



ИПБ России

№ 4 | 2022

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Структуризация производственной себестоимости продукции промышленного предприятия на основе интегрированного применения агрегатного и нормативного учетно-калькуляционных методов
с. 8
- Актуальные вопросы адаптации нормативных аналитических показателей финансовой устойчивости организации
с. 15
- Работа бухгалтерий компаний в условиях санкций и правительственных контрмер
с. 29



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
23.08.2022
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

- 8 Structuring Manufacturing Enterprise Production Cost Based on the Integrated Application of Aggregate and Regulatory Accounting and Calculation Methods
Igor E. Mizikovskiy
- 15 Adaptation of Regulatory Analytic Indicators of Organization's Financial Stability
**Natalia S. Artemieva,
Elena Yu. Vetoshkina**
- 23 Professional Judgments in Accounting and Audit of Accounting Estimates
**Anton A. Undov,
Tat'yana V. Yaroslavtseva**

Economics and Management

- 29 The Work of Companies' Accounting Departments in the Face of Sanctions and Government Countermeasures
**Anna V. Bodiako,
Svetlana V. Ponomareva,
Marina V. Krayushkina,
Tat'yana M. Rogulenko**

Finance, Money Circulation and Credit

- 38 Tax System Changes and Their Impact on Budget Revenues, Tax Burden and Place in the World Ranking
Nikolai Z. Zotikov

Теория учета: просто о сложном

- 2 Искусственным субъектам – искусственный интеллект
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 8 Структуризация производственной себестоимости продукции промышленного предприятия на основе интегрированного применения агрегатного и нормативного учетно-калькуляционных методов
И.Е. Мизиковский
- 15 Актуальные вопросы адаптации нормативных аналитических показателей финансовой устойчивости организации
**Н.С. Артемьева,
Е. Ю. Ветошкина**
- 23 Профессиональные суждения в учете и аудите бухгалтерских оценок
**А.А. Ундов,
Т.В. Ярославцева**

Экономика и управление

- 29 Работа бухгалтерий компаний в условиях санкций и правительственных контрмер
**А.В. Бодяко,
С.В. Пономарева,
М.В. Краюшкина,
Т.М. Рогулenco**

Финансы, денежное обращение и кредит

- 38 Изменения в налоговой системе, их влияние на доходы бюджетов, налоговую нагрузку, место в мировом рейтинге
Н.З. Зотиков

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Искусственным субъектам – искусственный интеллект

Надежды и опасения

В предыдущей статье мы с вами, дорогие читатели, познакомились с феноменом так называемого искусственного интеллекта (ИИ) – самообучающихся алгоритмов (компьютерных программ), использование которых предполагает выполнение ими функций, квалифицируемых относительно действий человека как «принятие решений».

Сегодня ИИ – это одна из самых больших надежд и в то же время один из самых серьезных страхов человечества. Автор книги «Последнее изобретение человечества» Джеймс Баррат пишет «Я разговаривал с ученым, занятым созданием искусственного интеллекта для робототехники, поисковых систем для интернета, разработкой алгоритмов для баз данных, систем распознавания голосов и лиц, других приложений. Я говорил с учеными, которые пытаются создать ИИ, сравнимый с интеллектом человека. ... Все они убеждены, что в будущем важнейшие решения, определяющие жизнь людей, будут принимать машины – или люди, чей интеллект подкреплен и усилен машинным интеллектом. ... Это неожиданное утверждение, но с ним сложно спорить. Компьютеры уже поддерживают нашу финансовую систему, транспортную инфраструктуру, системы электро- и водоснабжения. ... Мы с каждым днем все сильнее и сильнее зависим от компьютеров. ... Искусственный интеллект, по существу, оживляет компьютеры и превращает их в нечто иное. Если передача компьютерам права принимать за нас решения неизбежна, – задается вопросом автор, – то, когда машины получают такую власть над нами? ... возможно ли, – восклицает он, – что человечество потеряет контроль над собственным будущим»¹.

Джеймс Баррат далеко не единственный, кто рисует перспективы использования человеком ИИ в чрезвычайно мрачных тонах. Что касается опасений относительно кардинальной трансформации рынка труда благодаря роботизации на основе ИИ целого ряда производственных функций, то эти разговоры будоражат умы широкой публики уже почти десять лет, и финансисты, юристы, бухгалтеры, менеджеры среднего



звена самого разного толка – тут, как вам известно, совсем не представляют исключения.

Давайте попробуем, сбросив градус радикальности футуристических прогнозов нашего порабощения ИИ, оценить возможности его использования в той части хозяйственной жизни, которая непосредственно связана с нашей с вами профессией – бухгалтерским учетом и корпоративными финансами.

Юридическое лицо как спасительная фикция

Современные популяризаторы науки, к которым можно, например, отнести профессора Иерусалимского университета Юваля Нойя Харари (р. 1976), утверждают, что одним из самых важных шагов в развитии всей нашей цивилизации было изобретение такой фиктивной конструкции как юридическое лицо. Идеей этой правовой новации было снять с занимавшихся, как бы сейчас сказали, предпринимательской деятельностью должников полную ответственность по их обязательствам, ограничив ее «собственностью» их фирмы (предприятия). Изобретательным юристам было ради чего стараться. По отношению к неисправным дебиторам закон был чрезвычайно суров. Здесь можно вспомнить основной источник древнеримского права – Законы XII таблиц 451 – 450 гг. до н.э., согласно которым человек, не вернувший свой долг, получал тридцать дополнительных льготных дней для его погашения. Затем, если незадачливый дебитор оставался должен государству, его продавали в рабство за границу. В своей стране римский гражданин рабом быть не мог. Если же он не исполнял обязательств перед частным лицом и ему удавалось найти поручителя за себя, кредитор по решению суда уводил должника с собой, наложив на него «колодки или оковы», и держал в заточении. В течение шестидесяти дней его три раза выводили на рынок и громко спрашивали, не сжалится ли кто-нибудь над ним. Если заступник не находился, кредиторы имели право убить должника и разделить его тело между собой пропорционально долям их кредита. Это юридически означало, что дебитор наконец-то заплатил по своим обязательствам чем смог². Так стремление

¹ Баррат Д. Последнее изобретение человечества. Искусственный интеллект и конец эры *Homo sapiens*. – М.: АНФ, 2019. – С. 9-12.

² Подробнее см. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Древний Рим: учет складывается в систему // Московский бухгалтер. – 1999. – № 1. – С. 80-84.

избежать участия в столь суровом нотариальном акте стимулировало развитие правовой мысли и динамику гражданско-правовых норм.

И вот, появившись как юридическая хитрость, позволявшая предпринимателям избегать полной ответственности, юридическое лицо со временем начинает играть в нашей жизни гораздо более важную роль. Его появление вводит в социальную реальность, в социальные отношения, принципиально новых субъектов, существующих лишь на бумаге, но, затем, и в нашем сознании – объединений воле групп физических лиц. Эти принципиально новые для социума субъекты сначала чисто юридически, а затем и в восприятии участников социальной жизни отделяются от своих носителей (представителей).

По мнению Харари, юридические лица – это проявление способности людей думать о том и обсуждать то, чего не существует на самом деле, более того, взаимодействовать с несуществующим практически во всех сферах социальной активности³.

Как думаешь, Витя?

На этих страницах мы часто вспоминаем замечательного отечественного бухгалтера – первого президента ИПБ России – профессора Я.В. Соколова (1938 – 2010). Автору этой статьи – студенту Ярослава Вячеславовича – не раз приходилось слушать его выступления, в которых он обращал внимание слушателей на искусственность конструкции юридического лица, отсутствие его как субъекта в реальном мире.

«Никаких юридических лиц не существует! – восклицал, пробуждая аудиторию от слегка дремотного состояния Соколов. – Когда и где вы их (юридические лица – М.П.) видели? Никогда и нигде! Вывеску, табличку с названием фирмы приколотил к стене рабочий, договор подписал директор, товар вам продала продавщица Катя – вы взаимодействуете с людьми, а не с фирмой – ее не существует!»

Студенты смеялись, полагая, что профессор просто шутит, устав от чтения лекции.

– Скажите, а Баба-яга существует? – тут же спрашивал Ярослав Вячеславович, приводя публику в ещё большее веселье.

– Нет, не существует, – отвечал кто-то с последнего ряда (отличники, сидевшие на первом ряду, осторожно ожидали правильного ответа).

– Тогда почему ее боятся дети? – спрашивал Соколов. – Почему при слове Баба-яга у нас возникает четкий, почти у всех совпадающий образ старухи в избушке на курьих ножках? А может быть, всё потому, что нам рассказывали о Бабе-яге точно так же, как и рассказывали о существовании юридических лиц?

³ Харари Ю.Н. *Sapiens. Краткая история человечества*. – М.: Синбад, 2020. – С. 35-45.

– Как ты думаешь, Витя, – спрашивал Ярослав Вячеславович, своего ближайшего друга и коллегу, профессора Виктора Владимировича Патрова, входя после лекции к себе в кабинет заведующего кафедрой, – юридические лица существуют или это все фикция?

– Как же не существуют? – удивлялся профессор В.В. Патров.

– А так, – чуть улыбаясь, отвечал Ярослав Вячеславович, – выдумки все это, чтобы по счетам не платить.

– Так фирма же платит по счетам, – еще больше удивлялся Виктор Владимирович.

– Не фирма платит, а конкретные лица выписывают платежку, потому что ранее конкретные лица договор подписали, а другие на машине товар привезли, который грузчики разместили на складе. Люди, все люди, а фирма-то где здесь, Витя? – спрашивал Соколов.

– Ну, Ярослав, – убедившись, что речь идет об очередных «затейливых» вопросах друга, отвечал Патров, – это все теория. И они, сменив тему беседы, отправлялись в преподавательскую столовую, объективно существовавшую вне любых юридических изысков.

Между тем, Ярослав Вячеславович описывал самую суть главного изобретения (выдумки) юристов – правовой фикции, снимающей полную ответственность по обязательствам лиц – участников хозяйственной жизни – и ограничивающей ее объемом средств, которыми наделяется объединяющая их искусственная конструкция – юридическое лицо. Удивление же, которое вызывает у широкой публики утверждение об отсутствии юридических лиц в окружающей нас объективной реальности – это прекрасное свидетельство того места, которое миф о юридическом лице занимает в нашей повседневности.

Мыслить несуществующее

Именно возможность представлять и обсуждать несуществующее является основой всего прогресса нашей цивилизации, заключающегося в изобретении и введении в жизнь самых разнообразных искусственных конструкций – от конкретных технологий как инструментов до правил законодательного регулирования жизни общества – процесса, который М. Хайдеггер называл «поставом».

Юридическое лицо скорее относится к последним, так как формально организует действия групп лиц, характеризующихся общими интересами, и ради достижения этих интересов, объединяющих часть своих средств и согласующих свое поведение.

Однако парадоксальность и уникальность юридического лица как изобретения человека заключается в том, что постепенно привычка оперировать этим понятием при организации реальности склоняет почти абсолютное большинство к

восприятию этой искусственной конструкции как неосязаемого, но при этом реального участника социально-экономических отношений. Это постепенно подтверждают и правовые нормы, провозглашая юридическое лицо субъектом хозяйственной жизни, обладающим определенными правами и обязанностями.

Искусственность конструкции юридического лица, конечно, подчеркивается уголовным правом, ответственность по которому может наступить только у человека, действовавшего определенным образом, так как действовать может именно и только человек, но на это при взаимодействии с юридическими лицами практически никто уже не обращает внимания.

С определенного момента юридическое лицо начинает рассматриваться и (что самое важное) восприниматься широкой публикой как субъект социальных отношений, в частности и как субъект отношений экономических. Здесь юридическое лицо можно считать правовым оформлением экономического феномена предприятия или фирмы. Сегодня мы рассматриваем «экономику предприятия» как самостоятельную область знания, «ориентированную на изучение отдельных хозяйствующих единиц. Она рассматривает экономику в первую очередь в восприятии этих единиц (субъектов экономического процесса). ... Экономика в целом или ее части утверждаются в настоящее время, учитываются только тогда, когда они важны для отдельных экономических единиц. Экономика предприятия пытается, следовательно, понять, смоделировать и способствовать оптимальному формированию экономики на уровне образующих ее отдельных клеток»⁴.

Искусственное наследует естественному

Вслед за признанием за юридическим лицом субъектности и, следовательно, наличия определенных прав и обязанностей с позиций правовых норм на него начинают «переноситься» качества, присущие исключительно личности. И вот сегодня мы уже говорим о позиции компании, ее стиле, предпочтениях, целях, о конфликте интересов фирмы и ее акционеров (!!!), о поведении компании на рынке и т.д. и т.п., отдельно исчисляем показатели рентабельности деятельности фирмы и ее собственников. Фирма вступает в определенные отношения, заключает и исполняет договоры, выступает истцом и ответчиком в суде, размещает рекламу, спонсирует, заботится об экологии и т.п.

Когда мы утверждаем, что в реальном мире фирму представляют люди и действуют от ее имени люди – это не совсем корректно. Действия этих людей строго определяются корпоративными нормами, а наиболее важные решения

⁴ Ширенбек Х. Экономика предприятия. – СПб.: «Питер», 2005. – с. 20.

от имени компании принимаются коллегиально, то есть представляют собой согласование воли личностей, входящих в структуры управления организацией⁵. Неслучайно в экономической науке фирма, в частности, рассматривается как «система отношений»⁶.

Повторим: составляющих рассматриваемую нами юридическую общность лиц объединяют определенные цели. Для коммерческих компаний это получение прибыли, для некоммерческих организаций – достижение определенных общественно полезных параметров: обеспечение определенного уровня здравоохранения, защиты граждан от преступных посягательств, создание общественного имущества и т.д. и т.п.

От правил к алгоритму

Работа (функционирование) юридических лиц, а точнее представляющих их людей определяют целым рядом корпоративных правил, начиная с устава организации и заканчивая детальными производственными и/или иными должностными инструкциями. Можно сказать, что в рамках существования юридического лица свобода личности для человека, работающего в организации, ограничивается корпоративными нормами. Да, возможность ее реализации сохраняется, но при вступлении ее проявлений в противоречие с корпоративным уставом человек либо несет наказание, либо покидает компанию, а значит, эта свобода реализуется уже вне юридического лица. Что же касается компании как таковой, ее действия обусловлены волеизъявлением составляющих ее людей, а, значит, также предопределены как извне (собственники), так и изнутри (работники).

Стремление к достижению стоящих перед компанией целей определяет обусловленную этими целями рациональность ее «поведения». Иными словами, мы не знаем, как в определенных условиях поведет себя человек, мы даже не знаем, как в этих условиях он должен себя вести. Но мы точно знаем, как должна в определенных условиях вести себя компания, и с определенной степенью уверенности можем утверждать, как она себя поведет. Любые иные сценарии поведения представляющих компанию лиц, идущие вразрез с утвержденными корпоративными правилами, будут выходить за пределы компании как таковой и уже не будут являться ее действиями,

⁵ Да, конечно, можно привести пример того, как индивидуальный предприниматель, открывающий «на себя» ООО одновременно будет представлять собой волеизъявление воли и физического, и юридического лица, однако этот пример границ обсуждаемого понятия отнюдь не изменяет его общего содержания. Здесь мы будем иметь дело с, что называется, исключением, лишь подтверждающим правило.

⁶ Коуз Р.Г. Природа фирмы // Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа, 1995. – с. 19.

но личностно обусловленными действиями конкретных людей.

Неслучайно в экономике «современная теория игр представляет собой ... исследование способов распространения концепции рационального поведения на ситуации, в которых присутствуют и борьба, и выторговывание, и просчет поведения конкурентов»⁷.

Наличие корпоративных правил «поведения» юридического лица говорит о программируемости такого поведения, возможности создания его алгоритмов, формирующих последовательность действий, обеспечивающих наиболее рациональный путь достижения существующих у конкретной корпорации целей.

Неслучайно еще в 1959 году лауреат Нобелевской премии по экономике Герберт Саймон (1919-2001) писал: «Анализ процесса выбора с точки зрения его предпосылок дает нам концептуальную основу для описания и объяснения процесса принятия решения. Но это настолько сложный процесс, что наше объяснение длительное время оставалось бы слишком гипотетичным и схематичным, если бы не появились современные компьютеры. ... Перспектива построения детализованного описания конкретных ролей и процесса принятия решений с появлением компьютеров перестала быть просто проектом, который мог быть осуществлен только в неопределенном будущем. Теперь мы можем представить реальные примеры, в том числе в области экономики»⁸.

Человек и машина

В любом случае существования алгоритма поведения (принятия решений и их реализации), мы можем представить себе управление соответствующими процессами посредством искусственного интеллекта. Здесь именно ИИ может рассматриваться как идеальный менеджер для любой компании. Его «распоряжения» (команды) всегда будут абсолютно рациональны относительно корпоративных правил (алгоритмов) и целей компании. И что самое главное, они будут полностью исключать те ошибки и пороки управления, которые традиционно связываются с пресловутым «человеческим фактором», обусловливаемым той самой «свободой личности» и ее физическим воплощением.

Вспомним слова Леонида Витальевича Канторовича (1912-1986), чье снискавшее нобелевскую премию знаменитое решение «транспортной задачи» потерпело фиаско на практике именно благодаря вмешательству «человеческого фактора» и могло бы быть блестяще применено в некоем

теоретически возможном «мире роботов»: «Экономическая материя из-за своей сложности и своеобразия вообще чрезвычайно трудна для моделирования. Любая ее модель выделяет лишь отдельные стороны и весьма грубо и приближенно учитывает реальный экономический фон изучаемого явления; как правило, трудно оценить оправданность его описания и достоверность полученных из модели выводов»⁹.

Все те качества ИИ, которые мы обсуждали в предыдущей статье, где, в том числе и строгое следование заданному алгоритму действий и непрерывная «самообучаемость», направленная на реализацию этого же алгоритма, возможность анализа «больших данных», подчиненных определенным корпоративным правилам, обеспечат в каждом конкретном случае действия ИИ как менеджера компании поиск максимально из возможного соответствующей идеалу точки схождения линий «спроса» и «предложения». При этом анализ рынка каждого конкретного объекта управления не будет сопоставим ни с какими, даже самыми выдающимися, человеческими возможностями.

Здесь можно будет говорить о нахождении оптимально выгодной цены сырья и материалов, идеально соответствующей темпам производства и продаж, загрузке склада, заключении максимально выгодных контрактов с контрагентами, идеальной организации действия персонала, а при роботизации деятельности компании – функционирования соответствующей техники. Все будет происходить вовремя, в оптимальных объемах, с минимальными затратами и с максимально возможными затратами. Организация превратится в некий идеально отлаженный часовой механизм, исключающий любой тип ошибки действия в рамках заданного алгоритма функционирования юридического лица, подчиненного управлению ИИ.

Вместе с тем, все тот же человеческий фактор затруднит взаимодействие организации, управляемой ИИ, с организациями, управляемыми людьми. Это очевидно, как и то, что беспилотный автомобиль скорее не попадет в аварию, двигаясь среди таких же беспилотных машин, нежели в окружении машин, управляемых «живыми» водителями.

И вот здесь, как раз в рамках названной выше тенденции распространения на восприятие и действия коллективных социальных субъектов черт поведения физических лиц – людей, мы можем представить себе возможность взаимодействия единиц ИИ, управляющих компаниями в некой единой сети, организованной по аналогии с работой современных социальных сетей.

⁷ Саймон Г.А. Теория принятия решений // Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа, 1995. – с. 59.

⁸ Саймон Г.А. Теория принятия решений // Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа, 1995. – с. 66-67.

⁹ Леонид Витальевич Канторович: человек и ученый. В 2-х т. Т. 1. Новосибирск: Изд-во СО РАН. Филиал "Гео", 2002. – 542 с. Режим доступа: <http://vivovoco.ibmh.msk.su/VV/PAPERS/BIO/LVK/LVK06.HTM>.

Сети

Социальные сети кардинально изменили нашу социальную активность всего за несколько лет своего существования. Глобализовав наше общение с себе подобными, впечатляюще сдвинув границы приватности, персонализировав информационные потоки, став всемирной, а вернее, общемировой площадкой демонстративного потребления, они безвозвратно преобразили нашу информационную реальность. Однако есть еще одна важнейшая «заслуга» социальных сетей, о которой принято говорить чуть меньше, чем о вышеперечисленных. Сети максимально стандартизировали наши коммуникации, в них осуществляемые. Социальная сеть объединяет миллиарды стандартных, бесконечно похожих друг на друга профилей, заполняя которые мы принимаем соответствующий стандарт коммуникации. Мы больше не выбираем, как проявить себя в коммуникации, выбор возможных форм демонстрации нашей индивидуальности предлагает нам сеть, точнее ее создатели (не будем увлекаться и забывать, что сеть вне ее технических воплощений также есть фикция, а представляют ее конкретные люди). Апогеем стандартизации общения в сети стали эмоджи – ограниченный набор визуализаций наших реакций на поведение контрагентов в сети. Именно эмоджи, произошедшие от знаменитого «смайлика», – это абсолютная новация в области стандартизации коммуникаций, это первый после вавилонской башни глобально реализуемый международный язык.

Стандартизация коммуникации означает возможность ее алгоритмизации, а следовательно, и возможность использования здесь ИИ. Неслучайно уже сейчас очень сложно идентифицировать в сети страницы, с которых в коммуникацию с тобой вступает ИИ.

Нужно сказать, что стандартизация наших профилей в социальных сетях чрезвычайно быстро придала им функции некой отчетности индивида, формы которой унифицированы не в меньшей степени, чем современные формы бухгалтерской отчетности организаций. Собственно сегодня вполне возможно говорить о методах анализа такой индивидуальной отчетности, ее валирования и проч., и проч. Что же касается активности участников сети по заполнению своих профилей и преимущественной добросовестности их действий в сети, то эти процессы обеспечиваются теми же закономерностями распространения корпоративной отчетности в бизнес среде, которые в XIX веке сформировали практику публичной финансовой отчетности компаний, а в настоящее время также формируют институт нефинансовой отчетности организаций, определяемые как закономерности «диффузии инноваций». Это путь от первоначальных, преимущественно случайных, почти «фриковых», пользователей нового

продукта к его модному статусу очень быстро, на волне стремительно нарастающего потребления, переходящего в статус почти обязательного, легитимизирующего пользователя как принадлежащего к определенной социальной группе и/или имеющего определенный социальный статус участника общественных отношений.

Довольно быстро свои профили в социальных сетях стали заводить и компании, но эта их активность носила преимущественно рекламные цели, оставаясь в формате взаимодействия «организация – физическое лицо» или «BtoC». В формате «BtoB» взаимодействие в социальных сетях так и не переросло.

Вместе с тем, с развитием ИИ, выполняющего функции менеджера компании, актуальность формирования интернет-площадок как сетей взаимодействия в формате BtoB возрастает.

ИИ и сети формата «BtoB»

Представьте себе интернет сеть формата BtoB, в которой посредством формирования индивидуальных профилей компаний, добровольно их заполняющих по стандарту, заданному сетью, аккумулируются большие данные о компаниях, их состоянии, активности и любых иных характеристиках их деятельности. Также такая сеть представляет собой глобальную торговую площадку для всех этих компаний, на которой могут заключаться любые сделки с их участием. Активностью компаний в данной сети и их взаимодействием с другими акторами сети руководит ИИ, менеджерские полномочия которого определяются с одной стороны правилами участия в сети (минимум) и с другой – собственниками компании (максимум).

Доступ к глобальным данным сети, с одной стороны, и алгоритм, направленный на заданные к достижению цели компании, с другой, позволят ИИ конкретным сторонам конкретных сделок заключать их на максимально оптимальных для них условиях, минимизируя все подлежащие хотя бы минимальному управлению риски. Каждая новая вводная, каждое новое условие хозяйствования, каждый новый предлагаемый рынку продукт инициирует мгновенную корректировку системы, восстанавливающую ее равновесное состояние.

В рамках данной сети мы получаем модель некой равновесной экономики и ее реализацию, некую воплощаемую ИИ утопию безрисковой хозяйственной жизни без проигравших и победителей, без сверхприбылей и разоряющих убытков, без нарушения условий заключаемых договоров, с абсолютной информационной прозрачностью и абсолютно равными для всех участников экономических отношений условиями их бизнес активности. Это фактически воплощение мечты Леона Вальраса (1834-1910).

Необходимые условия и парадоксы

Следует отметить, что такое «равенство» участников экономических отношений в рамках сети будет возможным только при условии одинакового технического уровня ИИ для всех участников. Что подсказывает высокую вероятность того, что ИИ для входящих в сеть будет предлагаться самой платформой, как и сегодня, равенство возможностей участников социальных сетей обеспечивается равным для всех технологическим потенциалом ее использования.

– Такого не бывает, – скажете Вы. Бывает, но не в мире людей, не в реальном для нас мире, а в мире машин и ИИ, исключая тот самый человеческий фактор и реальные условия окружающего нас мира, нет, нет, да и подбрасывающего нам очередного «черного лебедя».

И вот здесь мы сталкиваемся с одним из ключевых парадоксов экономического развития. С одной стороны, осуществляя хозяйственную деятельность, мы стремимся к минимизации рисков, предсказуемости поведения контрагентов, работе с максимальной степенью информированности и т.п., с другой стороны, получение любых конкурентных преимуществ возможно только при неравновесном состоянии той сферы экономической жизни, в которой мы действуем. Это, как правило, предполагает и принятие рисков, уровень которых превышает «среднеприемлемый», и выработку нестандартных (часто «нерациональных») решений. При этом связь всего этого комплекса «иррациональных» факторов с ожидаемым успехом подчинена теории вероятности, часто обращающейся не в пользу повышенных рисков-аппетитов.

