бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, городских округов с

Таблица 1. Количество муниципальных образований по субъектам РФ*

	На 1.01.2011	На 1.01.2021	Изменение
Всего	23304	20303	-3001
В том числе			
Городские округа	515	630	+115
Муниципальные округа		100	+100
Городские округа с внутригородским делением	236	3	-233
Внутригородские районы		19	+19
Муниципальные районы	1824	1606	-218
Городские поселения	1733	1346	-387
Сельские поселения	18996	16332	-2664
Внутригородские муниципальные образования		267	+267

* Источник: Число муниципальных образований по субъектам РФ на 01.01.2011. Режим доступа: <https://www.gks.ru/dbscripts/mnst/> (дата обращения: 02.02.2022).

Число муниципальных образований по субъектам РФ на 01.01.2021. Режим доступа: <https://docs.yandex.ru/docs/view?tm=1641378058&tld=ru&lang=ru&name=1-adm-2021.xlsx&text=%D0%A7%D0%B8%D1%8> (дата обращения: 02.02.2022).

внутригородским делением, внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя;

- бюджеты городских и сельских поселений, бюджеты внутригородских районов.

К бюджетным полномочиям муниципальных образований относятся принятие и исполнение местного бюджета, утверждение отчета о его исполнении, осуществление расходных обязательств муниципального образования, осуществление муниципальных заимствований, установление нормативов отчислений доходов в бюджеты городских, сельских поселений от федеральных налогов и сборов, а также специальных налоговых режимов и др.

В 2020 г. с 2011 г. количество муниципальных образований уменьшилось на 3001 ед. (на 8,7%), в том числе на 2664 ед. – количество сельских поселений (на 8,6%), городских поселений на 387 ед. (на 7,8%), городских округов с внутригородским делением осталось 3 вместо 236 ед. При этом увеличилось количество городских округов на 115 ед., возникло вновь 100 муниципальных округов. В 2020 г. лидерами по общему числу муниципальных образований являются: республика Татарстан (956 ед.), республика Башкортостан (895 ед.), республика Дагестан (762 ед.), Алтайский край (717 ед.), Красноярский край (570 ед.). В 2020 г. продолжается тенденция по сокращению общего количества населенных пунктов за счет их одновременного укрупнения. В 2020 г. 20271 муниципальное образование приняло свои бюджеты.

Налоговые доходы местных бюджетов

Рассмотрим, за счет каких источников формировались доходы местных бюджетов до введения НК РФ (таблица 2).

В своем развитии налоговое законодательство претерпело коренные изменения. В течение длительного периода – с 1 июля 1992 г. по 2003 г. количество налогов, зачисляемых в местные бюджеты, насчитывало 22 единицы.

Таблица 2. Налоговые доходы местных бюджетов до и после введения в РФ НК РФ*

Налоги, сборы	с 1.07.1992	с 1.01.1993	по НК РФ
Налог на имущество физических лиц	+	+	+
Земельный налог	+	+	+
Регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	+	+	
Налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне	+	+	
Курортный сбор	+	+	
Сбор за право торговли	+	+	
Целевые сборы с граждан, организаций на содержание милиции, благоустройство территории и другие цели	+	+	
Налог на рекламу	+	+	
Налог на перепродажу автомобилей, ВТ и ПК	+	+	
Сбор с владельцев собак	+	+	
Лицензионный сбор за право торговли вино-водочными изделиями	+	+	
Лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей	+	+	
Сбор за выдачу ордера на квартиру	+	+	
Сбор за парковку автотранспорта	+	+	
Сбор за право использования местной символики	+	+	
Сбор за участие в бегах на ипподромах	+	+	
Сбор за выигрыш на бегах	+	+	
Сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме	+	+	
Сбор со сделок, совершаемых на биржах	+	+	
Сбор за право проведения кино- и телесъемок	+	+	
Сбор за уборку территорий населенных пунктов	+	+	
Сбор за открытие игорного бизнеса	+	+	
Налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы		+	
Торговый сбор			+

Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1¹ отнес к местным налогам три налога: налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на рекламу.

Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ² статья 15 «Местные налоги» НК РФ в состав местных налогов включены: земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор. Данный перечень налогов вступил в силу с 1 января 2015 года. Таким образом, с введением НК РФ количество местных налогов резко сократилось – до трех. Количество федеральных налогов превышает количество местных в 3 раза. «В таких условиях было бы правильно принять меры по перераспределению налогов с целью увеличения поступления средств в местный бюджет, поскольку важнейшую роль в притоке доходов в местный бюджет играют поступления от местных налогов» [1].

* Источник: Составлена автором на основании Федерального закона от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и НК РФ (ст. 15).

¹ Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (в ред. от 11.11.2003 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»).

² ФЗ от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

В местные бюджеты помимо местных налогов зачисляется часть федеральных налогов (по установленным нормативам): НДФЛ, акцизы, госпошлина, специальные налоговые режимы и др. Отметим, что до вступления в силу части второй НК РФ налог на прибыль, НДС зачислялись в региональные и местные бюджеты (таблица 3).