Иными словами, потенциальный успех в экономической деятельности на уровне «выше среднего», получение конкурентных преимуществ, лидерские позиции в конкурентной борьбе всегда связаны с неалгоритмизируемым поведением, нерациональность которого способна привести своего субъекта к успеху, достижение которого в рамках реализации рационального алгоритма просто невозможно.

С другой стороны, что прекрасно иллюстрируется теорией институционального изоморфизма¹⁰, любое конкурентное преимущество довольно быстро трансформируется в алгоритм экономического поведения всех представителей определенной социальной среды, провоцируя тем самым поиск новых способов обеспечения лидерства. Перешедшие в сферу стандартных для того или иного института норм «поведения» бывшие конкурентные преимущества его

лидеров, став нормой, превращаются в рутину деятельности, более того, становятся обязательными для реализации как условие сохранения места субъекта в определенной страте, а следовательно, подлежат алгоритмизации и управлению ИИ.

Установление границ

Таким образом, в вероятном будущем ИИ может стать незаменимым в вопросах не достижения целей развития компаний, но поддержания уже достигнутых ими показателей, ставших «рутинными» как для самой фирмы, так и для включающего ее института.

Сама алгоритмическая природа ИИ обеспечит здесь максимальную стандартизацию и унификацию информационного обмена участников сети, способного выполнять роль принципиально новой сферы отчетности будущего, формируемой и предоставляемой исключительно на основе работы алгоритмов ИИ. При этом, в такой отчетной практике ответы на классические вопросы поиска универсальных отчетных форм, оптимального соотношения между избыточностью и недостатком данных, соотношения затрат на получение информации и полезного эффекта от ее использования будут решаться с максимально возможной степенью рациональности, при этом решаться самим ИИ.

Отсюда важнейшим вопросом управления вероятного будущего будет установление границ между областью принятия решений, делегированных ИИ, и решений, принятие которых остается за управляющими компаниями людьми. Это целиком касается и области бухгалтерского учета, где передача ИИ «рутинных» вопросов учетной практики никогда не отменит «человеческой» функции профессионала – бухгалтера как управляющего информационными потоками компании. 📌

Рекомендуемая литература по теме

- Баррат Д. Последнее изобретение человечества. Искусственный интеллект и конец эры *Homo sapiens*. – М.: АНФ, 2019.
- Коуз Р.Г. Природа фирмы // Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперина. СПб.: Экономическая школа, 1995.
- Саймон Г.А. Теория принятия решений // Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперина. СПб.: Экономическая школа, 1995.
- Соколов Я.В., Пятов М.Л. Древний Рим: учет складывается в систему // Московский бухгалтер, № 1, 1999.
- Харари Ю.Н. *Sapiens*. Краткая история человечества. – М.: Синбад, 2020.
- Ширенбек Х. Экономика предприятия. – СПб.: «Питер», 2005.

¹⁰ DiMaggio P, Powell W.W. *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields* // *American Sociological Review*. – 1983. – №48(2). – С. 147-160.

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_4_8
УДК 657
ВАК 08.00.12

Структуризация производственной себестоимости продукции промышленного предприятия на основе интегрированного применения агрегатного и нормативного учетно-калькуляционных методов

Structuring Manufacturing Enterprise Production Cost Based on the Integrated Application of Aggregate and Regulatory Accounting and Calculation Methods

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

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

Аннотация. Новая экономическая реальность, обусловленная глобальными макроэкономическими изменениями, требует существенного обновления учетно-калькуляционной парадигмы, ее прочной интеграции в быстро меняющуюся контуре корпоративного управления. Статья посвящена исследованию подходов к структурированию методики калькулирования производственной себестоимости продукции промышленных предприятий; возможностям сбалансированного внедрения в сложную ткань данного процесса агрегатного и нормативного методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в целях повышения качества калькуляционного результата. Проведенное исследование базируется на применении комплекса научных методов, в том числе: опросов специалистов, наблюдения, измерения, сбора и систематизации данных; структурно-функционального и процессно-ориентированного видов анализа; синтеза и декомпозиции; формализации; графической интерпретации; сравнения и классификации. Предложенная автором методика позволяет не только существенно повысить эффективность учетно-калькуляционного сегмента информационно-управленческого пространства промышленного предприятия, но и в значительной степени усилить внутрихозяйственный контроль потребления производ-

Abstract. The new economic reality caused by global macroeconomic changes requires a significant update of the accounting and calculation paradigm, its solid integration into the rapidly changing contour of corporate governance. The paper is devoted to the study of approaches to structuring the methodology of production cost calculation of manufacturing enterprises; the possibilities of balanced implementation of aggregate and regulatory methods of cost accounting and calculation of production costs into the complex contexture of this process in order to improve the quality of the calculation result. The conducted research is based on the application of a complex of scientific methods, including surveys of specialists, observation, measurement, data collection and systematization; structural and functional and also process-oriented kinds of analysis; synthesis and decomposition; formalization; graphical interpretation; comparison and classification. The method proposed by the author allows not only to significantly increase the efficiency of the accounting and calculation segment of the information and management space of a manufacturing enterprise, but also to greatly strengthen the internal control of the production resources consumption at all stages of the value stream implementation; to form the most informative system for indicating the funds expenditure, and thereby to significantly improve the

ственных ресурсов на всех этапах реализации потока создания ценности; сформировать максимально информативную систему индикации расходования средств, тем самым заметно улучшить подготовку и принятие управленческих решений, повысить качество разработки стратегий управления себестоимостью продукции промышленных предприятий.

Ключевые слова: промышленное предприятие; калькуляция; производственная себестоимость; затраты; ресурсы; агрегатный метод; нормативный метод; контроль; поток создания ценности.

Введение

Экономическая ситуация, складывающаяся в обрабатывающих отраслях, в условиях ограничений, обусловленных пандемией Covid-19, предъявляет новые требования к управлению производственными ресурсами хозяйствующих субъектов. Необходимость сосредоточения значительных усилий менеджмента на их выполнении продиктована рядом макроэкономических факторов, в том числе, связанных с нестабильностью товарно-сырьевых рынков; кризисом глобальной цепочки поставок (известный так же, как контейнерный кризис); непрогнозируемыми изменениями в ценовой политике, в системах взаиморасчетов с контрагентами и банковского кредитования; противоэпидемиологическими административными барьерами и т.п.

В условиях новой экономической реальности перед менеджментом многих хозяйствующих субъектов реального сектора экономики поставлена задача активного поиска новых форм и методов рационального использования производственных ресурсов; их разумной, сбалансированной экономии; продуктивных способов перманентного снижения технологических потерь. Решение данной задачи требует создания многофункционального информационного пространства, ядром которого является набор ключевых показателей, структурируемый предприятием самостоятельно, исходя из профессиональных потребностей субъектов управления потоком создания ценности (ПСС).

Не требует доказательств, что «основную конструкцию» данного набора составляет производственная себестоимость продукции (ПСП), актуальность которой обусловлена многочисленными направлениями ее использования в управленческой работе, начиная с генерирования оперативных, ситуационно-ориентированных решений и заканчивая разработкой долгосрочных, многоэтапных стратегий экономического развития хозяйствующих субъектов. Исчисление ПСП представляет собой сложно структурированный процесс обработки большого объема данных о производственных затратах, в том числе, их запланированных значений, отражаемых, как правило, в плановых калькуляциях продукции. Данный вид калькуляций содержит

preparation and adoption of management decisions and the strategies development quality for managing the production cost of manufacturing enterprises.

Keywords: manufacturing enterprise; calculation; production cost; costs; resources; aggregate method; regulatory method; control; value stream.

директивно заданные количественные показатели, имманентно отражающие спланированные ограничения производственных затрат на всех этапах ПСС, что позволяет реализовывать функцию оперативного контроля потребления ресурсов в разрезах номенклатуры выпускаемой продукции, центров затрат и в целом организации. В свою очередь, сгенерированная совокупность контрольных результатов является одним из главных источников информации для проведения комплексного анализа и внутреннего аудита ресурсосбережения, разработки действенных мероприятий по снижению уровней технологических потерь, отходов и т.п.

Вместе с тем, исследования, проведенные автором на ряде промышленных предприятий Нижнего Новгорода и Нижегородской области, показали наличие, как минимум, одного спорного способа применения рассматриваемого инструмента. Данный способ предполагает калькулирование фактической ПСП путем распределения общей суммы производственных затрат, зафиксированных в течение отчетного периода, пропорционально величинам их плановых значений. Проведенный автором опрос специалистов-практиков исследуемых предприятий показал, что в пользу подобного расчета высказываются мнения о том, что он позволяет значительно упростить калькуляционный процесс, заметно снизить трудоемкость вычислений, ускорить поступление сведений в систему подготовки принятия решений по управлению ресурсами хозяйствующего субъекта.

По мнению автора, приводимые аргументы не позволяют сделать вывод о допустимости инкорпорирования в информационно-инструментальное пространство менеджмента предприятия методики калькулирования ПСП с априори пониженным порядком аппроксимации результатов вычислений. Рассматриваемый способ калькулирования, по существу, представляет собой своеобразную «реинкарнацию» многократно раскритикованного «котлового» метода; противоречит фундаментальной задаче поиска и внедрения оптимальных средств управления производственными ресурсами. Исходя из данного постулата, необходима разработка и калькуляционной методики, позволяющей устранить указанные выше недостатки,

имеющие место в учетных практиках исследуемых предприятий.

Методы исследования

Методологической основой исследования послужили научные труды и учебная литература по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), по управлению производственными издержками и ресурсосбережению. В ходе исследования использовались методы опросов, наблюдения, измерения, сбора и систематизации данных; структурно-функционального и процессно-ориентированного видов анализа; синтеза и декомпозиции; формализации; графической интерпретации; сравнения и классификации.

Теоретико-методологические подходы

Процесс калькулирования себестоимости продукции является ключевым и массово используемым в системе экономических расчетов хозяйствующего субъекта, что не мешает ему оставаться одной из главных тем, обсуждаемых в научном сообществе [1]. Причиной тому, безусловно, является сложность структуризации данного процесса, его многомерность [2], высокая значимость в системе корпоративного управления. Актуальность перманентного, ситуационно-адаптивного повышения качества калькуляционных результатов достаточно убедительно обоснована в [3-8]. По мнению авторов [9], в основе калькулирования должны быть заложены «принципы управления затратами по технологической операции, процессам и стадиям». «Созвучно» данному постулату научное суждение о необходимости детализации объектов учета до уровня конкретных «рабочих операций», изложенное в [10]. Нельзя не согласиться с авторами [11,12], подчеркивающими прямую зависимость эффективности калькуляционного процесса от идентификации объекта учета, который должен осуществляться, исходя из конкретных функций производственного процесса. В [13] подчеркивается, что данный объект является определяющим фактором в выборе метода исчисления себестоимости продукции.

Результаты

Для изучаемых предприятий характерен дискретный тип производства, который «представляет собой тип производства, в котором исходный материал (сырье) при переработке в исходный продукт претерпевает более одного передела с прерыванием технологического процесса» [14]. В этих условиях ПСЦ можно рассматривать как совокупность технологически связанных процессов (переделов), результатом каждого из которых (за исключением последнего, на котором ведется окончательная сборка изделия) является агрегат, входящий в состав готового продукта (рис.1).

Рис.1 Схема потока создания ценности исследуемыми предприятиями*



Исходя из структурно-функциональных особенностей ПСЦ, по мнению автора, целесообразно применить сочетание агрегатного [15] и нормативного [16,17] методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Одно из важных преимуществ подобной комбинации заключается в том, что нормативный метод имманентно предполагает реализацию внутрихозяйственного мониторинга расходования ресурсов по утвержденным нормам [18], в том числе, в разрезе процессов ПСЦ.

Выявленные отклонения фактических затрат от их нормативных значений вместе с изменениями норм, внесенными в течение отчетного календарного периода, используются в исчислении прямых производственных издержек j-того процесса (предполагающего выпуск агрегата или, если это последний в ПСЦ процесс, готового изделия) (1):

$$ПЗП_j = НЗП^{нн}_j + (Н_j + О_j + И_j) - НЗП^{кн}_j \quad (1),$$

где: ПЗП_j – прямые производственные издержки j-того процесса;

НЗП^{нн}_j, НЗП^{кн}_j – запасы незавершенного производства на начало и конец

отчетного периода соответственно;

Н_j – прямые затраты по нормам;

О_j – отклонения фактических затрат от их нормативных значений;

И_j – изменения норм, внесенные в течение отчетного календарного периода.

Рассматриваемые затраты, представленные в валовом исчислении в разрезе ПСЦ за период Т (2), рассматриваются в управленческом учете как вид сокращенной производственной себестоимости данного объекта [19,20] (2):

$$ПЗП^{с\tau}_T = \sum_{j=1}^N ПЗП_j \quad (2),$$

где: N – количество процессов в ПСЦ.

Распределение общецеховых затрат [21] на ПСП продукции производится центрами затрат, осуществляющими аккумуляцию данных о фактах расходования производственных ресурсов в течение календарного периода Т. Анализ материалов, проведенный автором исследований, позволил прийти к выводу о том, что в качестве базы распределения следует

* Источник – исследование автора.

Таблица 1. Ведомость учета прямых затрат на производство станка ТВС-120А (код 9256)*
 Предприятие: ООО «XXXXX»
 Отчетный период: март 2021
 Дата: 01.04.2021
 Изготовлено: 12 шт.
 Ед. изм.: руб.

Про-цесс	Агрегат (узел)	Незавершенное производство на начало периода	Прямые затраты по нормам	Отклонения от норм	Изменения норм	Незавершенное производство на конец периода	Готовая продукция по прямым затратам	
1	2	3	4	5	6	7	8	
1201	Станина	3986	30000	123000	+1400	-	14000	140400
1202	Передняя бабка	3987	16000	68000	-2800	-	12000	69200
1204	Задняя бабка	3988	12000	87000	-400	+2900	52000	49500
1205	Механизм подачи	-	-	212000	+1700	-8000	-	205700
1206	Суппорт	3988	-	156000	-2900	-3700	-	149400
1208	Фартук	3989	13800	198000	+3200	-	-	215000
1209	Монтаж изделия	5003	17900	527000	-4200	-	16000	524700
Итого			89700	1371000	-4000	-8800	94000	1353900

использовать показатель прямых добавленных расходов (ПДР), производимых конкретным центром затрат (для изучаемых хозяйствующих субъектов – основную заработную плату основных производственных рабочих). Таким образом, сумма ПДР за период Т должна вычисляться по формуле (3):

$$ПДР\ T = \sum_{j=1}^N ОЗП\ j \quad (3),$$

где: ПДР Т – прямые добавленные затраты на производство в календарном периоде Т;

ОЗП j – основная заработная плата основных производственных рабочих, начисленная за выполнение производственного процесса ПСЦ j;

Коэффициент распределения К общецеховых затрат ОЦЗ, накопленных за период Т по центру затрат, рассчитывается по формуле (4):

$$K = \frac{ОЦЗ\ T}{ПДР\ T} \quad (4),$$

Сумма косвенных затрат КЗj, относимая на себестоимость процесса ПСЦ j, примет следующий вид (5):

$$КЗ\ j = K * ОЗП\ j \quad (5)$$

Производственная себестоимость j – того процесса ПСЦ представляет собой сумму прямых и косвенных расходов (6), соответственно, применяя агрегатный метод калькулирования, себестоимость ПСЦ^г вычисляется по формуле (7):

$$ПСЦ_{c\ j}^r = ПЗП_{c\ j} + КЗ\ T\ j \quad (6)$$

$$ПСЦ_c^r = \sum_{j=1}^N ПСП_{c\ j}^r \quad (7)$$

Фрагмент практической реализации предложенной автором методики представлен в таблице 1-4.

Таблица 2. Сводная ведомость прямых затрат на производство
 Предприятие: ООО «XXXXX»
 Отчетный период: март 2021
 Дата: 01.04.2021
 Ед. изм.: руб.

№ п/п	Продукция	Незавершенное производство на начало периода	Прямые затраты по нормам	Отклонения от норм	Изменения норм	Незавершенное производство на конец периода	Готовая продукция по прямым затратам	
1	2	3	4	5	6	7	8	
1	Станок ТВС-120А	9256	89700	1371000	-4000	-8800	94000	1353900
2	Станок ВРС-4М	9257	75000	619030	-5000	-	62560	626470
3	Станок ТДО-280	6620	65900	1789000	+14000	+23000	923098	968802
4	Суппорт М-45	2976	-	42000	+1200	-	-	43200
5	Контейнер мет. К-700	2800	-	13000	-	-	-	13000
6	Ремонт установки ВРЗ-510	1679	15000	27000	+400	-900	-	41500
Итого			245600	3861030	6600	13300	1079658	3046872

* Источник – исследование автора.

Таблица 3. Бухгалтерская справка № 3
 Предприятие: ООО «XXXXX»
 Отчетный период: март 2021
 Дата: 01.04.2021

№ п/п	Продукция Наименование	Код	Зарплата основных производственных рабочих	Общепроизводственные затраты
1	2	3	4	5
1	Станок ТВС-120А	9256	376900	131915
2	Станок ВРС-4М	9257	452000	158200
3	Станок ТДО-280	6620	829100	290185
4	Суппорт М-45	2976	17490	6121,5
5	Контейнер мет.К-700	2800	54700	19145
6	Ремонт установки ВРЗ-510	1679	529810	185433,5
Итого			2260000	791000

Таблица 4. Сводная ведомость производственной себестоимости продукции
 Предприятие: ООО «XXXXX»
 Отчетный период: март 2021
 Дата: 01.04.2021
 Ед. изм.: руб.

№ п/п	Продукция Наименование	Код	Готовая продукция по прямым затратам	Общепроизводст- венные затраты	Производствен- ная себестои- мость
1	2	3	4	5	
1	Станок ТВС-120А	9256	1353900	131915	1485815
2	Станок ВРС-4М	9257	626470	158200	784670
3	Станок ТДО-280	6620	968802	290185	1258987
4	Суппорт М-45	2976	43200	6121,5	49321,5
5	Контейнер мет.К-700	2800	13000	19145	32145
6	Ремонт установки ВРЗ-510	1679	41500	185433,5	226933,5
Итого			3046872	791000	3837872

Согласно проведенным исследованиям авто-ра общепроизводственные затраты за март 2021 года по предприятию ООО «XXXXX» составили 791 000 руб. В соответствии с принятой учетной политикой данные затраты распределяются между объектами учета пропорционально прямым добавленным затратам на производство в календарном периоде, в качестве которых определен показатель основной заработной платы основных производственных рабочих.

Распределение общепроизводственных затрат

- Расчет коэффициента К распределения косвенных затрат как отношения общепроизводственных затрат за отчетный период в сумме 791000 руб. к начисленной заработной плате основных производственных рабочих в сумме 2260000 руб.
 $K = 791000 / 2260000 = 0,35$
- Отнесение косвенных затрат на себестоимость готовой продукции

В таблице 4 представлены результаты калькулирования ПСП предприятия «ООО XXXX» за отчетный период.

Обсуждение

Применение разработанной автором методики возможно не только на предприятиях с дискретным типом производства, но и при условии необходимой адаптации на других предприятиях обрабатывающих отраслей. Дальнейшее развитие представленных в статье инструментальных средств возможно только в эффективном цифровом пространстве, предполагающем использование искусственного интеллекта, институционализации знаний и систем обработки больших данных. По мнению автора, цифровой прорыв учетной сферы является единственной результативной стратегией выживания и востребованности бухгалтерской науки и практики в целом. Очевидно, что любая учетная методика должна быть, как минимум, адаптируема к цифровым реалиям бизнеса, как максимум – служить драйвером цифровой трансформации, как в исторически

недавнем прошлом бухгалтерия являлась катализатором механизации и автоматизации обработки экономической информации.

Заключение


Новая экономическая реальность, присущие ей вызовы предприятиям обрабатывающих отраслей ускорили отказ менеджмента от многих неэффективных технологий решения задач корпоративного управления, преопределили их замену

Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Ибрагимова Г.М., Акчурина А.М. Система управления затратами предприятия в России в современных условиях // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 6. – С. 567-574.
2. Езерская Т.А., Матвейчик С.Н. Учет затрат в организационно-производственной сфере: современное состояние, пути совершенствования // Вестник Барановичского Государственного Университета. Серия: Исторические науки и археология, экономические науки, юридические науки. – 2015. – № 3. – С. 54-62.
3. Касьянова Г.Ю. Себестоимость продукции, работ, услуг: бухгалтерская и налоговая. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: АБАК, 2017. – 418 с.
4. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – 2-е изд., исправ. и доп. – М.: Магистр: «ИНФРА-М», 2021. – 144 с.
5. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов: практическое руководство. – 5-е изд., перераб. – Москва: Омега-Л, 2011. – 148 с.
6. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. – М.: Дело и сервис (ДИС), 2002. – 175 с.
7. Евдокимов С.Ю. Необходимость и сущность управления затратами в бухгалтерском учете // Интернет-журнал Науковедение. – 2015. – Том 7. – № 6(31). – С. 35-45.
8. Стафиевская М.В., Ларионова Т.П. Внутрихозяйственные резервы снижения бухгалтерских рисков // Бизнес. Образование. Право. – 2015. – № 1(30). – С. 208-210.
9. Дегальцева Ж.В., Плужная А.А. Развитие организационно-экономической модели калькулирования затрат в аграрных формированиях // Естественно-гуманитарные исследования. – 2021. – № 37(5). – С. 346-354.

рациональными, ситуационно-адаптированными решениями. Одним из таких решений является представленная в статье методика калькулирования, имманентно способствующая не только повышению эффективности учетно-калькуляционного процесса, но и управлению затратами в целом; укреплению системы внутреннего контроля расходования средств на всех этапах создания ценности; структуризации результативного информационно-инструментального пространства промышленных предприятий. 

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Ibragimova G.M., Akchurina A.M. Sistema upravleniya zatratami predpriyatiya v Rossii v sovremennykh usloviyakh [The Expense Management System of the Enterprise in Russia in Modern Conditions]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2014, no. 6, pp. 567-574 (in Russ.).
2. Ezerskaya T.A., Matveychik S.N. Uchet zatrat v organizatsionno-proizvodstvennoy sfere: sovremennoe sostoyanie, puti sovershenstvovaniya [Cost Accounting in the Organizations of the Production Sector: Current State, Ways of Improvement]. *Vestnik Baranovichskogo Gosudarstvennogo Universiteta. Seriya: Istoricheskie nauki i arheologiya, ekonomicheskie nauki, yuridicheskie nauki*, 2015, no. 3, pp. 54-62 (in Russ.).
3. Kas'yanova G.YU. *Sebestoimost' produktsii, rabot, uslug: buhgalterskaya i nalogovaya* [Accounting and Tax Prime Cost of Products, Works and Services]. Moscow, ABAK Publ., 2017. 418 p.
4. Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2021. 144 p.
5. Bekhtereva E.V. *Sebestoimost': ratsional'nyy i effektivnyy uchet raskhodov* [Prime Cost: Smart and Efficient Cost Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2011. 148 p.
6. Mishin YU.A. *Upravlencheskiy uchet: upravlenie zatratami i rezul'tatami proizvodstvennoy deyatel'nosti* [Management Accounting: Cost and Performance Management]. Moscow, Delo i servis (DIS) Publ., 2002. 175 p.
7. Evdokimov S.YU. *Neobhodimost' i sushchnost' upravleniya zatratami v buhgalterskom uchete* [The Necessity and Nature of Cost Management Accounting]. *Internet-zhurnal Naukovedenie*, 2015, Vol. 7, no. 6(31), pp. 35-45 (in Russ.).
8. Stafievskaya M.V., Larionova T.P. *Vnutrihozyaystvennye rezervy snizheniya buhgalterskiykh riskov* [In-House Provisions for Reducing Accounting Risks]. *Biznes. Obrazovanie. Pravo*, 2015, no. 1(30), pp. 208-210 (in Russ.).
9. Degal'tseva ZH.V., Pluzhnaya A.A. *Razvitie organizatsionno-ekonomicheskoy modeli kal'kulirovaniya zatrat v agrarnykh formirovaniyakh* [Development of the Organizational and Economic Model of Cost Calculation in Agricultural Formations]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya*, 2021, no. 37(5), no. 346-354 (in Russ.).



10. Азракулиев З.М., Абдулкеримова М.М. Современные подходы к калькулированию себестоимости продукции // Вестник социально-педагогического института. – 2011. – № 2(3). – С. 3-8.
11. Панков Д.А., Черноокая Е.В. Концепция функционально-стоимостного калькулирования себестоимости объектов промышленно-гражданского строительства // Бухгалтерский учет и анализ. – 2013. – № 8(200). – С. 40-45.
12. Фетисова О.А. Понятие метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции // Интеллектуальный потенциал XXI века: ступени познания. – 2015. – № 26. – С. 135-139.
13. Нигматуллина Г.Р., Гирфанова И.Н., Кабашова Е.В., Фаррахова Ф.Ф. Методика калькулирования себестоимости зерновых культур // Экономика и управление: научно-практический журнал. – 2019. – № 2(146). – С. 99-103.
14. Шамилева Э.Э., Шаркова О.А. Исследование типов производства // Инновационная наука. – 2015. – № 11-1. – С. 188-190.
15. Миненко Б.И., Новодворский В.Д. Калькулирование продукции заготовительных производств в машиностроении. – М.: Машиностроение, 1982. – 185 с.
16. Мизиковский Е.А., Булычева Т.В. Нормативный метод как элемент системы контроля за производственными затратами // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 12. – С. 3-12.
17. Мизиковский И.Е. Учет изменений норм расходования материальных ресурсов в потоке создания ценности промышленным предприятием // Вопросы региональной экономики. – 2021. – № 1(46). – С. 199-206.
18. Колесникова Е.Н. Система «стандарт-кост» и нормативный контроль затрат в сельскохозяйственных производственных кооперативах // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2011. – № 4. – С. 38-44.
19. Мизиковский И.Е. Инновационная модель распределения косвенных затрат промышленного предприятия // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: социальные науки. – 2015. – № 2(38). – С. 26-29.
20. Иванова Ж.А. Организация учета затрат и результатов в системе директ-костинг // Вестник Бурятского государственного университета. – 2011. – № 2. – С. 3-13.
21. Мизиковский И.Е. Методика структурного классифицирования и распределения общецеховых затрат на себестоимость продукции промышленного предприятия // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – Т. 8. – № 3. – С. 31-39.
10. Azrakuliev Z.M., Abdulkirimova M.M. Sovremennyye podhody k kal'kulirovaniyu sebestoimosti produktsii [Modern Approaches to Product Costing]. *Vestnik sotsial'no-pedagogicheskogo instituta*, 2011, no. 2(3), pp. 3-8 (in Russ.).
11. Pankov D.A., Chernookaya E.V. Kontseptsiya funktsional'no-stoimostnogo kal'kulirovaniya sebestoimosti ob'ektov promyshlenno-grazhdanskogo stroitel'stva [The Concept of Activity-Based Cost Calculation of Industrial and Civil Construction]. *Buhgalterskiy uchet i analiz*. – 2013. – no. 8(200). – pp. 40-45 (in Russ.).
12. Fetisova O.A. Ponyatie metoda ucheta zatrat i metoda kal'kulirovaniya sebestoimosti produktsii [Concept of Cost Accounting Method and Product Costing Method]. *Intellektual'nyy potentsial XXI veka: stupeni poznaniya*, 2015, no. 26, pp. 135-139 (in Russ.).
13. Nigmatullina G.R., Girfanova I.N., Kabashova E.V., Farrahova F.F. Metodika kal'kulirovaniya sebestoimosti zernovykh kul'tur [Methods of Calculating the Cost of Grain Crops]. *Ekonomika i upravlenie: nauchno-prakticheskiy zhurnal*, 2019, no. 2(146), pp. 99-103 (in Russ.).
14. SHamileva E.E., SHarkova O.A. *Issledovanie tipov proizvodstva* [Research on Production Types]. *Innovatsionnaya nauka*, 2015, no. 11-1, pp. 188-190 (in Russ.).
15. Minenko B.I., Novodvorskiy V.D. *Kal'kulirovanie produktsii zagotovitel'nykh proizvodstv v mashinostroenii* [Blank Production Calculation in Machine Manufacturing]. Moscow, Mashinostroenie Publ., 1982. 185 p.
16. Mizikovskiy E.A., Bulycheva T.V. *Normativnyy metod kak element sistemy kontrolya za proizvodstvennyimi zatratami* [Regulatory Method as an Element of the Production Cost Control System]. *Auditorskie vedomosti*, 2008, no. 12, pp. 3-12 (in Russ.).
17. Mizikovskiy I.E. *Uchet izmeneniy norm raskhodovaniya material'nykh resursov v potoke sozdaniya tsennosti promyshlennym predpriyatiem* [Accounting for Changes in the Norms of Expenditure of Material Resources in the Flow of Value Creation by an Industrial Enterprise]. *Voprosy regional'noy ekonomiki*, 2021, no. 1 (46), pp. 199-206 (in Russ.).
18. Kolesnikova E.N. Sistema "standart-kost" i normativnyy kontrol' zatrat v sel'skohozyaystvennykh proizvodstvennykh kooperativah [The System "Standard-Cost" and Standard Control of Expenses in Agricultural Production Cooperatives]. *Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya kooperativnogo sektora ekonomiki*, 2011, no. 4, pp. 38-44 (in Russ.).
19. Mizikovskiy I.E. *Innovatsionnaya model' raspredeleniya kosvennykh zatrat promyshlennogo predpriyatiya* [An Innovative Model of Indirect Costs Distribution in Industrial Enterprises]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: sotsial'nye nauki*, 2015, no. 2(38), pp. 26-29 (in Russ.).
20. Ivanova ZH.A. *Organizatsiya ucheta zatrat i rezul'tatov v sisteme direkt-kosting* [Organization of Cost Accounting and Results in the System of Direct Costing]. *Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2011, no. 2, pp. 3-13 (in Russ.).
21. Mizikovskiy I.E. *Metodika strukturnogo klassifitsirovaniya i raspredeleniya obshchetsekhovykh zatrat na sebestoimost' produktsii promyshlennogo predpriyatiya* [Structural Classification Methodology and Assignment of General Shop Costs for the Industrial Company's Production Cost]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2021, Vol. 8, no. 3, pp. 31-39 (in Russ.).

Для цитирования

Мизиковский И.Е. Структуризация производственной себестоимости продукции промышленного предприятия на основе интегрированного применения агрегатного и нормативного учетно-калькуляционных методов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 4. – С. 8-14.

For citation

Mizikovskiy I.E. Strukturizatsiya proizvodstvennoy sebestoimosti produktsii promyshlennogo predpriyatiya na osnove integrirovannogo primeneniya agregatnogo i normativnogo uchetskoy kal'kulyatsionnykh metodov [Structuring Manufacturing Enterprise Production Cost Based on the Integrated Application of Aggregate and Regulatory Accounting and Calculation Methods]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 8-14 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_4_15
УДК 657.372
БАК 08.00.12

Актуальные вопросы адаптации нормативных аналитических показателей финансовой устойчивости организации

Adaptation of Regulatory Analytic Indicators of Organization's Financial Stability

*Институт управления, экономики и финансов,
Казанский (Приволжский) федеральный
университет, Российская Федерация, Казань*

Наталья Станиславовна Артемьева

*магистрант 2 курса
e-mail: nata.art1997@yandex.ru*

Елена Юрьевна Ветошкина

*канд. экон. наук, доцент кафедры финансового
учета*

*e-mail: pulya_1978@mail.ru
420064, Российская Федерация, г. Казань,
ул. Гарифа Ахунова, д. 10, кв. 97.
Тел. +7 (965) 609-40-88.*

*Institut upravleniya, ekonomiki i finansov, Kazanskiy
(Privolzhskiy) federal'nyy universitet (Institute
of Management, Economics and Finance, Kazan
Federal University), Russian Federation, Kazan*

Natalia S. Artemieva

*2nd year Master's Degree Student
e-mail: nata.art1997@yandex.ru*

Elena Yu. Vetoshkina

*PhD in Economics, Associate Professor
at the Financial Accounting Department*

*e-mail: pulya_1978@mail.ru
Ap. 97, 10 Garifa Akhunova st., Kazan
420064, Russian Federation.
Phone +7 (965) 609-40-88.*

Аннотация. Основная цель представления бухгалтерской (финансовой) отчетности - удовлетворение интересов пользователей этой отчетности для целей принятия ими эффективных управленческих решений. Наряду с оценкой абсолютных показателей, приведенных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, особое значение пользователями придается анализу относительных показателей, поскольку он помогает наиболее объективно представить информацию о финансовом положении и финансовых результатах организации. Одним из важнейших видов оценки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности является анализ финансовой устойчивости. Анализ финансовой устойчивости проводится с помощью системы абсолютных и относительных показателей, которые позволяют пользователю рассмотреть деятельность организации с различных сторон. При этом предполагается, что результаты проведенного анализа дадут пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности непротиворечивые результаты. Однако возникают ситуации, когда данные абсолютных и относительных показателей финансовой устойчивости дают разнонаправленные результаты деятельности организации. Одной из причин может быть неверный подбор нормативных значений относительных показателей, которые уже установлены для тех или иных формул расчёта, но не учитывают специфику деятельности организации, которая является важным аспектом при проведении

Abstract. The main purpose of accounting (financial) statements is to satisfy the interests of users of these statements and make management decisions. Along with the assessment of absolute indicators, the analysis of relative indicators is important, as it helps to most fully disclose information about the financial position and financial results of the organization. One of the most important assessment types for accounting (financial) statements indicators is the analysis of financial stability. Financial stability analysis is carried out using a system of absolute and relative indicators which allows the user to consider the organization from various angles. It is assumed that the analysis results will give the users of the accounting (financial) statements consistent results. However, there are situations when the data of absolute and relative indicators of financial stability give multidirectional results of the organization's activities. One of the reasons may be the incorrect selection of relative indicators standard values. Most often, the standards have already been established for indicators in certain formulas, but these standards do not take into account the specifics of the organization's activities, which is an important aspect in the analysis. Consequently, the problem arises of taking into account the specifics of the organization's activities when establishing the relative indicators standard values. The authors attempted to substantiate the regulatory values for financial stability indicators of an organization whose goal is to finance small investment companies.

анализа. Следовательно, возникает проблема учета специфики деятельности организации при установлении нормативных значений относительных показателей финансовой устойчивости. В данной статье была предпринята попытка обоснования нормативных значений показателей финансовой устойчивости для организации, цель деятельности которой – финансирование малых инвестиционных компаний.

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая) отчетность; бухгалтерский баланс; финансовая устойчивость организации; анализ; нормативные показатели финансовой устойчивости.

Введение

Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности является важным процессом для выявления проблем, с которыми сталкивается организация в ходе финансово-хозяйственной деятельности. Одним из видов анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности является анализ финансовой устойчивости организации. Вопросы финансовой устойчивости изучали такие отечественные ученые как А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, А.Н. Гаврилова, А.В. Грачев, Г.В. Савицкая, В.В. Ковалёв, О.Н. Волкова и В.В. Бочаров, а также зарубежные ученые, например, Ю. Бихгема, Л. Гапенски, Р. Холта. Так, по мнению В.В. Ковалёва: «Финансовая устойчивость характеризуется соотношением собственных и заёмных средств» [1]. Такое определение является наиболее обобщенным и характеризует финансовую устойчивость на основании коэффициента соотношения заемного и собственного капитала (леверидж, коэффициент рычага), который отражает, сколько заемных средств привлекло предприятие на 1 рубль вложенных в активы собственных источников. При этом общепринятым нормативом считается превышение величины собственного капитала над величиной заемного капитала. Данное соотношение наиболее точно отражает суть финансовой устойчивости. Однако это утверждение является дискуссионным, поскольку, чем больше у организации собственных средств по сравнению с заемными средствами, тем выше финансовая устойчивость. Тем не менее, это не всегда целесообразно, поскольку не учитывает эффект финансового рычага. На необходимость формирования новых подходов к оценке экономического потенциала организации указывали в своем исследовании Янчевская Л.Н. и Шигаев А.И. [2]. Кроме того, отметим, что в качестве методологического основания информационной сферы [3] принятия управленческих решений прежде всего рассматриваются данные бухгалтерского учета, которые трансформируются в процессе цифровизации общества. Теоретическое обоснование настоящего исследования заключается в необходимости определения такого соотношения собственного и

Keywords: financial statements; balance sheet; financial stability; analysis; regulatory indicators of financial stability.

заемного капитала, чтобы наличие заемного капитала открывало дополнительные возможности развития организации. Отметим в этой связи, что решение может быть найдено при сопоставлении сравнительно незначительной стоимости финансовых ресурсов с уровнем отдачи от вложенных в организацию средств. Положительным результатом рассматривается повышение рентабельности собственного капитала. Ценой за дополнительную прибыль будет возрастание финансовой зависимости и снижение финансовой устойчивости, поскольку возникает необходимость своевременно оплачивать привлеченные займы. Следовательно, определение оптимального уровня финансовой устойчивости будет предполагать достижение компромисса между финансовой независимостью от кредиторов и финансовой результативностью работы организации. В качестве научной цели настоящего исследования выступает поиск решения проблемы адаптации нормативов в соответствии с состоянием конкретного экономического субъекта. В соответствии с данной целью в настоящей статье проведен критический обзор методов анализа финансовой устойчивости, сформулирован авторский подход к расчету показателей финансовой устойчивости и его апробация.

Методы

Анализ финансовой устойчивости является одним из основных направлений финансового анализа. Основным источником данных для анализа выступает бухгалтерский баланс организации. Традиционно анализ финансовой устойчивости проводится с помощью системы абсолютных и относительных показателей, которые в совокупности наиболее полно характеризуют деятельность организации. На практике можно наблюдать ситуацию, когда результаты анализа по абсолютным показателям финансовой устойчивости находятся в противоречии с относительными показателями.

Для лучшего понимания поставленной проблемы возьмем показатели бухгалтерского баланса ООО «Идея», цель хозяйственной деятельности которого – финансирование и поддержка в развитии малых инвестиционных компаний (далее – МИК).

Спецификой бухгалтерского баланса данной организации является незначительная доля запасов и существенная доля финансовых вложений, которые состоят из вкладов в уставные капиталы МИК и предоставленных МИК заемных средств. Краткосрочные обязательства в большей степени состоят из привлеченных целевых займов и кредитов, которые в 2018–2020 гг. были реклассифицированы в долгосрочные обязательства.

Анализ по абсолютным показателям проводится с помощью расчета индикаторов, характеризующих состояние запасов и источников их формирования. В основе анализа заложено соответствие или несоответствие (т.е. излишек или недостаток) источников формирования запасов. В данном случае источниками формирования выступают собственные и заемные средства за исключением кредиторской задолженности и прочих пассивов.

Рассмотрим три основных показателя:

1. Собственные оборотные средства (далее – СОС), рассчитывается как:

$$\text{СОС} = (\text{СК} + \text{ДБП}) - \text{ВНА}, (1)$$

где: СК – собственный капитал (стр. 1300);

ДБП – доходы будущих периодов (стр. 1530);

ВНА – внеоборотные активы (стр. 1100).

2. Собственные оборотные и долгосрочные заемные источники средств (далее – СОД), рассчитывается как:

$$\text{СОД} = (\text{СК} + \text{ДБП}) + \text{ДО} - \text{ВНА}, (2)$$

где ДО – долгосрочные обязательства (стр. 1400).

3. Общая величина источников средств для формирования запасов (далее – ОИС) определяется как:

$$\text{ОИС} = (\text{СК} + \text{ДБП}) + \text{ДО} + \text{КЗиК} - \text{ВНА}, (3)$$

где КЗиК – краткосрочные займы и кредиты (стр.1510).

Далее необходимо определить излишек или нехватку вышеперечисленных показателей для формирования запасов. Показатели СОС, СОД и ОИС после вычета показателя «Запасы» обозначим как $\Delta S_1, \Delta S_2, \Delta S_3$ соответственно. Результатом анализа будет трехкомпонентный показатель, каждое значение которого обозначается 1 (при положительном значении $\Delta S_1, \Delta S_2, \Delta S_3$) либо 0 (при отрицательном значении $\Delta S_1, \Delta S_2, \Delta S_3$) [4, с. 234]. Отразим результаты анализа по абсолютным показателям финансовой устойчивости в таблице 1.

По данным таблицы 1 был рассчитан трехкомпонентный показатель. По результатам расчетов можно сделать вывод, что рассматриваемая организация имеет абсолютную финансовую устойчивость.

Второй вид анализа в данном направлении предполагает расчет относительных коэффициентов финансовой устойчивости. Рассмотрим классическую методику проведения анализа финансовой устойчивости по относительным показателям в таблице 2.

Суть методики заключается в расчете и экономической интерпретации данных коэффициентов, сравнение с нормативными значениями и выявление причин отклонения коэффициентов от соответствующих нормативов.

Итак, проанализируем финансовую устойчивость [5, с. 245] ООО «Идея» по относительным

Таблица 1. Анализ финансовой устойчивости по абсолютным показателям по данным ООО «Идея», тыс. руб.

Показатель	Строка	2020	2019	2018	Изменения		Темп изменения, %	
					2020-2019	2019-2018	2020-2019	2019-2018
1	2	3	4	5	6(3-4)	7(4-5)	8(3/4)*100	9(4/5)*100
Собственный капитал	1300	169421	189540	205941	-20119	-16401	89,39	92,04
Доходы будущих периодов	1530	-	-	-	-	-	-	-
Внеоборотные активы	1100	51828	34976	108997	16852	-74021	148,18	32,09
СОС	x	117593	154564	96944	-36971	57620	76,08	159,44
Долгосрочные обязательства	1400	97563	61	89885	97502	-89824	159939	0,07
СОД	x	215156	154625	186829	60531	-32204	139,15	82,76
Краткосрочные займы и кредиты	1510	0	91891	0	-91891	91891	0,00	-
ОИС	x	215156	246516	186829	-31360	59687	87,28	131,95
Запасы	1210	47	274	116	-227	158	17,15	236,21
ΔS_1	x	117546	154290	96828	-36744	57462	76,19	159,34
ΔS_2	x	215109	154351	186713	60758	-32362	139,36	82,67
ΔS_3	x	215109	246242	186713	-31133	59529	87,36	131,88
Трехкомпонентный показатель	x	1;1;1	1;1;1	1;1;1	x	x	x	x

Таблица 2. Ключевые относительные показатели и их характеристика для проведения анализа финансовой устойчивости [5]

Название	Формула	Характеристика	Норматив
К автономии [5, с. 245]	$\frac{СК}{\text{Совокупные активы}}$	Независимость предприятия от заемных источников средств	$\geq 0,5$
К напряженности	$\frac{\text{Заемный капитал}}{\text{Совокупные активы}}$	Доля заемных источников средств в общей структуре источников формирования активов организации	$\leq 0,5$
К маневренности собственного капитала [5, с. 246]	$\frac{СК - ВНА}{СК}$	Часть собственного капитала, вложенного в оборотные средства	0,2-0,5
I постоянного актива	$\frac{ВНА}{СК}$	Часть собственного капитала, вложенного во внеоборотные активы, т.е. капитала, находящегося в иммобилизованной форме	0,5-0,8
К мобильности совокупных активов	$\frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Совокупные активы}}$	Структура активов организации, доля средств для погашения долгов	0,4-0,6
К мобильности оборотных активов	$\frac{ДС^* + ФВ^{**} \text{ кр}}{\text{Оборотные активы}}$	Доля абсолютно готовых к платежу средств, направляемых на погашение обязательств	0,1-0,15
К обеспеченности оборотных активов собственными средствами [5, с. 246]	$\frac{СК - ВНА}{\text{Оборотные активы}}$	Доля оборотных средств, сформированных за счет собственных средств организации	$\geq 0,1$
К обеспеченности запасов собственными средствами [5, с. 247]	$\frac{СК - ВНА}{\text{Запасы}}$	Доля запасов, сформированных за счет собственного капитала	$\geq 0,6-0,8$
К соотношения заемного и собственного капитала [5, с. 245]	$\frac{\text{Заемный капитал}}{СК}$	Сколько рублей заемного капитала приходится на один рубль собственных средств.	≤ 1

*ДС – денежные средства

**ФВкр – краткосрочные финансовые вложения

показателям за приведенный период в таблице 3 и рассмотрим каждый коэффициент подробнее.

Анализируя данные, приведенные в таблице 1 и таблице 3, мы констатируем, что результаты анализа по абсолютным и относительным показателям финансовой устойчивости противоречат друг другу. Для того чтобы избежать таких противоречий, необходимо учитывать отраслевую принадлежность, специфику деятельности и особенности структуры бухгалтерского баланса при выборе нормативов определенных коэффициентов.

Анализ методических подходов к определению нормативных значений показателей платежеспособности и финансовой устойчивости позволяет сделать вывод о том, что расчет большинства индикаторов базируется на решении проблемы финансирования за счет собственных источников наименее ликвидной части активов: внеоборотных средств, а также запасов сырья и незавершенного производства. По мнению многих исследователей, остаток готовой продукции можно отнести к быстрореализуемым активам.

Таблица 3. Показатели коэффициентов относительной финансовой устойчивости по данным ООО «Идея»

Коэффициент	2020	2019	2018	Норматив	Выполнение по годам		
	2	3	4		5	6	
К автономии	0,6289	0,6677	0,6896	$\geq 0,5$	+	+	+
К напряженности	0,3711	0,3323	0,3104	$\leq 0,5$	+	+	+
К маневренности собственного капитала	0,6941	0,8155	0,4707	0,2-0,5	-	-	+
I постоянного актива	0,3059	0,1845	0,5293	0,5-0,8	-	-	+
К мобильности совокупных активов	0,8076	0,8768	0,6350	0,4-0,6	-	-	-
К мобильности оборотных активов	0,9125	0,9360	0,9319	0,1-0,15	-	-	-
К обеспеченности оборотных активов собственными средствами	0,5404	0,6210	0,5112	$\geq 0,1$	+	+	+
К обеспеченности запасов собственными средствами	2501,98	564,10	835,72	$\geq 0,6-0,8$	+	+	+
К соотношения заемного и собственного капитала	0,5902	0,4976	0,4501	≤ 1	+	+	+

Наиболее распространенная методика расчета СОС представлена в формуле 1. А.Н. Гаврилова отмечает, что «величина собственных оборотных средств определяется как разность между итогом раздела III пассива баланса и итогом раздела I актива баланса (собственный капитал минус внеоборотные активы)» [6, с. 439]. Аналогичной точки зрения придерживается В.В. Бочаров. [7, с. 78]:

$$\text{СОС} = \text{Собственный капитал} - \text{Внеоборотные активы}, \quad (4)$$

При проведении финансового анализа некоторые авторы зачастую отождествляют показатель СОС и чистый оборотный капитал. Например, А.И. Ковалев рассматривает показатель СОС как разницу между оборотными активами и краткосрочными пассивами [1, с. 324]

При проведении финансового анализа некоторые авторы зачастую отождествляют показатель СОС и чистый оборотный капитал. Например, А.И. Ковалев рассматривает показатель СОС как разницу между оборотными активами и краткосрочными пассивами [1, с. 324].

$$\text{СОС} = \text{Оборотные активы} - \text{Краткосрочные обязательства}, \quad (5)$$

По мнению И.Кольцовой, для достижения финансовой устойчивости необходимо финансировать за счет собственного капитала только сырье и незавершенное производство, поскольку эти статьи баланса являются наименее ликвидной частью оборотных активов. Существенное превышение фактического значения чистого оборотного капитала над его достаточной величиной говорит о неэффективном использовании ресурсов. Необходимая величина СОС в таком случае будет равна сумме запасов сырья и незавершенного производства (далее – НЗП), отраженных на каждый момент времени в балансе организации [8, с. 31].

Формулой это можно представить так:

$$\text{СОС} = \text{Сырье} + \text{НЗП}, \quad (6)$$

Следует отметить, что для каждой организации характерен свой перечень наименее ликвидных оборотных активов.

При расчете нормативов основным допущением выступает предположение, что текущие обязательства покрываются за счет наиболее ликвидных активов (денежные средства, краткосрочные финансовые вложения), а собственный капитал является источником финансирования внеоборотных активов и медленно реализуемых запасов (за вычетом готовой продукции). Таким образом, в рамках настоящего исследования исходим из предположения равенства между величиной собственного капитала (собственного источника финансирования, далее – СИнв) и суммы показателей, сгруппированных по статьям внеоборотных активов, запасов сырья и незавершенного

производства (далее – НЗП), отраженных на каждый момент времени на балансе организации. Формулой можно представить предполагаемое нами соответствие величины собственных источников финансирования и суммы показателей внеоборотных активов и медленно реализуемых запасов следующим образом:

$$\text{СИнв} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Сырье} + \text{НЗП}, \quad (7)$$

Подставляя данные значения в исходную формулу, мы можем найти нормативы коэффициентов () для конкретной организации:

1. При поиске нормативного значения коэффициента автономии собственный капитал по формуле целесообразно заменить показателем необходимой величины собственного капитала. Таким образом, норматив будет высчитываться по новой формуле:

$$\text{N.Кавт} = \frac{\text{Внеоборотные активы} + \text{Сырье} + \text{НЗП}}{\text{Совокупные активы}} \quad (8)$$

Следовательно, при расчете учитывается доля наименее ликвидных активов в балансе организации, которым соответствует минимальное значение собственного капитала, необходимого для финансирования этих активов без утраты платежеспособности.

2. Обратным коэффициентом будет являться коэффициент напряженности.

Аналогичным образом можем определить формулу норматива:

$$\text{N.К.напр} = \frac{\text{Оборотные активы} - \text{Сырье} - \text{НЗП}}{\text{Совокупные активы}} \quad (9)$$

Такой расчет наилучшим образом принимает во внимание максимальное значение величины заемного капитала.

3. По нормативу коэффициента маневренности получаем формулу для нахождения норматива:

$$\text{N.К.напр} = \frac{\text{Сырье} + \text{НЗП}}{\text{Внеоборотные} + \text{Сырье} + \text{НЗП}} \quad (10)$$

Норматив показывает долю наименее ликвидных оборотных активов в общей сумме неликвидных активов.

4. Нормативное значение индекса постоянства актива будет представлено таким образом:

$$\text{N.Ипост. акт} = \frac{\text{Внеоборотные активы}}{\text{Внеоборотные активы} + \text{Сырье} + \text{НЗП}} \quad (11)$$

Показатель отражает долю внеоборотных активов в сопоставлении с необходимым значением величины собственного капитала.