Как свидетельствуют данные таблицы 3, когда ставка налога на прибыль составляла 24%, 2% из этой ставки зачислялись в доходы местных бюджетов по 2004 год включительно. В период с 2017 года по 2024 год включительно увеличен норматив отчислений налога в федеральный бюджет на 1 п.п., тем самым уменьшается доля налога, зачисляемого в бюджеты регионов, с 18 до 17%. Ставка НДС в размере 28% просуществовала в течение 1992 г., после чего была снижена до 20% и просуществовала до 2003 г. В период с 2004 г. по 2018 г. действовала ставка налога в размере 18%, с 2019 г. вновь повышена до 20%. При этом льготная ставка налога в размере 10% (по продовольственным товарам и товарам для детей) оставалась неизменной. На 1998 г. и 1 квартал 1999 г. налог в размере 75% от установленной ставки зачислялся

Таблица 3. Налог на прибыль, НДС и нормативы зачисления в бюджеты различных уровней

Общая ставка	В том числе по бюджетам			Основание: Федеральный закон от
	Федеральный	Бюджет субъектов РФ	Местный	
Налог на прибыль организаций				
24	7,5	14,5	2	06.08.2001 № 110-ФЗ ³
24	6	16	2	29.05.2002 № 57-ФЗ ⁴
24	5	17	2	07.07.2003 № 117-ФЗ ⁵
24	6,5	17,5	-	29.07.2004 № 95-ФЗ ⁶
20	2,5	17,5	-	26.11.2008 № 224-ФЗ ⁷
20	2	18	-	30.12.2008 № 305-ФЗ ⁸
20	3	17	-	30.11.2016 № 401-ФЗ ⁹
Налог на добавленную стоимость (НДС)				
28% – 1992 г.	100%	-	-	Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 ¹⁰
20% (1993-2003)	100	-	-	от 16.07.1992 № 3317-1 ¹¹
20% (1998 г.)	75	25	-	от 26.03.1998 № 42-ФЗ ¹²
20%	75% (1 кв. 1999 г.)	25	-	от 22.02.1999 № 36-ФЗ ¹³
20%	85% (с 1 апреля 1999 г.)	15	-	-----«»-----
20%	85% (на 2000 г.)	15	-	от 31.12.1999 № 227-ФЗ ¹⁴
20%	100% (с 2001 г.)	-	-	от 27.12.2000 № 150-ФЗ ¹⁵
18% (2004-2018 гг.)	100%	-	-	от 29.05.2002 № 57-ФЗ ¹⁶
20% (с 2019 г.)	100%	-	-	от 03.08.2018 № 303-ФЗ ¹⁷

в федеральный бюджет, 25% в бюджеты регионов, по решению региональных органов власти часть налога оставалась за местными бюджетами. С 1 апреля 1999 года по 2000 год включительно за федеральным бюджетом закреплена часть налога в размере 85%, 15% передавалась регионам. С 1 января 2001 г. НДС вновь стал закрепленным за федеральным бюджетом в полном объеме. «Местные бюджеты, являясь финансовой базой реализации задач и функций органов местного самоуправления, требуют государственной поддержки и регулирования в целях укрепления собственной доходной базы местных бюджетов» [2].

³ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

⁴ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации.

⁵ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации.

⁶ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах.

⁷ О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации.

⁸ О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Исполнение местных бюджетов за 2011–2020 годы

Далее рассмотрим, за счет каких источников формируются доходы местных бюджетов (таблица 4).

Из анализа данных таблицы 4 следует, что в 2020 г. по сравнению с 2011 г.:

- доходы местных бюджетов увеличились на 70,5%, в том числе безвозмездные поступления – на 88,7%, налоговые доходы на 59,8%, неналоговые доходы уменьшились на 13,0%;
- доля безвозмездных поступлений с учетом субвенций составляла ежегодно более 60% всей суммы доходов, без учета субвенций уменьшилась с 36,9 до 34,7% или на 6,0%;
- доля налоговых доходов уменьшилась на 6,4%, не превышая ежегодно 30% суммы доходов;
- собственные доходы местных бюджетов увеличились на 51,2%, доля налоговых доходов

⁹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации.

¹⁰ О налоге на добавленную стоимость.

¹¹ О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России.

¹² О федеральном бюджете на 1998 год.

¹³ О федеральном бюджете на 1999 год.

¹⁴ О федеральном бюджете на 2000 год.

¹⁵ О федеральном бюджете на 2001 год.

¹⁶ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации.

¹⁷ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах.

Таблица 4. Доходы местных бюджетов (млрд руб.)*

Доходы	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2020 г. к 2010 г., %
Всего	2961,1	3138,4	3386,7	3508,7	3497,1	3645,1	3845,7	4245,7	4722,8	5049,6	170,5
Безвозмездные поступления	1803,1	1938,6	2069,0	2238,0	2218,7	2314,0	2452,9	2737,6	3114,7	3402,4	188,7
Налоговые и неналоговые доходы	1158,0	1199,8	1317,7	1270,7	1278,4	1331,1	1392,8	1508,1	1607,8	1647,2	142,2
Неналоговые доходы	279,0	264,0	275,0	301,4	279,1	277,5	269,9	268,7	267,0	242,7	87,0
Налоговые доходы	879,0	935,8	1042,7	969,3	999,3	1053,6	1122,9	1239,4	1340,8	1404,5	159,8
Собственные доходы	2249,7	2244,8	2442,9	2305,2	2258,4	2352,0	2504,8	2791,2	3176,4	3401,7	151,2
% налоговых доходов в собственных доходах	39,1	41,7	42,7	42,0	44,2	44,8	44,8	44,4	42,2	41,3	105,6
НДФЛ	583,5	656,7	729,0	615,8	617,1	660,5	701,2	780,9	850,4	907,2	155,5
Налог на совокупный доход	71,4	80,2	78,3	82,2	87,8	88,7	88,6	84,8	88,3	74,9	104,9
Земельный налог	107,1	124,9	137,8	155,3	163,8	156,4	165,3	166,7	164,8	161,5	150,8
Налог на имущество физических лиц	4,4	15,8	19,8	23,2	25,7	28,9	37,0	42,3	47,6	52,7	12 раз
Акциз на нефтепродукты	-	-	-	24,7	27,8	39,7	32,4	35,4	41,8	39,7	-
Расходы	2975,8	3165,9	3428,9	3563,4	3560,3	3655,1	3882,2	4226,9	4733,6	5017,7	168,6
Дефицит (-), профицит (+)	-14,8	-27,5	-42,2	-54,7	-63,2	-10,0	-36,5	+18,8	-10,8	+31,9	-
Количество регионов с дефицитом	49	60	59	64	73	49	60	45	48	27	-
то же, их дефицит	44,5	41,4	56,6	68,5	67,7	31,4	45,5	16,9	35,1	15,4	-
Межбюджетные трансферты:	1803,1	1938,6	2069,0	2238,0	2218,7	2314,0	2452,9	2737,6	3114,7	3402,4	188,7
-дотации	395,6	308,6	314,6	283,0	303,0	324,2	342,3	390,8	437,6	544,6	137,7
а) на выравнивание	261,4	230,2	236,8	199,9	224,0	246,4	261,4	289,1	330,1	338,0	129,3
б) на обеспечение сбалансированности	61,0	61,9	62,0	65,9	66,2	64,3	67,4	85,5	89,3	117,8	-
-субвенции	711,4	893,6	943,8	1203,5	1238,7	1293,1	1340,9	1454,5	1546,1	1647,9	231,6
-субсидии	521,5	592,2	666,2	607,2	526,7	533,9	594,7	688,6	852,9	909,2	174,3

в собственных доходах увеличилась с 39,1% в 2011 г. до 41,3% или на 5,6%; перечень регионов, в которых доля налогов в сумме собственных доходов отклоняется от средней величины по РФ, приведен в таблице 5;

- в сумме налоговых доходов преобладает НДФЛ. Его сумма увеличилась на 55,5%, доля данного налога превышает 60% налоговых доходов. В существовании в течение длительного времени плоской шкалы НДФЛ автор видит причину дифференциации населения по уровню доходов

* Информация о результатах проведения мониторинга исполнения местных бюджетов и межбюджетных отношений в субъектах РФ на региональном и муниципальном уровнях (за 2011–2020 гг.). Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/performance/regions/monitoring_results/Monitoring_local/results/ (дата обращения: 03.02.2022).

[3]. «Сложное положение бюджета Федерации и субфедеральных бюджетов предопределяет необходимость корректировки налогового законодательства, в первую очередь с целью получения дополнительных доходов путем реализации фискального потенциала налогообложения. Несомненный налоговый потенциал связан с реформированием механизма НДФЛ» [4];

- при увеличении налога на совокупный доход (ЕНВД, ЕСХН, ПСН) на 4,9% его доля в налоговых доходах местных бюджетов уменьшилась на 1/3. Как отмечает автор, «Пандемия коронавируса стала шоком для мировой экономики. Особенно уязвимым к экономическим последствиям пандемии оказались представители малого и среднего бизнеса. Сейчас он находится в довольно

травмирующей ситуации – несмотря на значительное сокращение доходов, предприниматели все же должны выполнять свои финансовые обязательства, которые еще и обременяются дополнительными затратами на организацию дистанционной работы или транспортировки персонала» [5];