5. Норматив коэффициента мобильности совокупных активов также можно уточнить с помощью корректировки суммы оборотных активов

на величину их неликвидной доли, поскольку показатели статьи «Запасы» (в значении «Сырье и НЗП») не предназначены для погашения заемных средств. Формула норматива будет выглядеть следующим образом:

$$N.К_{\text{моб.са}} = \frac{\text{Оборотные активы} - \text{Сырье} - \text{НПЗ}}{\text{Совокупные активы}} \quad (12)$$

Данный норматив будет отражать долю наиболее ликвидных средств в сумме совокупных активов и может быть сопоставлен с коэффициентом напряженности, поскольку отражает долю возможных заемных средств.

6. Норматив коэффициента мобильности оборотных активов аналогичным образом корректируется на величину наименее ликвидных статей в оборотных активах:

$$N.К_{\text{м.о.а}} = \frac{\text{Денежные средства} + \text{Финансовые затраты}_{\text{кр}}}{\text{Оборотные активы} - \text{Сырье} - \text{НПЗ}} \quad (13)$$

Данный норматив отражает долю абсолютно готовых к платежу средств в наиболее ликвидной части оборотных активов. Знаменатель норматива может быть соотнесен с показателем допустимого значения краткосрочных обязательств (как источника финансирования). В таком случае пользователь сможет определить, сколько копеек готовых к платежу средств приходится на 1 рубль допустимых краткосрочных обязательств. Несоблюдение этого норматива приведет организацию к риску утраты платежеспособности.

7. Норматив коэффициента обеспеченности оборотных активов будет рассчитываться по следующей формуле:

$$N.К_{\text{об.о.а,с.ос}} = \frac{\text{Сырье} + \text{НПЗ}}{\text{Оборотные активы} - \text{Сырье} - \text{НПЗ}} \quad (14)$$

Расчет показывает соотношение наименее и наиболее ликвидной части оборотных активов, т.е. доля неликвидных оборотных активов в ликвидной части оборотных активов. Однако отметим, что расчет данного норматива актуален только для организаций производственной сферы деятельности, поскольку необходимо наличие статьи «Сырье и НЗП» в совокупной величине запасов.

8. Норматив коэффициента обеспеченности запасов собственными средствами будет рассчитываться по следующей формуле:

$$N.К_{\text{обес.з.с.ос}} = \frac{\text{Сырье} + \text{НПЗ}}{\text{Запасы}} \quad (15)$$

Формула формирует значение доли наименее ликвидных оборотных активов в статье запасы (без учета величины готовой продукции).

В соответствии с формулой 6 предполагается, что норматив будет отражать минимальную долю запасов, формируемую за счет собственного капитала. Данное предположение строится на том обстоятельстве, что при несоблюдении норматива наименее ликвидные активы в составе запасов будут финансироваться за счет заемного капитала, что, в конечном итоге, может привести к снижению финансовой устойчивости организации.

9. Норматив коэффициента соотношения заемного и собственного капитала (леверидж, коэффициент рычага), по нашему мнению, так же можно выразить через соответствие им как источникам финансирования определенных активов организации. Следовательно, норматив коэффициента соотношения собственного и заемного капитала считаем целесообразным рассчитывать по формуле:

$$N.К_{\text{з/с}} = \frac{\text{Оборотные активы} - \text{Сырье} - \text{НПЗ}}{\text{Внеоборотные активы} + \text{Сырье} + \text{НПЗ}} \quad (16)$$

Данный расчет позволяет более точно характеризовать соотношение величин заемного и собственного капитала для конкретной организации. Так числитель данной формулы представлен в виде суммы наиболее ликвидных активов, а знаменатель – суммой величин наименее ликвидных активов. Если исходить из постулата, что каждому виду активов в зависимости от степени их ликвидности соответствует определенный источник финансирования (в зависимости от срочности возврата), то мы получаем норматив соотношения заемного и собственного капитала для целей управления организацией. При этом необходимо отметить, что норматив отражает максимальное значение показателя коэффициента указанного соотношения. Так при превышении рассчитанного таким образом норматива заемный капитал в соответствии с данным подходом будет покрывать часть наименее ликвидных активов, что может привести к снижению финансовой устойчивости организации. При обратной ситуации, когда коэффициент соотношения будет ниже норматива, часть собственного капитала пойдет на покрытие наиболее ликвидных активов, что уже не является фактором для значительного снижения финансовой устойчивости и возникновения риска неплатежеспособности, но тогда возникает вопрос эффективности использования собственного капитала.

Результаты

Апробацию приведенных нормативов осуществим по данным ООО «Идея». Для этого сравним относительные показатели финансовой устойчивости из таблицы 3 с новыми

Таблица 4. Сравнение фактических и нормативных значений финансовой устойчивости по относительным показателям, тыс. руб.

Коэффициент	Фактическое значение		Норматив	Норматив рассчитанный		Выполнение	
	2020	2019		2020	2019	2020	2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Собственный капитал	169421	189540	x	≥70863	≥35250	+	+
СОС	117593	154564	x	≥19035	≥274	+	+
К автономии	0,6289	0,6677	≥0,5	≥0,2630	≥0,1794	+	+
К напряженности	0,3711	0,3323	≤0,5	≤0,7369	≤0,8206	+	+
К маневренности собственного капитала	0,6941	0,8155	0,2-0,5	≥0,2686	≥0,3130	+	+
Иостоянного актива	0,3059	0,1845	0,5-0,8	≤0,7314	≤0,6870	+	+
К мобильности совокупных активов	0,8076	0,8768	0,4-0,6	≥0,7370	≥0,8206	+	+
К мобильности оборотных активов	0,9125	0,9360	0,1-0,15	≤0,9999	≤1,000	+	+
К обеспеченности оборотных активов собственными средствами	0,5404	0,6210	≥0,1	≥0,0959	≥0,0684	+	+
К соотношения заемного и собственного капитала	0,5902	0,4976	≤1	≤2,8019	≤4,5753	+	+

нормативными значениями, приведенными в таблице 4. Но сделаем допущение – заменим статью «Сырье и НЗП» на статью «Запасы» в общей сумме, поскольку данная организация не выпускает готовую продукцию, а запасы из всех оборотных активов являются наименее ликвидным.

При расчете в качестве наименее ликвидных оборотных активов были приняты запасы организации и дебиторская задолженность со сроком погашения менее 12 месяцев. Данная дебиторская задолженность представлена процентами по выданным займам малым инновационным компаниям, которые испытывают проблемы с платежеспособностью. Таким образом, параметр СОС рассчитан как сумма запасов и дебиторской задолженности, а минимальное значение собственного капитала составляет сумму СОС и внеоборотных активов.

В таблице 4 представлены скорректированные нормативные значения показателей финансовой устойчивости, а также фактические значения, рассчитанные по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Идея». На основании приведенных данных мы можем сделать вывод, что организация финансово устойчива, поскольку фактические значения находятся в пределах скорректированных нормативных индикаторов. Необходимо отметить, что такие нормативы необходимо пересматривать каждый год вследствие изменчивости внешней среды и внутренних процессов в организации, а значит, минимальные значения коэффициентов тоже будут корректироваться. Такой подход учитывает специфику организации и отрасли в целом, тем не менее,

необходимо отметить, что данный подход исходит из допущения, что собственный капитал является источником формирования внеоборотных активов и менее ликвидных оборотных активов, а, следовательно, это лишь частный случай возможных аналитических расчетов.

Заключение

Как справедливо отмечает профессор М.Л. Пятов: «Парадоксы коэффициентного анализа финансовой отчетности ...являются свидетельством того, что взгляд на бухгалтерский учет как на моделирование хозяйственной жизни фирмы способен значимо оптимизировать практику использования его данных участниками хозяйственных отношений» [9, с. 6]. Безусловно, показатели финансовой устойчивости компании являются важнейшей характеристикой финансово-экономической деятельности предприятия в условиях рыночной экономики. Высокая финансовая устойчивость организации обеспечивает независимость от резкого изменения внешних факторов и, следовательно, снижает риск банкротства [10, с. 119]. Именно поэтому особенно важно оперативно и постоянно уточнять нормативные значения аналитических показателей в процессе аналитической работы, ориентируясь прежде всего на факторы, определяющие специфику деятельности каждой организации. Кроме того, профессиональным бухгалтерам важно помнить о соблюдении принципа нейтральности, в том числе для целей интерпретации информации по результатам экономического анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: «Финансы и статистика», 2002. – 560 с.
2. Янчевская Л.Н., Шигаев А.И. Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов в системе управления экономическим потенциалом организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 19-26.
3. Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28-35.
4. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник. – 3-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 352 с.
5. Kulikova L.I., Semenikhina N.B., Vetoshkina E.Yu., Tukhvatullin R.Sh. Formation of the Actuarial Balance Sheet for Cost Estimation of the Enterprise as a Property Complex: 4th International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2017. – Albena: Sofia, 2017. – pp. 317-324. DOI: 10.5593/sgemsocial2017/13/S03.041.
6. Гаврилова А.Н., Попов А.А. Финансы организаций (предприятий): учебник для вузов. – М.: 2007. – 608 с.
7. Бочаров В.В. Финансовый анализ. Краткий курс: учебник. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2009. – 240 с.
8. Кольцова И. Нормативы ликвидности, финансовой устойчивости и независимости для вашей компании // Финансовый директор. – 2011. – № 4. – С. 30-35.
9. Пятов М.Л. Парадоксы коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 5. – С. 2-7.
10. Джетписова А. Б. Финансовая устойчивость как один из важных показателей оценки финансового состояния // Российское предпринимательство. – 2007. – Том 8. – № 6. – С. 115-119.

Для цитирования

Артемьева Н.С., Ветошкина Е.Ю. Актуальные вопросы адаптации нормативных аналитических показателей финансовой устойчивости организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 4. – С. 15-22.

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. Kovalev V.V. *Finansovyy analiz: metody i protsedury* [Financial Analysis: Methods and Procedures]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002. 560 p.
2. Yanchevskaya L.N., Shigaev A.I. *Integrirovannyi otchet o kachestve finansovykh rezultatov v sisteme upravleniya ekonomicheskim potentsialom organizatsii* [Integrated Report on the Financial Results Quality in the Management System of Organization's Economic Potential]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 19-26 (in Russ.).
3. Khoruzhiy L.I., Kharcheva I.V., Pavlychev A.I. *Teoriya i praktika bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh sovremennogo informatsionnogo obshchestva* [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28-35 (in Russ.).
4. Sheremet A.D. *Teoriya ekonomicheskogo analiza: uchebnik* [Theory of Economic Analysis]. Moscow, INFRA-M Publ., 2011. 352 p.
5. Kulikova L.I., Semenikhina N.B., Vetoshkina E.Yu., Tukhvatullin R.Sh. *Formation of the Actuarial Balance Sheet for Cost Estimation of the Enterprise as a Property Complex: 4th International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2017*. Albena, Sofia, 2017, pp. 317-324 (in Eng.) DOI: 10.5593/sgemsocial2017/13/S03.041.
6. Gavrilova A.N., Popov A.A. *Finansy organizatsiy (predpriyatiy): uchebnik dlya vuzov*. [Corporate Finance]. Moscow, 2007. 608 p.
7. Bocharov V.V. *Finansovyy analiz. Kratkiy kurs: uchebnik* [Financial Analysis. Short Course]. St. Petersburg, Piter Publ., 2009. 240 p.
8. Kol'tsova I. *Normativy likvidnosti, finansovoy ustoychivosti i nezavisimosti dlya vashey kompanii* [Liquidity, Financial Sustainability and Independence Ratios for Your Company]. *Finansovyy director*, 2011, no. 4, pp. 30-35 (in Russ.).
9. Pyatov M.L. *Paradoksy koeffitsientnogo analiza bukhgalterskoy otchetnosti* [Paradoxes of Financial Statements Coefficient Analysis]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 2-7 (in Russ.).
10. Dzhetspisova A.B. *Finansovaya ustoychivost kak odin iz vazhnykh pokazateley otsenki finansovogo sostoyaniya* [Financial Stability as an Important Performance Measure of Financial Standing]. *Rossiyskoe predprinimatelstvo*, 2007, Vol. 8, no. 6, pp. 115-119. (in Russ.).

For citation

Artemieva N.S., Vetoshkina E.Yu. Aktual'nye voprosy adaptatsii normativnykh analiticheskikh pokazateley finansovoy ustoychivosti organizatsii [Adaptation of Regulatory Analytic Indicators of Organization's Financial Stability]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 15-22 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_4_23
УДК 657.633.55
ВАК 08.00.12

Профессиональные суждения в учете и аудите бухгалтерских оценок

Professional Judgments in Accounting and Audit of Accounting Estimates

*Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Российская Федерация, Москва*

Антон Андреевич Ундов

*магистрант экономики
e-mail: anna.bodyako@inbox.ru*

Татьяна Вячеславовна Ярославцева

*магистрант экономики
e-mail: sl.yar@yandex.ru
125167, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., д. 49.
Тел. +7 (499) 943-98-55.*

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

Anton A. Undov

*Master's Degree Student in Economics
e-mail: anna.bodyako@inbox.ru*

Tat'yana V. Yaroslavtseva

*Master's Degree Student in Economics
e-mail: sl.yar@yandex.ru
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125167, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943-98-55.*

Аннотация. Статья посвящена проблеме моделирования профессионального суждения специалистами учетной сферы на базе исследования понятия «профессиональное суждение», предпосылок его использования, условий применения, процесса разработки. В данной научной статье проанализированы этапы формирования учетной политики с позиции принятия профессионального суждения бухгалтером и затем аудитором, и предложен свой вариант многоуровневой модели профессионального суждения при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляемой стейкхолдерам и прочим заинтересованным пользователям. Предложенная концептуальная модель является результатом прошлых исследований в области бухгалтерского суждения. В рамках научной работы исследованы результаты научных работ отечественных ученых в области учета; изучены нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета и аудита основных средств; а также применены результаты научных работ авторов. Весь процесс выбора учетной политики условно разбит на несколько этапов, которые, по нашему мнению, являются оптимальными. Дальнейшие научные исследования будут направлены на другие существенные участки бухгалтерского учета и на изучение профессионального суждения бухгалтера. Результаты исследования можно применить в процессе перехода к новым федеральным стандартам. Научная работа будет полезна бухгалтерам, аудиторам, аналитикам и финансовым сотрудникам хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера и аудитора; бухгалтерские оценки; аудит оценочных значений; аудиторские доказательства; концепция подготовки финансовой отчетности.

Abstract. The paper is devoted to the issue of modeling professional judgment by accounting specialists based on the study of professional judgment concept, the prerequisites for its use, the conditions of its application and its development process. This scientific paper analyzes the stages of accounting policy formation with the assumption of professional judgment by an accountant and then by an auditor, and offers its own version of a multi-level model of professional judgment in the formation of accounting (financial) statements submitted to stakeholders and other interested users. The proposed conceptual model is the result of past research in the field of accounting judgment. As a part of the scientific work, the results of the scientific works of Russian scientists in the field of accounting were reviewed; regulatory legal acts in the field of accounting and auditing of fixed assets were studied; and the results of the authors' scientific works were applied. The whole process of choosing an accounting policy is conditionally divided into several stages, which is optimal in authors' opinion. Further scientific research will be directed to other significant areas of accounting and the study of accountant's professional judgment. The results of the study can be applied in the process of transition to the new federal standards. Scientific work will be useful to accountants, auditors, analysts and financial employees of economic entities.

Keywords: accountant's and auditor's professional judgments; accounting estimates; audit of estimates; audit evidence; financial reporting framework.

Введение

На сегодняшний день ученые-экономисты исследуют суждение бухгалтера как инструмент учета и нивелирования рисков. На представителей учетной профессии возложена большая ответственность за поиск решения в условиях неопределенности хозяйственной деятельности экономического субъекта. Эта ответственность непосредственно связана с острой проблемой формирования и применения на практике бухгалтерского суждения в условиях высокой энтропии учетной среды, что обусловлено многозначной трактовкой учетного и налогового законодательства. Бухгалтер и аудитор, в конечном счете, солидарно отвечает перед стейкхолдерами за правильность принятых профессиональных суждений в процессе подготовки отчетности.

Новизна

Предложены этапы для выбора учетной политики, связанные с бухгалтерской оценкой, проиллюстрированные конкретным примером в части учетного отражения объектов основных средств. Разработана модель формирования суждения в учетной профессии, интегрирующая суждение бухгалтера и аудитора.

Цели и задачи исследования

Целью статьи являлось определение параметров формирования профессионального суждения в бухгалтерской и аудиторской деятельности, а также разработка рекомендаций по подготовке профессиональных суждений, связанных с расчетом бухгалтерских оценок.

В рамках исследования решались следующие задачи:

- определить подходы к теме профессионального суждения, используемые исследователями и представленные в научной и практической литературе; продемонстрировать на примере наиболее рискованной области учета и отчетности, относящейся к бухгалтерским оценкам, порядок процесса принятия профессионального суждения бухгалтером и аудитором;
- сформулировать рекомендации по организации процесса формирования профессионального суждения бухгалтера и аудитора.

Методы

Методология исследования базируется на анализе соответствующих нормативно-правовых документов, сравнительном анализе различных научных точек зрения, а также исследовании раскрытий оценочных суждений и их отражении в отчетности российских компаний.

В исследовании применены научные методы: индуктивный и дедуктивный подходы, абдукции,

сравнительный анализ; моделирование и обобщение результатов исследования.

При написании статьи использовались опубликованные труды российских и зарубежных авторов смежной тематической направленности.

Актуальность

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что в концепции развития бухгалтерского учета и аудита в РФ особое внимание уделяется выработке компетенций, направленных на формирование профессионального суждения; аудиторская и бухгалтерская профессии приобретают более творческий характер, отчасти обусловленный нестандартностью и неопределенностью ситуаций современного мира и в т. ч. экономики.

Обзор литературы

Исследование научной литературы показывает значительный интерес к теме формирования профессионального суждения бухгалтерами и аудиторами, который проявляется в многообразии трактовок самого понятия профессионального суждения и подходов к его изучению. М.А. Азарская в своих работах утверждает, что «профессиональное суждение есть финальный вывод, сформированный специалистом в отношении конкретной области при разборе профессиональной проблемы, не имеющей стандартного решения» [1]. Нельзя не согласиться с автором, т.к. представители учетной профессии становятся значимыми, поскольку профессиональные оценки играют ключевую роль при формировании достоверной финансовой отчетности.

Я.И. Устинова весьма подробно исследовала вопросы профессионального суждения, в т.ч. применительно к теме учета нематериальных активов. Ученым предложена подробная классификация направлений исследования профессионального суждения в научной литературе и схема разработки концепции профессионального суждения [2, с.16-17].

Т.Ю. Дружиловская и Т.Н. Коршунова в своих исследованиях подчеркивали еще в 2013 году новизну профессионального суждения для работников учетной сферы нашей страны, т.к. долгое время в нормативных документах по бухгалтерскому учету это понятие не упоминалось: «В мировой практике тенденции расширения границ применения профессионального суждения бухгалтерского учета наблюдаются уже продолжительное время, но для российского бухгалтерского учета данное явление относительно новое» [3].

Е.В. Зимина и О.А. Фролова пришли к выводу, что параметры формирования суждения включают в себя комплекс мероприятий по анализу проблемных ситуаций, которые порождают суждение. Такие ситуации характеризуются обстоятельствами неопределенности. Основными предпосылками

возникновения неопределенности являются «проблемы» в нормативно-правовой и законодательной базе; недоработки локальной (внутрифирменной) основы аудиторской деятельности; наличие равновесных доказательств по конкретной проблеме и т. д. [4].

О.В. Рожнова предлагает внедрение профессионального суждения бухгалтера на практике осуществлять в два этапа: подготовительный (информационное обеспечение и обучение) и оценочный (выявление ошибок, исследование операций и т. д.) [5].

В отношении профессионального суждения аудитора важно отметить, что оно формируется на всех этапах аудиторского цикла: от заключения договора на проведение аудиторской проверки до выражения аудиторского мнения.

Проведенные специалистами российского научного сообщества исследования с 1990-х годов были направлены на анализ вопроса формирования профессионального суждения бухгалтера. Благодаря научной деятельности С.М. Бычковой, М.Л. Пятова, С.А. Рассказовой-Николаевой, И.Н. Санниковой, Я.В. Соколова, Т.О. Терентьевой, Н.В. Фадейкиной, А.А. Шапошниковой, О.В. Рожновой и других на сегодняшний день сформирована и широко применяется концепция «профессионального суждения бухгалтера». В международных стандартах аудита категории профессионального суждения уделено большое внимание – Международные стандарты аудита затрагивают исследуемый термин более 180 раз [6].

Обсуждение

Переход от ФСБУ к МСФО в российском учете обуславливает широкое использование профессионального суждения. В научных работах суждение толкуется как мнение или заключение бухгалтера для отражения отношения к объекту в учетной политике [2]. Бухгалтер несет собственную ответственность за принятие решений в условиях неопределенности. Это отражает базовые принципы международных стандартов финансовой отчетности [7].

По большому числу статей финансовой отчетности не представляется возможным провести точный расчет, поэтому в условиях неопределенности такие статьи могут быть оценены только на основе профессионального суждения. Процесс формирования оценки подразумевает аргументированное и экономически обоснованное решение о сумме, полученной в результате стоимостного измерения объекта учета и отчетности. Примерами таких оценочных значений (бухгалтерских оценок) могут служить: сумма амортизации основных средств, нематериальных активов; балансовая стоимость основных средств, оценочных обязательств и др. Для нахождения бухгалтерской оценки требуется достоверное определение различных показателей

не только стоимостного характера, событий, обстоятельств, например, распределение денежных потоков по годам при нахождении ценности использования для проверки активов на обесценение, но и выявление для установления необходимости подобной проверки признаков обесценения и т.д.

Принципы бухгалтерского учета для оценки внеоборотных активов (материальных и нематериальных) хорошо известны и зависят от выбранной модели учета. Также, например, на основании профессионального суждения бухгалтер самостоятельно рассчитывает ликвидационную стоимость основного средства.

Бухгалтерская оценка необходима для принятия решения о выборе учетной политики. Выбор учетной политики – это сложный процесс, включающий в себя несколько этапов. Предлагается выделить следующих этапов:

Первый этап. Этап сбора информации о требующихся сведениях. При этом необходимо понимать возможности использования альтернативных источников информации; требуются знания о них, умение идентифицировать надежность информации. Верификация надежности в условиях цифровизации, с одной стороны, становится технически более легкой, с другой стороны, возрастает вероятность различных фальсификаций и подвергается опасности собственная информационная безопасность. У потенциальных фальсификаторов также больше возможностей исказить данные желаемым образом. На этом этапе важно определить соотношение стоимостных затрат на сбор информации и ее содержательной ценности.

Второй этап. Этап выявления всей цепочки шагов по расчету бухгалтерской оценки, т. к. стоимостная оценка есть результат обоснованного и требующего времени выбора методов, моделей и т.п. Примером подобной цепочки при выборе учетной политики в отношении учета объектов основных средств является принятие решения об их последующем учете – с переоценкой или без нее. При выборе модели с переоценкой необходимым условием является возможность определения надежной оценки по справедливой стоимости, стоимостное выражение которой и является бухгалтерской оценкой. Предлагаются следующие шаги при выборе учетной политики в отношении учета основных средств с переоценкой:

1. Определение метода расчета справедливой стоимости, уровня исходных данных на основе анализа различной уместной информации.
2. Формирование перечня требующейся информации: планируемые денежные потоки, ставка дисконтирования, информация об участниках рынка.
3. Установление надежных источников информации: статистические данные, данные о рынке идентичных и аналогичных объектов основных средств, внутренняя информация в отношении бюджетов и планов организации.

Третий этап. Заключительный этап состоит в выборе учетной политики.

1. Верификация доступности и надежности информации.
2. Принятие решения о выборе учетной политики.
3. Оформление профессионального суждения должным образом.
4. Подготовка мотивированного обоснования для аудитора (внутреннего и внешнего).
5. Внутренняя аудиторская проверка.

В дальнейшем для определения бухгалтерской оценки (справедливой стоимости) следует регулярно в необходимом режиме осуществлять мониторинг всех источников информации, их надежности, доступности, затратности, и самой информации (при изменении входящей информации бухгалтерская оценка, например, справедливая стоимость, представленная в отчетности, будет иной).

Рассмотрим следующий пример. Обязательный переход от ПБУ 6/01 к ФСБУ 6/2020 вызывает некоторые изменения в учетной деятельности большинства предприятий в 2022 году. Бухгалтер должен получать от менеджмента детализированные сведения о планах использования объектов основных средств, например, перечень объектов, которые необходимо демонтировать, ликвидировать или утилизировать по окончании эксплуатации. Потребуется определение стоимости затрат на ликвидацию этих объектов, дисконтирование этой стоимости и ее признание в составе первоначальной стоимости объекта и в качестве обязательства по ликвидации. Последующее изменение и пересмотр оценочных значений в части срока ликвидации, суммы затрат на ликвидацию будет непосредственно влиять на финансовый результат хозяйствующего субъекта. Величина разницы изменения будет признаваться как доход (расход) текущего периода.

Международный стандарт IAS 1 «Представление финансовой отчетности» указывает на то, что хозяйствующий субъект должен раскрывать информацию о допущениях, сделанных в отношении будущего. Бухгалтеру следует представить в отчетности источник получения информации об оценках и о любых источниках неопределенностей в них. Но, как показало проведенное исследование отчетности, компании это делают не всегда.

Выбранная оценка влияет на величину активов хозяйствующего субъекта. В МСФО к разным активам применяются неодинаковые базы измерения оценки. В Концептуальных основах представления финансовых отчетов приводятся две базы: историческая стоимость и текущая стоимость. Обе базы обеспечивают приемлемый уровень достоверности показателей в финансовой отчетности.

Историческая стоимость – это совокупность затрат, понесенных при приобретении или создании объекта. Она для ряда долгосрочных активов является первоначальной стоимостью, которая в дальнейшем амортизируется и проверяется на обесценение.

Текущая стоимость – это стоимость актива с учетом её постоянного обновления на отчетную дату. Для определения текущей стоимости может применяться одна из следующих оценок: справедливая стоимость, ценность использования и стоимость замещения.

Бухгалтерская оценка ликвидационной стоимости, определенная с помощью профессионального суждения бухгалтером, затем будет оцениваться аудитором (который составит о ней свое профессиональное суждение аудитора). Аудитор будет судить, насколько грамотно была сформирована ликвидационная стоимость бухгалтером. Содержание суждений изменяется со временем, хотя и не все оценочные значения подвержены высокой степени неопределенности оценки. Аудиторская проверка не предназначена именно для того, чтобы ставить под сомнение суждения предыдущих периодов.

Выявить фактический результат оценочного значения можно только тогда, когда станет известна денежная величина по итогам завершения сделки, наступления событий или условий, принимаемых во внимание при расчете оценочного значения [8].

Согласно МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»¹ при выполнении процедур, по существу, чтобы отреагировать на выявленные и оцененные риски существенного искажения, связанные с бухгалтерскими оценками, аудитор должен проверить бухгалтерские оценки, используя один или комбинацию следующих подходов:

- протестировать процесс, используемый компанией для разработки бухгалтерской оценки (п. 9-20 МСА 540);
- разработать независимое ожидание для сравнения с оценкой компании (п. 21-26 МСА 540);
- оценить аудиторские доказательства событий или операций, произошедших после даты оценки, связанные с оценкой бухгалтерского учета, для сравнения с оценкой компании (п. 27-29 МСА 540).

Реагирование аудитора на оцененные риски существенного искажения, особенно риски мошенничества, должны включать применение профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств, чтобы избежать предвзятого отношения (т.е. не допустить субъективности). Аудиторские доказательства должны состоять из информации, которая подтверждает или опровергает утверждения руководства.

Аудитор должен оценить: соответствуют ли методы, используемые компанией для разработки бухгалтерских оценок, требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая оценку правильности использования данных и применения существенных допущений надлежащим образом в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

¹ *Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 30.12.2020 № 335н) (ред. от 27.10.2021).*

Для оценки надлежащего использования данных при формировании бухгалтерской оценки аудитор следует определить следующие обстоятельства:

- соответствие данных цели измерения бухгалтерской оценки;
- внутреннюю согласованность данных с их использованием компанией в других существенных отчетах и раскрытиях;
- наличие и целесообразность изменения источника данных компании по сравнению с предыдущим годом.

Примеры допущений, которые обычно считаются значимыми, приведены на рис. 1

Бухгалтер также должен быть готов к аудиторской проверке и представлять, что и каким образом будет проверяться аудитором в отношении принятых им суждений при определении бухгалтерских оценок.

Выводы

Бухгалтер, формируя профессиональное суждение, использует все элементы теории и методологии. Аудитор, формируя профессиональное суждение, подтверждает или опровергает своим мнением

Рис. 2 Модель формирования суждения в учетной профессии*



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.

Рис. 1. Примеры допущений*



достоверность финансовой отчетности, сформированной на основе профессионального суждения бухгалтера.

Так как для собственного суждения аудитор использует отчетность, подготовленную на основании суждения, сделанного ранее бухгалтером, то качество учетной информации и процессов ее трансформации в бухгалтерскую (финансовую) отчетность имеет многоуровневый характер.

В рамках проведенного исследования сформирована сжатая модель формирования суждения бухгалтера и аудитора (рис. 2).

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.

* Составлено авторами.

Библиографический список

1. Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук: 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. – Йошкар-Ола, 2009. – 39 с.
2. Устинова Я.И. Профессиональное суждение бухгалтера: определение научного статуса // Методические и организационные аспекты формирования транспарентной отчетности экономических субъектов: монография / под ред. О.В. Рожновой. – Москва: КноРус, 2019. – 194 с.
3. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 20(266). – С. 2-10.
4. Зимина Е.В., Фролова О.А. О классификации признаков профессиональных бухгалтерских суждений // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Том 7. – № 1. – С. 6-14.
5. Рожнова О.В. Профессиональное суждение при раскрытии информации // МСФО в России как новая интеллектуальная среда. Взгляд профессионального сообщества: монография. – Москва: КноРус, 2018. – С. 58-64.
6. Баранов П.П. Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности: монография. – Кемерово: Кузбассвузиздат, 2011. – 257 с.
7. Бехтерева И.С. Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.12. – Воронеж, 2019. – 24 с.
8. Рожнова О.В. Обучение бухгалтера вынесению профессионального суждения: область - признание отложенных налогов // Аудит. – 2019. – № 10. – С. 22-27.

Для цитирования

Ундов А.А., Ярославцева Т.В. Профессиональные суждения в учете и аудите бухгалтерских оценок // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 4. – С. 23-28.

References

1. Azarskaya M.A. *Teoriya i metodologiya obespecheniya kachestva audita: dissertatsiya na soiskanie uchenoy stepeni doktora ekonomicheskikh nauk* [Audit Quality Assurance Theory and Methodology]. Yoshkar-Ola, 2009. 39 p.
2. Ustinova YA.I. Professional'noe suzhdenie buhgaltera: opredelenie nauchnogo statusa [Accountant's Professional Judgment: Determination of Scientific Status]. *Metodicheskie i organizatsionnye aspekty formirovaniya transparentnoy oichetnosti ekonomicheskikh sub "ektov*. Moscow, KnoRus Publ., 2019. 194 p.
3. Druzhilovskaya T.YU., Korshunova T.N. Professional'noe suzhdenie buhgaltera kak osnova formirovaniya uchetnoy politiki [Accountant's Professional Judgment as a Basis for Forming Accounting Policy]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchets - International Accounting*, 2013, no. 20(266), pp. 2-10 (in Russ.).
4. Zimina E.V., Frolova O.A. O klassifikatsii priznakov professional'nyh buhgalterskih suzhdeniy [Comparative Characteristics of Professional Accounting Judgments Classification Features]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2020, Vol. 7, no. 1, pp. 6-14 (in Russ.).
5. Rozhnova O.V. Professional'noe suzhdenie pri raskrytii informatsii [Professional Judgment in Information Disclosure]. *MSFO v Rossii kak novaya intellektual'naya sreda. Vzglyad professional'nogo soobshchestva*. Moscow, KnoRus Publ., 2018, pp. 58-64.
6. Baranov P.P. *Metodologiya i metodika formirovaniya professional'nogo suzhdeniya o sushchestvennosti* [Methodology and Formation Technique of Professional Judgment of Materiality]. Kemerovo, Kuzbassvuzizdat Publ., 2011. 257 p.
7. Bekhtereva I.S. *Uchetnaya politika v sisteme uchethno-kontrol'nogo obespecheniya deyatel'nosti byudzhethnykh obrazovatel'nykh uchrezhdeniy* [Accounting Policy in the Accounting and Control Support System of the Budgetary Educational Institutions Activities]. Voronezh, 2019. 24 p.
8. Rozhnova O.V. Obuchenie buhgaltera vyneseniyu professional'nogo suzhdeniya: oblast' - priznanie otlozhennykh nalogov [Accountant Training in Professional Judgment: Area - Recognition of Deferred Taxes]. *Audit*, 2019, no. 10, pp. 22-27 (in Russ.).

For citation

Undov A.A., Yaroslavtseva T.V. Professional'nye suzhdeniya v uchete i audite buhgalterskih otsenok [Professional Judgments in Accounting and Audit of Accounting Estimates]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 23-28 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_4_29
УДК 657
БАК 08.00.05

Работа бухгалтерий компаний в условиях санкций и правительственных контрмер

The Work of Companies' Accounting Departments in the Face of Sanctions and Government Countermeasures

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Анна Владимировна Бодяко

докт. экон. наук, доцент
e-mail: anna.bodyako@inbox.ru
115533, Российская Федерация, г. Москва,
1-й Нагатинский пр-д, д.11, к.3, кв. 337.
Тел. +7 (910) 417-75-75.

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

Светлана Валерьевна Пономарева

докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры
аудита и внутреннего контроля СПГЭУ
e-mail: ponsvetlana@mail.ru
197343, Российская Федерация, г. Санкт-
Петербург, Ланское шоссе, д.14, к.1, кв. 692.
Тел. +7 (921) 658-53-57.

Московский университет имени
А.С. Грибоедова, Российская Федерация, Москва

Марина Викторовна Краюшкина

канд. экон. наук, доцент
e-mail: marinavic197@gmail.com
109457, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Зеленодольская, д. 11/16, кв.11.
Тел. +7 (962) 435-01-15.

Государственный университет управления,
Российская Федерация, Москва

Татьяна Михайловна Рогулenco

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского
учета, аудита и налогообложения
e-mail: tmguu@mail.ru
109548, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Полбина, д. 18, к. 2, кв. 26.
Тел. +7 (916) 533-06-18.

Аннотация. Цели статьи – раскрыть особенности организации работы бухгалтерии компаний в условиях экономических санкций и геополитической нестабильности. Установить влияние правительственных мер поддержки бизнеса на корпоративную бизнес-политику. Достижение данных целей обеспечивает решение нескольких взаимосвязанных задач, выявленных в ходе

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

Anna V. Bodiako

Doctor of Economics, Associate Professor
e-mail: anna.bodyako@inbox.ru
ap. 337, bld. 3, 11 1st Nagatinskiy proezd,
Moscow 115533, Russian Federation.
Phone +7 (910) 417-75-75.

Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy
universitet (Saint Petersburg State University of
Economics), Russian Federation, St. Petersburg

Svetlana V. Ponomareva

Doctor of Economics, Professor, Professor at
the Audit and Internal Control Department
e-mail: ponsvetlana@mail.ru
ap. 692, bld. 1, 14 Lanskoje shosse, St.
Petersburg 197343, Russian Federation.
Phone +7 (921) 658-53-57.

Moskovskiy universitet imeni A.S. Griboedova (Griboedov
Moscow University), Russian Federation, Moscow

Marina V. Krayushkina

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: marinavic197@gmail.com
ap. 11, 11/16 Zelenodolskaya st., Moscow
109457, Russian Federation.
Phone +7 (962) 435-01-15.

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

Tat'yana M. Rogulenko

Doctor of Economics, Professor at the
Accounting, Audit and Taxation Department
e-mail: tmguu@mail.ru
ap. 26, bld. 2, 18 Polbina st., Moscow
109548, Russian Federation.
Phone +7 (916) 533-06-18.

Abstract. The purpose of the paper is to reveal the organization peculiarities of the companies' accounting department work in the conditions of economic sanctions and geopolitical instability and to determine the impact of government business support measures on corporate business policy. The achievement of these goals provides the solution of several interrelated tasks identified



проведённого исследования причин и следствий современных геополитических катаклизмов.

Задача 1: исследовать палитру экономических санкций и установить из их числа санкции прямого воздействия на принципы организации работы бухгалтерии, особое внимание уделить проблемам формирования договорных отношений и вариантам их решения.

Задача 2: определить возможности обновления учетной политики компании, способствующие активизации финансового контроля за полнотой и своевременностью исполнения договорных обязательств компании.

Задача 3: раскрыть способность электронного документооборота нормализовать расчетно-платёжную дисциплину компаний.

Задача 4: выявить и оценить финансово-хозяйственную практику компаний, предпринявших обеспечительные меры поддержки устойчивости бизнеса.

Задача 5: определить перспективы государственной поддержки корпоративной экономики российских компаний с позиций расширения горизонта цифровизации оборота их финансовых активов.

По результатам исследования делается вывод о том, что требуют пересмотра:

- внутренняя политика и, прежде всего, переориентация на ранее не используемые экономикоторговые связи;
- внутренние документы и регламенты в сфере финансового контроля за оперативной бухгалтерской информацией на основе новых технологий ЭДО;
- стимулирующие меры активизации работников-методологов компании, занятых совершенствованием систем бухгалтерского и управленческого учета, а также методологии финансового контроля и анализа.

Ключевые слова: корпоративная бизнес-политика; санкции прямого воздействия на принципы организации работы бухгалтерии; горизонт цифровизации оборота их финансовых активов.

Основные положения

В мировом экономическом пространстве последнее пятилетие интенсивно развиваются цифровые IT-технологии, ставшие решающим фактором реструктуризации систем управления бизнес-процессами. Вторым фактором изменений корпоративной бизнес-политики (включая и учетную политику) стали экономические санкции со стороны недружественных государств. В связи с этим актуализировался поиск новых моделей повышения технологичности производственных процессов, оптимальности их ресурсной ёмкости, снижения затратности, поиска возможностей роста экономической выгоды, сохранности финансовых активов. Как показывают результаты проведенного исследования,

during the study of the causes and consequences of modern geopolitical cataclysms.

Task 1: to investigate the palette of economic sanctions and to identify from among them sanctions of direct impact on the principles of accounting work organization; to pay special attention to the contractual relations formation issues and options for their solution. Task 2: to determine the possibilities of updating the company's accounting policy, contributing to the activation of financial control over the completeness and timeliness of the fulfillment of the company's contractual obligations. Task 3: to reveal the ability of electronic document management to normalize the settlement and payment discipline of companies. Task 4: to identify and evaluate the financial and economic activities of companies which have taken interim measures to support business sustainability. Task 5: to determine the prospects for state support of the Russian companies' corporate economy from the perspective of expanding the horizon of digitalization of their financial assets turnover.

Based on the results of the study, it is concluded that the following list requires revision:

- domestic policy and, above all, reorientation to previously unused economic and trade relations;
- internal documents and regulations in the field of financial control over operational accounting information based on new EDF technologies;
- stimulating measures to energize the company's methodologists involved in improving the accounting and management accounting systems, as well as the methodology of financial control and analysis.

Keywords: corporate business policy; sanctions of direct impact on the principles of accounting work organization; horizon of digitalization of their financial assets turnover.

разработка компаниями России концепций реструктуризации систем менеджмента актуализировала потребность решения проблем, предопределённых двумя основными причинами. Во-первых, законодательные нормы поддержки бизнеса в условиях геополитических рисков и экономической неопределённости, носящие экстренный характер, далеко неадекватно оценены бизнес-сообществом. Во-вторых, содержание закона о цифровых финансовых активах, регулирующих в корпоративной экономике цифровизацию объектов и процессов, неоднозначно воспринята научным сообществом. Причина здесь понятна – содержание предложенных «цифровым» законодательством¹ понятий противоречит устоявшейся методологии финансового менеджмента и его системе информационного

обеспечения (учет, контроль, анализ, отчетности). Разумеется, при отсутствии должного понимания смысла любой понятийной новации сложно разрабатывать требуемые финансово-хозяйственной практике инструменты улучшения процессов. В третьих, введение «цифровых» законов столкнуло две фундаментальные платформы менеджмента: сверхинновационную – цифровые ИТ-технологии и консервативную – бухгалтерские стандарты. Помимо этого, препятствующим фактором развития бизнеса стали экономические санкции недружественных государств. Стала очевидной необходимость нахождения баланса финансовых интересов в практике функционирования всех подсистем системы управления: организация, мотивация, учет, контроль, анализ, регулирование, отчетность [1]. Изучение литературы, законодательства и концептуальных инициатив чиновников по существу данного вопроса привело к выводу о том, что в ближайшее время найти точку рационального взаимодействия ИТ-бизнеса и обычных производственных сфер не удастся. Причина в консервативности учетно-контрольной системы России и её крайне медленной адаптации к международным Принципам учета и финансовой отчетности. Разумеется, это не отменяет поиск инструментов согласования содержания учетных стандартов с понятийными новациями «цифровых» законов. Именно содержание такого поиска определило сферу исследования – дискуссии вокруг мер государственной поддержки бизнеса и их активности в корпоративной сфере хозяйствования.

Дискуссионными остаются аспекты учета «цифровых активов и обязательств» на предмет включения/невключения их в состав объектов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В связи с этим авторы статьи предприняли усилия выявить рациональные предложения теоретиков и практиков по существу данного вопроса.

Методы

В исследовании использовались методы систематизации, классификации, аналогии и сопоставлений, сравнения и логических заключений на основе обобщения научной литературы по исследуемой проблеме и практического опыта.

Результаты

Содержание разделов статьи раскрывает предмет исследования – дискуссии вокруг причин и следствий экономических санкций, содержания цифровых

¹ Федеральный закон № 259-ФЗ от 02.08.2019 г. «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ».

Федеральный закон № 259-ФЗ от 31.07.2020 г. «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты».

Федеральный закон от 20.07.2020 г. № 211-ФЗ «О совершении финансовых сделок с использованием финансовой платформы».

феноменов, а также объект исследования – корпоративная учетная политика в условиях санкций и цифровизации объектов и процессов.

Раздел 1. Современная палитра экономических санкций прямого воздействия на принципы организации работы бухгалтерии

Экономические санкции недружественных государств определены экспертами как «форс-мажорные обстоятельства». Как правило, до геополитических катаклизмов данное понятие трактовалось как пожары, наводнения и т.п. Судебная практика единодушна в признании международных санкций форс-мажором. Непреодолимая сила (форс-мажор) – это чрезвычайные и непредотвратимые при конкретных условиях обстоятельства, делающие невозможным надлежащее исполнение обязательства². В настоящее время форс-мажор – это разрыв цепочек поставок, уход из российского бизнеса зарубежных партнёров, утрата возможности исполнения договорных обязательств в иностранной валюте, негативное влияние на бизнес ценового фактора и денежной политики Центробанка России и др.

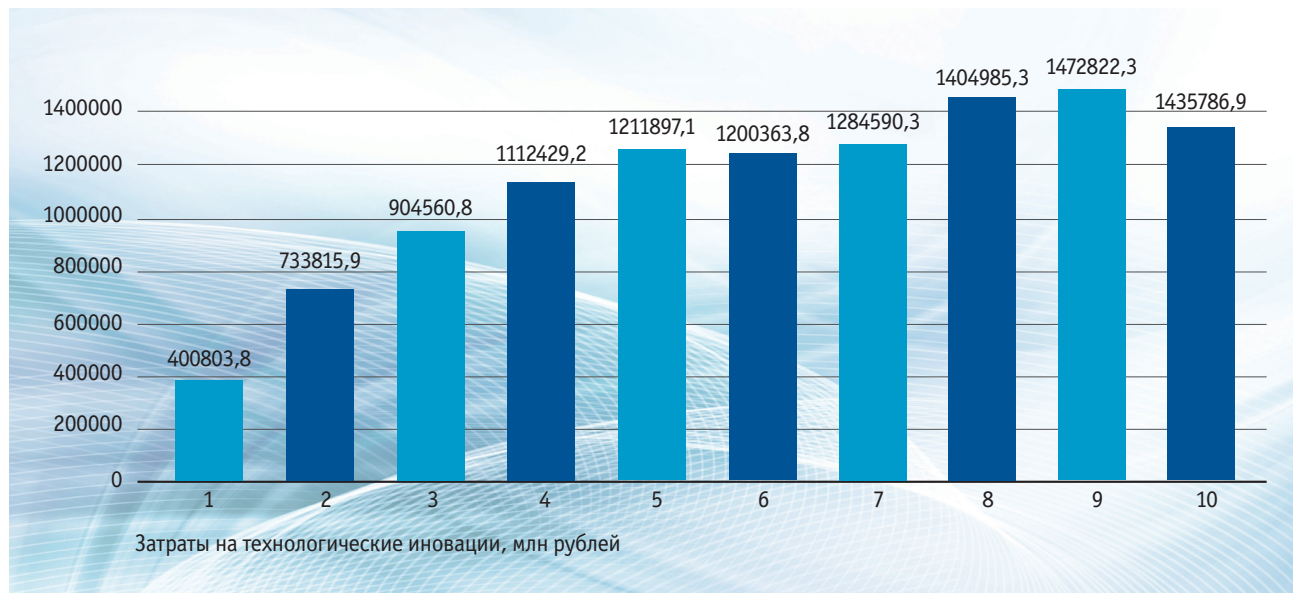
Банк России повысил ключевую ставку более чем в два раза (Информация ЦБ РФ от 28.02.2022 г.), что сказалось на исполнении компаниями взятых платежно-расчетных обязательств. Преследуемая Банком России цель – компенсировать риски девальвации рубля и инфляции – обусловила бизнес-сообщество менять ценовую политику из-за подорожания производимой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а следовательно, «ломать» учетную политику, приспособивая её методы к сложившимся условиям кредитования инвестиционных проектов. Например, если проценты по контролируемому займу меньше 75 % ставки рефинансирования, заемщик должен признавать в доходах проценты, начисленные не по фактической, а по рыночной ставке (п. 1.1 ст. 269 НК РФ).

Изменение денежной политики увеличивает выплату неустойки. С 28.02.2022 г. её размер из 1/300 ставки рефинансирования составил около 0,067 % (20 %/300). При расчётах с контрагентами округляется не процентная ставка, а сумма неустойки. Так, неустойка со 100 000 руб. за один день составит 66,67 руб. (100 000 руб. x 20 %/300).

Для компаний резко ухудшились корпоративные взаимоотношения с банковской системой. В настоящее время от SWIFT отключены семь российских банков: ВТБ, банки «Россия» и «Открытие», Новикомбанк, Промсвязьбанк, Совкомбанк и ВЭБ.РФ. По заявлению Финансового регулятора, «для передачи финансовой информации контрагентам по

² п. 3 статья 401 «Основания ответственности за нарушение обязательства» «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 25.02.2022).

Рис. 1. Затраты на технологические инновации*



внутрироссийским операциям банки могут пользоваться системой передачи финансовых сообщений (СПФС). Она позволяет обмениваться информацией, в том числе в формате SWIFT»³.

Исследование расчетно-платежных отношений в корпоративном бизнесе показало, что в сложившихся условиях компании прибегают к договоренностям с зарубежными партнерами об отсрочке платежей или используют CIPS – национальную китайскую систему банковских переводов (запущена КНР 08.10.2015 г.).

В данных условиях руководство компаний вынуждено пересматривать не только позиции своей экономической стратегии, которая из-за форс-мажора утратила свою актуальность, но и устоявшиеся внутренние корпоративные тактики. Содержание новой бизнес-политики требует изменений и в учетной политике компании. Авторы статьи предполагают, что компаниям следует предоставить право вносить оперативные изменения в учетную политику в связи с форс-мажорными обстоятельствами. Данная новация может быть узаконена в бухгалтерском законодательстве как временная мера. Использование бухгалтерами такого права позволит им маневрировать при выборе вариантов бухгалтерского учета активов, обязательств, доходов, расходов и иных объектов учета. Такой маневр возможен с помощью ИТ-технологий, используемых в электронных системах учета, анализа и финансового контроля.

В корпоративном бизнесе затраты на цифровизацию бухгалтерии имели устойчивую тенденцию к росту, особенно такой рост отмечен в части затрат на технологические инновации (график на рисунке 1).

В отношении мер защиты финансовых активов компаний немаловажную роль, если не основную, играет внутрикорпоративный финансовый контроль. Прежде всего, следует актуализировать принципы контроля, а на данной основе сформировать комплекс контрольных мероприятий. В состав действующих принципов контроля следует добавить принцип незамедлительного реагирования на внешние угрозы и неопределенности окружающей экономической среды. Объектами оперативного контроля должны стать: соблюдение условий хозяйственных и финансовых договоров; состояние активов и обязательств компаний; процедуры отражения в учете доходов и расходов/затрат компаний.

Труднореализуем принцип МСФО, дополняющий принцип начисления, предусматривающий необходимость соблюдения баланса между выгодами и затратами. Для учетной практики это означает, что выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. В отношении выпуска и обращения токенизированных активов нахождение баланса между затратами и результатами невозможно, по крайней мере, до полномасштабного применения «цифровых» законов и внесения в связи с этим коррективов в другие, сопряженные с ними законы. Можно полагать, что препятствия для развития принципов бухгалтерского учета к объектам цифровой реальности существуют временно и, можно предположить, что цифровизация

* Составлено авторами по результатам выборки (методика расчета среднестатистического показателя: свод данных по десяти организациям, имевшим максимальный и минимальный уровень затрат, суммирование всех данных и деление на число выбранных организаций) из статистической формы № 4-инновация «Сведения об инновационной деятельности организации»: Сборник «Статистика инноваций в России». Федеральная служба государственной статистики. Текст электронный. Режим доступа: https://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/nauka/ind_2020/pril4.pdf (дата обращения: 01.04.2022).

³ Цифровая нефть. Почему обеспеченные активами токены – это хорошо // РБК. Текст электронный. Опубликовано 13.04.2020 г. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/crypto/news/5e948ba29a7947c46f8d57b8> (дата обращения: 01.04.2022).