- при увеличении земельного налога на 50,8% его доля уменьшилась на 5,7% с 12,2% в 2011 г. до 11,5% в 2020 г.;
- увеличение налога на имущество физических лиц в 12 раз обусловлено введением главы 32 НК РФ, в связи с чем налоговая база стала определяться исходя из кадастровой стоимости, однако роль налога в сумме налоговых доходов остается незначительной (в 2020 г. – 3,8%). В связи с этим «взаимодействие с регистрирующими недвижимостью органами позволяет получать оперативную информацию обо всех объектах «кадастровой» недвижимости, по которой следует исчислять налог» [6];
- доля введенного с 2014 г. акциза на нефтепродукты незначительна, в 2020 г. составляет 2,8% всей суммы налогов;
- за указанный период расходы местных бюджетов увеличились на 68,6% (при увеличении доходов на 70,5%);
- за исключением 2018 и 2020 г., местные бюджеты за все периоды были дефицитными, размер дефицита составлял в пределах до 2,0% от величины доходов бюджета; при этом около 60–70% регионов имели дефицит бюджета, их количество уменьшилось с 49 регионов в 2011 г. до 27 ед. в 2020 г. Пункт 3 ст. 58 БК РФ обязывает субъекты РФ передать в местные бюджеты единые и (или) дополнительные нормативы отчислений от НДФЛ, исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 15% налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта РФ от указанного налога. В 2011 г. эти дополнительные отчисления от НДФЛ составили 137,7 млрд руб. или 23,7% от общей суммы поступления НДФЛ в 2011 г., в 2020 г. – 430,4 млрд руб. или 47,4% от общей суммы поступлений НДФЛ в 2020 г. В рамках установленных БК РФ региональных полномочий по межбюджетному регулированию используется практика дополнительного закрепления субъектами РФ за местными бюджетами отчислений от федеральных и региональных налогов. Воспользовавшись данным правом, в 2011 г. 66 регионов, в 2020 г. 80 регионов установили дополнительные нормативы отчислений в местные бюджеты, в частности, в 2020 г.: по налогу на имущество организаций – 13 регионов, налогу на прибыль организаций – 4 региона, транспортному налогу – 11 регионов, НДС – 15 регионов, УСН – 55 регионов, акцизам – 5 регионов. Поступление налогов, переданных на муниципальный уровень в соответствии с законами субъектов РФ, составило в 2011 г. 100,9 млрд руб. или 11,6% от общего объема налоговых доходов (879,0 млрд руб.), в 2020 г. – 222,9 млрд руб. или 15,9% от общего объема налоговых доходов местных бюджетов (1404,5 млрд руб.). В целом в 2020 г. доходы местных бюджетов от налогов

и сборов, нормативы отчислений от которых установлены:

- на федеральном уровне составили 1181,6 млрд руб.;
- на уровне субъектов РФ – 222,9 млрд руб. или 15,9% от общего объема налоговых доходов. Межбюджетные трансферты местным бюджетам предоставлялись в виде дотаций, субвенций, субсидий. При этом доля дотаций в общей сумме трансфертов уменьшилась с 21,9% до 16,0% или на 27%, более 2/3 дотаций выделялись на выравнивание бюджетной обеспеченности, 1/3 – на обеспечение сбалансированности развития; доля субсидий уменьшилась с 28,9% в 2011 г. до 26,7% в 2020 г. или на 7,6%; величина субвенций увеличилась в 2,3 раза, их доля увеличилась с 39,5 до 48,4% или на 22,5%. Общий объем субвенций в 2011 г. составил 711,4 млрд руб., из которых 56,7% предоставлялся бюджетам муниципальных районов (403,7 млрд руб.), 42,3% (300,5 млрд руб.) – бюджетам городских округов, 1% (7,2 млрд руб.) – бюджетам городских и сельских поселений. В 2020 г. делегирование полномочий на муниципальный уровень производилось в 83 субъектах РФ (за исключением Севастополя и Санкт-Петербурга) в сумме 1647,9 млрд руб. Основной объем субвенций (901,7 млрд руб. или (54,7%) предоставлен бюджетам городских округов, 43,4% (715,4 млрд руб.) муниципальным районам, 1,9% (30,8 млрд руб.) – бюджетам городских округов с внутригородским делением. «Несмотря на проводимые ранее реформы, высокая финансовая зависимость муниципальных образований от поддержки государственных органов власти вышестоящих уровней остается самой важной проблемой» [7].

Как показывают данные таблицы 5, количество регионов, в которых доля налоговых доходов в собственных доходах бюджетов выше среднего значения по РФ, уменьшилась с 42 регионов в 2011 г. до 32 регионов в 2020 г., их снижение наблюдается в 2019 и 2020 годах; в приведенных в таблице регионах (Москва, Санкт-Петербург и др.) налоги составляют более 60–70% собственных доходов бюджетов; количество регионов, в которых доля налогов в собственных доходах бюджетов ниже среднего значения по РФ, имеет тенденцию к увеличению (в 2011 г. – 41 регион, в 2020 г. – 53 региона), при этом в приведенных в таблице регионах значение показателя составляет от 9 до 29%.

Налоговые доходы бюджетов различных уровней

Из данных таблицы 6 можно сделать следующие выводы.

В 2020 г. по сравнению с 2011 г.:

- налоговые доходы консолидированного бюджета РФ увеличились в 2,27 раза, налоговые доходы федерального бюджета – в 2,59 раза, налоговые доходы консолидированного бюджета субъектов

Таблица 5. Регионы, в которых удельный вес налоговых доходов в общем объеме собственных доходов выше (ниже) среднего значения по РФ*

Год	Выше среднего значения по РФ		Ниже среднего значения по РФ	
	Кол-во	Максимальное значение	Кол-во	Минимальное значение
2011	42	Липецкая область (55,0%)	41	Республика Мордовия (29,0%)
2012	44	Липецкая область (61,8%)	39	Ненецкий АО (10,4%)
2013	39	г. С.-Петербург (77,0%)	44	Ненецкий АО (11,6%)
2014	43	г. С.-Петербург (75,2%)	40	Сахалинская область (15,0%)
2015	44	г. Москва (74,6%)	41	Чукотский АО (15,4%)
2016	41	г. Москва (75,1%)	44	г. Севастополь (9,0%)
2017	41	г. С.-Петербург (77,5%)	44	Республика Саха-Якутия (25,6%)
2018	41	г. С.-Петербург (81,3%)	44	Республика Тыва (27,6%)
2019	37	г. С.-Петербург (80,5%)	48	Сахалинская область (21,8%)
2020	32	г. С.-Петербург (78,7%)	53	Чукотский АО (17,7%)

Таблица 6. Поступления налоговых доходов в бюджеты различных уровней, млрд руб **.