Таблица 1. Ранжирование принципов формирования учетной политики в отношении криптоактивов (цифровых прав)

Содержание принципа	Нереализуемость принципа
Документирование и систематизация информации об объектах бухгалтерского учета и составление на её основе бухгалтерской (финансовой) отчетности	Стандарты документирования выпуска и оборота цифровых финансовых активов и цифровой валюты отсутствуют, следовательно, систематизация информации об этих процессах затруднена
Временная определенность фактов хозяйственной жизни	Компании, выпускающие инвест-токены (цифровые права) под финансовые потребности инновационных проектов, не могут точно определить тайминг проекта
Осмотрительность (или осторожность) – это обеспечение большей готовности к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов	Компания-эмитент токенов, реализуя право признания расходов на маркетинг проекта, разработку программ смарт-контрактов и иных расходов, связанных с эмиссией, не могут признать обязательства, поскольку они возникают уже после распродажи токенов инвесторам проекта. Если признание ЦФА первично, то получение доходов – лишь предположение, что не документируется
Приоритет содержания перед формой	Принцип практически нереализуем в силу сложности документирования содержания операции с цифровыми правами, тогда как правовое признание (форма) – важное обстоятельство, поскольку оборот ЦФА начинается после их регистрации оператором информационной системы (далее ИС) в распределенном реестре (далее РР)
Непротиворечивости и рациональности	В силу обращения цифровых прав в виртуальной реальности (распределенные реестры, типа Мастерчейн) реализация данных принципов в учетной практике невозможна

форм стоимости реальных ценностей (нефти, газа и золота и т.п.), рассматриваемая экспертами в качестве «одного из возможных направлений развития биржевой торговли и фондового рынка в целом, продолжится. По крайней мере, к такому будущему готовится президент и крупнейший совладелец «Норникеля» В. Потанин, анонсировавший в марте 2019 г. разработку блокчейн-платформы для торговли цифровыми токенами, обеспеченными металлами и другими активами»⁴, что позволит сблизить содержание «цифровых» законов и стандартов бухгалтерского учета.

Раздел 2. Актуальные меры обновления учетной политики компании, активизирующие финансовый контроль за полнотой и своевременностью исполнения договорных обязательств компании

Изменение положений учетной политики тесно связаны с форс-мажорными условиями, непреодолимой силы, которые сегодня разрешено включить в договор. Норма, закрепленная в п. 3 ст. 401 ГК РФ, сформулирована диспозитивно. Это означает, что стороны обязательства, связанного с осуществлением предпринимательской деятельности, могут своим соглашением исключить ее применение либо установить условие, отличное от предусмотренного в ней⁵. Применительно к п. 3 ст. 401 ГК РФ возможен сценарий, когда стороны принятого ими обязательства могут своим соглашением сузить границы

ответственности должника-предпринимателя, изменив или дополнив основания освобождения его от ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства, если это не запрещено законом. Так, например, стороны могут согласовать в договоре возможность привлечения должника-предпринимателя к ответственности только при наличии его вины в нарушении обязательства. При этом в некоторых случаях представляется возможным ограничить ответственность должника-предпринимателя только случаями умышленного нарушения обязательства. Стороны также могут согласовать конкретные обстоятельства, наступление которых влечет освобождение должника-предпринимателя от ответственности.

Контрагентам заключенных обязательств предоставлено право расширить границы ответственности должника-предпринимателя, полностью или частично исключив непреодолимую силу как основание освобождения должника-предпринимателя от ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства, если это не запрещено законом. Данная договоренность оформляется корпоративным соглашением. В этом случае должник-предприниматель будет нести ответственность даже при возникновении непреодолимой силы. Однако важно помнить, что свобода сторон обязательства в определении границ ответственности должника не безгранична. Контроль за соблюдением границ ответственности должника несет её внутренняя служба финансового мониторинга.

⁴ Цифровая нефть. Почему обеспеченные активами токены – это хорошо // РБК. Текст электронный. Опубликовано 13.04.2020 г. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/crypto/news/5e948ba29a7947c46f8d57b8> (дата обращения: 02.04.2022).

⁵ Абз. 2, п. 4 статья 421 «Свобода договора» «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 25.02.2022).



Раздел 3. Электронный документооборот как фактор нормализации расчетно-платёжной дисциплины компаний

Технически сложное описание и фиксация информационных потоков, необходимых для решения разнохарактерных управленческих задач в системе управленческого учета затрат и формирования себестоимости, требуют значительных ресурсов (финансовых, трудовых, технических, имущественных, временных и др.). На практике с одним и тем же документом одновременно работают, как правило, несколько сотрудников из разных подразделений. Электронные документы (далее – ЭДО) копируются в рабочие папки сотрудников всех уровней управления компании, что осложняет оперативный контроль не только за сроками обработки документов, но и за их содержанием. Сегодня в пользовании сотрудников находятся программы, позволяющие упорядочить поток документооборота, оптимизировать доступ и хранение. Программы оптимизации ЭДО можно считать основой корпоративных информационных систем (далее КИС), поскольку информационная наполняемость документов определяет успешность работы бухгалтеров, контролеров и иных менеджеров компании. Для успешного внедрения и повышения качества функционирования КИС в части ЭДО авторы статьи рекомендуют проводить перманентные аттестации персонала, создавать условия для повышения их профессиональной квалификации для работы с информационными базами. Это крайне необходимо, поскольку общекорпоративные процессы управления постоянно усложняются и совершенствуются, равно как и производственные технологии. Соответственно и масштабируется ЭДО.

Как верно полагает Г.М. Аванесов, «при многопользовательской работе улучшить функционирование КИС может существенное сокращение затрат времени на доступ к «знаниям предприятия» [2], а также такую возможность предоставляет комбинирование двухуровневой архитектуры управления в компаниях с трехуровневой архитектурой управления. Немаловажное значение имеет повышение качества создания документов, проверка актуальности входящей информации, обновление расчетных и учетных данных, позволяющих на ранней стадии выявлять рост себестоимости. Руководство компании должно располагать актуальной информацией о внутрикорпоративных тенденциях текущей работы: о состоянии финансового положения всей компании и её внутренних структурах. Это необходимо для своевременного перераспределения денежных потоков в случае обоснованной необходимости (выполнении конкретных заказов, инвестиционных проектов, состоянии технологического оборудования, достаточности материальных и трудовых ресурсов). ЭДО – это не только качественное управление доступом к нужной информации,

но и мониторинг ключевых показателей, контроль мер экономической и финансовой безопасности при работе с информацией. Результаты мониторинга дают возможность оперативного согласования информационных потоков и документов, позволяют консолидировать информацию для результативного управления инновационно-технологическими проектами автоматизации производства. Особое значение это имеет при позаказном методе управления себестоимостью с использованием электронной подписи. Наконец, качественный ЭДО уменьшает стоимости копирования и передачи документов при обмене информацией с контрагентами, использующих Web-интерфейсы.

Раздел 4. Оценка финансово-хозяйственной практики компаний, предпринявших обеспечительные меры поддержки устойчивости бизнеса

Исследование показало, что в апреле 2022 г. многие субъекты малого и среднего бизнеса, а также индивидуальные предприниматели воспользовались запретом (мораторием) до 31.12.2022 г. официального налогового ведомства на плановые проверки с оговоркой. Это не касается бизнеса, функционирование которого несёт риски для жизни и здоровья граждан. В связи с этим бухгалтерии компаний вносят изменения в Положение «Методология внутрикорпоративного контроля», например, меняют сроки проверок или перечень особо рискованных финансово-хозяйственных операций.

Субъекты корпоративного бизнеса в связи с запуском Банком России и Корпорацией МСП совместно с Правительством РФ антикризисных программ льготного кредитования и рефинансирования малого и среднего бизнеса дают им возможность получить оборотные кредиты сроком до 1 года, а также инвестиционные кредиты на срок до 3-х лет. Программа оборотного кредитования позволит компаниям получать до 30.12.2022 г. льготный кредит (или рефинансировать ранее полученный) по ставке не выше 15% годовых, а средним компаниям – не выше 13,5%. Можно предположить, что правительственная поддержка предпринимателей по привлечению финансовых ресурсов создаст условия для получения льготных кредитов. В связи с этим бухгалтерии будут вынуждены менять учетную политику в части отражения кредитов и займов (ПБУ 19).

Авторы данной статьи рекомендуют выбор варианта учетной политики рассматривать сквозь призму финансовых интересов кредитора и заемщика. В зависимости от этого определяется состав методов и виды бухгалтерских счетов, процедуры, заполнения которых прописываются в учетной политике. Желательно в расшифровке к Приказу об учетной политике более детально прописывать правила отражения указанных операций в бухгалтерском учете, ведущимся каждой из сторон сделки, а также

можно указать различия учета займов от процедур получения кредита и выполнения по нему соответствующих договорных обязательств. Это обезопасит компанию от претензий налоговых контролёров. Дополнение законом понятия «ценные бумаги» новым понятием «цифровые финансовые активы» позволит легализовать не только акции или облигации, но и, например, производные финансовые инструменты – фьючерсные контракты, опционы и др. Причём легализация коснется и цифровых финансовых активов (далее – ЦФА), в отношении правил учета которых в настоящее время ведутся академические и практические дискуссии.

Выпуск ЦФА в форме токенизированных активов или цифровых прав под реальные активы находятся «под защитой» выпускающих их компаний и обращаются как в РР, так в любой другой информационной системе (далее – ИС). Резерв большинства криптовалют ограничен. Теоретически выпуск в ИС цифровых активов является бесконечным – необходима только воля руководства и акционеров компании. В 2017 г. Комиссия по ценным бумагам США (SEC) «постановила о том, что Security токены (цифровой актив, который приобретается с целью получения прибыли в будущем) попадают под регулирование, действующее для стандартных акций, т.е. выпуск токенов должен сопровождаться обязательной их регистрацией. Utility токены приобретаются исключительно для внутренних расчетов, обмена между пользователями, платы за предоставляемый функционал и прочее. Цель получить прибыль от их продажи не ставится»⁶.

Цифровые финансовые активы и цифровая валюта (зачем разделены – неясно), по сути, – это цифровые права, опосредуемые токенами, представленными в ИС/РР как записи – цифровые коды (шифры протоколов токенов). Данная цифровая форма активов легализована в дополнение к электронным деньгам, бездокументарным деньгам, безналичным деньгам. Её оборот осуществляется операторами в ИС, организованных как РР [3]. Но могут существовать и в иных ИС, каких именно – закон не называет, что вносит путаницу в понимание и пользование. Цитируем: «Выпуск, учет и обращение указанного вида цифровых прав возможны только путем внесения или изменения записей в информационной системе на основе распределенного реестра, а также в иных информационных системах». Именно специфика организации конкретной ИС, в которой обращаются денежные формы различных ценностей, является маркером, отличающим выпуск и обращение бездокументарных ценных бумаг от ЦФА (и, уточнение, от безналичных денежных средств и электронных расчетов). Специфичность информационной системы, в которой обращаются

цифровые финансовые активы и цифровая валюта – это автономность ИС, в которую может зайти корпоративный агент без разрешения. Однако закон требует зарегистрироваться. Поэтому возникает вопрос о свободе действий.

Бездокументарные ценные бумаги обращаются в системе депозитарного учета, реализуются как записи на счетах депо и для поддержания их обращения, в соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг» создана соответствующая инфраструктура. Своей инфраструктуры, т.е. специализированной, ИС токен не имеет, хотя представители Центробанка России утверждают, что работа над ИТ-платформами ИС/РР для обращения цифровых форм денежных отношений ведётся достаточно успешно. И это не блокчейн, поскольку Центробанк России изначально отделил цифровой рубль от криптовалют, обращающихся в сетях блокчейна: «Цифровой рубль является обязательством центрального банка, а не государства в целом. Это цифровая форма фиатной валюты, то есть национальной валюты, устойчивость функционирования которой обеспечивается государством в лице центрального банка»⁷.

Сегодня существуют препятствия в правовом регулировании и правовом использовании криптоактивов, суть которых в неудовлетворённости запросов на методы и инструменты верификации [4]. Отсутствие в России верификационного сервиса, без которого невозможно обеспечить эффективное правовое регулирование криптоактивов, а, следовательно, и развивать методологию учетной политики для финансовых и налоговых целей. Помимо этого, необходимо четко классифицировать цифровые права, поскольку без их типизации невозможно разрабатывать учетную политику в отношении цифровых прав или разновидностей токенов, ценность которых заключается в использовании в качестве цифровых средств расчетов и платежей. Правового регулирования требуют и правила размещения (эмиссия токенов), неразрывно связанные с их стоимостной оценкой. На маркетинговой стадии они выступают средством займа под разработку будущих проектов, но еще не являются самостоятельным активом до момента их покупки инвесторами.

В качестве мер защиты правительством России введена отсрочка исполнения обязательств по субсидиям для промышленных предприятий, а также и для общественно значимых индивидуальных предпринимателей (аптеки, лечебницы, дома престарелых и др.). Данные хозяйствующие субъекты могут получить отсрочку исполнения обязательств по просубсидированным проектам, например, в части соглашений, сроки исполнения обязательств по которым истекают после 23.02.2022. Срок достижения результатов по таким соглашениям продлён до 12 месяцев.

Полученные субсидии возврату не подлежат, следовательно, отменяется и штраф за просрочку. Данная мера распространяется на предприятия,

⁷ РБК. Режим доступа: <https://www.rbc.ru> (дата обращения: 11.04.2022).

⁶ Что такое Security и Utility токены. Шаймарданов Д. Режим доступа: <https://zen.yandex.ru/media/freedmanclub/что-такое-security-i-utility-tokeny-i-v-chem-ih-otlichie-5a9f9beac830905053926280e> (дата обращения: 11.04.2022).



получающие господдержку в рамках госпрограмм «Развитие промышленности и повышение её конкурентоспособности», «Развитие авиационной промышленности», «Развитие электронной и радиоэлектронной промышленности», «Развитие судостроения и техники для освоения шельфовых месторождений», «Развитие фармацевтической и медицинской промышленности» и «Научно-технологическое развитие РФ»⁸.

Согласимся с мнением юриста КА «Делькредере» К. Аненковой, что «самой по себе ссылки на резкое падение рубля будет недостаточно, чтобы не отвечать за просрочку по договору, который привязан к валюте. Для того чтобы признать обстоятельство форс-мажором по Гражданскому кодексу РФ, стороне приходится доказывать его чрезвычайность и непредотвратимость. Однако критерии чрезвычайности и непредотвратимости, которые выделял Верховный суд, крайне размыты и по-прежнему требуют дополнительного развития в судебной практике. Ранее судебная практика уже выработала правило не освобождать от ответственности за просрочку, если одна из сторон ссылается на изменение курса валют, финансовый кризис, девальвацию национальной валюты. Все эти обстоятельства уже становились предметом экспертизы российских судов, и суды единогласно решили не признавать их обстоятельствами непреодолимой силы»⁹.

Раздел 5. Перспективы государственной поддержки корпоративной экономики российских компаний с позиций расширения горизонта цифровизации оборота их финансовых активов

Обнадёживающей перспективой можно считать возобновление программы государственной поддержки системообразующих компаний. Так, согласно постановлению Правительства РФ от 06.03.2022 № 296 о правилах отбора участников вновь действуют адресные меры поддержки для системообразующих компаний, действовавшие в 2020 г. как антикризисные меры (выдача государственных гарантий, необходимых для реструктуризации кредитов или получения новых; расширение диапазона субсидии на возмещение затрат на ведение бизнеса). В данном постановлении подчёркивается, что «потенциальным участникам программы не придётся проходить стресс-тесты (обязательную оценку финансовой устойчивости). Для упрощения доступа к государственной поддержке данный пункт Правил исключён. Заявки на участие в программе подаются через профильные министерства, которые будут верифицировать межведомственная комиссия Минэкономразвития.

⁸ РИА Новости. Режим доступа: <https://ria.ru/20220302/banki-1776078335.html> (дата обращения: 11.04.2022).

⁹ Договор привязан к валюте. Когда резкое падение рубля будет форс-мажором Анненкова К. Юрист КА «Делькредере». Режим доступа: <https://e.law.ru/957989> (дата обращения: 11.04.2022).

Введение новых правил взаимоотношений между совладельцами компаний позволит российским акционерным обществам защитить свою информацию от манипуляций со стороны представителей недружественно настроенных государств. Для этого будет повышен минимальный порог по числу акций, владелец которых сможет запрашивать документы общества, оспаривать сделки в суде и действия компании или её руководства. Так, если по итогам 2022 г. стоимость чистых активов компании (далее ЧАК) окажется ниже уставного капитала, она освобождается от необходимости уменьшить капитал до уровня не больше стоимости ЧАК. Также упразднена необходимость ликвидации компании. Такая обязанность возникала у АО и ООО, если данная ситуация с активами происходила хотя бы второй год подряд [5]. Тем самым стоимость чистых активов компании выходит на первый план в качестве важного объекта внутрикорпоративного финансового контроля. Однако данный вопрос сопряжен с необходимостью улучшать методику расчета величины чистых активов и, как следствие, вносить изменения в содержание принципов и правил организации учетно-контрольных и аналитических процессов компаний.

Стоимость чистых активов согласно приказу Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» определяется как разность между величиной принимаемых к расчету активов организации (кроме дебиторской задолженности учредителей (участников, акционеров, собственников, членов) по взносам (вкладам) в уставный капитал (уставный фонд, паевой фонд, складочный капитал), по оплате акций) и величиной принимаемых к расчету обязательств организации (за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества). Объекты бухгалтерского учета, учитываемые организацией на забалансовых счетах, при определении стоимости чистых активов к расчету не принимаются. Данная методика имеет как плюсы, так и минусы, рассмотрение которых по существу позволило определить наиболее оптимальный способ расчета ЧАК.

Согласно рекомендациям Минфина России в состав ЧАК не включается сумма выявленных излишков, которые, собственно из-за вероятности доначисления налога на прибыль, бухгалтеры стремятся не показывать эти суммы при формировании финансовой отчетности. Рекомендуются включать такие суммы, если компания уплачивает налог по ставке 0%.

Величина чистых активов компании изменяется не только с ростом собственно активов компании, но и уменьшением её обязательств без каких-либо затрат. При истечении срока исковой давности (норма три года) непогашенная кредиторская задолженность подлежит списанию. Для избежания доначисления налога на прибыль бухгалтеры часто

находят способы продления срока исковой давности, к примеру, получения акта сверки с признанием суммы долга обанкротившегося кредитора¹⁰ [6]. Так срок исковой давности считается с нуля. Как отмечается в Постановлении, «в ситуации, когда нужно «исправить» величину чистых активов, существенными становятся другие факторы, а не разумная оптимизация налогообложения. Подгадать с истекшим сроком исковой давности не всегда реально, но есть и другие основания для списания кредиторской задолженности в доход. Письмо Минфина РФ от 11.09.2015 № 03-03-06/2/52381 перечисляет иные, помимо истечения срока исковой давности, основания для списания кредиторской задолженности, предусмотренные статьями 415–419 ГК РФ. В частности, к ним относятся прощение долга, прекращение обязательства невозможностью исполнения, прекращение обязательства на основании акта государственного органа, прекращение обязательства смертью кредитора (если исполнение предназначено лично для кредитора, либо обязательство иным образом неразрывно связано с личностью кредитора), прекращение обязательства ликвидацией кредитора – юридического лица (если право требования данный кредитор никому не переуступал)»¹¹.

Обсуждение

Полученные результаты соответствуют гипотезе исследования, а именно, осмыслению и конкретизации причин и следствий экономических санкций, содержанию цифровых феноменов, а также объекту исследования – положений корпоративной учетной политики в условиях санкций и цифровизации объектов и процессов, что будет способствовать поиску вариантов совершенствования методологии бухгалтерского учета

¹⁰ Бухгалтерия ру. Увеличение чистых активов без побочных эффектов. Кислов Д. Режим доступа: <https://www.buhgalteria.ru/article/uvelichenie-chistykh-aktivov-bez-pobochnykh-effektov> 20.08.2018 (дата обращения: 11.04.2022).

¹¹ Постановление Пленума ВС от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса РФ об ответственности за нарушение обязательств».

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. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Информационная прозрачность: подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. – № 6. – С. 6-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-6-23.

(развитие принципов признания в учете фактов финансово-хозяйственной деятельности и соответствующих им методик).

Предложения автора сосредоточены на раскрытии современной палитры экономических санкций прямого воздействия на принципы организации работы бухгалтерии, формирование предложений по актуальным мерам обновления учетной политики компании, активизирующей финансовый контроль за полнотой и своевременностью исполнения договорных обязательств, внедрения электронного документооборота как фактора нормализации расчетно-платёжной дисциплины, оценки финансово-хозяйственной практики компаний, предпринявших обеспечительные меры поддержки устойчивости бизнеса, перспектив государственной поддержки корпоративной экономики российских компаний с позиций расширения горизонта цифровизации оборота их финансовых активов.

Ограничение рамок исследования определило содержание обобщений его результатов, приведенное в заключении к статье.

Заключение

Во-первых, переплетение экономических и политических ситуаций – явление, надеемся, временное. Во-вторых, создавшиеся угрозы стабильному развитию корпоративной экономики требуют пересмотра внутренней политики и, прежде всего, переориентации на ранее не используемые экономико-торговые связи (поиск новых поставщиков сырья, техники, технологий и рабочих ресурсов). В-третьих, следует пересмотреть внутренние документы и регламенты в сфере финансового контроля за оперативной бухгалтерской информацией на основе новых технологий ЭДО. В-четвёртых, больше, нежели ранее, руководству компании следует уделять внимание стимулирующим мерам активизации работников-методологов компании, занятых совершенствованием систем бухгалтерского и управленческого учета, а также методологии финансового контроля и анализа.

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. Bulyga R.P., Safonova I.V. Informatsionnaya prozrachnost': podkhody k otsenke, klyuchevye kharakteristiki, trendy [Information Transparency: Approaches to Evaluation, Key Features, Trends]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2019, Vol. 6, no. 6, pp. 6-23 (in Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-6-23.

2. Аванесов Г.М. Развитие систем поддержки управленческих решений промышленного предприятия // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2009. – № 6-1(90). – С. 99-104.
3. Бодяко А.В., Пономарева С.В., Рогулenco Т.М. Идентификация цифровых прав в качестве объекта учета и контроля // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – Т. 8. – № 5. – С. 14-27. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-14-27.
4. Бодяко А. В. Эволюционирование учетно-контрольных процессов системы управления корпоративным хозяйством // Бухучет в строительных организациях. – 2019. – № 5. – С. 23-29.
5. Мельник М. В. Оценка методологии учетно-контрольных и аналитических процессов для эффективного использования возможностей цифровой экономики // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – Т. 8. – № 3. – С. 11-16.
6. Bodiako A.V., Ponomareva S.V., Rogulenko T., Orlov E.V., Smolyakov O.A. Accounting, Control and Analytical Support for Production Strategic Management // Academy of Strategic Management Journal. – 2021. – Vol. 20. – no. 4. – pp. 1-8.
2. Avanesov G.M. Razvitie sistem podderzhki upravlencheskikh resheniy promyshlennogo predpriyatiya [Development of Management Decision Support Systems of an Industrial Enterprise]. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti SPbGPU. Ekonomicheskie nauki*, 2009, no. 6-1(90), pp. 99-104 (in Russ.).
3. Bodyako A.V., Ponomareva S.V., Rogulenko T.M. Identifikatsiya tsifrovyykh prav v kachestve ob"ekta ucheta i kontrolya [Digital Rights Identification as an Object of Accounting and Control]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2021, Vol. 8, no. 5, pp. 14-27 (in Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-14-27.
4. Bodyako A. V. Evolyutsionirovanie uchetno-kontrol'nykh protsessov sistemy upravleniya korporativnym khozyaystvovaniem [Evolution of Accounting and Control Processes of Corporate Management System]. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh*, 2019, no. 5, pp. 23-29 (in Russ.).
5. Mel'nik M. V. Otsenka metodologii uchetno-kontrol'nykh i analiticheskikh protsessov dlya effektivnogo ispol'zovaniya vozmozhnostey cifrovoy ekonomiki [Assessment of Methodology of Accounting and Analytical Processes for the Effective Use of the Opportunities of the Digital Economy]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2019, Vol. 8, no. 3, pp.11-16.
6. Bodiako A.V., Ponomareva S.V., Rogulenko T., Orlov E.V., Smolyakov O.A. Accounting, Control and Analytical Support for Production Strategic Management. *Academy of Strategic Management Journal*, 2021, Vol. 20, no. 4, pp. 1-8 (in Eng.).

Для цитирования

Бодяко А.В., Пономарева С.В., Краюшкина М.В., Рогулenco Т.М. Работа бухгалтерий компаний в условиях санкций и правительственных контрмер // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 4. – С. 29-38.

For citation

Bodiako A.V., Ponomareva S.V., Krayushkina M.V., Rogulenko T.M. Rabota bukhgalteriy kompaniy v usloviyakh sanktsiy i pravitel'stvennykh kontrmer [The Work of Companies' Accounting Departments in the Face of Sanctions and Government Countermeasures]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 29-38 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_4_38
УДК [336.22:340.130.54]:336.2:336.14
ББК Х402.23-32:У261.4
ВАК 08.00.10

Изменения в налоговой системе их влияние на доходы бюджетов, налоговую нагрузку, место в мировом рейтинге

Tax System Changes and Their Impact on Budget Revenues, Tax Burden and Place in the World Ranking

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. Одними из принципов налогового законодательства является удобство налогоплательщика при уплате налога, стабильность нало-

Abstract. The principles of tax legislation are the taxpayers' convenience when paying taxes and the stability of tax legislation. According to A. Wagner,

гового законодательства. По мнению А.Вагнера, государство при построении налоговой системы должно исключить формальности и максимально упростить процедуру уплаты налога.

В соответствии с принципом стабильности налогоплательщик должен точно знать не только условия взимания налога, когда, сколько и куда платить, но и должен быть уверенным в том, что эти условия останутся неизменными в течение определенного периода, а также заведомо должен быть извещен в силу ст. 5 НК РФ о вносимых в налоговое законодательство изменениях. Частое изменение налогового законодательства негативно влияет на поведение налогоплательщика, не дает возможности планировать бизнес на будущее, способствует уклонению от уплаты налогов.

В то же время налоговая система не может быть застывшей, постоянной, она должна изменяться в соответствии с изменяющимися экономическими обстоятельствами, соответствовать требованиям государственной налоговой политики. Исключением не будет являться и нынешняя ситуация, когда Запад в связи с ситуацией на Украине объявил России тотальную экономическую войну.

Актуальность статьи заключается в следующем: несмотря на установленные в НК РФ механизмы, призванные стабилизировать налоговую систему, на практике изменения в НК РФ вносятся достаточно часто, зачастую хаотично, бессистемно, что препятствует успешному развитию бизнеса, экономики страны.

Цель и задачи исследования – установить, в какой степени влияют изменения в налоговое законодательство на состояние бюджетов, положение налогоплательщиков и на мировой рейтинг налоговой системы.

В ходе исследования применены общеэкономические методы: анализ, синтез, обобщение, группировка, табличный и др., официальные данные Росстата, ФНС, Минфина РФ и др.

Исследованием установлено, что, несмотря на многочисленные изменения, налоговая система остается сложной для применения, не становится удобной для налогоплательщика, не улучшает финансовое положение налогоплательщика, не стимулирует успешное развитие регионов, уступает по своему качеству налоговым системам развитых стран.

Ключевые слова: налоговая система; стабильность; вычеты по НДФЛ; регрессия по СВ; налоговое администрирование; доходы бюджетов; нефтегазовые доходы; косвенное налогообложение; специальные налоговые режимы; налоговая нагрузка; рейтинг налоговой системы.

Введение

«Абсолютная стабильность налогового законодательства скорее идеал, чем реальность в динамично развивающемся современном российском обществе. Нестабильность налогового

when building a tax system the state should exclude formalities and simplify the tax payment procedure as much as possible.

In compliance with the principle of stability, the taxpayer must know exactly not only the conditions for tax collection, when, how much and where to pay, but also must be sure that these conditions will remain unchanged for a certain period and must also be notified in advance on amendments to the tax legislation by force of Art. 5 of the Tax Code of the Russian Federation. Frequent changes in tax legislation negatively affect the behavior of the taxpayer, make it impossible to plan a business for the future and contribute to tax evasion.

At the same time, the tax system cannot be frozen, permanent, it must change in accordance with the changing economic circumstances and comply with the requirements of state tax policy. The current situation will not be an exception, when the West in connection with the situation in Ukraine declared a total economic war on Russia.

The relevance of the paper lies in the following: despite the mechanisms established in the Tax Code of the Russian Federation, designed to stabilize the tax system, in practice, changes to the Tax Code of the Russian Federation are made quite often, often chaotically and unsystematically, which hinders the successful development of business and country's economy. The purpose and objectives of the study are to establish to what extent the changes in tax legislation affect the fiscal position of budgets, condition of taxpayers and the global ranking of the tax system. The following general economic methods were applied in the course of the research: analysis, synthesis, generalization, grouping, table, etc., official data from the Federal State Statistics Service, the Federal Tax Service, the Ministry of Finance of the Russian Federation, etc.

The study has established that despite numerous changes, the tax system remains complicated in use, does not become convenient for the taxpayer, does not improve the financial situation of the taxpayer, does not stimulate the successful development of regions and is inferior in quality to the tax systems of developed countries.

Keywords: tax system; stability; personal income tax deductions; insurance premiums regression; tax administration; budget revenues; oil and gas revenues; indirect taxation; special tax regimes; tax burden; tax system rating.

законодательства имеет объективные причины» [1].

Под стабильностью налогового законодательства понимается «эволюционное реформирование налоговой системы, направленное на обеспечение гарантированного максимума налоговых

поступлений при соблюдении законных экономико – социальных и иных интересов и прав всех субъектов налоговых отношений» [2].

В условиях нестабильной налоговой политики «важная роль в достижении положительного результата финансовой деятельности экономического субъекта отводится его производственному, социально – экономическому, интеллектуальному, ресурсному потенциалу через комплексный анализ и оценку его состояния» [3].

В условиях непостоянства правил игры избежать ошибок в сфере налогообложения трудно даже тем юридическим лицам, которые исправно отслеживают и изучают все акты, имеющие к ним отношение.

Частые изменения налогового законодательства обуславливаются в том числе стремлением как можно больше увеличить налоговые поступления в бюджет.

Отечественная база нормативных правовых актов по налогообложению чрезмерно усложнена, неоднозначна, противоречива и сложна.

«Налоговая политика оказывает большое влияние на ведение бизнеса, потому что она может как стимулировать его развитие, так и погубить бизнес в стране в целом или его составные части» [4].

«За период с 2003 по 2019 год в НК РФ внесены изменения 662 раза, в том числе в часть первую – 132 раза, в часть вторую – 530 раз, или ежемесячно 39 раз» [5]. По данным Центрального налогового бюро¹, каждые 13 дней в НК РФ что-то меняется. В 2020 г. принято 552 изменения.

Исследование

Рассмотрим наиболее важные изменения последних лет по бюджетообразующим налогам.

Изменения, улучшающие положение налогоплательщика.

1. По НДФЛ:

- обновлены действовавшие с 2001 г. перечни медицинских услуг и дорогостоящего лечения для получения социального вычета по НДФЛ;
- питание, жилье для медиков, работающих в режиме изоляции, освобождены от НДФЛ (на период эпидемии);
- с 20 мая 2021 г. введен упрощенный порядок получения имущественных и инвестиционных вычетов по НДФЛ;
- с 1.01.2022 не облагается НДФЛ оплата или компенсация стоимости путевок на детей, не достигших возраста 18 лет, а также детей до 24 лет, обучающихся по очной форме в образовательных организациях;
- с 1.01.2022 можно получить вычет на оплату расходов на физкультурно – оздоровительные услуги

гражданину или его детям в возрасте до 18 лет, если услуга включена в перечень Правительства РФ (в пределах общей величины социальных вычетов 120 тыс. руб.);

- с 2021 г. семьи с двумя детьми и более освобождены от НДФЛ при продаже квартир, находившихся в собственности менее предельного срока владения (5 лет), если они улучшают свои жилищные условия.

2. По НДС:

- расширен перечень медицинских товаров, не облагаемых НДС;
- продажа имущества банкротов освобождена от НДС. Освобождение касается не только имущества, отнесенного к конкурсной массе, но и товаров, услуг, которые банкроты реализуют в процессе своей текущей деятельности;
- не подлежат налогообложению оказание услуг общепита через объекты общепита (рестораны, кафе, бары, предприятия быстрого обслуживания, буфеты, кафетерии, столовые, закусочные (при условии, если выручка за предшествующий год не превысила 2 млрд руб., удельный вес доходов общепита должен составлять не менее 70% общей величины доходов);
- с 2020 г. лимит выручки для плательщиков ЕСХН, позволяющей применять освобождение от уплаты НДС, снижен с 90 млн руб. до 80 млн руб.;
- с 2021 г. не облагаются налогом операции по реализации исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, включенные в единый реестр, а также передача прав на их использование.

3. По налогу на прибыль:

- с 1.01.2022 в расходы по налогу на прибыль можно включить затраты на санаторно – курортное лечение, даже если:
 - договор заключен напрямую с санаторием, а не через туроператора или турагента; работодатель компенсирует затраты на оплату услуг по санаторно – курортному лечению, которые оказаны работникам, их супругам, родителям и детям;
 - в бухгалтерском учете отменен лимит отнесения имущества к основным средствам, теперь организации будут устанавливать его самостоятельно, что сблизит бухгалтерский и налоговый учет.

4. По СВ:

- с 1.01.2022 компании общепита со среднесписочной численностью работников до 1500 чел. и долей доходов от общепита не менее 70% могут применять пониженные тарифы взносов для малого бизнеса, если:
 - численность работников превышает 250 чел.;
 - сумма доходов за предшествующий год в общей сумме доходов составляет не менее 70%;
 - среднемесячный размер выплат, начисленных плательщиком в пользу физических лиц, был не ниже размера среднемесячной заработной платы в субъекте РФ;
- гарантированные выплаты по больничным листам установлены в размере не меньше величины МРОТ;

¹ Центральное налоговое бюро. Режим доступа: <https://nalog-buro.ru/news/kazhdye-13-dney-v-nalogovom-kodekse-cto-to-menyaetsya-zakonov-s-popravkami-v-nk-v-2020-godu-bylo-ochen-mnogo/#> (дата обращения: 01.02.2022).

- в 2021 г. малые предприятия продолжают применять тариф СВ в размере 15% в отношении части выплат в пользу физлица, превышающих МРОТ (на обязательное пенсионное страхование – 10%, медицинское страхование – 5%).

5. По УСН

Реализация нацпроекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» «даст толчок не только развитию малого и среднего бизнеса, увеличению числа занятых в нем, его вклада в ВВП, повышению его доли в экспорте, но и всей экономике России за счет диверсификации и роста МСП ускоренными темпами» [6].

Со степенью развития поддержки малого предпринимательства в значительной степени связаны «показатели среднечеловеческого производства, количества МП, денежных доходов и расходов населения, стоимости основных фондов, инновационной и инвестиционной привлекательности регионов» [7]. Самым важным условием роста МСП является «активизация потребительского спроса и преодоления бедности страны в целом, так как низкий уровень спроса не способствует ни обновлению ассортимента товаров и услуг, ни освоению новых технологий в производстве и торговле» [8].

Изменения по УСН:

- с 2022 г. можно применять УСН при доходах за год не более 219,2 млн руб. в год. При доходах свыше 164,4 млн руб. будут применяться повышенные ставки;
 - расширено применение налога на профессиональный доход «СНР-НПД» на всей территории страны;
 - вводится новый режим «УСН онлайн» для микробизнеса и ИП, если: общая численность работников не более 5 чел.; годовой доход организации не превышает 60 млн руб.
6. По вопросам налогового администрирования: с целью создания прозрачной и белой бизнес-среды созданы такие сервисы, как личный кабинет налогоплательщика, АИС «Налог -3» и поддержка бизнеса в период пандемии (позволяющие налогоплательщику в режиме онлайн получить исчерпывающую информацию о доступных ему мерах поддержки, ПК «АСК НДС-2» [9]. «Программный комплекс «АСК НДС-2» позволяет выявлять все разрывы в уплате НДС и выявлять заказчиков услуг по обналечиванию денежных средств» [10];
- величина МРОТ с 2022 г. составляет 13890 руб.;
 - с 2022 года бухгалтерская отчетность предоставляется только в налоговые органы, в режиме «одного окна»;
 - с 2021 г. отменена обязанность по предоставлению деклараций по земельному и транспортному налогам, установлен единый срок их уплаты – до 1 марта;
 - с 1 января 2021 г. назначение и выплата страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию производится ФСС;
 - продлен мораторий на плановые проверки бизнеса;
 - увеличены с 2021 г. критерии обязательного аудита по доходам с 400 до 800 млн руб.;

- с 1.07.2021 налоговые органы обязаны заблаговременно (за 14 дней) информировать налогоплательщиков о предстоящей приостановке операций по банковским счетам в связи с непредставлением налоговой отчетности (по истечении 20 дней (ранее – 10 дней);
- реестр субъектов МСП будет обновляться не раз в год, а ежемесячно;
- зачет переплаты производится без учета вида налогов и независимо от бюджета;
- запущена с июля 2021 г. национальная система прослеживаемости товаров, обеспечивающая контроль за оборотом товаров на всех стадиях от ввоза до реализации в рознице;
- в целях развития системы налогового мониторинга снижены пороговые значения по активам с 3 до 1 млрд руб., по налогам с 300 до 100 млн руб.;
- развитие электронного документооборота в налоговой сфере;
- единый налоговый платеж, позволяющий одним платежным поручением рассчитаться со всеми долгами.

Изменения, ухудшающие положение налогоплательщика:

- повышена ставка НДФЛ до 15% с заработной платы, превышающей 5 млн руб. Одной из причин дифференциации доходов населения является твердая ставка налога по основным доходам 13%, когда в других странах – от 0 до 50% [11];
- с 1.01.2019 основная ставка НДС увеличена с 18 до 20% (на 11,1%);
- с 2017 г. до 2024 г. в ФБ зачисляется 3% налога на прибыль (вместо 2%);
- продлено до 2024 года действие подп. 2.1 п. 2 ст. 283 НК РФ, ограничивающего размер переноса убытков 50-ю процентами (вместо 100%);
- с 1.01.2022 г. установлена предельная величина базы:
 - по социальным взносам в ФСС – 1032 тыс. руб.; для страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – 1 565 тыс. руб., сверх нее – 10% (указанная норма практически не применяется из-за низкой заработной платы работающих);
 - одним из критериев отнесения предприятий к малым является выручка в сумме до 800 млн руб. при численности работников до 100 чел. При этом УСН могут применять предприятия с выручкой до 150 млн руб. (с 2021 г. до 200 млн руб.) с корректировкой на индекс инфляции, при численности работников до 100 чел. (130 чел. с 2021 г.). Ограничение выручки в целях применения УСН сдерживает развитие данного спецрежима и не стимулирует микропредприятия стать малыми;
- увеличены с 2022 г. обязательные взносы за ИП: на обязательное медицинское страхование – 34445 руб. (сверх дохода 300 тыс. руб. – 1%), на медицинское страхование – 8766 руб.;
- срок хранения налоговых документов увеличен с 4 до 5 лет.

С 10 января 2021 г. установлен полный контроль операций с наличными²:

- при снятии со счета юридического лица или зачислении на него наличных денег на сумму 600 тыс. руб. и более независимо от характера хозяйственной деятельности юридического лица;
- операция на сумму 600 тыс. руб. и более;
- перевод на сумму 100 тыс. руб. и более, совершаемый как обычными физическими лицами, так и организациями;
- все расчеты по сделкам с недвижимым имуществом, если сумма сделки составляет 3 млн руб. и более.

Необходимость внесения указанных изменений в «антиотмывочный» закон вызвана тем, что наличные деньги всегда были основным методом ведения «серых операций» – коррупция, обход налогов, обналичивание денег.

Меры поддержки граждан и предприятий в связи с санкциями Запада из-за специальной операции РФ на Украине

С 10 марта по 31 декабря 2022 г. введен мораторий на плановые проверки ИП, субъектов МСП.

Правительство РФ получило право принимать оперативные решения в сфере налогов и др. (продление сроков уплаты налогов, о повышении размера соцдоплаты к пенсиям, изменения величины МРОТ, прожиточного минимума и др.).

Все российские IT-компании на 3 года освобождаются от уплаты налога на прибыль (на 2022-2024 годы) и проверок (до 2024 года).

Возобновлено льготное кредитование малого и среднего бизнеса.

Ограничено возбуждение дел по налоговым нарушениям, оно возможно лишь по материалам ФНС России.

С 2022 г. установлена ставка НДС в размере 0% на 5 лет для инфраструктуры в туриндустрии – для организаций, инвестирующих в создание туристических объектов.

Отменяется обязанность по уплате НДФЛ за 2021 и 2022 г. с суммы процентов по вкладам, превышающим 1 млн руб.

Организации могут перейти на уплату ежемесячных авансов по налогу на прибыль, исходя из фактической прибыли.

В 2022 г. не будет новой оценки кадастровой стоимости, будет применяться оценка по состоянию на 1.01.2022 г.

С 2022 г. повышенное налогообложение по транспортному налогу будет применяться лишь в отношении автомобилей стоимостью св. 10 млн руб. (до этого – 3 млн руб.).

Для организаций в течение 2022 и 2023 годов отменены нормы о повышенном размере пени при просрочке исполнения обязанности по уплате налога сверх 30 календарных дней.

² Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ (последняя редакция).

Обсуждение

Далее рассмотрим, как повлияли изменения в налоговом законодательстве на величину доходов бюджетов, налоговую нагрузку, рейтинг налоговой системы.

Доходы бюджетов

В 2021 г. по сравнению с 2011 г.:

- доходы ФБ увеличились в 2,2 раза, в том числе нефтегазовые доходы на 60,5%, не нефтегазовые доходы в 2,8 раза;
- при среднегодовом темпе роста 20,2% доходы ФБ в 2015 г. снизились на 5,8%, 2015 г. на 1,5%. 2020 г. на 7,3%, увеличились в 2018 г. на 28,9%. 2021 г. на 35,0%;
- при среднегодовом темпе роста 14,6% нефтегазовые доходы уменьшились в 2015 г. на 21,1%, 2015 г. на 17,4%. 2019 г. на 12,1%, 2020 г. на 34,0%;
- доля нефтегазовых доходов уменьшилась с 49,6% до 35,8% или на 27,9%, тенденция снижения доли нефтегазовых доходов началась с 2015 г.;
- ненефтегазовые доходы увеличились в 2,8 раза, среднегодовые темпы роста составили 25,8%;
- расходы увеличились в 2,26 раза, среднегодовые темпы расходов на 20,6% (доходы – на 20,2%), при этом за период с 2011 г. по 2021 г. дефицитными были 7 лет, в том числе в 2016 г. – 2956,4 млрд руб. (22,0% доходов бюджета), 2020 г. – 4101,8 млрд руб. (21,9% доходов);
- в 2021 г. профицит в сумме 514,7 млрд руб. обеспечен за счет роста нефтегазовых доходов на 73,0% против 2020 г. (из-за роста цен на газ и нефть на внешнем рынке);
- расходы на экономику увеличились в 2,43 раза, в %-ах от доходов – с 16,4% в 2011 г. до 17,6% в 2021 г. (13,8% в 2013 г., 20,6% в 2014 г.).

В 2021 г. по сравнению с 2011 г.:

- ВВП увеличился в меньшем размере (в 2,17 раза), чем доходы консолидированного бюджета РФ (2,49 раза), среднегодовые темпы роста ВВП составили 19,8% при среднегодовом темпе роста доходов консолидированного бюджета РФ в размере 22,7%, что свидетельствует об ослаблении регулирующей роли налогов в росте объемов производства;
- доходы ФБ увеличились в 2,58 раза (при среднегодовом темпе роста доходов ФБ в размере 23,5%), доходы консолидированного бюджета субъектов РФ в 2,39 раза (при среднегодовом темпе их роста в размере 21,7%), то есть сохраняется тенденция увеличения доходов ФБ опережающими темпами;
- доля ФБ в общей сумме доходов консолидированного бюджета РФ с 53,1% в 2011 г. увеличилась до 64,2% в 2019 г. и до 55,0% в 2021 г. соответственно. Доля доходов консолидированного бюджета субъектов РФ с 46,9% в 2011 г. уменьшилась до 35,8% в 2019 г. и 45,0% в 2021 г.

Из данных таблицы следует, что в 2021 г. по сравнению с 2011 г.:

Таблица 1. Доходы федерального бюджета (ФБ)³, млрд руб.

Год	Доходы ФБ		Нефтегазовые доходы			Не нефте-газовые доходы	Расходы		
	Всего	Темп роста, %	Млрд руб.	Темп роста, %	Доля, %		Всего	Дефицит (-), профицит (+)	На нац. экономику
2011	11367,7	-	5641,8	-	49,6	5725,9	10925,6	+442,1	1790,2
2012	12855,5	113,1	6453,2	114,4	50,2	6402,4	12895,0	-39,5	1968,5
2013	13019,9	101,3	6534,0	101,2	50,2	6485,9	13342,9	-323	1849,3
2014	14496,9	111,3	7433,8	113,8	51,3	7063,1	14831,6	-334,7	3062,9
2015	13659,2	94,2	5862,7	78,9	42,9	7796,6	15620,3	-1961,1	2324,2
2016	13460,0	98,5	4844,0	82,6	36,0	8616,0	16416,4	-2956,4	2302,1
2017	15088,9	112,1	5971,9	123,3	39,6	9117,0	16420,3	-1331,4	2460,1
2018	19454,4	128,9	9017,8	151,0	46,3	10436,6	16713,0	+2741	2402,1
2019	20188,8	103,8	7924,3	87,9	39,2	12264,5	18214,5	-1974,3	2827,1
2020	18722,6	92,7	5235,2	66,0	28,0	13487,4	22824,4	-4101,8	3483,8
2021	25286,5	135,0	9056,5	173,0	35,8	16230,0	24771,8	+514,7	4356,7
2021 г. к 2011 г., %	222,4	-	160,5	-	72,1	283,4	226,7	-	243,4

 Таблица 2. Налоговые доходы бюджетов⁴ (млрд руб.), их доля в ВВП, %

Годы	ВВП	Консолидированный бюджет РФ		федеральный бюджет (ФБ)		Консолидированный бюджет субъектов РФ	
		млрд руб.	доля в ВВП, %	млрд руб.	%	млрд руб.	%
2011	60114,0	11276,6	18,7	5985,1	53,1	5291,5	46,9
2013	72985,7	13030,6	17,8	7063,8	54,2	5966,8	45,8
2015	83087,4	15515,8	18,7	8590,5	55,4	6925,3	44,6
2016	85616,1	16308,2	19,0	8734,2	53,6	7574,0	46,4
2017	91843,2	19276,9	21,0	11071,3	57,4	8205,6	42,6
2018	103861,7	23601,4	22,7	14172,7	60,0	9428,7	40,0
2019	109608,3	28338,4	25,8	18185,6	64,2	10152,8	35,8
2020	107315,3	25568,5	23,8	15511,3	60,7	10057,2	39,3
2021	130795,3	28124,2	27,1	15474,4	55,0	12649,8	45,0
2021 г. к 2011 г., %	217,6	249,4	144,9	258,5	103,6	239,0	95,9

- налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, администрируемые ФНС России, увеличились в 2,89 раза, в том числе косвенные налоги – в 2,64 раза;
- налоговые доходы федерального бюджета увеличились в 3,45 раза, в том числе косвенные – в 2,66 раза;
- налоговые доходы консолидированного бюджета субъектов РФ увеличились в 2,4 раза, в том числе косвенные налоги – в 2,55 раза;
- доля налогов, зачисляемых в местные бюджеты из консолидированных бюджетов субъектов РФ, уменьшилась 16,3 % до 12,0%;
- доля косвенных налогов в консолидированном бюджете РФ уменьшилась с 25,2% до 23,0%, в федеральном бюджете – с 46,4% до 35,8%, в доходах консолидированного бюджета субъектов РФ увеличилась с 7,1% до 7,5%;
- из всей суммы косвенных налогов их доля, поступающая в федеральный бюджет, увеличилась с 84,8% до 85,3%.

С учетом значимости НДС для федерального бюджета автор предлагает при решении вопроса возмещения

«входного» НДС экспортерам из федерального бюджета применить китайскую систему, по которой китайские экспортеры берут к вычету НДС не полностью, а частично, ввести дифференцирование ставок НДС в зависимости от вида товаров и происхождения используемого для производства экспортной продукции сырья: чем выше добавленная стоимость товара, тем выше процент возврата, что стимулирует экспорт высокотехнологичных товаров [12].

В 2020 г. по сравнению с 2014 г. поступления налогов в консолидированный бюджет РФ увеличились на 65,0%, в том числе федеральных налогов на 67,0%, региональных на 45,9%, местных на 31,6%,

³ Доходы и расходы федерального бюджета России.

Режим доступа: <https://svspb.net/rossija/federalnyj-byudzhet.php?usclid=16njavkj80472948188> (дата обращения: 01.08.2022).

⁴ 1. Информация об исполнении консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Режим доступа: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannyj-byudzhet/> (дата обращения: 01.08.2022).

2. ВВП России по годам: 1991-2021. Режим доступа: <http://global-finances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (дата обращения: 01.08.2022).

3. Данные по формам статистической налоговой отчетности ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 01.08.2022).

Таблица 3. Налоговые доходы, администрируемые ФНС России⁵

Годы	Налоги	Консолидированный бюджет РФ, млрд руб.	В том числе				
			Федеральный бюджет		Консолидированный бюджет субъектов РФ		
			Млрд руб.	%	Всего	Из них в местные бюджеты	
				Млрд руб.	%		
2011	всего	9715,2	4477,7	46,1	5237,5	853,7	16,3
	в т.ч. косвенные	2449,2	2077,1	84,8	372,1	0,2	-
	то же, %	25,2	46,4	-	7,1	-	-
2012	всего	10954,0	5162,6	47,1	5791,4	933,6	16,1
	в т.ч. косвенные	2774,4	2332,6	84,1	441,8	-	-
	то же, %	25,3	45,2	-	7,6	-	-
2014	всего	12606,4	6152,5	48,8	6453,9	943,8	14,6
	в т.ч. косвенные	3311,0	2832,9	85,6	478,1	-	-
	то же, %	26,3	46,0	-	7,4	-	-
2015	всего	13720,4	6814,5	49,7	6905,9	970,3	14,0
	в т.ч. косвенные	3610,9	3124,4	86,5	486,5	-	-
	то же, %	26,3	45,8	-	7,0	-	-
2016	всего	14386,1	6834,7	47,5	7551,4	1011,6	13,4
	в т.ч. косвенные	4105,4	3443,7	83,9	661,7	-	-
	то же, %	28,5	50,4	-	8,8	-	-
2019	всего	22350,5	12229,5	54,7	10121,0	1296,2	12,8
	в т.ч. косвенные	5759,2	5003,9	86,9	755,3	2,9	0,4
	то же, %	25,8	40,9	-	7,5	-	-
2020	всего	20702,9	10672,4	51,6	10030,5	1362,5	13,6
	в т.ч. косвенные	6337,8	5539,9	87,4	797,9	2,9	0,4
	то же, %	30,6	51,9	-	7,9	0,2	2,9
2021	всего	28076,2	15428,7	55,0	12647,5	1522,5	12,0
	в т.ч. косвенные	6467,7	5517,6	85,3	950,1	3,1	0,3
	то же, %	23,0	35,8	-	7,5	0,2	-
2021 г. к 2011 г., %	всего	289,0	344,6	119,2	241,4	178,3	73,9
	в т.ч. косвенные	264,1	265,6	100,6	255,3	-	-
	то же, %	91,4	77,1	84,4	105,7	-	-

СНР на 62,2%. При этом доля федеральных налогов увеличилась с 89,8 до 90,9% при одновременном снижении доли региональных налогов с 6,0 до 5,3%, местных с 1,6 до 1,3%, СНР с 2,6 до 2,5%.