Годы	Консолидированный бюджет РФ	Федеральный бюджет		Консолидированный бюджет субъектов РФ			ВВП
		млрд руб.	доля, %	млрд руб.	доля, %	в том числе местные бюджеты млрд руб. %	
2011	11258,1	5985,1	53,2	5273,0	46,8	879,0	60114,0
2012	12653,5	6853,2	54,2	5800,3	45,8	935,8	68103,4
2013	13030,4	7063,8	54,2	5966,6	45,8	1042,7	72985,7
2014	14413,7	7921,2	54,9	6492,5	45,1	969,3	79030,0
2015	15515,6	8590,5	55,4	6925,1	44,6	999,3	83087,4
2016	16308,1	8734,2	53,6	7573,9	46,4	1053,6	85616,1
2017	19276,8	11071,3	57,4	8205,5	42,6	1122,9	91843,2
2018	23601,3	14172,7	60,0	9428,6	40,0	1239,4	103861,7
2019	28337,9	18185,6	64,2	10152,3	35,8	1340,8	109608,3
2020	25567,3	15511,3	60,7	10056,0	39,3	1404,5	107315,3
Всего	179962,7	104088,9	57,8	75873,8	42,2	10987,3	-
2020 г. к 2011 г., %	227,1	259,2	108,6	190,7	90,2	159,8	83,8
ср.год. темп роста, %	12,7	15,9	-	9,07	-	5,98	7,85

РФ на 90,7%, в том числе доходы, выделяемые местным бюджетам – лишь на 59,8%;

- доля налоговых доходов, поступающих в федеральный бюджет, увеличилась с 53,2% до 60,7% или на 14,1%;
- доля налоговых доходов, поступающих в консолидированные бюджеты субъектов РФ, наоборот, уменьшилась с 46,8% до 39,3% или на 16,0%;
- доля налоговых доходов, поступающих в местные бюджеты, уменьшилась с 16,7 до 14,0% или на 16,2%;
- среднегодовые темпы роста налоговых доходов, поступающих:

** Источник: 1. Федеральное казначейство: Информация об исполнении консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Режим доступа: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannye-byudzhetu-subektov/> (дата обращения: 10.02.2022). 2. ВВП России по годам: 1991–2021. Режим доступа: <http://globalfinances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (дата обращения: 10.02.2022).

- в консолидированный бюджет РФ, составили 12,7%;
- в федеральный бюджет – 15,9%;
- в консолидированный бюджет субъектов РФ – 9,07 %;
- в том числе зачисляемых в местные бюджеты – 5,98%.

Величина ВВП за указанный период увеличилась на 78,5%, среднегодовой темп роста составил 7,85%. Приведенные данные свидетельствуют о том, что фискальная функция действующей налоговой системы в первую очередь направлена на обеспечение доходной базы федерального бюджета, которая достигается в ряде случаев за счет повышения

* Источник: Информация о результатах проведения мониторинга исполнения местных бюджетов и межбюджетных отношений в субъектах РФ на региональном и муниципальном уровнях (за 2011–2020 гг.). Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/performance/regions/monitoring_results/Monitoring_local/results/ (дата обращения: 10.02.2022).

доли косвенного налогообложения (повышение ставки НДС с 18 до 20%, систематический пересмотр ставок акцизов в сторону повышения и др.).

Муниципальный долг

Наличие и периодическое повышение долга также является свидетельством неудовлетворительного состояния местных финансов.

Как показывают данные таблицы 7, величина муниципального долга, за исключением ЮФО и УФО, имеет тенденцию к увеличению в размере от 3,5% по СЗФО, 16-17% по другим округам, по СКФО на 55,6%. При этом доля федеральных округов в общей величине долга остается неизменной: преобладает доля ПФО (30%), ЦФО (20%), СФО (16-17%), незначительна в величине долга ДФО (5-6%), УФО (3-4%), СКФО 91-2%).

Перечень регионов, имеющих наибольший и наименьший объем долговых обязательств по отношению к собственным доходам, приведен ниже (таблица 8).

Из приведенных в таблице регионов по отдельным субъектам РФ (Республика Татарстан, Республика Мордовия) объем долговых обязательств превышает величину собственных доходов, чем нарушаются требования пунктов 2 и 3 статьи 107 БК РФ, в соответствии с которыми предельный объем государственного долга субъекта РФ не должен превышать утвержденный общий годовой объем доходов бюджета субъекта РФ без учета утвержденного объема безвозмездных поступлений, предельный объем муниципального долга не должен превышать утвержденный общий годовой объем доходов местного бюджета без учета утвержденного объема безвозмездных поступлений и (или) поступлений налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений.

Таблица 7. Муниципальный долг по федеральным округам, млрд руб*.