Доля федеральных налогов в федеральном бюджете увеличилась с 54,4% в 2014 г. до 56,9% в 2020 г.

Доходы консолидированного бюджета субъектов РФ в 2020 г. по сравнению с 2014 г. увеличились на 55,8%, в том числе федеральные налоги – на 94,4%, региональные налоги – на 45,9%, местные – на 31,6%, СНР – на 62,2%. При этом доля федеральных налогов увеличилась с 80,1 до 81,2%, доля СНР – с 4,9 до 5,1%, доля региональных и местных налогов снизилась соответственно с 11,8 до 11,0% и с 3,2 до 2,7%.

Доля консолидированного бюджета субъектов РФ в величине консолидированного бюджета РФ уменьшилась с 51,1% в 2014 г. до 48,3% в 2020 г.

Доля налоговых доходов, зачисляемых в местные бюджеты, уменьшилась с 14,7% в 2014 г. до 13,7% в 2020 г. При этом уменьшается доля всех налогов:

⁵ Данные по формам статистической налоговой отчетности ФНС России.

местных налогов – с 88,2% в 2014 г. до 80,3% в 2020 г., доля СНР – соответственно с 37,5% до 35,2%, доля федеральных – с 12,5% до 11,7%.

Налоговая нагрузка, рейтинг налоговых систем

«В Российской Федерации, как и в большинстве других стран, наряду с налогами и налоговыми платежами применяется широкий спектр не налоговых платежей, всего их насчитывается от 30 до 50, и объем от их поступлений составляет более 800 млрд руб. в год» [13].

По легкости ведения бизнеса среди 190 стран Россия занимала места: в 2012 г. – 111, 2013 г. – 92, 2014 г. – 54, 2015 г. – 36, 2017 г. – 35, 2018 г. – 31, 2019 г. – 28. В 2019 г. по данному показателю занимали места: Республика Беларусь – 49, Великобритания – 9, Германия – 22, Италия – 58, Словакия – 45, Франция – 32, Швеция – 107.

⁷ Биржевой портал №1. Легкость ведения бизнеса в России. Режим доступа: <https://take-profit.org/statistics/ease-of-doing-business/russia/> (дата обращения: 01.08.2022).

«Уровень простоты ведения бизнеса в России является достаточно высоким: согласно рейтингу DoingBusiness – в 2020 году страна расположилась на 28-м месте среди 190 стран. Но стоит отметить, что не по всем критериям в России наблюдаются благоприятные условия»: по

налогообложению – 58 место, международная торговля – 99 место» [14].

Как следует из приведенных в таблице 5 данных, Россия отличается низкой налоговой ставкой подоходного налога (13,0%) при ставке 39,6% в США и нулевых ставках в ряде нефтедобывающих стран.

Таблица 4. Распределение налоговых доходов по уровням бюджетной системы⁶

Годы	Налоги	Бюджеты					
		Консолидированный бюджет РФ	Федеральный бюджет		Консолидированный бюджет субъектов РФ		
			Млрд руб.	%	Всего	В том числе в местные бюджеты	
					Млрд руб.	%	
2014	федеральные	11233,1	6112,7	54,4	5120,4	639,8	12,5
	региональные	752,8	-	-	752,8	7,5	1,0
	местные	202,5	-	-	202,5	178,6	88,2
	СНР	314,1	-	-	314,1	117,8	37,5
	Всего	12502,5	6112,7	48,9	6389,8	943,7	14,7
2015	федеральные	12126,8	6764,6	55,8	5362,2	644,6	12,0
	региональные	853,1	-	-	853,1	8,9	1,0
	местные	217,8	-	-	217,8	189,5	87,0
	СНР	345,4	-	-	345,4	127,3	36,8
	Всего	13543,1	6764,6	49,9	6778,5	970,3	14,3
2016	федеральные	12770,8	6799,5	53,2	5971,3	685,4	11,4
	региональные	904,5	-	-	904,5	7,7	0,8
	местные	220,6	-	-	220,6	185,3	84,0
	СНР	380,4	-	-	380,4	133,1	35,0
	Всего	14276,3	6799,5	47,6	7476,8	1011,5	13,5
2017	федеральные	15422,0	8979,2	58,2	6442,8	726,9	11,3
	региональные	1012,0	-	-	1012,0	8,8	0,9
	местные	246,2	-	-	246,2	202,3	82,2
	СНР	438,9	-	-	438,9	149,2	34,0
	Всего	17119,1	8979,2	52,4	8139,9	1087,2	13,3
2018	федеральные	19082,9	11638,1	61,0	7444,8	809,4	10,9
	региональные	1148,4	-	-	1148,4	11,4	1,0
	местные	256,1	-	-	256,1	209,1	81,6
	СНР	512,7	-	-	512,7	163,0	31,8
	Всего	21000,1	11638,1	55,4	9362,0	1192,9	12,7
2019	федеральные	20331,3	12229,5	60,1	8101,8	886,2	10,9
	региональные	1095,8	-	-	1095,8	11,6	1,0
	местные	263,0	-	-	263,0	212,4	80,8
	СНР	588,2	-	-	588,2	186,0	31,6
	Всего	22278,3	12229,5	54,9	10048,8	1296,2	12,9
2020	федеральные	18754,6	10672,4	56,9	8082,2	948,9	11,7
	региональные	1098,6	-	-	1098,6	20,0	1,8
	местные	266,5	-	-	266,5	214,1	80,3
	СНР	509,7	-	-	509,7	179,5	35,2
	Всего	20629,4	10672,4	51,7	9957,0	1362,5	13,7
2020 г. к 2014 г., %	федеральные	167,0	174,6	104,6	194,4	212,9	109,5
	региональные	145,9	-	-	145,9	266,7	182,8
	местные	131,6	-	-	131,6	119,9	91,1
	СНР	162,2	-	-	162,2	152,4	93,9
	Всего	165,0	174,6	105,8	155,8	144,4	92,7

⁶ Данные по формам статистической налоговой отчетности.

Таблица 5. Налоговые ставки в разных странах мира⁸

Самая низкая ставка налога на прибыль, %	Самые низкие ставки подоходного налога, %	Самые высокие общие налоговые ставки, %	Размер подоходного налога, %	Государства без подоходного налога
Македония – 7,4	Албания – 10	Бразилия – 69	Португалия – 21	Андора
Катар – 11,3	Болгария – 10	Франция – 66,6	Франция – 50,3	Бахрейн
Саудовская Аравия – 14,5	Беларусь – 12	Венесуэла – 65,5	Тайвань – 40,0	Кувейт
ОАЭ – 14,8	Венгрия – 16	Китай – 64,6	США – 39,6	Катар
	Россия – 13	Япония – 51,3		ОАЭ

Таблица 6. Налоговая нагрузка в разных странах мира⁹, %

Страна	Год	Налоговая нагрузка	В том числе			Место в рейтинге
			Налог на прибыль	Налоги с заработной платы	Иные налоги	
Россия	2018	47,5	8,8	36,3	2,4	52
	2020	46,2	7,4	36,6	2,2	58
США	2018	43,8	27,9	9,8	6,1	36
	2020	36,6	20,7	9,8	6,1	25
Великобритания	2018	30,7	18,1	10,9	1,7	23
	2020	30,6	16,6	12,0	2,0	27
Германия	2018	48,9	23,2	21,4	4,3	41
	2020	48,8	23,2	21,5	4,1	46
Китай	2018	67,3	11,1	48,1	8,1	130
	2020	59,2	6,3	46,2	6,8	105

Таблица 7. Рейтинг налоговой системы РФ¹⁰

Годы	Выплаты (количество)	Время (часы)	Общая налоговая ставка, %	Место в рейтинге
2011	11	320	46,5	105
2012	9	290	46,9	105
2013	7	177	54,1	64
2014	7	177	50,72	56
2015	7	168	48,9	49
2016	7	168	47,0	47
2017	7	168	47,4	45
2018	7	168	47,5	52
2019	7	168	46,3	53

Paying Taxes – рейтинг налоговых систем стран мира, который ежегодно проводит Мировой банк (World Bank Group) и аудиторско-консалтинговая компания ПрайсвотерхаусКуперс (PricewaterhouseCoopers, PwC). Рейтинг проводится по следующим основным показателям:

- налоговая нагрузка (Total Tax and Contribution Rate) – исчисляется как доля налоговых платежей

в прибыли до уплаты налогов. TTCR включает в себя налог на прибыль (Profit tax TTCR), налоги с заработной платы (Labour tax TTCR), иные налоги (Other taxes TTCR);

- трудозатраты на ведение налогового учета – время в часах, требуемое для выполнения требований исчисления, подготовки отчетности по основным видам налогов;
- количество налоговых платежей.

Согласно данным таблицы 6 в рейтинге налоговых систем Россия переместилась с 52 места в 2018 г. на 58 место в 2020 г., уступая США, Великобритании, Германии, опережая Китай. Из приведенных в таблице стран, за исключением Китая, в России высокая ставка налога с заработной платы при низкой ставке налога на прибыль организаций.

В мировом рейтинге налоговой системы России со 105-го места в 2011 г. переместилась на 53-е место в 2019 г., на что повлияло снижение количества налогов, времени на уплату налогов с 320 часов до 168 часов (что достигнуто высокой степенью компьютеризации в деятельности налоговых органов). При этом общая налоговая ставка остается на высоком уровне (46,3%).

Закключение

Проведенное исследование показало, что налоговое законодательство остается нестабильным, количество вносимых изменений не сокращается, все это усложняет применение законодательства. Непредсказуемость налоговой политики, ухудшающая условия ведения бизнеса, сама становится одним из

⁸ Налоги в странах мира. Режим доступа: <https://visasam.ru/emigration/vybor/nalogi-v-mire.html> (дата обращения: 01.08.2022).

⁹ Paying Taxes. Режим доступа: https://taxslov.ru/34/134_12.htm (дата обращения: 01.08.2022).

¹⁰ Российская Федерация в рейтинге Всемирного банка Doing Business. Режим доступа: https://www.economy.gov.ru/material/file/fe69a26806f911ab266ba72de2a1b51e/Doing_Business_2019.pdf?ysclid=16njpr9xpc827161185 (дата обращения: 01.08.2022).

факторов, сдерживающих развитие экономики. Подход к налоговой политике, направленный на поиск возможностей по увеличению налоговых доходов бюджетов, не учитывает, что в условиях экономического спада увеличение изъятий из одних отраслей экономики приведет к ограничениям в работе в других отраслях.

Исследование показало, что начиная с 2015 г. наблюдается положительная тенденция снижения доли нефтегазовых доходов в общей сумме доходов федерального бюджета (с 49,6% в 2011 г. до 35,8% в 2021 г.). При среднегодовом темпе роста налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в размере 22,7% среднегодовые темпы роста ВВП составляют 19,8%, то есть ВВП увеличивается медленнее, чем доходы бюджета, что свидетельствует об ослаблении регулирующей функции налогов.

Доля налоговых доходов, зачисляемых в ФБ, увеличилась с 53,1% в 2011 г. до 55,0% в 2021 г., увеличение с 2017 г. (до 57,4%) связано с увеличением доли налога на прибыль, зачисляемой в ФБ на 1%, с 2019 г. (до 64,2%) повышением ставки НДС с 18 до 20%.

Налоговые доходы, администрируемые ФНС России, поступающие в ФБ, увеличиваются темпами, опережающими в консолидированные бюджеты субъектов РФ (в 3,45 и 2,4 раза соответственно), уменьшается доля поступлений в местные бюджеты с 16,3% до 12,0%, что свидетельствует о продолжающемся перекосе налогов в пользу федерального бюджета в ущерб бюджетам субъектов РФ.

В налоговых доходах федерального бюджета значительна доля косвенных налогов (свыше 84%).

Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Головизнина И.А., Шарафутдинов М.Г. К вопросу о стабильности и гибкости налогового законодательства // Вестник университета. – 2014. – № 7. – С. 163-165.
2. Буркальцева Д.Д. Взаимосвязь между налоговой безопасностью и теневым сектором на посттрансформационном этапе развития экономики: пример Украины // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 3. – С. 197-205.
3. Шнайдер В.В. Значение и роль производственного и социально – экономического потенциала экономического субъекта в настоящих условиях ведения бизнеса // Научный вектор Балкан. – 2020. – Т. 4. – № 1(7). – С. 98-101.

В 2020 г. по сравнению с 2014 г. доля федеральных налогов:

- в федеральном бюджете увеличилась с 54,4% до 56,9%;
- в консолидированном бюджете субъектов РФ – с 80,1% до 81,2%;
- в доходах местных бюджетов – около 70%;
- в то же время в консолидированных бюджетах субъектов РФ незначительна доля региональных налогов (10-11%), в доходах местных бюджетов доля местных налогов менее 20%, что свидетельствует о неэффективности существующего закрепления налоговых доходов среди бюджетов бюджетной системы РФ.

Вносимые изменения не улучшают положение налогоплательщиков, налоговая нагрузка на юридических лиц остается высокой (46,2% в 2020 г.). Существующая ставка НДС в размере 13%, введенная прогрессивная ставка в размере 15% с зарплаты, превышающей 5 млн руб., не стимулируют увеличение заработной платы, сохраняется дифференциация населения по уровню доходов населения при существующем уровне бедности (12,5% всего населения), что усугубит ситуацию в связи с санкциями, введенными Западом из-за событий на Украине, принятые в связи с этим меры поддержки предприятий и населения носят разовый характер, имеют ограниченный период действия.

Улучшив условия ведения бизнеса, Россия переместилась со 105 места в мире в 2011 г. на 53 место в 2019 г., однако вновь ухудшила свои позиции и заняла по итогам 2020 г. 58 место в мировом рейтинге. 📉

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Goloviznina I.A., SHarafutdinov M.G. K voprosu o stabil'nosti i gibkosti nalogovogo zakonodatel'stva [To the Question About the Balance Between Stability and Flexibility of the Tax Legislation]. *Vestnik universiteta*, 2014, no. 7, pp. 163-165 (in Russ.).
2. Burkal'tseva D.D. Vzaimosvyaz' mezhdru nalogovoy bezopasnost'yu i tenevym sektorom na posttransformatsionnom etape razvitiya ekonomiki: primer Ukrainy [The Relationship Between-Tax Security and Informal Economy at the Post-Transformation Stage of Economic Development: on Example of Ukraine]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2013, no. 3, pp. 197-205 (in Russ.).
3. SHnayder V.V. Znachenie i rol' proizvodstvennogo i sotsial'no – ekonomicheskogo potentsiala ekonomicheskogo sub"ekta v nastoyashchih usloviyah vedeniya biznesa [The Importance and Role of the Production and Socio-Economic Potential of an Economic Entity in the Current Business Environment]. *Nauchnyy vektor Balkan*, 2020, Vol. 4, no. 1(7), pp. 98-101 (in Russ.).

4. Миронова А.А. Направления совершенствования налоговой политики компании в современных условиях ведения бизнеса // Вестник ИЭАУ. – 2018. – № 20. – С. 15.
5. Зотиков Н.З., Любовцева Е.Г., Савдерова А.Ф. Налоговая система России, ее место в мировом рейтинге // Финансовая экономика. – 2020. – № 3. – С. 138-143.
6. Мазилев Е.А., Ефремов И.А. К вопросу улучшения административного предпринимательского климата // Проблемы развития территории. – 2020. – № 5(109). – С. 34-48. DOI: 10.15838/ptd.2020.5.109.3.
7. Бикташев А.А. Оценка значимости условий ведения бизнеса, формируемых региональными властями // Евразийский союз ученых. – 2018. – № 2-2(47). – С. 46-48.
8. Башун И.И. Сектор малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации // Экономический рост: проблемы, закономерности, перспективы. Сборник статей IV Международной научно-практической конференции. – Пенза: Наука и Просвещение, 2020. – С. 68-72.
9. Анисимова Е.И., Крицкий В.И. Цифровизация налогового администрирования и цифровые сервисы ФНС России как фактор снижения рисков государства и налогоплательщиков в сфере налогообложения, создания комфортной среды для взаимодействия и уплаты налогов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 37-42.
10. Хоружий Л.И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 17-22.
11. Назарова Н.А. Анализ проблем бедности и социального неравенства населения в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 5. – С. 30-34.
12. Медведева М.В. Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 42-48.
13. Данилькевич Л.И., Данилькевич М.А. Неналоговые платежи, их применение в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 3. – С. 37-43.
14. Новикова В.Д. Оценка благоприятности условий ведения бизнеса в России и причины ее повышения // Проблемы развития современного общества. Сборник научных статей 6-ой Всероссийской национальной научно-практической конференции. – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2021. – С. 308-311.
4. Mironova A.A. Napravleniya sovershenstvovaniya nalogovoy politiki kompanii v sovremennykh usloviyakh vedeniya biznesa [Directions for Improving Company's Tax Policy in Current Business Environment]. *Vestnik IEAU*, 2018, no. 20, 15 p. (in Russ.).
5. Zotikov N.Z., Lyubovtseva E.G., Savderova A.F. Nalogovaya sistema Rossii, ee mesto v mirovom reytinge [The Tax System of Russia, Its Place in the World Rating]. *Finansovaya ekonomika - Financial Economy*, 2020, no. 3, pp. 138-143 (in Russ.).
6. Mazilov E.A., Efremov I.A. K voprosu uluchsheniya administrativnogo predprinimatel'skogo klimata [Revisiting the Issue of Administrative Business Climate Improving]. *Problems of Territory's Development - Problemy razvitiya territorii*, 2020, no. 5(109), pp. 34-48. DOI: 10.15838/ptd.2020.5.109.3.
7. Biktashev A.A. Otsenka znachimosti usloviy vedeniya biznesa, formiruemykh regional'nymi vlastyami [Significance Assessment of Business Environment Formed by Regional Authorities]. *Evraziyskiy soyuz uchenykh*, 2018, no. 2-2(47), pp. 46-48.
8. Bashun I.I. Sektor malogo i srednego predprinimatel'stva v Rossiyskoy Federatsii [Sector of Small and Medium Entrepreneurship in the Russian Federation]. *Ekonomicheskii rost: problemy, zakonomernosti, perspektivy. Sbornik statey IV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Penza, Nauka i Prosveshchenie Publ., 2020, pp. 68-72.
9. Anisimova E.I., Kritsky V.I. TSifrovizatsiya nalogovogo administrirovaniya i tsifrovye servisy FNS Rossii kak faktor snizheniya riskov gosudarstva i nalogoplatel'shchikov v sfere nalogooblozheniya, sozdaniya komfortnoy sredy dlya vzaimodeystviya i uplaty nalogov [Tax Administration Digitalization and Federal Tax Service of Russia Digital Services as a Factor in Reducing Taxation Risks of the State and Taxpayers and Creating a Comfortable Environment for Interaction and Payment of Taxes]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 37-42 (in Russ.).
10. Khoruzhiy L.I. Analiz novell zakonodatel'stva o buhgalterskom uchete i nalogooblozhenii v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 17-22 (in Russ.).
11. Nazarova N.A. Analiz problem bednosti i social'nogo neravenstva naseleniya v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of Poverty and Social Inequality Problems in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 30-34 (in Russ.).
12. Medvedeva M.V. Puti sovershenstvovaniya rossiyskoy modeli vozmeshcheniya naloga na dobavlenную stoimost' pri eksporte tovarov [Ways to Improve the Russian Model of Value Added Tax Refunds on Export of Goods]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 42-48 (in Russ.).
13. Danilkevich L.I., Danilkevich M.A. Nenalogovye platezhi, ikh primenenie v Rossiyskoy Federatsii [Application of Non-Tax Payments in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 37-43 (in Russ.).
14. Novikova V.D. Otsenka blagopriyatnosti usloviy vedeniya biznesa v Rossii i prichiny ee povysheniya [Assessment of Favorable Business Climate in Russia and Reasons for Its Increase]. *Problemy razvitiya sovremennogo obshchestva. Sbornik nauchnykh statey 6-oy Vserossiyskoy natsional'noy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Kursk, YUgo-Zapadnyy gosudarstvennyy universitet Publ., 2021, pp. 308-311.

Для цитирования

Зотиков Н.З. Изменения в налоговую систему, их влияние на доходы бюджетов, налоговую нагрузку, место в мировом рейтинге // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – №4. – С. 38-48.

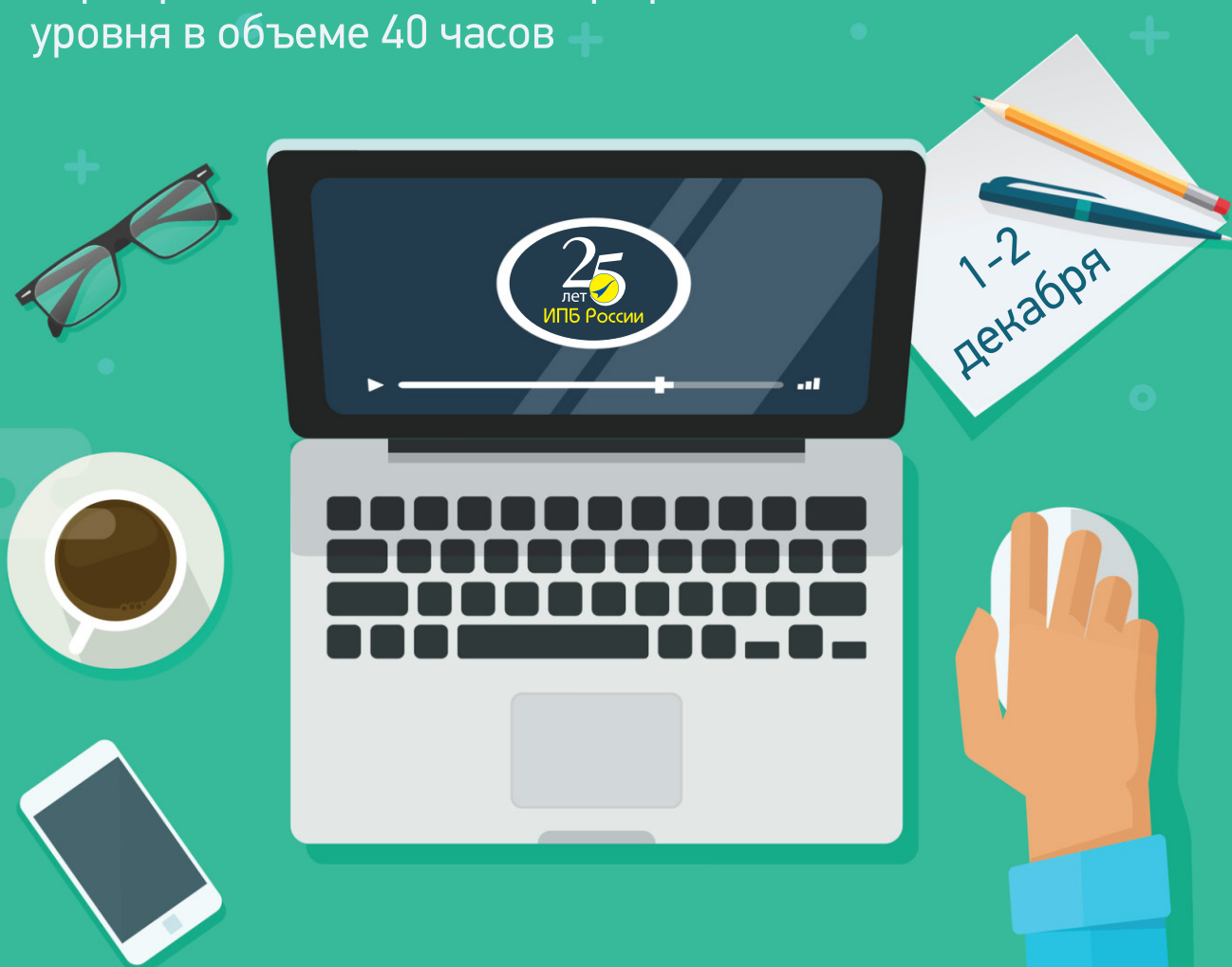
For citation

Zotikov N.Z. Izmeneniya v nalogovuyu sistemuyu, ih vliyanie na dohody byudzhetov, nalogovuyu nagruzku, mesto v mirovom reytinge [Tax System Changes and Their Impact on Budget Revenues, Tax Burden and Place in the World Ranking]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 38-48 (in Russ.).

ЮБИЛЕЙНЫЙ КОНГРЕСС ИПБ РОССИИ – 2022.

25 лет развиваем профессию вместе

- Онлайн-трансляция в режиме реального времени
- Запись – 30 дней
- Насыщенная деловая программа
- Более 20 спикеров
- Только актуальные темы
- Сертификат о повышении профессионального уровня в объеме 40 часов +



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



25
лет

Развиваем
бухгалтерскую
профессию

ИПБ России

АТТЕСТАТ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТАНТА ПОДТВЕРЖДАЕТ, ЧТО ЕГО ОБЛАДАТЕЛЬ

- 🔧 умеет осуществлять налоговое планирование и предвидеть налоговые риски
- 🔧 знает, как без потерь пройти налоговые проверки и разрешить налоговые споры
- 🔧 ориентируется во всех вопросах налогообложения
- 🔧 говорит с бухгалтером и юристом на одном языке

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
t.me/ipbrussia