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2020 г. к 2015 г., %
РФ	341,3	364,3	368,0	371,9	380,5	387,6	113,6
ПФО	103,3	112,6	111,9	113,5	114,6	117,4	113,6
ЦФО	74,0	79,2	81,6	80,8	82,2	86,8	117,3
СФО	57,7	65,2	64,5	62,5	67,2	68,5	118,7
ЮФО	36,6	38,3	39,3	37,7	36,2	35,9	98,1
СЗФО	28,5	29,9	30,1	30,3	29,9	29,5	103,5
ДФО	20,7	19,0	19,6	24,9	25,7	26,0	125,6
УФО	15,1	14,4	13,9	14,7	16,2	15,1	100,0
СКФО	5,4	5,7	7,1	7,5	8,5	8,4	155,6

* Источник: Информация о результатах проведения мониторинга исполнения местных бюджетов и межбюджетных отношений в субъектах РФ на региональном и муниципальном уровнях (за 2011–2020 гг.). Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/performance/regions/monitoring_results/Monitoring_local/results/ (дата обращения: 15.02.2022).

Таблица 8. Регионы с наибольшим и наименьшим объемом долговых обязательств (в % к объему собственных доходов)

	Наибольший объем	Наименьший объем
2015	Республика Татарстан (100,5%), Новосибирская область (60,0%), Удмуртская республика (80,4%)	Республика Марий Эл (0,7%), Пермский край (0,2%)
2016	Республика Мордовия (117,4%), Республика Татарстан (90,0%), Удмуртская республика (87,5%), Саратовская область (67,7%)	Курганская область (0,1%), Тюменская область (1,3%), Чеченская республика (0,9%)
2017	Республика Мордовия (128,9%), Республика Татарстан (86,1%), Новосибирская область (67,3%), Нижегородская область (60,0%)	ЯНАО (0,6%), Тюменская область (1,1%), Чеченская республика (3,1%)
2018	Республика Мордовия (139,6%), Республика Татарстан (87,0%), Новосибирская область (68,5%)	Тюменская область (0,2%), ЯНАО (0,4%)
2019	Республика Татарстан (83,8%), Новосибирская область (63,9%)	Тюменская область (0,1%), ЯНАО (0,3%)
2020	Республика Татарстан (84,1%), Новосибирская область (69,9%)	Тюменская область (0,1%), г. Санкт-Петербург (0,3%)

Незначительный объем долговых обязательств имеют Чеченская республика, Курганская область, Республика Марий Эл и др.

Межбюджетные трансферты

«Создание необходимых нормативных экономических и финансовых условий для полноценного развития местных финансов послужит толчком для развития экономики страны в целом. Существующий механизм межбюджетных отношений, при котором отчисления от федеральных и региональных налогов, а также финансовая помощь местным бюджетам устанавливается индивидуально под расходы, прогнозируемые вышестоящими органами, ориентирован в основном на реализацию выравнивающей функции, не стимулирует местное самоуправление увеличивать собственные доходы своих бюджетов. Существующая практика, по существу, не обеспечивает мотивацию местного самоуправления к развитию собственной экономической базы» [8].

Как следует из приведенных в таблице данных, при увеличении в 2020 г. по сравнению с 2011 г. удельного веса межбюджетных трансфертов в собственных доходах местных бюджетов в целом по РФ на 6,6% показатель снизился только в 2-х федеральных округах: УФО на 2,4% и СКФО на 0,2%, наибольший рост имеет ЮФО (на 21,3%). При

Таблица 9. Удельный вес межбюджетных трансфертов в собственных доходах местных бюджетов (без субвенций), %*

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2020 г. к 2011г., %
РФ	48,3	46,6	42,8	45,1	43,3	43,2	44,3	46,0	49,4	51,5	106,6
ЦФО	38,1	35,3	34,9	31,8	29,8	33,5	36,7	37,9	41,3	42,4	111,3
СЗФО	46,3	44,1	43,8	42,0	37,8	36,6	36,9	37,9	41,6	47,4	102,4
ЮФО	38,9	40,1	38,2	34,8	34,5	30,3	36,7	41,1	41,5	47,2	121,3
СКФО	58,8	57,1	56,5	48,1	45,4	43,0	47,6	49,9	55,0	58,7	99,8
ПФО	46,8	45,5	45,2	44,6	41,5	43,1	44,3	44,9	49,5	51,8	110,7
УФО	59,1	53,6	49,9	51,9	52,5	50,7	51,1	53,5	55,5	57,7	97,6
СФО	49,1	49,3	49,0	44,8	46,3	46,0	48,8	50,6	53,6	54,1	110,2
ДФО	56,8	58,3	63,1	65,9	61,7	60,0	55,2	54,7	59,1	59,5	104,7

этом в 2020 г. показатель по СКФО, ПФО, УФО, СФО и ДФО выше показателя по РФ (51,5%), в том числе по СКФО 58,7%, ДФО 59,5%. Регионы, в которых доля межбюджетных трансфертов превышала среднее значение показателя по РФ в отдельные годы, приведены в таблице 10.

Согласно данным таблицы, в перечень регионов, имеющих значительную долю межбюджетных трансфертов, включены регионы, в бюджетах которых межбюджетные трансферты занимают 60 и более процентов (Сахалинская область, Чукотский АО, Тюменская область и др.). При этом количество регионов, в которых доля межбюджетных трансфертов превышает средний показатель по РФ, стабильно увеличивается: если в 2014 г. таких регионов было 39, то в 2020 г. их стало уже 50. Самая высокая доля финансовой помощи – в местных бюджетах Чукотского АО (79,0%), ЯНАО (73,9%), Чувашской республики (73,5%), Курганской области (73,2%).

Самообложение граждан. Инициативные платежи

По мнению Ряховского Д.И., «несмотря на принимаемые меры, довольно велик теневой оборот наличных денежных средств» [9].

В этой связи важным становится повышение налоговой культуры населения с помощью, в частности, самообложения граждан. Так, средства от самообложения граждан в 2020 г. составили 302,9 млн руб. (рост к 2013 г. в 11,8 раз). Самообложение в 2020 г. применялось в 34 регионах на территориях 2413 муниципальных образований (11,9% общего количества). Наибольший объем поступлений (96,7%) приходится на 10 субъектов РФ, в том числе Республика Татарстан – 263,9 млн руб. (87,1%), где, в частности, и проводился эксперимент по выработке рекомендаций по привлечению к уплате налогов самозанятых. В рамках введения инициативных

* Источник: Информация о результатах проведения мониторинга исполнения местных бюджетов и межбюджетных отношений в субъектах РФ на региональном и муниципальном уровнях (за 2011–2020 гг.). Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/performance/regions/monitoring_results/Monitoring_local/results/ (дата обращения: 16.02.2022).

Таблица 10. Регионы со значительной долей межбюджетных трансфертов

Год	Кол-во	Регионы
2014	39	Сахалинская область (83,1%), Чукотский АО (77,3%), Республика Алтай (69,9%)
2015	43	Сахалинская область (76,1%), Чукотский АО (81,9%), Тюменская область (71,6%)
2016	48	Чукотский АО (75,2%), Сахалинская область (70,0%), Тюменская область (68,2%)
2017	46	Чукотский АО (68,6%), Сахалинская область (68,6%), Тюменская область (68,2%)
2018	46	Республика Тыва (69,7%), Сахалин- ская область (68,4%), ЯНАО (66,7%)
2019	48	Сахалинская область (76,1%), ЯНАО (73,1%), Курганская область (70,7%)
2020	50	Чукотский АО (79,0%), ЯНАО (73,9%), Сахалинская область (73,5%), Чувашская республика (73,5%)


платежей в 2020 г. поступило 3362 млн руб., в том числе 2216 млн руб. (65,9%) от сельских поселений. Инициативные платежи введены в 3861 муниципальном образовании, из них – в 3232 сельских поселениях. Наибольший объем поступлений (2016,0 млн руб. или 60,0%) обеспечили Республика Калмыкия, 627,5 млн руб. (18,7%) Владимирская область. Более 75% инициативных проектов, реализуемых на муниципальном уровне, приходится на благоустройство дворов и мест массового отдыха граждан, дорожное хозяйство, водоснабжение, уличное освещение.

Заключение

Исследование показало финансовую несостоятельность местных бюджетов. Это обусловлено тем, что за местными бюджетами закреплены два неэффективных налога, среднегодовые темпы роста которых в 2,6 раза уступают среднегодовым

темпам роста налогов, зачисляемых в федеральный бюджет. В местные бюджеты поступает незначительная часть налогов, зачисленных в консолидированный бюджет субъектов РФ (не более 20%). Незначительна доля местных налогов в величине налоговых доходов местных бюджетов, велика роль федеральных налогов (более 70%). Даже с учетом предоставленных межбюджетных трансфертов в виде субсидий, дотаций преобладающая часть местных бюджетов является дефицитными. Местные органы власти никак не могут влиять на изменение суммы налогов. Бедственное положение местных бюджетов является следствием того, что изменения бюджетного и налогового законодательства не привели к ожидаемому повышению финансовой обеспеченности муниципалитетов и росту собственной доходной базы. Так, снижение налоговых доходов с 2005 г. было связано с отменой муниципальной доли ставки по налогам на прибыль и имущество организаций, а также снижением норматива зачисления НДСЛ в местные бюджеты, отменой с

2001 г. региональной ставки НДС, часть которого поступала и в местные бюджеты. Таким образом, финансовая несостоятельность муниципалитетов заложена в самой системе налогообложения. Закрепленные за местными бюджетами налоги по своей значимости ничтожны. Одним из факторов, влияющих на состояние экономической безопасности, является устойчивость финансовой системы. Проведенное исследование налогово-бюджетного законодательства позволяет делать вывод о несоблюдении в Российской Федерации принципа финансовой самостоятельности местного самоуправления и зависимости бюджетов городских округов от межбюджетных трансфертов, от федерального центра.

Если не будет произведено перераспределение налогов в пользу муниципальных образований и регионов (не будут они наделены налогами, влияющими на рост производства), не будет изменена система покрытия затрат за счет межбюджетных трансфертов, финансовое положение муниципалитетов не улучшится. 

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Кузьяшев А.Н., Горьковых Д.В., Дудина Е.А. Некоторые проблемы местных налогов и выпадающих доходов российских компаний // Эпоха науки. – 2021. – №25. – С.177-179.
2. Богославцева Л.В., Павленко В.А., Трушина Я.С. Проблемы формирования местных бюджетов моногородов в условиях экономической неопределенности // Социально-экономические процессы современного общества: теория и практика: материалы Всероссийской научно-практической конференции (Чебоксары, 21 мая 2021 г.). – Чебоксары: ИД «Среда», 2021. – С. 105-110.
3. Назарова Н.А. Анализ проблем бедности и социального неравенства населения в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №5. – С. 30-34.
4. Малис Н.И., Грундель Л.П. Налоговая политика кризисного периода предопределяет риски государства и налогоплательщиков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №4. – С. 23-30.
5. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Антикризисные меры стран мира для преодоления экономических последствий пандемии коронавируса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №1. – С. 42-47.

References

1. Kuzyashev A.N., Gor'kovyh D.V., Dudina E.A. Nekotorye problemy mestnyh nalogov i vypadayushchih dohodov rossiyskikh kompaniy [Some Problems Of Local Taxes And Shortfalls In Income Of Russian Companies]. *Epoha nauki*, 2021, no. 25, pp. 177-179 (in Russ.).
2. Bogoslavtseva L.V., Pavlenko V.A., Trushina YA.S. Problemy formirovaniya mestnyh byudzhetrov monogorodov v usloviyah ekonomicheskoy neopredelennosti [Formation Problems of Monotowns' Local Budgets During Economic Uncertainty]. *Sotsial'no-ekonomicheskie protsessy sovremennogo obshchestva: teoriya i praktika: materialy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Cheboksary, Sreda Publ., 2021, pp. 105-110.
3. Nazarova N.A. Analiz problem bednosti i social'nogo neravenstva naseleniya v Rossiyskoy Federacii [Analysis of Poverty and Social Inequality Problems in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 30-34 (in Russ.).
4. Malis N.I., Grundel L.P. Nalogovaya politika krizisnogo perioda predopredelyaet riski gosudarstva i nalogoplatel'shchikov [In Time of Crisis Tax Policy Predetermines the State and Taxpayers Risks]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 4, pp. 23-30 (in Russ.).
5. Labyntsev N.T., Chukhrova O.V. Antikrizisnye mery stran mira dlya preodoleniya ekonomicheskikh posledstviy pandemii koronavirusa [Economic Consequences of the Coronavirus Pandemic: Anti-Crisis Measures in the World]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 1, pp. 42-47 (in Russ.).

6. Смирнова Е.Е., Пяткин А.А. Анализ схем уклонения от уплаты налога на имущество организаций: региональный аспект // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №2. – С. 32-36.
7. Дышекова А.А., Казова З.М., Пилова Ф.И. Оценка состояния и перспектив развития местных бюджетов в условиях пандемии коронавируса // Финансовая жизнь. – 2020. – №3. – С. 32-35.
8. Амзорова Д.Н., Пигина Т.Н. Структура и проблемы формирования доходов бюджета муниципального образования // Корпоративная экономика. – 2021. – №2(26). – С. 76-85.
9. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №1. – С. 41-48.
6. Smirnova E.E., Potkin A.A. Analiz skhem uklo-neniya ot uplaty naloga na imushchestvo organizatsiy: regional'nyy aspekt [Analysis of Corporate Property Tax Evasion Schemes: Regional Aspect]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 2, pp. 32-36 (in Russ.).
7. Dyshekova A.A., Kazova Z.M., Pilova F.I. Otsenka sostoyaniya i perspektiv razvitiya mestnykh byudzhetrov v usloviyah pandemii koronavirusa [Assessment of the State and Prospects for the Development of Local Budgets in the Context of the Coronavirus Pandemic]. *Finansovaya zhizn' – Financial Life*, 2020, no. 3, pp. 32-35 (in Russ.).
8. Amzorova D.N., Pigina T.N. Struktura i problemy formirovaniya dohodov byudzheta munitsipal'nogo obrazovaniya [Structure and Problems of Formation of Municipal Budget Revenues]. *Korporativnaya ekonomika*, 2021, no. 2(26), pp. 76-85 (in Russ.).
9. Ryahovskiy D.I., Kritskiy V.I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41-48 (in Russ.).

Для цитирования

Зотиков Н.З. Местные бюджеты до и после введения Налогового кодекса РФ // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 3. – С. 37-47.

For citation

Zotikov N.Z. Mestnye byudzhety do i posle vvedeniya Nalogovogo kodeksa RF [Local Budgets Before and After the Introduction of the Tax Code of the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 3, pp. 37-47 (in Russ.).



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



Насыщенная деловая программа



Приглашены депутаты Государственной Думы РФ, представители Минфина России, Министерства труда и социальной защиты РФ, ФНС России



Лучшие спикеры



Только актуальные темы

**Юбилейный
онлайн-
конгресс
ИПБ России**

**1-2
декабря**

Регистрация открыта!



☎ 8 800 500-54-51
✉ congress@ipbr.org
🌐 www.ipbr.org



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
 www.ipbr.org
 vk.com/ipb_russia
 t.me/ipbrussia

ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

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

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

-  быть уверенным в завтрашнем дне
-  иметь интересную и перспективную работу
-  получать достойную зарплату
-  полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia