



ИПБ России

№ 4 | 2023

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Бухгалтерский учет и корпоративная отчетность: возможности и перспективы развития в ESG-повестке
с. 10
- Повышение полезности информации о расходах по обычным видам деятельности в отчетности
с. 23
- Налоговое агентирование по НДС при оказании электронных услуг иностранными контрагентами
с. 38



2023 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*

ЗАСЬКО Вадим Николаевич, *докт. экон. наук, декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

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

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, заслуженный работник высшей школы России, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород*

НАСЫРОВА Гульмира Анатольевна, *докт. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой финансов Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилёва, Республика Казахстан, Нур-Султан (Астана)*

НОВОСЕЛОВ Константин Викторович, *докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, *докт. экон. наук, профессор, профессор Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург*

ПОЛЕЖАРОВА Людмила Владимировна, *докт. экон. наук, доцент, доцент Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

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 аудита и корпоративной отчетности факультета налогов аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва*

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой геологии и горных работ Северного (Арктического) федерального университета имени М. В. Ломоносова, Российская Федерация, Архангельск*

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

ХОРУЖИЙ Валерий Иванович, *докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

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

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHYY, *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, First Vice-Rector, Professor at the Crisis Management and Finance Department of the Institute of Economics and Crisis Management, Professor at 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*

Vadim N. ZASKO, *Doctor of Economics, Dean of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

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

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, Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation, Professor at the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod*

Gulmira A. NASYROVA, *Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Finance Department of the L.N. Gumilyov Eurasian National University, Republic of Kazakhstan, Nur-Sultan (Astana)*

Konstantin V. NOVOSELOV, *Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Svetlana V. PANKOVA, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg*

Liudmila V. POLEZHAROVA, *Doctor of Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

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

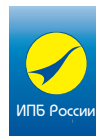
Olga V. ROZHNOVA, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Audit and Corporate Reporting Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Vladimir A. SKRIPNICHENKO, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Geology and Mining Department of the Northern (Arctic) Lomonosov Federal University, Russian Federation, Arkhangelsk*

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

Valery I. KHORUZHYY, *Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

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



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
31.08.2023
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 –
5.2 Экономика (шифр
научной специальности):
5.2.3. Региональная
и отраслевая экономика;
5.2.4 Финансы

Название журнала на рус-
ском языке – «Вестник ИПБ»
(Вестник профессиональных
бухгалтеров), в транс-
литерации – "Vestnik IPB"
(Vestnik Professional'nyh
buhgalterov)

Regional and sectoral economy

10 Accounting and Corporate Reporting: Opportunities and Development Prospects in the ESG Agenda
Tatyana M. Odintsova

23 Increasing Information Usefulness on General Expenses in Reporting
Svetlana N. Bogatyreva

Finance (Economics)

38 VAT Tax Agency for the Provision of Electronic Services by Foreign Counterparties
Marina V. Medvedeva

43 Practice of Implementing Bankruptcy Procedures: the Experience of the Republic of Belarus and the Kyrgyz Republic
Sergey A. Hramov

В ИПБ России

2 Поздравляем с юбилеем президента ИПБ России Людмилу Ивановну Хоружий!

Теория учета: просто о сложном

3 Платежеспособность фирмы и ее оценка в условиях современности
М.Л. Пятов

Региональная и отраслевая экономика

10 Бухгалтерский учет и корпоративная отчетность: возможности и перспективы развития в ESG-повестке
Т.М. Одинцова

23 Повышение полезности информации о расходах по обычным видам деятельности в отчетности
С.Н. Богатырева

Финансы (экономические науки)

38 Налоговое агентирование по НДС при оказании электронных услуг иностранными контрагентами
М.В. Медведева

43 Практика реализации процедур банкротства. Опыт Республики Беларусь и Кыргызской Республики
С.А. Храмов

Поздравляем с юбилеем президента ИПБ России Людмилу Ивановну Хоружий!

14 сентября 2023 года свой день рождения отметила Президент ИПБ России, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, доктор экономических наук, профессор, почетный работник высшего профессионального образования, почетный работник АПК, общественный деятель Людмила Ивановна Хоружий.

Людмила Ивановна ведет большую общественную работу, являясь Председателем Совета по стандартам бухгалтерского учета Министерства финансов Российской Федерации, членом Общественного совета при Министерстве финансов Российской Федерации, членом Научно-технического Совета Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, членом Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка при Национальном Совете по профессиональным квалификациям при Президенте Российской Федерации, Председателем Комиссии по бухгалтерскому учету СПК финансового рынка. В разные годы участвовала в работе Общественного совета при Министерстве сельского хозяйства Российской Федерации, Методологического совета по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации, комиссиях Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации и др.

Людмила Ивановна ведет большую работу по популяризации науки. Она является главным редактором двух российских научно-практических профессиональных журналов, включенных в перечень ВАК, членом редакционного совета журнала «Учет, анализ, аудит», членом редакционных коллегий двух иностранных профессиональных журналов.

Под руководством Л.И. Хоружий разработан профессиональный стандарт «Бухгалтер», утвержденный Приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 22 декабря 2014 г. № 1061н. В 2019 году профессиональный стандарт был актуализирован (утвержден приказом Минтруда России от 21.02.2019 г. № 103н).

Людмила Ивановна, являлась организатором и докладчиком более пятидесяти Всероссийских и международных научно-практических конференций по проблемам аграрной экономики, бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и пятнадцати Всероссийских и Международных Конгрессов бухгалтеров и аудиторов.



С 2000 г. Л.И. Хоружий является руководителем авторского коллектива и соразработчиком пакета нормативных документов по бухгалтерскому учету для организаций АПК, подготовленных по заказу Министерства сельского хозяйства РФ. А так же является почетным членом Палаты Аудиторов Азербайджанской Республики и Почетным членом Палаты Бухгалтеров Республики Грузия. Под руководством Хоружий Л.И. подготовлено и утверждено Министерством сельского хозяйства Российской Федерации более 40 нормативных актов в области бухгалтерского учета.

Л.И. Хоружий участвовала в выполнении таких международных

проектов как:

- грант правительства Японии на подготовку проекта структурной перестройки аграрного сектора №TF 029128. Направление «Формирование развитой финансово-кредитной системы по обслуживанию сельского хозяйства», 2000 г.;
- проект TACIS «Осуществление реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации», Implementation of the Accounting Reform in RF, 2005-2007 гг., эксперт.

Л.И. Хоружий опубликовано более 500 печатных работ, в том числе более 50 учебников и учебных пособий, более 30 монографий, более 300 научных статей в журналах ВАК, свыше 40 статей в международных базах Web of Science и Scopus, более 10 статей в зарубежных научных изданиях.

Подготовленные под ее руководством студенты и аспиранты неоднократно становились призерами Всероссийских и региональных студенческих научных конференций, лауреатами стипендий Президента РФ и Правительства РФ, призерами НТТМ, конкурсов научных работ Вольного экономического общества и др.

Подготовленные под ее руководством дипломные работы занимали призовые места во Всероссийских конкурсах дипломных работ, проводимых Министерством образования Российской Федерации, Министерством сельского хозяйства Российской Федерации, УМО по специальности.

Сложно переоценить вклад Л. И. Хоружий в развитие бухгалтерской науки и бухгалтерской профессии.

ИПБ России и редакция журнала поздравляют Людмилу Ивановну с Днем рождения. Желают крепкого здоровья, бодрости, удачи, радости и вдохновения!

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Платежеспособность фирмы и ее оценка в условиях современности

Способность оплачивать долги

В настоящее время на способность компании своевременно погашать свои обязательства может оказывать влияние целый ряд самых разнообразных факторов. Конечно, прежде всего, это доверие контрагентов. Именно доверие составляет ключевое условие существования любых источников поддержания деятельности участника экономических отношений. Нужно сказать, что предоставление внешней бухгалтерской отчетности компании во многом направлено именно на формирование определенного уровня доверия к ней. Вместе с тем доверие – это формально почти неуловимый и чрезвычайно изменчивый фактор, и поэтому, пытаясь оценить положение дел фирмы, следует обратить внимание на все возможные варианты его (доверия) обеспечения.

В первую очередь это доходы фирмы. Если принцип непрерывности соблюдается не только в бухгалтерских записях, но и в жизни компании, свои долги она будет погашать из получаемых доходов. Следовательно, именно объем поступлений (и желательнее от продаж) может продемонстрировать способность организации расплачиваться по своим обязательствам.

Однако в какой-то момент доходов может и не хватить, и здесь замечательно, если обязательства компании обеспечиваются каким – либо залогом. Правда, если оценка платежеспособности предполагает попытку оценить возможности фирмы к погашению обязательств в целом, то важно помнить, что залог всегда обеспечивает только конкретное (конкретные) обязательство.

Существование поручителей также может лишить кредиторов опасений по поводу своевременного возврата своих средств.

Перед потенциальным кредитором может оказаться компания, только начинающая свою деятельность. У нее еще нет полученных доходов, и может совсем не быть поручителей, но есть бизнес-идея, от оценки которой сможет практически полностью зависеть доверие к ней как к будущему должнику.

Свидетельством способности компании своевременно погашать обязательства перед кредиторами может стать и ее действительное финансовое положение, скажем так, не отраженное в бухгалтерской отчетности. Например, нахождение большинства



ресурсов, используемых в деятельности фирмы в собственности ее владельцев, и/или просто наличие платежеспособных владельцев, не имеющих намерения прекращать деятельность принадлежащего им юридического лица, может служить не формальным, но вполне достаточным гарантом уверенности кредиторов, например, дочерней по отношению к таким собственникам организации.

И вот можно сказать, что буквально «в последнюю очередь» в качестве свидетельства надежности фирмы как кредитора мы можем рассматривать обеспечение ее обязательств принадлежащими ей на праве собственности активами. Почему? Хотя бы уже потому, что большинство контрагентов интересуют взаимоотношения с действующими, а не с ликвидирующимися кредиторами. А если компания не намеревается в обозримом будущем прекращать свое существование, то, скорее всего, ей и не понадобится распродавать свои активы с целью расплатиться по долгам.

Однако, как это ни парадоксально, именно на базовом допущении прекращения деятельности, то есть ситуации ликвидации фирмы и, как следствие, возникновения необходимости единовременного погашения всех ее обязательств, и базируется современная методика оценки платежеспособности фирм путем расчета и оценки значений группы так называемых аналитических коэффициентов (или индикаторов) ликвидности.

Триада коэффициентов ликвидности

В настоящее время наибольшее распространение в специальной литературе и различных профессиональных рекомендациях, и стандартах получили три так называемые коэффициента или индикатора ликвидности.

Коэффициент текущей ликвидности (ТЛ), значение которого рассчитывается делением балансовой оценки оборотных активов фирмы (ОА) на общую сумму ее краткосрочных обязательств на отчетную дату (КО).

$$\text{ТЛ} = \text{ОА} / \text{КО}$$

Коэффициент быстрой ликвидности (БЛ), рассчитываемый как соотношение балансовой оценки оборотных активов компании за минусом общей суммы дебиторской задолженности на отчетную дату (ОА – ДЗ) и общей суммы ее краткосрочных обязательств (КО).

$$БЛ = (ОА - ДЗ) / КО$$

И, наконец, коэффициент абсолютной ликвидности (АЛ), значение которого получается составлением дроби, в числителе которой указана сумма денежных средств фирмы на отчетную дату (ДС), а в знаменателе – все та же общая сумма ее краткосрочных обязательств также на отчетную дату (КО).

$$АЛ = ДС / КО.$$

Особенности выбора числителя для каждого из этих коэффициентов имеют определенный смысл, однако общая логика их построения уходит корнями в ту практику формирования отчетности и те способы прочтения ее данных (приблизительно с эпохи Возрождения до середины XIX века), которые в литературе по теории бухгалтерского учета получили название «концепции статического баланса».

Давно минувшие дни

В этот исторический период развития хозяйственной жизни бухгалтерской практике не была свойственна получившая актуальность с формированием института акционерных обществ цель расчета величины прибыли за условный отчетный период (месяц, квартал, год и т.п.). Ключевым «вопросом», адресовавшимся в те годы к балансу предприятия, была его (предприятия) платежеспособность, а точнее (что важно) способность погасить имеющиеся у фирмы и ее хозяев долги наличествующим собственным имуществом.

Житейская хозяйственная логика, дававшая основу экономическим взглядам той эпохи, подсказывала: представь, что завтра тебе нужно закрывать свою фирму и расплачиваться с кредиторами. Перечти имеющееся у тебя имущество и дай ему адекватную ситуации ликвидации фирмы оценку. Получившуюся общую сумму таких оценок сопоставь с долгами. Если имущества больше долгов – ты платежеспособен, если нет – дело плохо. Если ты платежеспособен, посмотри, получающаяся разность между стоимостью имущества и суммой долгов больше или меньше, чем в предыдущий раз. И так ты сможешь еще и понять с прибылью или убытком ты ведешь дела.

Эту понятную любому обывателю логику рассуждений балансоведы начала XX века с легкой руки О. Шмаленбаха (1873 – 1955) стали называть теорией статического баланса. Основные ее постулаты – это рассмотрение составляемого баланса как ликвидационного (допущение прекращения деятельности фирмы), признание в качестве активов только имущества, принадлежащего фирме (и/или) ее владельцам на праве собственности и оценка активов по ценам возможной продажи в условиях ликвидации.

Такие правила составления баланса дают все основания рассматривать активы фирмы в качестве обеспечения (покрытия) ее долгов. И если баланс составлен как статический, общая идея

Рис. 1 Оценка платежеспособности по данным статического баланса



оценки по его данным способности фирмы погасить свои обязательства может быть представлена следующим образом (Рис. 1).

Собственно эта логика и легла в свое время в основу балансового уравнения:

$$К = А - О,$$

где К – капитал, А – активы, О – обязательства.

Практика составления бухгалтерского баланса уже давно преодолела рамки его статической концепции, однако интерпретация значений рассчитываемых коэффициентов ликвидности по-прежнему переносит нас в экономическую реальность как минимум середины XIX века, и вот самые современные учебники по анализу отчетности и корпоративным финансам продолжают рассказывать нам о том, что если мы получаем значение коэффициента текущей ликвидности равное двум, то это означает, что на каждый рубль краткосрочных обязательств фирмы приходится два рубля ее оборотных активов. Что же происходит?

Присутствие давно минувших дней

Использование в настоящее время обсуждаемых нами методов оценки платежеспособности фирм – это, пожалуй, один из самых ярких примеров того, насколько консервативным может быть профессиональное сообщество бухгалтеров и финансистов. Эти наши «современные» методы сопоставления оценок оборотных активов фирмы (как обеспечения обязательств) с суммами ее пассивов в части долгов кредиторам описываются в специальной литературе уже как минимум на протяжении века. Если в качестве примера рассматривать отечественную практику учета и финансов, то у нас в России работы, посвященные анализу бухгалтерской отчетности, начинают печататься приблизительно в 20-е годы XX в. И, наверное, не будет преувеличением утверждение, что до этого времени доступной широкому кругу читателей литературы, посвященной именно анализу содержания бухгалтерской отчетности компаний, на русском языке практически не издавалось. Как и при знакомстве с методами двойной бухгалтерии, основой отечественной мысли

в области анализа отчетности стали работы западных авторов.

Из тех, чьи работы уже в советской России увидели свет в переводе на русский язык, прежде всего следует назвать немецкого балансоведа Курта Шмальца (Kurt Schmaltz), в книге которого «Betriebsanalyse», вышедшей в СССР под названием «Оперативный анализ предприятия»¹, «анализ с точки зрения заимодавца»² выделялся в качестве отдельного направления.

«Конечная цель анализа с точки зрения заимодавца, – писал Шмальц, – состоит в определении «кредитоспособности» предприятия в видах предоставления краткосрочных кредитов»³. «Следует прямо сказать, – отмечал он, – что анализ предприятия с точки зрения заимодавца гораздо более развит в Америке, чем в Германии. ... За последние пятнадцать лет эта тенденция выявилась в Америке настолько сильно, что почти все книги по балансовому анализу, в том числе и написанные бухгалтерами, исходят от точки зрения заимодавца»⁴. И вот, цитируя «Ettinger and Golied, Credits and Collections, New-York, 1926», Шмальц рассказывал читателю, что «на съезде Нью-Йоркского Объединения «Certified Public Accountants» от 15 октября 1925 года представитель банкирского дома «Goldman Sachs & Company» сообщил, что его фирма уже 50 лет тому назад стала пользоваться балансами, как средством для оценки кредитоспособности»⁴. По мнению Шмальца, «быстрое развитие анализа в Америке объясняется тем, что «Federal Reserve Board» с самого своего основания все больше и больше высказывался за проверку балансов, как средства для оценки кредитоспособности»⁴.

«Перед заимодавцем, – писал Шмальц, – стоит задача балансово-аналитического выяснения кредитоспособности предприятия или, точнее говоря, его способности к возвращению ссуды. Для разрешения этой задачи важно констатировать, что краткосрочные ссуды могут быть возвращаемы только из оборотных, а не из неподвижных средств. Следовательно, гарантия, а тем самым и предел для величины краткосрочных обязательств, заключается в оборотном капитале, то есть ликвидность предприятия представляет собой его кредитоспособность»⁵.

В числе «основных показателей для суждения о кредитоспособности на короткий срок» Шмальц предлагал показатели «степени общего покрытия» и «степени покрытия легко-мобильными средствами». Первый определялся по Шмальцу, как «отношение оборотных средств к краткосрочным

долгам», второй – «отношение легко-мобильных ценностей к краткосрочным долгам»⁶.

Здесь интересны высказываемые Шмальцом критические замечания в адрес «общепринятых» на то время подходов к использованию и трактовке показателей ликвидности, спустя вот уже почти 100 лет сохраняющие актуальность. «Как в Америке, так и в Германии, – отмечал автор, – долго переоценивали значение ликвидности предприятия, выражающейся в отношении оборотного фонда к краткосрочным обязательствам, для оборотного анализа, что случается иногда и теперь»⁷. «Отношение оборотного фонда или иначе ликвидных средств к краткосрочным обязательствам отражает, – считал автор, – только одну сторону промышленной ликвидности, и притом, часто даже не самую важную. Существуют предприятия с очень высокой и очень плохой балансной ликвидностью, и этот факт нельзя объяснить только из вышеизложенных отношений»⁸ [числителя и знаменателя показателя покрытия – М.П.]. В доказательство своей позиции К. Шмальц приводил данные о средних показателях ликвидности по предприятиям различных отраслей промышленности с 1914 по 1921 годы.

Интересно, что изложение положений американского подхода, который мы сегодня можем найти во всех доступных работах по анализу финансовой отчетности и финансовому менеджменту, Шмальц в 1930 году давал в прошедшем времени, как метода, устаревающего для текущего момента развития экономической деятельности. «За исходную точку в Америк, – пишет он, – принимали отношение оборотного фонда к краткосрочным обязательствам. Так как оборотный фонд = «current assets», а краткосрочный чужой капитал = «current liabilities», то отношение обеих величин называли кратко «current ratio», при чем «ratio» надо переводить термином отношение ценностей»⁹. Этим масштабом пользовались главным образом банки в качестве заимодавца, так что иногда употребляется выражение «bankers ratio». Считалось за правило, что оборотное имущество должно быть вдвое больше краткосрочного чужого капитала, чтобы ликвидность была обеспечена. Это правило получило название «two – to – one – rule», то есть двойного покрытия, или «bankers rule», и на практике оно играет большую роль еще и сейчас»^{10,11}.

⁶ К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления». 1930, с. 24.

⁷ К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления». 1930, с. 192-193.

⁸ К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления». 1930, с. 193-194.

⁹ Сегодня, скорее, отношение стоимостей.

¹⁰ Написанное К. Шмальцом в 1930 году «еще и сейчас», сохраняет, как известно, свою актуальность и сегодня в XXI веке.

¹¹ К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления». 1930, с. 197.

¹ К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления», 1930.

² Шмальц. *Указ. Соч.*, с. 17.

³ Шмальц. *Указ. Соч.*, с. 19.

⁴ Шмальц. *Указ. Соч.*, с. 20.

⁵ К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления». 1930, с. 23.

Как писал Шмальц, в Америке «этот тезис был излюбленным уже в 1905 году. Позже, особенно в годы кризиса 1907/08 годов, поняли все-таки, что в рамки этого схематического правила промышленность не укладывается. Тогда стали образовывать дополнительные относительные числа и притом в двух направлениях. Во-первых, стали обследовать связи оборотного фонда с краткосрочным чужим капиталом при помощи ряда других относительных чисел, так, например, отношения ликвидных средств к краткосрочному чужому капиталу, так называемого «acid test», при чем как ликвидные средства рассматривались наличные суммы, векселя и дебиторы и за нормальное отношение этих двух величин принималось 1:1. Другим отношением этого рода явилось отношение наличных денежных сумм к краткосрочному чужому капиталу, при чем, как правило, оперировали с покрытием в 20%»¹².

Именно такой набор аналитических показателей платежеспособности (коэффициенты текущей, быстрой и абсолютной ликвидности) с их стабильными «пороговыми» значениями (2 – для коэффициента текущей ликвидности, 1 – для быстрой и 0,2 – для абсолютной) воспроизведут в своих работах практически все отечественные авторы тех лет, писавшие о вопросах анализа бухгалтерской отчетности: Р.А. Блатов, Н.Р. Вейцман, З.П. Евзлин и др. Его же будут транслировать и издававшиеся в те годы в нашей стране переводные работы, таких авторов как Д. Блисс, П. Герстнер и др.

Методика «на век»

Для советского периода развития отечественной экономики анализ финансового положения экономически самостоятельного хозяйствующего субъекта потерял актуальность. Однако знакомство с западной литературой в области корпоративных финансов конца XX века показывает, что актуальный для его начала подход к оценке платежеспособности «выдержал проверку временем» и за век практически не изменился.

Конечно, отечественные ученые следили за развитием экономической мысли в «развитых капиталистических странах», с обязательной разгромной идеологической критикой посвящая ограниченный круг читателей в идеи поборников вражеского образа жизни. Здесь, например, характерна работа В.П. Казакевича «Анализ финансовых отчетов капиталистических предприятий», увидевшая свет в Москве в 1969 году. И вот, например, что в части используемых «на западе» методов анализа платежеспособности компаний писал в 1986 году А.П. Зудилин в выпущенном в издательстве Университета дружбы народов учебном пособии «Анализ хозяйственной

¹² К. Шмальц. *Оперативный анализ предприятия*. – М.: «Техника управления». 1930, с. 197-198.

деятельности предприятий развитых капиталистических стран»:

«Для определения платежеспособности принято пользоваться внутрибалансовыми сопоставлениями и измерять их в относительных показателях. Исключительное внимание аналитики балансов капиталистических предприятий уделяют так называемому коэффициенту покрытия. Этот показатель характеризует отношение мобильных средств к краткосрочной задолженности. Он дает возможность установить, в какой кратности сумма мобильных средств покрывает сумму краткосрочных обязательств, и тем самым подтверждает не только степень устойчивости структуры баланса, но и способность предприятия быстро рассчитываться по своим краткосрочным долгам».

Анализ структуры мобильных средств, продолжал Зудилин, уточняет оценку платежеспособности, производимую на основании исчисления коэффициента покрытия. Известно, что мобильные средства имеют неодинаковую возможность обращаться в деньги, иными словами, имеют различную степень ликвидности. Наиболее ликвидными статьями мобильных средств являются наличные деньги и ценные бумаги, поэтому необходимо определить их удельный вес в общем итоге мобильных средств. Полезным является сопоставление этой наиболее ликвидной части мобильных средств с краткосрочной задолженностью. Таким образом, определяется коэффициент абсолютной ликвидности. Он дает ответ на вопрос, какую часть своих краткосрочных долгов предприятие способно оплатить на день составления баланса.

«Для коэффициента покрытия, – отмечал Зудилин, – считается благополучным, если он превышает 2.0»¹³.

Здесь любопытно, что относительно известного «порогового» значения коэффициента покрытия писал еще в 1927 году Захар Петрович Евзлин (1869 – после 1930) в своей известной работе «Техника определения кредитоспособности»¹⁴. Он рассматривал известный критерий «2:1», как относящийся к прошлому хозяйственной практики. «Очевидно, устойчивым и прочным в финансовом отношении предприятие может считаться лишь тогда, – писал Евзлин, – когда его имущество значительно превышает его долги. Долгое время банковые и вообще практические деятели при определении финансовой состоятельности руководствовались одним правилом. Если отношение подвижного актива к краткосрочным обязательствам было 2:1, то положение предприятия считалось благоприятным. Если же оно было меньше, то предприятию в кредите отказывалось. Это правило основывалось на весьма простом рассуждении: если предприятие принуждено

¹³ А.П. Зудилин. *Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран*. – М.: Издательство Университета Дружбы народов. 1986, с. 75-81.

¹⁴ З.П. Евзлин. *Техника определения кредитоспособности предприятия*. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1927.

ликвидироваться и реализовать свой актив, то оно должно выручить при этом значительно меньше, чем это имущество ему обошлось и значится в его балансе. Но в то время, как ценности подвижного актива предприятия значительно понизятся, обязательства его останутся прежними, если не увеличатся, как это часто имеет место в таких случаях. Но при отношении 2:1 между подвижным активом и краткосрочными обязательствами, первый может потерять максимум половину своей стоимости и все же останется достаточно имущества для покрытия краткосрочных обязательств»¹⁵. «Опыт, однако, доказал, – продолжал Евзлин, – что при вынужденной ликвидации подвижной актив никогда не теряет 50% своей стоимости, а всегда меньше, следовательно, при наличности 2:1 всегда остается еще известный излишек в пользу собственников»¹⁶. Однако, хотя «это правило выработалось долгим опытом целых поколений и было безусловно верно для всех предприятий в прежнее время»¹⁷, когда коммерческие отношения не были так сложны, в наше же время оно потеряло свою универсальность и, как показал опыт, пользоваться им, как общим правилом, не всегда безопасно, так как оно упускает из вида целый ряд факторов, как – то: отрасль промышленности, быстроту оборота, условия кредита и рынка и т.д., имеющих в настоящее время большое значение»¹⁸.

Старое становится новым

Тем не менее, в западной литературе, которую активно начали переводить и издавать в России в 1990-х годах, мы обнаружили тот же самый набор коэффициентов ликвидности, с теми же самыми их рекомендуемыми пороговыми значениями. Поначалу это были переводы популярных изданий в стиле «для чайников» типа книги «Бухгалтерский учет и анализ в США»¹⁹, а затем и гораздо более серьезные работы Л. Бернштейна²⁰, Дж. К. Ван Хорна²¹, Ю. Бригхем и Л. Гапенски²², Б. Коласса²³.

¹⁵ З.П. Евзлин. *Техника определения кредитоспособности предприятия*. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР. 1927, с. 41.

¹⁶ З.П. Евзлин. *Техника определения кредитоспособности предприятия*. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР. 1927, с. 47.

¹⁷ Еще раз подчеркнем, книга З.П. Евзлины увидела свет в 1927 году!

¹⁸ З.П. Евзлин. *Техника определения кредитоспособности предприятия*. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР. 1927, с. 47.

¹⁹ *Бухгалтерский учет и анализ в США*. – М.: Издательство газеты «Финансовые известия», 1993.

²⁰ См.: Л.А. Бернштейн. *Анализ финансовой отчетности*. – М.: Финансы и статистика, 1996.

²¹ См.: Л.А. Бернштейн. *Анализ финансовой отчетности*. – М.: Финансы и статистика, 1996.

²² См.: Ван Хорн Дж. К. *Основы управления финансами*. – М.: Финансы и статистика, 1996.

²³ Ю. Бригхем, Л. Гапенски. *Финансовый менеджмент. В 2-х томах*. – СПб.: «Экономическая школа», 1997.

²⁴ Б. Коласс. *Управление финансовой деятельностью предприятия*. – М.: ЮНИТИ, 1997.

Основываясь на этих переводах и отечественной литературе периода до 1930-х годов, не заставили себя ждать и работы российских авторов. Здесь развитие новой российской школы корпоративных финансов определили работы А.Д. Шеремета (1929 – 2020) и В.В. Ковалева (1948 – 2020). В них также традиции анализа платежеспособности компаний по данным их бухгалтерской отчетности не стали подвергаться никакому сомнению. Оно и понятно, тексты западной литературы в те годы были для осваивающих рыночную экономику соотечественников чем-то наподобие священного писания. В них полагалось не сомневаться, а верить.

Динамическое в статическом или «Что на что мы делим?»

Интересно, что если распространением методов коэффициентного анализа ликвидности в Европе мы обязаны влиянию американских литературы и учетной практики конца XIX века, то за условную его пригодность для анализа отчетности в настоящее время мы должны благодарить как раз, наоборот, западно-европейскую бухгалтерскую мысль. Теория динамического баланса воплотилась в конечном итоге в двух ключевых принципах (допущениях) бухгалтерской методологии. Это допущения непрерывности деятельности и соответствия (сопоставимости) доходов и расходов. Данные допущения составляют сегодня, в том числе концептуальные основы МСФО. Они коренным образом изменили существовавшие веками правила признания активов. Из имущества в собственности фирмы актив бухгалтерского баланса трансформировался сначала в комплекс расходов, от которых ожидается получение доходов в будущем – расходов будущих периодов, а затем в комплекс управляемых компанией ресурсов, могущих принести ей в будущем экономические выгоды.

И вот сегодня, задавшись вопросом «Что на что и зачем мы делим?» при расчете коэффициентов ликвидности, вопросом чрезвычайно важным в коэффициентном анализе отчетности, мы можем ответить, что в числителе коэффициентов текущей и быстрой ликвидности уже давно представлено далеко не только имущество, обеспечивающее погашение краткосрочных долгов фирмы.

Какие же позиции актива бухгалтерского баланса в настоящее время мы сопоставляем с суммами краткосрочных обязательств, пытаясь оценить степень платежеспособности фирмы?

Это «Запасы», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», «Дебиторская задолженность», «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)», «Денежные средства и денежные эквиваленты» и «Прочие оборотные активы».



Итак, «Запасы». За этой строкой актива действительно могут стоять материальные ценности в виде товаров, готовой продукции и полуфабрикатов, материалов, товаров отгруженных. Это принадлежащие предприятию на праве собственности объекты, которые можно продать. Однако отражаются они, как правило, по себестоимости (в сумме фактических затрат на приобретение). Но и представить себе их «распродажу» вне нормального производственного (торгового) цикла можно только в условиях ликвидации фирмы.

Вместе с названными «материальными» объектами в состав «запасов» может входить такая позиция как «незавершенное производство». Даже, если в ней отражается оценка некоего производства продукции, это вряд ли объект, подлежащий продаже. Но если речь идет о компании, занимающейся выполнением работ и/или оказанием услуг, то здесь незавершенное производство – это не что иное, как капитализированные затраты по «не закрытым» позициям исполняемых контрактов. За ними вообще не скрывается никакого имущества. Это отражение потраченных средств, которыми, при всем желании, по обязательствам уже не расплатишься.

Далее, дебиторская задолженность. Как правило, здесь речь идет о дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. Казалось бы, высоколиквидный актив, завтрашние деньги (если их, конечно, заплатят). Но, что означает устойчивое наличие статьи дебиторской задолженности в балансе компании на протяжении ряда отчетных периодов? Это означает, что компания продает свои товары (работы, услуги) в кредит, с отсрочкой платежа. Устойчивость такой позиции свидетельствует о том, что продажи в кредит – часть бизнес – политики компании. А это означает, что, если не произойдет существенных изменений в ее деятельности, такая политика сохранится. А это в свою очередь означает, что задолженность дебиторов компании носит возобновляемый характер. Обязательство по одной сделке погашается, возникает долг по следующему факту продаж и т.д. Таки образом, дебиторская задолженность становится отвлеченными средствами фирмы – средствами, которыми наша рассматриваемая компания финансирует деятельность своих покупателей. Это дыра в активах, образованная договорной политикой компании, и она вряд ли может рассматриваться как обеспечение ее обязательств в нормальных условиях функционирования фирмы.

Далее, финансовые вложения. Если краткосрочные финансовые вложения компании сложно продать, то фактически это убытки, и говорить о суммах их оценки как о части покрытия обязательств абсурдно. Если же это ликвидные финансовые вложения, их почти можно приравнять к денежным средствам фирмы и их эквивалентам. И вот в этом случае, сумму денежных средств и

их эквивалентов и финансовых вложений фирмы можно сопоставить с величиной ее краткосрочных обязательств. Так и рассчитывается так называемый коэффициент абсолютной ликвидности. Казалось бы, никаких условностей. Деньги – это актив со стопроцентной степенью ликвидности. Однако, и здесь есть свои особенности. Составляя коэффициент абсолютной ликвидности, мы делим сумму денежных средств и сумму оценки приравненных к ним позиций на всю величину краткосрочных обязательств. Это все обязательства, срок погашения которых меньше, чем год с даты составления баланса. Сроки их оборачиваемости могут значительно отличаться от сроков оборачиваемости денежных средств компании. И вот, когда наступит срок погашения конкретного долга, отражаемого сейчас в составе краткосрочных обязательств компании, деньги, которые на момент расчета коэффициента абсолютной ликвидности были на счетах фирмы, могут оказаться вложенными, например, в ее основные средства.

Что же касается позиции «Прочие оборотные активы», то чаще всего она скрывает в себе суммы расходов будущих периодов, которые уж никак нельзя рассматривать как обеспечение долгов фирмы.

Все названные ограничения по использованию учетных данных об оборотных активах фирм и их краткосрочных обязательств в качестве основы для оценки платежеспособности связаны с той ролью, которую продолжает играть в современном бухгалтерском учете концепция динамического баланса с ее идеей соответствия доходов и расходов и допущением непрерывности деятельности.

Именно на динамической балансовой теории основываются и те возможности влияния на показатели платежеспособности, которые заключает в себе в настоящее время учетная политика компаний. Обратим внимание, в целом все приемы учетной политики, способные повлиять на оценки элементов отчетности – амортизационная политика, выбор способа распределения условно-постоянных затрат, оценка запасов, – все это частные случаи решения одного вопроса (распределения понесенных компанией расходов между активом баланса и отчетом о финансовых результатах).

Здесь начисление амортизации основных средств и нематериальных активов, увеличивающее оценку запасов за счет отражения в составе незавершенного производства и стоимости готовой продукции и полуфабрикатов, может необоснованно завысить показатель текущей ликвидности. Выбор метода ФИФО при оценке запасов также повысит значение показателя покрытия. Этот же эффект таит в себе и выбор способа распределения условно – постоянных затрат, предполагающий включение их в себестоимости продукции (работ, услуг).

Устранить эффект действия «динамических» допущений при формировании баланса может позволить процедура «пересчета» его в строго статический формат. Это будет предполагать исключение из актива всех статей, не отражающих имущества, находящегося в собственности компании, с отнесением их стоимости в убыток, и оценку оставшихся активов в ликвидационных ценах с списанием разности в «новой» и «старой» оценках в уменьшение прибыли. Нужно иметь в виду, что после такой аналитической процедуры мы легко можем получить отрицательное значение чистых активов фирмы.


Однако, даже подобные манипуляции с бухгалтерским балансом не помогут раскрыть истинной картины платежеспособности компаний, ключевые ресурсы которых вообще не находят отражения в бухгалтерских балансах, а масштабы деятельности представляются скорее объемами доходов и расходов, нежели активами. Ярким примером таких предприятий сегодня можно назвать практически любую IT-компанию.

На значение коэффициентов ликвидности также может оказывать влияние и договорная политика компании. Так, например, выбирая договор комиссии в качестве основы правового оформления сделок, предполагающих получение товаров для перепродажи, можно уменьшить оценку как отражаемых в балансе оборотных активов, так и краткосрочных обязательств. Снизить оценку запасов и сопутствующих им обязательств может и оформление договоров на изготовление продукции из так называемого давальческого сырья (материалов, принадлежащих на праве собственности заказчику).

Итоги

Заканчивая статью, необходимо отметить, что трактовка значений так называемых коэффициентов ликвидности никак не должна предполагать буквального «прочтения» их значений. Времена, когда превышение величины оборотных активов над суммой текущих обязательств могло означать, что на рубль означенных долгов приходится два рубля обеспечивающих их «мобильных средств», давно прошли. В настоящее время показатели ликвидности имеют значение лишь

как соотношения определенных разделов баланса, наблюдение за которыми в динамике может составить одну из многих характеристик способности фирмы своевременно погашать свои долги. При этом их «классическое» прочтение продолжает составлять чрезвычайно устойчивый «социальный рефлекс», вдыхая жизнь в известные «парадоксы бухгалтерского учета», о которых так любил рассуждать Ярослав Вячеславович Соколов (1938 – 2010). Это очень важно понимать как при выборе методов формирования отчетности о платежеспособности компании для заинтересованных лиц, так и при постановке соответствующих задач перед IT-специалистами, такую отчетность обеспечивающими технологически.

Роль исчисления прибыли как центральной задачи бухгалтерского учета коммерческой компании определяет значение показателей рентабельности как индикаторов успешности деятельности фирмы. Методы их расчета таят в себе не меньше условностей и ограничений, чем способы получения индикаторов ликвидности фирмы. О показателях рентабельности деятельности компаний наша следующая статья. 

Литература

Пытливому читателю, заинтересовавшемуся темой данной статьи, хочется порекомендовать более детальное знакомство со следующими работами:

- Л.А. Бернстайн. Анализ финансовой отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1996.
- Ю. Бригхем, Л. Гапенски. Финансовый менеджмент. В 2-х томах. – СПб.: «Экономическая школа», 1997.
- Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами. – М.: Финансы и статистика, 1996.
- В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. Корпоративные финансы и учет. – М.: Проспект, 2012, и послед. издания.
- Б. Коласс. Управление финансовой деятельностью предприятия. – М.: ЮНИТИ, 1997.
- Ж. Ришар. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000.
- А.Д. Шеремет. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2009.



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ
ИПБ России

ИПБ РОССИИ: ПРАКТИКУМ

Особенность разработок практикума состоит в том, что эксперты приводят в них фрагмент учетной политики организации, а затем на числовых примерах показывают возможные подходы к решению возникающих вопросов. При этом рассматривается как бухгалтерско-методологический аспект, так и организационный. Кроме того, эксперты приводят документы, которые должны быть оформлены для грамотного обоснования принятых решений. Разработки размещены в личном кабинете действительных членов в разделе Электронная библиотека – ИПБ России: Практикум



Разработки:

- Основные средства: ликвидационная стоимость (практические аспекты)
- Дисконтирование в рамках ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
- Оценка справедливой стоимости
- Особенности исчисления НДФЛ в 2023 году при дистанционной работе

Документы предназначены, в первую очередь, для применения субъектами среднего предпринимательства, а также субъектами малого бизнеса, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_4_10
УДК 6571
ВАК 5.2.3

Бухгалтерский учет и корпоративная отчетность: возможности и перспективы развития в ESG-повестке

Accounting and Corporate Reporting: Opportunities and Development Prospects in the ESG Agenda

Севастопольский государственный университет,
Российская Федерация, Севастополь

Татьяна Михайловна Одинцова

канд. экон. наук, доцент

e-mail: odintsova06@mail.ru

299003, Российская Федерация, г. Севастополь,
ул. Адмирала Азарова, д. 17.

Тел. +7 (978) 847-56-02.

Sevastopolskiy gosudarstvennyy universitet (Sevastopol
State University), Russian Federation, Sevastopol

Tatyana M. Odintsova

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: odintsova06@mail.ru

17 Admiral Azarov st., Sevastopol
299003, Russian Federation.

Phone +7 (978) 847-56-02.

Аннотация. Трендом развития корпоративной отчетности в последнее время стало формирование комплекса показателей, которые информируют стейкхолдеров о перспективах развития бизнеса. И не только его экономической результативности, но и его влияния на совокупный общественный капитал, природу и социум. Формирование достаточно широкого и специфического комплекса показателей и сведений нефинансовой отчетности, характеризующей вклад организаций в устойчивое развитие и долгосрочную способность генерировать стоимость, должно опираться на определенную информационную базу. При этом возникает закономерный вопрос о том, может ли источником этой информации выступать бухгалтерский учет в его привычном понимании и содержательном наполнении, либо требуются дополнительные, принципиально иные источники информации. Содержательное наполнение нефинансовой отчетности на основании данных бухгалтерского учета в силу специфичности его предметного поля и информационного продукта в существующей конфигурации не является возможным. При рассмотрении бухгалтерского учета как основного поставщика информации для корпоративной отчетности соответственно возникают вопросы о расширении его предметного поля, круга объектов, изменении методологических подходов и информационного продукта. Эти вопросы длительное время являются предметом обсуждения в профессиональном научно-практическом сообществе и в настоящий момент не имеют общепризнанного готового варианта решения. Целью статьи является анализ происходящих изменений в корпоративной отчетности и оценка их влияния на концептуальную сферу и предметно-методологическое ядро бухгалтерского учета, определение возможностей и направлений его развития в контексте

Abstract. The recent development trend in corporate reporting has been the formation of a set of indicators that inform stakeholders about the business development prospects, and not only its economic performance, but also the effect of its impact on the total social capital, nature and society. The formation of a fairly wide and specific set of indicators and non-financial reporting information, which describes the contribution of organizations to sustainable development and long-term ability to generate value, should be built on a certain information base. At the same time, a question arises as to whether accounting in its usual sense can act as a source of this information, or whether additional, fundamentally different sources of information are required. Content filling of non-financial reporting based on accounting data seems impossible due to the specifics of accounting subject field and its informational product in current configuration. Considering accounting as the main supplier of information for corporate reporting, there are questions arising about expanding its subject field and range of objects, changing methodological approaches and information products. These issues have long been the subject of discussion in the professional scientific and practical community and currently do not have a generally recognized solution. The purpose of the paper is to analyze the ongoing changes in corporate reporting and assess their impact on the conceptual area and subject-methodological core of accounting, identify opportunities and directions for its development in the context of the ESG agenda to ensure sustainable development and create an information base for a new generation reporting. The author presents an expanded understanding of the conceptual area and subject field of accounting in the ESG agenda, an appropriate interpretation of

ESG-повестки для обеспечения устойчивого развития и формирования информационной базы составления отчетности нового поколения. В статье предлагается расширенное понимание концептуальной сферы и предметного поля учета в ESG-повестке, соответствующая трактовка методов, принципов и объектов, что обозначает вектор дальнейших направлений развития теории и практики бухгалтерского учета и корпоративной отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; ESG-отчетность; корпоративная отчетность; финансовая отчетность; нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; интегрированная отчетность; методология; интегрированный учет.

Постановка проблемы

Вопросы развития бухгалтерского учета, как релевантной информационной практики, отвечающей актуальным потребностям социально-экономической среды достаточно продолжительное время обсуждаются в профессиональном сообществе. При этом в фокусе внимания, безусловно, находится отчетность, как основной продукт и один из наиболее значимых элементов учетной системы, выполняющий функции коммуникации и передачи учетной информации заинтересованным лицам.

В последние десятилетия все больше внимания ученых, практиков, общественных институтов и регуляторов уделяется вопросам развития корпоративной отчетности как фактора обеспечения устойчивого развития как отдельных экономических субъектов, так и мирового сообщества в целом. Это нашло отклик в формировании так называемой ESG-повестки (аббревиатура от англ. *Economic, Social, Governance*), охватывающей вопросы не только информационно-отчетных практик, но и управления процессами ответственного развития экономики и социума в целом. Вошедшие в тренд исследования и практика составления «ответственной» отчетности существенно расширили горизонты охвата информации для стейкхолдеров по сравнению с традиционной финансовой. Маркерами популярности нефинансовой отчетности могут послужить несколько фактов: в крупнейшей международной базе отчетов о социальной ответственности www.corporateregister.com числится 178 732 отчета от 25 958 организаций¹; в Национальном регистре корпоративных нефинансовых отчетов РФ с 2000 года зарегистрировано 1 388 отчетов 239 российских компаний (в том числе 532 отчета по устойчивому развитию,

methods, principles and objects, which indicates the vector for further development of the theory and practice of accounting and corporate reporting.

Keywords: accounting; ESG reporting; corporate reporting; financial reporting; non-financial reporting; sustainable development; integrated reporting; methodology; integrated accounting.

383 социальных, 108 экологических и 365 интегрированных отчетов)². По оценкам Bloomberg в 2022 году активы ESG-компаний превышают 41 трлн. долларов³. В проведенном аналитическом обзоре международной федерации бухгалтеров выявлено, что ESG-раскрытия присутствуют в отчетности 95% из исследованных 1350 компаний различных стран⁴. Принятая в ноябре 2022 года Европарламентом директива об отчетности в области корпоративного устойчивого развития (CSRD) делает обязательным применение стандартов ESG-отчетности не только общественно значимыми, но и другими крупными компаниями Евросоюза, компаниями-эмитентами, включая представителей малого и среднего бизнеса, иностранными компаниями, чья выручка в ЕС превышает 150 млн евро. Согласно исследованиям KPMG, проведенным по данным опросов руководителей крупных компаний, 45% опрошенных признают, что ESG-программы повышают финансовую результативность бизнеса, 69% признают существенный рост спроса на «ответственную» отчетность, 72% прогнозируют усиление внимания и контроля к показателям нефинансовых отчетов⁵, а результаты проведенного в ноябре 2022 года Ernst&Young опроса руководителей крупных компаний показали, что более 78% опрошенных инвесторов считают, компании должны инвестировать в ESG-вопросы, относящиеся к их бизнесу, даже если это снижает прибыль в краткосрочной перспективе⁶.

³ Bloomberg. *ESG May Surpass \$41 Trillion Assets in 2022, But Not Without Challenges, Finds Bloomberg Intelligence*. Режим доступа: <https://www.bloomberg.com/company/press/esg-may-surpass-41-trillion-assets-in-2022-but-not-without-challenges-finds-bloomberg-intelligence/> (дата обращения: 25.03.2023).

⁴ IFAC. Режим доступа: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2021-trends-analysis> (дата обращения: 26.07.2023).

⁵ KPMG. Режим доступа: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2021/08/kpmg-2021-ceo-outlook.html> (дата обращения: 25.03.2023).

⁶ EY. *How can corporate reporting bridge the ESG trust gap? Режим доступа: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/assurance/assurance-pdfs/ey-global-reporting-survey-report-2022.pdf* (дата обращения: 26.03.2023).

¹ *Corporate Register*. Режим доступа: <https://corporateregister.com/> (дата обращения: 25.03.2023).

² *Российский союз промышленников и предпринимателей. Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов*. Режим доступа: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/ (дата обращения: 25.03.2023).

Активизация движения в направлении развития нормативно-правовой базы нефинансовой отчетности в РФ отмечается с принятием в 2017 году Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации⁷, принятых Банком России в 2021 году Рекомендаций по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ⁸ и Рекомендаций по учету советом директоров (наблюдательным советом) публичного акционерного общества факторов, связанных с окружающей средой, социальных факторов и факторов корпоративного управления (ESG-факторов), а также вопросов устойчивого развития⁹ и разработкой Минэкономразвития России проекта Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»¹⁰.

В опубликованной в январе 2023 года Позиции РСПП «Рекомендации РСПП по поддержанию и продвижению повестки устойчивого развития в современной российской практике»¹¹ отмечается приверженность повестке и проектам устойчивого развития, его социальным, экологическим факторам и аспектам управления (ESG-факторам), несмотря на текущие вызовы и задачи компаний в условиях существенных изменений геополитической, экономической и социальной среды, целесообразность соблюдения баланса между локализацией ESG-инструментов и использованием сформированных глобальных стандартов, принципов и практик, развитие соответствующих систем оценки и верификации показателей устойчивости и ответственности бизнеса.

Ключевыми факторами, которые следует принять во внимание выстраивая дискурсивное поле

⁷ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-П «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/352b02a602c39ee1cf3dde35cab8e82bbf6a63/ (дата обращения: 26.03.2023).

⁸ Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390868/ (дата обращения: 26.03.2023).

⁹ Информационное письмо Банка России от 16.12.2021 № ИН-06-28/96 «О рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404335/ (дата обращения: 26.03.2023).

¹⁰ Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности». Режим доступа: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=188761#L2a7bZT08QWXPgZl1> (дата обращения: 26.03.2023).

¹¹ Российский союз промышленников и предпринимателей. Позиция РСПП «Рекомендации РСПП по поддержанию и продвижению повестки устойчивого развития в современной российской практике». Режим доступа: <https://rspp.ru/activity/position/pozitsiya-rspp-rekomendatsii-rspp-po-podderzhaniyu-i-prodvizheniyu-povestki-ustoychivogo-razvitiya-v/> (дата обращения: 26.03.2023).

современного бухгалтерского учета с учетом ESG-повестки, на наш взгляд, являются:

- во-первых, объективные изменения реальности, меняющие предметный охват и концептуальную сферу учета (новые ценностные приоритеты, тренды прогресса и общественной динамики, трансформация природы капитала, принципиально новые бизнес-модели, информация, как драйвер поведения акторов рынка, институтов и групп, глобальные экологические угрозы, изменение факторов риска и маркеров экономической резистентности и другие);
- во-вторых, потребность в большом количестве объективной, достаточной и релевантной информации без каких-либо преференций и институциональных паттернов для значительно возросшего количества стейкхолдеров с широким спектром интересов и решаемых на базе этой информации задач. Семантическая специфичность учетной информации, критерии ее соответствия информационному полю бухгалтерского учета, зависимость от используемых принципов преломления первичных данных в отчетный продукт, лаконичность его формата, наличие определенных институциональных приоритетов снижают информационную ценность учета.

Целью настоящей статьи является анализ происходящих изменений в корпоративной отчетности и оценка их влияния на концептуальную сферу и предметно-методологическое ядро бухгалтерского учета.

Методы

Исследование базируется на методах общенаучного познания, анализа и синтеза, сравнения, оценки причинно-следственных связей. При оценке возможных влияний новой повестки на методологию учетной деятельности используются теоретические конструкции балансовой теории во взаимосвязи с такими ключевыми элементами метода учета, как двойная запись, счета и отчетность.

Развитие корпоративной отчетности

Запросы к информации бухгалтерского учета любой организации складываются из потребностей значительного количества стейкхолдеров, круг информационных интересов которых, характер и степень вовлеченности в принятие решений относительно данной организации существенно различаются. В частности, они включают внутренних пользователей с выраженной потребностью в полной инсайдерской информации и внешних потребителей (от имеющих прямой финансовый интерес до социальных групп и институтов) которых могут интересовать лишь отдельные аспекты или рамочные тенденции функционирования данной бизнес-единицы.

В своем развитии бухгалтерская отчетность, как основной информационный продукт бухгалтерского учета, прошла путь от структурированного набора стоимостных показателей (ресурсов-источников-результатов) использования до модели создания ценности для социума и жизнеспособности экономического субъекта в длительной временной перспективе, и стала не просто частью метода бухгалтерского учета, но и ключевым способом его коммуникации с миром.

Типология и соотношение видов отчетности рассматриваются в специальной литературе по-разному, при этом существует терминологическая и некая содержательная неоднородность.

Корпоративная отчетность является все более часто употребляемым в отечественной литературе термином, предполагающим не просто содержательную и формальную характеристику набора отчетов, но и определенную концепцию представления информации под эволюционирующие информационные запросы потребителей, для выполнения в экономической системе целого ряда функций. При этом, как отмечают авторы [1], современные русскоязычные источники в большей степени относят к корпоративной отчетности публичную информацию, включающую как финансовый отчет, так и нефинансовую информацию о стратегии, корпоративном управлении и рисках, об экологической и социальной ответственности бизнеса, в то время как в англоязычных источниках трактовка корпоративной отчетности предполагает включение в нее только финансовой отчетности компаний со сложной архитектурой (консолидированную отчетность).

Также Н.В. Малиновской отмечается разница в понятиях «корпоративная отчетность», включающей публичную отчетность для широкого круга заинтересованных лиц, и «отчетность корпорации», охватывающую все виды генерируемых в ее деятельности отчетов, например, управленческих, налоговых, статистических и других, имеющих иное целевое назначение, получателей и сферу применения [2].

О.В. Соловьева выделяет финансовую отчетность в узком (стандартный набор бухгалтерских финансовых отчетов) и в широком смысле (в которой набор отчетов дополняется другой раскрываемой компаниями информацией, например, обсуждение и анализ деятельности компании с точки зрения менеджмента, политики и рисков в области управления, деятельность, связанную с социальной и экологической ответственностью), отчетность об устойчивости (построенную по ESG-принципу), и, как объединяющую все данные виды, интегрированную отчетность [3]. Однако отчетность устойчивого развития и интегрированная представляют собой разные формы нефинансовой отчетности, отличающиеся по целому ряду параметров, в том числе по

структурным элементам отчетности, пользователям, концепции, принципам, регуляторам, и, соответственно, стандартам. Интегрированная отчетность не «вбирает в себя» отчет об устойчивости, а является другой формой нефинансовой отчетности, охватывающей ряд аспектов существования и перспектив бизнеса.

М.А. Вахрушина и Н.В. Малиновская в работе [4] выделяют финансовую, социальную (по сути, включая сюда «устойчивую» отчетность триединого итога) и интегрированную.

В работе В.П. Суйца, А.Н. Хорина, А.Д. Шеремета [1] выделяется две группы отчетности – бизнес-отчетность, характеризующая финансово-экономическую результативность деятельности организации (бухгалтерская, финансовая, фондовая), и нефинансовая отчетность, отражающая влияние организации на социум и внешнюю среду (отчетность о корпоративной ответственности, экологическая, социальная, об устойчивом развитии и интегрированная). Потребность в разных видах отчетов связывается авторами с развитием информационных ожиданий стейкхолдеров, трансформацией информационной функции отчетности в информационно-коммуникативную, с расширенным пониманием ресурсов, вовлеченных в процесс функционирования организации (природных, социальных, общественных), генерируемых ею ценностей и результатов деловой активности.

В бухгалтерской отчетности в качестве объектов представлены классические элементы расширенного бухгалтерского уравнения (активы, обязательства, собственный капитал, расходы и доходы) и акцент делается на оценке экономической эффективности функционирования хозяйствующего субъекта через определение прироста его капитала за счет получения прибыли (совпадающее значение сальдо статического и динамического баланса), эта отчетность исторически и логически является базовой в концепции двойной бухгалтерии и традиционно служит основой для определения ключевых показателей оценки финансово-имущественного состояния и финансовой результативности деятельности организации. Собственно, понятие бухгалтерской отчетности в значительной степени отождествляется с понятием финансовой, причем не только в специальной литературе, но и в нормативной правовой базе¹². Финансовая отчетность в большей степени направлена на информирование участников финансового рынка и поставщиков капитала об основных источниках финансирования и выгодах, получаемых субъектами такого финансирования. Логичным развитием ее информационного поля является система аналитических показателей, лежащих в основе концепции стоимостно-ориентированного управления

¹² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022).

компаний, например, например, расчет расчет средневзвешенной стоимости капитала, остаточной прибыли, экономической добавленной стоимости, финансовых рисков, рыночной и денежной добавленной стоимости и т.д. Такого рода отчетность становится средством коммуникации и формирования положительного имиджа на финансовых рынках, широко применяемым в современной деловой практике. В определенной мере эта тенденция развивается в фондовой отчетности, которая дополняет показатели финансовой информацией прогнозного характера о перспективах развития бизнеса, его стоимости, ожидаемых денежных потоках и других экономических выгодах, рисках, платформах создания экономической стоимости и других данных о деятельности организации в более и менее отдаленной перспективе.

Не вполне однозначным, но возможным представляется включение в бизнес-отчетность иных видов отчетности организации, которая включает, например, налоговую, статистическую, управленческую, набор показателей которых во многом зависит от потребностей реципиентов и содержательной направленности самой отчетности. Значительная часть информации такой отчетности формируется в собственных информационных практиках, системах статистического, налогового, управленческого учета, которые могут быть, и зачастую являются, организационно интегрированными в систему бухгалтерского учета организации и имеют существенно пересекающееся подмножество первичных и вторичных учетных данных. Часть такой бизнес-отчетности имеет обязательный характер и жестко регламентируется, имеет длительные традиции применения и четко определенный круг пользователей. Информационная ценность каждого из обозначенных видов отчетности существует для своего круга стейкхолдеров, иногда предоставляемые сведения требуют дополнительных обобщений (как в статистике), либо имеют ограничения на возможность публичного доступа в силу их конфиденциальности (как в управленческом учете). Однако определяя совокупное информационное поле бизнес-отчетности, можно отметить подмножество информации, представляющие взаимный или общий интерес для различных групп адресатов и пользователей.

Однако, характеризуя экономическую эффективность и финансовую привлекательность бизнеса для поставщиков капитала и участников рынка, все перечисленные ранее виды бизнес-отчетности не затрагивают вопросы взаимодействия бизнеса с природой и социумом. В контексте современного восприятия уровня взаимодействия хозяйствующего субъекта с внешней средой целесообразно оценивать потребление организацией ресурсов, не только включенных в ее контролируемые активы, но и тех, которые она

привлекает и влияет на них в силу взаимодействия в процессе своей деятельности с окружающей средой и обществом. Аналогично результаты бизнес-активности оказывают влияние не только на вовлеченных или финансово заинтересованных лиц, но и на жизнедеятельность территорий, социальных групп и категорий лиц, сообществ и институтов, природную среду, качество жизни нынешних и будущих поколений. Соответственно, и сам капитал и ресурсы, используемые организацией, в традиционной бизнес-отчетности трактуются недостаточно широко. Это нашло отражение в развитии корпоративной нефинансовой отчетности, дополненной немонетарными показателями и интегрированной с показателями экологической безопасности, социальной ответственности, видением перспектив, рисков и стратегии развития бизнеса. В числе видов этой отчетности можно выделить экологическую (Reporting on Environmental Performance), социальную (Corporate Social Reporting), отчеты о корпоративном управлении (Corporate Governance Reporting), отчеты о социальной ответственности корпораций (Corporate Social Responsibility Reporting) или отчеты об устойчивом развитии (Sustainability Reporting, GRI), и интегрированную отчетность (Integrated Reporting).

Системы показателей, раскрытий и стандартов нефинансовой отчетности регулируются значительным количеством международных организаций, в числе которых можно выделить Конференцию ООН по торговле и развитию (UNCTAD, United Nations Conference on Trade and Development), разработавшую Руководство по основным показателям отчетности предприятий о вкладе компаний в реализацию целей устойчивого развития SDG (Sustainable Development Goals) Reporting, международные некоммерческие организации Проект углеродной отчетности (CDP, Carbon Disclosure Project) и созданную Советом по финансовой стабильности Рабочую группу по связанным с темой климата финансовым раскрытиям (TCFD, Task Force on Climate-related Financial Disclosures), Совет по глобальным стандартам устойчивого развития международной организации «Глобальная инициатива по отчетности» (GRI, Global Reporting Initiative), Международный совет по стандартам устойчивого развития (ISSB, International Sustainability Standards Board), объединивший усилия нескольких организаций – Фонда отчетности о стоимости (VRF, Value Reporting Foundation, в который вошли Совет по стандартам бухгалтерского учета в области устойчивого развития (SASB, Sustainability Accounting Standards Board), Международный совет по интегрированной отчетности (IIRC, International Integrated Reporting Committee) и Совет по стандартам раскрытия информации о климате (CDSB, Climate Disclosure Standards

Board), Европейская консультативная группа по финансовой отчетности (EFRAG, European Financial Reporting Advisory Group), назначенная консультантом Европейской комиссии по разработке проекта стандартов Евросоюза по устойчивой отчетности (ESRS). Наиболее значимыми регуляторами в сфере ESG-стандартов на сегодня являются Глобальная инициатива по отчетности, Международный совет по интегрированной отчетности и Европейская консультативная группа по финансовой отчетности.

В опубликованном в феврале 2023 года аналитическом исследовании Международной федерации бухгалтеров и Ассоциации международных сертифицированных профессиональных бухгалтеров приводятся данные об использовании стандартов ESG-отчетности в 2021 году: 49% исследованных компаний использует стандарты SASB, 63% – стандарты TCFD, 74% стандарты GRI и 79% стандарты SDG (UN Sustainable Development Goals); при этом 86% компаний используют или ссылаются более чем на одну систему стандартов. Относительно формы подачи ESG-раскрытий в этой же публикации отмечается, что 50% отчитывающихся организаций включает их в отдельный отчет об устойчивом развитии, 24% – в обычный годовой отчет, 21% – в интегрированный отчет компании и 5% не представляют соответствующего отчета. Источниками информации о деятельности компании в области устойчивости могут быть также веб-сайты компании, TCFD-сайт и другие виды климатических отчетов¹³.

Многочисленность регуляторов, с одной стороны, наглядно демонстрирует степень интереса к проблеме, но, с другой стороны, затрудняет создание единого информационного поля и согласованных требований в области нефинансовой отчетности, что требует ее гармонизации в мировом масштабе.

В настоящее время отмечается тенденция движения к единой базе стандартов нефинансовой отчетности. В 2021 году по итогам международной Конференции по изменению климата был создан Совет по международным стандартам отчетности устойчивого развития (ISSB) с целью разработки глобальной основы стандартов по раскрытию устойчивого развития. В его состав к июню 2022 года были объединены Совет по стандартам раскрытия информации об экологическом воздействии (CDSB) и Фонд отчетности по стоимости организаций (VRF, в который уже входили Международный комитет по интегрированной отчетности (IIRC) и Совет по стандартам отчетности устойчивого развития (SASB). Рабочей группой к моменту создания ISSB были

разработаны и представлены два прототипа стандартов: раскрытия, связанные с климатом, и общие раскрытия, связанные с устойчивым развитием. Поскольку в настоящий момент эти стандарты по устойчивому развитию еще в прогрессе, действующими стандартами являются стандарты SASB, Концептуальная основа интегрированной отчетности (IR Framework) и Принципы интегрированного мышления (Integrated Thinking Principles). Что касается отчетности устойчивого развития, в октябре 2021 года были представлены обновленные стандарты GRI Standards 2021, представляющие уже седьмую версию и на которые компании по всему миру должны перейти до 2023 года.

Организации, практикующие составление нефинансовой отчетности, в силу многочисленности систем ESG-отчетности должны определиться с выбором стандартов (так, в 2023 году это могут быть стандарты GRI или ISSB), формой публикации (отдельные или комбинированные отчеты), и верификацией (подтверждением достоверности) отчетности через профессиональное или общественное заверение.

Важным моментом, позволяющим систематизировать существующие в мировой практике системы нефинансовой отчетности, является их разделение по ряду признаков. Так, в публикации партнера ООО «Финансовые и бухгалтерские консультанты» В.Ю. Скобарева такие признаки включают пользователей информации (только инвесторы либо широкий круг стейкхолдеров), понимание существенности (финансовая существенность, существенность воздействий, двойная существенность), степень детализации требований стандартов (стандарты с метриками или рамочные документы), учет отраслевой специфики (универсальные и отраслевые стандарты) и охват тем (широкий круг тем и отдельные темы)¹⁴. Именно отличие по целевой аудитории и существенности в первую очередь и характерно для двух наиболее распространенных в мировой практике систем отчетности – отчетов об устойчивом развитии и интегрированной отчетности.

Отчеты по устойчивому развитию предполагают комплексный охват всех рассмотренных сторон деятельности компании и оценку их взаимного влияния, агрегируя блоки нефинансовых показателей. Данная система отчетности адресована широкому кругу стейкхолдеров и строится на принципе двойной существенности – как воздействий организаций на природу и социум, так и финансовой существенности, предполагающей возможность организации генерировать стоимость. Интегрированная отчетность использует формат комплексного видения параметров

¹³ IFAC. Режим доступа: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2021-trends-analysis> (дата обращения: 26.07.2023).

¹⁴ ФБК. Нефинансовая отчетность: 2022 и далее. Режим доступа: https://rspp.ru/upload/content/57d/ru9b164xmbri2i236kzi3brzwyv8i03k/Sovet-RSPP_Skobarev-06_10_22.pdf (дата обращения: 25.03.2023).

и перспектив бизнес-активности данной хозяйствующей структуры, в большей степени сориентирована на поставщиков финансового капитала, хотя по степени охвата и концептуальной целостности соответствует уровню запросов широкого круга пользователей. Тем не менее данная система отчетности строится по принципу финансовой существенности, процесс определения которой включает выявление релевантных факторов исходя из их способности оказывать влияние на создание стоимости. В основе интегрированной отчетности лежат три базовые концепции: капиталы (финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социальный, природный), вовлеченные и подверженные влиянию организации, бизнес-модель, преобразующая ресурсы в продукты и результаты, в возможность создания ценности под воздействием факторов.

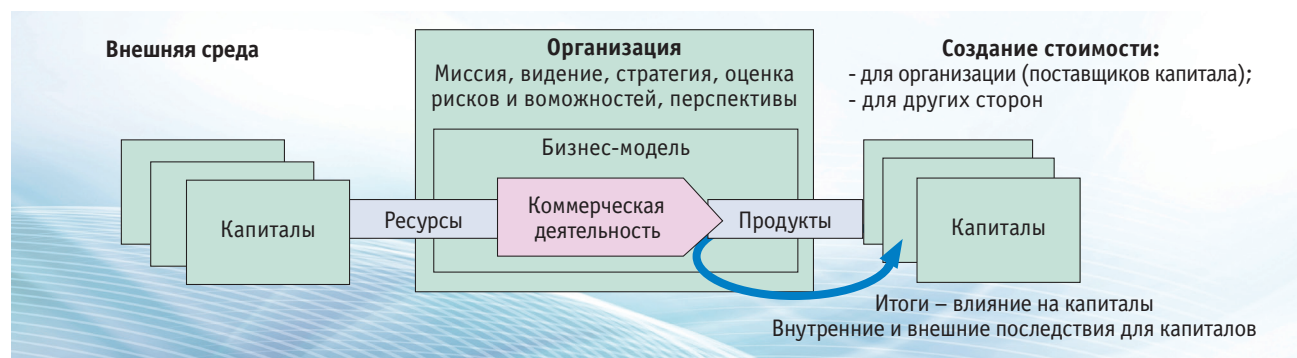
Бухгалтерский учет в информационном обеспечении корпоративной отчетности

В контексте трансформации корпоративной отчетности возникает ряд вопросов относительно роли бухгалтерского учета в ее информационном обеспечении: заменяет ли нефинансовая отчетность финансовую, может ли нефинансовая отчетность быть составлена на основании данных только бухгалтерского

Что касается роли бухгалтерского учета, как основного источника отчетных данных, надо констатировать, что существующее сегодня наполнение этой информационной практики не позволяет формировать весь круг показателей нефинансовой отчетности, которая в то же время не может быть составлена без бухгалтерской информации. Доказательность такого тезиса можно проследить на примере двух ключевых видов нефинансовой отчетности – интегрированной и отчетности устойчивого развития.

В определении Международных основ интегрированной отчетности «интегрированный отчет представляет собой лаконичное сообщение о том, как стратегия, корпоративное управление, результаты деятельности и перспективы организации в контексте ее внешней среды ведут к созданию, сохранению или утрате стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе»¹⁵. При этом интегрированный отчет характеризует способность создавать стоимость, в процессе своей деятельности оказывая влияние на внешнюю среду и капиталы. Стоимость воплощается в капиталах (финансовом, производственном, интеллектуальном, человеческом, социально-репутационном и природном), которые в результате активности организации определенным образом меняются. На рисунке 1 представлена схема создания стоимости в логике интегрированной отчетности¹⁶:

Рис. 1 Схема создания стоимости в логике интегрированной отчетности



учета и, напротив, может ли нефинансовая отчетность быть составлена вообще без данных бухгалтерского учета. Безусловно, нефинансовая отчетность не может заменить финансовую ни по кругу предоставляемых показателей, ни по информационному охвату, ни по логике построения, но они являются взаимодополняющими частями корпоративной отчетности, адресованными широкому кругу заинтересованных лиц с целью предоставления им информации не только о финансовом состоянии и результативности деятельности организации, но и о ее вкладе в устойчивое развитие и способности генерировать стоимость в долгосрочной перспективе.

Очевидно, что данные рассматриваемой отчетной модели не могут быть почерпнуты из традиционного бухгалтерского учета, поскольку значительная часть капиталов не относится к идентифицируемым учетным объектам, их стоимостная оценка не может быть сформирована в учетных метриках, они не относятся к балансовым, контролируемым или располагаемым активам. Кроме того, изменение капиталов и динамика стоимости в перспективе относится к априорной информации, которая не формируется

¹⁵ Международные основы интегрированной отчетности. Режим доступа: <https://www.iasplus.com/en-gb/resources/global-organisations/iirc> (дата обращения: 25.03.2023).

¹⁶ Integrated Reporting. Режим доступа: <https://www.integratedreporting.org> (дата обращения: 25.03.2023).

Рис. 2 Рекомендуемая балансовая модель в логике интегрированной отчетности



в традиционном учете, в целом, существенная часть информации носит немонетарный и качественный характер, базируясь на оценочных суждениях. Тем не менее, представляет интерес идея применения балансового подхода к такого рода отчетности, в частности, возможности возврата от счетной к балансовой теории в качестве базовой парадигмы, как предлагают В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет. Идеи построения тотального баланса, всеохватывающего баланса, квантифицированного баланса в условиях современной широкой трактовки деловой активности коммерческой организации соответствуют вызовам текущего момента и социальному заказу на информацию, балансовым образом отформатированную не только в коммерческом, но в ее расширенном социально-экономическом измерении» [1]. При этом результаты создания стоимости, распределенные по времени и воплощенные в различных видах капитала организации, обеспечиваются совокупными источниками ресурсов, относящимися к сфере ее финансовых отношений и нефинансовых обязательств перед обществом с его социальными группами и индивидуальными представителями, гуманитарными ценностями и этическими нормами.

Отчетность устойчивого развития дает возможность оценить характер и уровень вклада организации в общественный прогресс, охватывая «одновременно экономические, экологические и социальные аспекты деятельности организации (например, «триединый итог», отчетность в области корпоративной ответственности и т.д.)¹⁷. С 2000 года было выпущено несколько версий руководств GRI (2000, 2002, 2006, 2011, 2013). Сегодня полностью завершился переход от Руководств GRI к новой модульной системе Стандартов GRI. В октябре 2021 года были представлены обновленные GRI Standards – 2021. Они включают универсальные стандарты (GRI 1-3), которые описывают общие положения,

принципы и подходы к составлению отчетности, тематические, раскрывающие существенные аспекты в области экономического (серия GRI 200), экологического (серия GRI 300) и социального (серия GRI 400) воздействия организации, и отраслевые (были введены в версии 2021 года и предназначены для конкретных отраслей)¹⁸. Причем в последнем опубликованном отчете GRI подчеркивается принцип двойной существенности, развитие которого является следствием взаимодействия с Европейской консультативной группой по финансовой отчетности (EFRAG). Принцип предполагает, что корпоративная отчетность имеет ориентацию на две целевые аудитории стейкхолдеров: инвесторов и поставщиков финансового капитала, для которых принципиальна информация о создании экономической стоимости (финансовая существенность) и другие заинтересованные стороны, которым важна информация о влиянии компании на экономику, окружающую среду, социум, территориальное развитие и т.д. (существенность воздействия). Объединение этих принципов и дает понимание двойной существенности¹⁹.

Комплекс показателей отчетности по стандартам GRI охватывает широкий круг объектов, которые можно определить как воздействия организации на экономику, окружающую среду и людей, в том числе на права человека. Эта информация представляет интерес не только поставщикам капитала, но и значительно более широкому кругу заинтересованных лиц, причем существенная ее часть носит нефинансовый и качественный характер. Соответственно, быть сформированной средствами только бухгалтерского учета в его существующем формате такая информация не может, хотя определенная ее часть имеет учетное происхождение, либо опирается на учетные практики в расширенном понимании (экологический, социальный, стратегический управленческий учет и другие). Модель отчетности GRI в меньшей степени замкнута и слабее ассоциируется с балансовым подходом, хотя идея триединого итога также может рассматриваться как результат влияния организации на изменение всех вовлеченных капиталов (экономического, экологического и социального).

¹⁷ Руководство по отчетности в области устойчивого развития. Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 25.03.2023).

¹⁸ GRI. Режим доступа: <https://www.globalreporting.org> (дата обращения: 25.03.2023).

¹⁹ GRI Annual Report 2021. Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 25.03.2023).

Рис. 3 Изменения в бухгалтерском учете для формирования ESG-отчетности



Формирование данных отчетности организации, как правило, базируется на той информации, которая генерируется в системе учета. И, надо признать, что данные системного бухгалтерского учета, безусловно, не соответствуют потребностям для составления тех видов отчетности, которая относится к нефинансовой. В традиционные объекты бухгалтерского учета, которые подлежат измерению и регистрации в учетной системе, безусловно, не входят такие содержательные элементы, как стратегия, взаимодействие со стейкхолдерами, качество корпоративного управления, этика и добросовестность команды менеджеров, подходы в области менеджмента, показатели экономической, экологической и социальной категорий отчета об устойчивом развитии. Также не подлежат учетной регистрации такие элементы интегрированного отчета, как характеристика среды, возможности и риски, стратегия и распределение ресурсов, бизнес-модель, перспективы на будущее и все виды капиталов. Такого рода информация может формироваться в системе соответствующим образом модифицированного управленческого учета, а в более правильной трактовке – нефинансового учета, структурированного по информационным сегментам запросов на информацию о специфических объектах и категориях, характеризующих устойчивость, социальную ответственность и способность компании наращивать капиталы, не только собственные, но и вовлеченные в ее деловую активность в той или иной степени.

Соответственно для концептуального развития учета в контексте информационного обеспечения корпоративной отчетности можно выбрать два сценария: оставить в его предметной сфере

только финансовую составляющую, в том числе отдельные аспекты, которые входят в подмножество нужной для ESG-отчетности информации, либо расширить концептуальную сферу, предметную область и методологию учета, в значительной степени формируя информационную базу не только финансовой, но и нефинансовой отчетности.

По нашему мнению, именно во втором варианте лежит перспектива развития бухгалтерского учета, как востребованной информационной практики и научно обоснованной системы методов. Выбор релевантной для пользователей информации, ее содержательная обработка, сохранение баланса репутационных выгод организации и объективного информирования стейкхолдеров, следование принципам «ответственной» отчетности, определение соответствующих актуальным запросам учетных объектов, отчетных показателей и комментариев, по нашему мнению, останется той частью учетной практики, которая не может быть реализована путем цифровых технологий с последующей заменой человека-профессионала искусственным интеллектом. При этом определенным образом меняются предметное поле и концептуальная сфера учета – учет переходит в сферу многомерного измерения и оценки деловой активности и ее влияния на окружающую среду, перспектив развития бизнеса и влияния на совокупный общественный капитал. На рисунке 3 представлены основные направления изменений в бухгалтерской теории и практике для информационного обеспечения ESG-повестки и устойчивой отчетности.

Вопросы развития видов учета и формирования в его содержательном поле системы,

отвечающей запросам всего комплекса корпоративной отчетности, являются предметом рассмотрения ученых и практиков уже достаточно долгое время. В частности, высказываются идеи создания систем интегрированного учета (Т.Ю. Серебрякова, О.Р. Кондрашова) [5], единой системы бухгалтерского учета (И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева) [6], бизнес-учета (В.С. Плотников, О.В. Плотникова) [7; 8], повышения роли управленческого учета в подготовке интегрированной отчетности и разработки системы показателей, способной объединить финансовый и нефинансовый отчеты (М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская) [4; 9], интегрированной учетно-аналитической системы (И.В. Кальницкая) [10] и другие. В большинстве этих предложений представлено расширенное видение предмета и функционала учета и его видов, роли в продуцировании данных финансового и нефинансового характера с целью сохранения релевантности как информационно-управленческой практики. В специальной литературе используются термины «нефинансовый учет», «интегрированный учет», «ESG-учет», «бизнес-учет». В данной работе примем за основу, как наиболее содержательный, термин «интегрированный учет».

Естественным при таком подходе является вопрос о том, сможет ли существующая методологическая база учета обеспечить такой информационный скачок. Возникает ряд вопросов, связанных с ее развитием для обеспечения интегрированного учета, в котором возникают новые категории ценности, появляется потребность в перспективной информации, возникают сложности, связанные с измерением нефинансовых объектов и многомерным характером

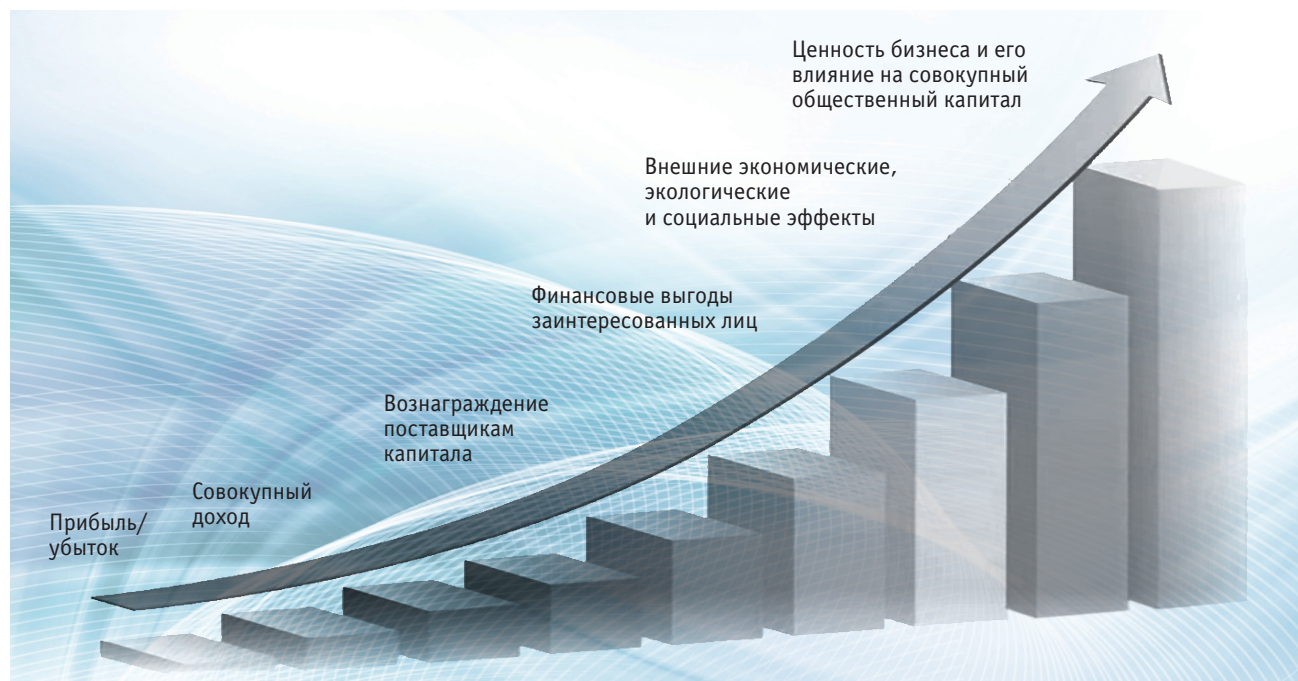
результатов активности организации, присутствием оценочных суждений и субъективностью ряда показателей. Это существенно расширяет привычные рамки учетной практики и предполагает ее определенный «апгрейд» в части используемых методов и концепций, учетных объектов, предметного поля и концептуальной сферы, базовых принципов относительно финансовой и нефинансовой информации, правил идентификации и измерения объектов, временных рамок для получения и агрегирования информации разных видов. Например, появляются новые объекты интегрированного учета, структурируемые в содержательные конструкции, соответствующие семантике «ответственной» отчетности (элементы бизнес-модели, риски, показатели результативности, нефинансовые выгоды, влияния). Также расширяется содержание уже существующих объектов, таких как активы и ресурсы, капиталы, требования к активам, обязательства и добровольные обременения, результаты, права собственности, распоряжения, пользования, выгодополучения. Например, актив может трактоваться как некий ресурс, существующий как средство или возможность для осуществления чего-либо, а его ценность не всегда является денежной, есть иные виды полезности (экологическая, гуманитарная и т.д.). Эволюция понятия активы включает целый ряд этапов – от балансовых и контролируемых до располагаемых и фактически используемых ресурсов (рисунок 4).

Соответственно права собственности сменяются на права доступа/пользования/получения некой воплощенной в нем выгоды (в форме обязательств или добровольных обременений). Как,

Рис.4 Эволюция понятия «актив» для интегрированного учета



Рис. 5 Эволюция понятия «результат» для интегрированного учета



например, отмечает В.С. Плотников, «фундаментальные концепции интегрированной отчетности указывают профессиональным бухгалтерам и финансистам на необходимость развития и уточнения традиционной методологии учета, так как представление активов в виде остатка ресурсов организации заменено капиталами» [8]. Надо отметить, что в своих трудах автор последовательно выдвигает идею формирования бизнес-учета как специфического вида учета, обеспечивающего информацию для составления интегрированной отчетности, и вносит целый ряд интересных предложений, например, об изменении порядка отражения хозяйственных фактов в логике события (действия) результат (факт хозяйственной жизни) для перехода от ретроспективной реконструкции хозяйственных фактов к их перспективному видению, расширению понятий капиталов, обязательств, капитализации затрат и других [7; 8].

Следует отметить, что происходит существенное расширение и такого традиционного понятия «результат», как объекта учета в ESG-повестке (рисунок 5).

В рамках парадигмы двойственности баланс «капиталы = обязательства» в целом вписывается в логику нефинансовой отчетности и расширенное понимание деловой и социально влияющей активности экономического субъекта. Существенно расширив понятие полученных через капиталы ресурсов и обязательств или добровольных обременений перед их держателями (выгодополучателями), возможно придерживаться балансовой теории моделирования механизма создания стоимости в виде совокупности различного рода эффектов.

Применение же счетной теории в интегрированном учете как базы может быть связано с рядом затруднений: представить объект, подлежащий учету, в виде счета, возможно при условии, что можно количественно измерить его изменения и собственно измеритель, в котором можно оценить эти изменения; как минимум, здесь сложно обойтись только денежным измерителем. Кроме того, в концепции диграфизма должен существовать объект, который меняется синхронно, логика такого изменения относительно нефинансовых объектов может быть иной, чем в традиционной бухгалтерии. Также в двойной бухгалтерии сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических и отражает результативность деятельности. Итоги деятельности в нефинансовой отчетности могут быть разнонаправленными, взаимозависимыми и не измеримыми количественно. Также не все принципы и допущения финансового учета применимы при интеграции с нефинансовым, например, имущественной обособленности, денежного измерителя, непрерывности, осмотрительности, временной определенности фактов хозяйственной деятельности и некоторые другие. Все эти методологические вопросы неоднозначны по вариантам решения и требуют отдельной полноценной проработки.

Большая часть информации нефинансового характера для составления релевантной для стейкхолдеров, выполняющей коммуникативную функцию отчетности, может формироваться внутри системы бухгалтерского учета без ломки ее методологического ядра, но с существенным расширением видения его роли, объектов, принципов и структуры.

Результатами проведенного автором исследования является ряд положений, определяющих значимые направления развития бухгалтерского учета в контексте повестки устойчивого развития и ответственного бизнеса. Предложенные подходы могут быть использованы для развития методологии учета в контексте новых потребностей в учетной информации и развивающихся видов корпоративной отчетности.

Заключение

Изменения корпоративной отчетности, как основного информационного продукта учета, безусловно, оказывают определенное воздействие на концептуальную сферу, методы и принципы учета, расширяя его предметную область, сферу охвата объектов, делая многомерными метрики деятельности хозяйствующего субъекта,


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. Суцц В.П., Хорин А.Н., Шеремет А.Д. Комплексный анализ и аудит интегрированной отчетности по устойчивому развитию компаний: монография. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 184 с. DOI: 10.12737/1072676.
2. Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность» // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – №8(6). – С. 31-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-31-41.
3. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №35(281). – С. 2-15.
4. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №16(310). – С. 2-9.
5. Серебрякова Т.Ю., Кондрашова О.Р. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №8 (350). – С. 2-16.
6. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25(271). – С. 2-17.

трансформируя базовые понятия и критерии признания и преломления информации об объектах. Именно это является перспективной сферой развития учетной практики, оставляя значительную ее часть вне сферы алгоритмических цифровых решений.

Бухгалтерский учет для корпоративной отчетности может быть определен как интегрированный учет, который включает финансовую, нефинансовую, оценочную информацию и профессиональные суждения, частично опирается на методологический базис учета (концепция двойственности, балансовая теория, счета, стоимостное измерение), а частично использует иные методы из смежных видов учета и информационных практик. При этом он формирует информацию, необходимую стейкхолдерам, моделируя свое предметное поле и используя системность и логическую целостность, как преимущество. 

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. Suits, V.P. Chorin A.N., SHeremet A.D. *Kompleksnyy analiz i audit integrirovannoy otchetnosti po ustoychivomu razvitiyu kompaniy* [Comprehensive Analysis and Audit of Integrated Reporting on Sustainable Development Companies]. Moscow, INFRA-M Publ., 2020. 184 p. DOI: 10.12737/1072676.
2. Malinovskaya N.V. Problemy definitsii «korporativnaya otchetnost'» [Problems of the Definition of Corporate Reporting]. *Uchet. Analiz. Audit. – Accounting. Analysis. Auditing*, 2021, no. 8(6), pp. 31-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-31-41.
3. Solov'eva O.V. Tendentsii razvitiya korporativnoy otchetnosti: integrirovannaya otchetnost' [Corporate Reporting Trends: Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2013, no. 35(281), pp. 2-15 (in Russ.).
4. Vakhrushina M.A., Malinovskaya N.V. Korporativnaya otchetnost': novye trebovaniya i napravleniya razvitiya [Corporate Reporting: New Requirements and Development Directions]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2014, no. 16(310), pp. 2-9 (in Russ.).
5. Serebryakova T.YU., Kondrashova O.R. Upravlencheskiy uchët informatsii po segmentam kak chast' integrirovannogo ucheta [Managerial Accounting for Segment Information as a Part of Integrated Accounting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2015, no. 8 (350). – pp. 2-16 (in Russ.).
6. Bogataya I.N., Evstaf'eva E.M. Issledovanie sovremennykh tendentsiy razvitiya bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossiyskoy Federatsii [Study of the Modern Trends in Accounting and Reporting in the Russian Federation]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2013, no. 25(271), pp. 2-17 (in Russ.).

7. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №13(307). – С. 25-34.
8. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция экологического капитала в бизнес-учете и интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Том 24. – №12(486). – С. 1330-1348.
9. Малиновская Н.В. Организация процесса перехода к интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Том 25. – №3(489). – С. 300-313.
10. Кальницкая И.В. Интегрированная учетно-аналитическая система для целей управления организацией // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №22(316). – С. 2-13.
7. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Biznes-uchet i integrirovannaya otchetnost' [Business Accounting and Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2014, no. №13(307), pp. 25-34 (in Russ.).
8. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Kontseptsiya ekologicheskogo kapitala v biznes-uchete i integrirovannoy otchetnosti [The Concept of Environmental Capital in Business Accounting and Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2021, Vol. 24, no. 12(486), pp. 1330-1348 (in Russ.).
9. Malinovskaya N.V. Organizatsiya protsessa perekhoda k integrirovannoy otchetnosti [Organizing the Transition to Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2022, Vol. 25, no. 3(489), pp. 300-313 (in Russ.).
10. Kal'nitskaya I.V. Integrirovannaya uchetno-analiticheskaya sistema dlya tseley upravleniya organizatsiyey [Integrated Accounting and Analytical System for Organization Management Purposes]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët – International Accounting*, 2014, no. 22(316), pp. 2-13 (in Russ.).

Для цитирования

Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет и корпоративная отчетность: возможности и перспективы развития в esg-повестке // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №4. – С. 10-22.

For citation

Odintsova T.M. Buhgalterskiy uchët i korporativnaya otchetnost': vozmozhnosti i perspektivy razvitiya v esg-povestke [Accounting and Corporate Reporting: Opportunities and Development Prospects in the ESG Agenda]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2023, no. 4, pp. 10-22 (in Russ.).



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



Насыщенная деловая программа



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



Лучшие спикеры



Только актуальные темы

ОНЛАЙН
КОНГРЕСС
ИПБ РОССИИ
2023

30 ноября-
1 декабря



ИПБ РОССИИ



8 800 500-54-51



congress@ipbr.org



www.ipbr.org



DOI: 10.51760/2308-9407_2023_4_23
 УДК 657
 ВАК 5.2.3

Повышение полезности информации о расходах по обычным видам деятельности в отчетности

Increasing Information Usefulness on General Expenses in Reporting

Псковский государственный университет,
 Российская Федерация, Псков

Светлана Николаевна Богатырева

канд. экон. наук, доцент кафедры экономики,
 финансов и финансового права
 e-mail: niko72@bk.ru

180004, Российская Федерация, г. Псков,
 ул. Л. Толстого, д. 42, кв. 163.
 Тел. +7 (911) 398-50-47.

Pskovskiy gosudarstvennyy universitet
 (Pskov State University) Russian Federation, Pskov

Svetlana N. Bogatyreva

PhD in Economics, Associate Professor at the
 Economics, Finance and Financial Law Department
 e-mail: niko72@bk.ru

ap. 163, 42 L. Tolstoy st., Pskov 180004,
 Russian Federation.
 Phone +7 (911) 398-50-47.

Аннотация. В современных условиях ведения деятельности, характеризующихся ростом конкуренции, нововведениями в бухгалтерском учете и все большим применением цифровых технологий в сфере бухгалтерского учета и отчетности актуальным является повышение полезности информации о расходах по обычным видам деятельности, раскрываемой в Отчете о финансовых результатах. Внешние пользователи данной формы отчетности в настоящее время могут определить рентабельность продаж, структуру выручки, долю косвенных расходов. В то же время показатели для оценки возможностей организации получать прибыль в условиях усиления конкуренции, снижения потребительского спроса, изменения конъюнктуры рынка отсутствуют. В этой связи в Отчете о финансовых результатах предлагается ввести итоговую строку о расходах по обычным видам деятельности с выделением из нее постоянных расходов и амортизации. Это позволит определить запас финансовой прочности организации, дополнительно оценить эффективность деятельности по прибыли EBITDA. Повышение полезности информации для принятия экономических решений обеспечивает цифровизация процесса получения необходимой информации разных уровней аналитичности для исчисления аналитических показателей. Поэтому автором предлагаются конкретные уровни детализации расходов организации при применении формата XBRL при представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронном виде с использованием анализа больших данных.
Ключевые слова: расходы; отчет о финансовых результатах; производственная себестоимость; коммерческие расходы; управленческие расходы; анализ больших данных отчетности; прибыль EBITDA; лимит несущественных затрат.

Abstract. In modern business conditions characterized by rising competition, innovations in accounting and the increasing use of digital technologies in accounting and reporting, it is relevant to increase the usefulness of information on general expenses disclosed in the statement of financial results. External users of this reporting form can currently determine the profitability of sales, revenue structure, and the share of indirect expenses. At the same time, there are no indicators to assess the organization's ability to make a profit in conditions of increased competition, reduced consumer demand, and changes in market environment. In this regard, it is proposed to introduce a bottom line on general expenses distinguishing fixed costs and depreciation in the statement of financial results. This will enable to determine the financial strength of the organization, and additionally evaluate the performance efficiency on EBITDA profit. Increasing the usefulness of information for making economic decisions is ensured by the process digitalization of obtaining the necessary information of analyticity different levels for calculating analytical indicators. Therefore, the author suggests specific levels of detail of the organization's expenses using the XBRL format when presenting accounting (financial) statements in electronic form through the use of big data analysis.

Keywords: expenses; statement of financial results; production cost; commercial expenses; management expenses; big data analysis of reporting; EBITDA profit; non-essential cost limit.

Введение

Расходы организации являются одной из важных учетных категорий, поскольку они непосредственно участвуют в исчислении финансового результата деятельности организации. Экономическая сущность расходов определяет необходимость в постоянном исследовании подходов к их идентификации, способов признания в учете и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информация, раскрываемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна быть полезной заинтересованным пользователям. В связи с этим в Отчете о финансовых результатах целесообразно приводить не общую сумму расходов, а в разрезе каких-либо их видов (на основе принятой классификации, позволяющей использовать такую информацию пользователям для анализа расходов, финансовых результатов деятельности организации, ее эффективности в целях принятия управленческих экономических решений).

В международной практике финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»¹ разрешены два подхода раскрытия информации о расходах компании: 1) по характеру расходов (nature of expense), заключающийся в представлении информации о расходах по их видам (расходы на выплаты работникам, амортизационные отчисления и т.д.); 2) по функциям расходов или себестоимости продаж (function of expense или cost of sales), означающий раскрытие информации о расходах в зависимости от их назначения, т.е. для реализации какой функции были использованы ресурсы (с целью производства продукции, осуществления расходов на распространение продукции, функций управления (в стандарте отмечено, что должна быть раскрыта, как минимум, себестоимость продаж) [1].

Каждая компания, которая составляет финансовую отчетность по международным стандартам самостоятельно выбирает тот метод представления отчетных показателей, «который позволит представлять наиболее надежную финансовую отчетность» [2, С. 302].

Расходы по обычным видам деятельности в настоящее время в России представляют собой себестоимость продаж, коммерческие расходы и управленческие расходы [3, С. 5]. Данные группы расходов выделены по функциональному признаку их осуществления, т.е. используется второй метод представления информации о расходах по основной деятельности по МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [2, С. 301].

Приведение данных по такой классификации позволяет пользователям получить информацию

о расходах, осуществленных в связи с непосредственным производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, выполнением других непроизводственных процессов по осуществлению обычных видов деятельности. Чтобы информация о расходах по указанным составляющим была полезной, все используемые ресурсы по ведению обычной деятельности должны быть правильно, достоверно классифицированы, оценены и раскрыты в отчетных документах.

Всем известно, что на величину конечного финансового результата значительное влияние оказывает финансовый результат от продажи продукции, работ, услуг, значение которого зависит в большой степени от расходов по обычным видам деятельности. Поэтому предметом совершенствования представления информации в отчетности являются эти виды расходов.

В настоящее время по данным Отчета о финансовых результатах можно определить разные, абсолютные и относительные, показатели их динамики, структуры и рентабельности производственной и всей обычной деятельности.

Однако, изменяющиеся рыночные условия хозяйствования, требования налогового законодательства об обязанности организаций определять добросовестность контрагента, а также процессы цифровизации экономики требуют изучения иной информации о расходах организации, влияющих на величину прибыли от продажи продукции, работ, услуг.

По мнению автора, в Отчете о финансовых результатах целесообразно раскрывать информацию о расходах по осуществлению деятельности не только по функциям, но и в зависимости от изменения объема производства (продажи) продукции (работ, услуг). Так как для стабильности деятельности желательно долгосрочное сотрудничество, то очень важно для организации иметь представление о запасе финансовой прочности контрагента. Именно этот показатель можно определить имея информацию о переменных и постоянных расходах.

Актуальность исследуемой проблемы усилилась в связи с введением в действие новых федеральных стандартов по бухгалтерскому учету запасов, основных средств и нематериальных активов, так как организациям по новому порядку предоставлено право несущественные затраты по приобретению, созданию запасов, основных средств и нематериальных активов признавать расходами периода, что в свою очередь требует учитывать их при анализе расходов и финансовых результатов по обычным видам деятельности.

Стандартного представления бухгалтерской финансовой отчетности в электронном виде в настоящее время уже недостаточно, так как технологии анализа больших данных позволяют получать информацию по определенному показателю отчетности по разным классификационным признакам. В этой связи актуальным является определение закрытого и открытого контента по расходам по обычным видам деятельности.

¹ IAS 1 – 2021 Issued IFRS Standards (Part A). Режим доступа: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf> (дата обращения: 10.12.2022).

Обозначенные проблемы обусловили цель написания статьи – выработка предложений по изменению модели представления информации о расходах по обычным видам деятельности в Отчете о финансовых результатах для повышения ее полезности для пользователей в современных условиях.

Предлагаемая структура и содержание расходов по обычным видам деятельности повысит качество отчетной информации, увеличит возможности анализа финансовых результатов и полезность

информации для принятия управленческих решений пользователями.

Методы исследования

Реализация исследовательских задач была достигнута на основе анализа бухгалтерского законодательства в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, мнений ученых, а также учетной и отчетной информации

Таблица 1. Содержание информации о расходах по обычным видам деятельности в 1991–2010 гг.

ГОД	НАЗВАНИЕ ФОРМЫ ОТЧЕТНОСТИ, КОД СТРОКИ И СОДЕРЖАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ
1991 ²	ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИИ 040 «Затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг)» Отражаются затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг)
1992 ³	ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИИ 040 «Затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг)» Отражаются затраты на производство и сбыт реализованной продукции (работ, услуг)
1996 ⁴	ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ 020 «Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг» Отражаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (без учета сумм, отражаемых по статье «Управленческие расходы»), относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам). Затраты, связанные со сбытом продукции, в данные строки 020 не включаются 030 «Коммерческие расходы» Отражаются затраты по сбыту, учитываемые на счете 43 «Коммерческие расходы» и относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам) 040 «Управленческие расходы» Отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с установленным порядком и списываемые с него при определении финансовых результатов непосредственно в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». В случае, если организацией не принят в учетной политике вышеуказанный порядок списания общехозяйственных расходов, то доля их, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам), отражается по статье «Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг»
2000 ⁵	ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» Отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам В случае признания организацией управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы при этом отражаются по статье «Управленческие расходы» 030 «Коммерческие расходы» Затраты, связанные со сбытом продукции в данные статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются, а отражаются по статье «Коммерческие расходы» отчета о прибылях и убытках. 040 «Управленческие расходы» Отражаются общехозяйственные расходы, в случае признания организацией управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности

² Письмо Минфина СССР от 26.07.1991 г. № 33В «Инструкция о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций». Режим доступа: <https://bazanra.ru/minfin-sssr-pismo-n33v-ot26071991-h173920/> (дата обращения: 15.12.2022).

³ Письмо Минфина РФ от 24.06.1992 № 48 «Инструкция о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1137/ (дата обращения: 15.12.2022).

⁴ Приказ Минфина РФ от 27.03.1996 №31 «О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 году». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10096/6608875af0f828c870d7d9e84fa23f4c6696e5/ (дата обращения: 15.12.2022).

⁵ Приказ Минфина России от 28.06.2000 №60н «Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28130/57dc7bb01c20b6dc7bef67e9c38f5ef7f513c799/ (дата обращения: 15.12.2022).

некоторых экономических субъектов. Методологической основой исследования были такие методы, как сравнительно-правовой, логический, метод классификации и другие.

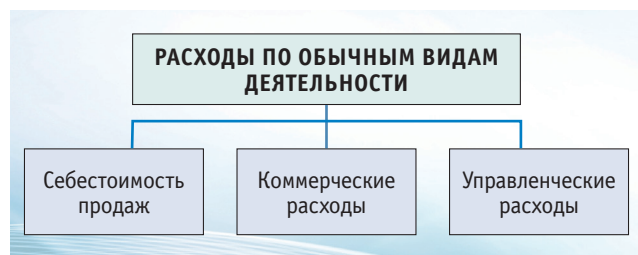
Правовой аспект раскрытия информации о расходах по обычным видам деятельности

Регламентация порядка раскрытия информации о финансовых результатах, составляющими которых являются доходы, расходы, в том числе по осуществлению обычных видов деятельности, осуществлялась во все периоды регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России. Так как бухгалтерский учет является прикладной наукой, то направления его совершенствования определялись изменениями, происходящими в экономике, которые требовали наличия доступной полезной информации для управления.

Совершенствование подходов к раскрытию информации о финансовых результатах по обычным видам деятельности осуществлялось в несколько этапов и ориентировано оно было на реализацию принципов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности. В табл. 1 представлены этапы раскрытия информации о расходах по обычным видам деятельности в Отчете о финансовых результатах.

Из данных табл. 1 и указанных нормативно-правовых документов можно заключить, что за 10 лет развития бухгалтерского учета и отчетности в России существенно изменился состав и подход к раскрытию информации о расходах организации по обычным видам деятельности. Так, в период с 1991 по 1995 гг. включительно информация о расходах по обычным видам деятельности раскрывалась только по одной строке «Затраты на производство реализованной продукции» без их детализации по функциям и назначению. С 1996 г. по настоящее время количество элементов расходов по обычным видам деятельности, информация по которым раскрывается в Отчете о финансовых результатах, не менялось и с 2010 года⁶ они представлены тремя показателями (рис. 1).

Рис. 1. Состав расходов по обычным видам деятельности с 2010 года



⁶ Приказ Минфина РФ от 02.06.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 20.12.2022).

Причиной перехода на три элемента расходов по обычным видам деятельности является необходимость повышения полезности раскрываемой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям для оценки эффективности деятельности организации и принятия правильных экономических управленческих решений. Вместе с увеличением количества показателей возникли и новые проблемы в их учете и представлении в отчетности, решения по которым в дальнейшем определены автором.

Результаты исследования и их обсуждение. Затраты на продукт и расходы периода

Понятие, состав и другие вопросы учета расходов по обычным видам деятельности определены в настоящее время ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁷, но уже запланирован проект нового ФСБУ «Расходы организации»⁸.

В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, связанные с производством и реализацией продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ и оказанием услуг. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, осуществление которых связано с этими видами деятельности соответственно.

Категория «расходы» используется для исчисления финансового результата деятельности организации за отчетный период. Поэтому одной из важных задач в бухгалтерском учете является определение вида затрат «в зависимости от периода отнесения на прибыль» [4, С. 102] «по отношению к единице продукции» [5, С. 90]. По данным признакам выделяют затраты на продукт и затраты (расходы) периода.

Затраты на продукт – это затраты, которые включаются в производственную себестоимость продукции, и по окончании периода эти затраты распределяются между остатком готовой продукции на складе и реализованной продукцией. Остаток готовой продукции будет отражаться в бухгалтерском балансе, а затраты, относимые на

⁷ Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н «Расходы организации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 20.01.2023).

⁸ Приказ Минфина РФ от 22.02.2022 №23н «Об утверждении Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022-2026 гг. и признании утратившим силу приказа Минфина РФ от 05.06.2019 г. №83н. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_412530/ (дата обращения: 20.01.2023).

реализованную продукцию, представляют собой производственную себестоимость реализованной продукции, и признаются частью расходов по обычным видам деятельности, и участвуют в исчислении финансового результата.

Согласно п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», затраты, включаемые в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, классифицируются на прямые и косвенные.

Прямыми признаются затраты, которые прямо относятся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг. Исторически такими затратами являются основные материалы, заработная плата производственных рабочих вместе с отчислениями на социальные нужды и другие при соблюдении указанного требования.

Косвенными признаются затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг. К ним относятся общепроизводственные затраты, а также управленческие затраты, если они связаны с производством продукции, работ, услуг.

Управление производством является ключевой функцией общего управления организацией. Поэтому некоторые управленческие затраты, целью которых является обеспечение нормальных условий осуществления производственного процесса (выдача производственного задания, управление своевременным обеспечением производства материалами, организация сбора и обработки информации о результатах производства и пр.) тоже признаются производственными затратами. Поэтому применение новой концепции понятия производственных затрат меняет состав управленческих затрат, исходя из объекта управления. Например, заработная плата заместителя директора по производству должна быть признана производственными затратами, так как от принятия управленческих решений по организации производства зависит выполнение плана производства и другие производственные задачи.

Возникновение управленческих производственных затрат обусловлено объективной необходимостью управления производственным процессом, поэтому, по мнению автора, необходимо ввести новую статью затрат «Производственные управленческие затраты». Учет таких затрат целесообразно организовать на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с отражением по самостоятельной статье затрат. Данные затраты признаются косвенными, поэтому они должны включаться в себестоимость продукции путем распределения.

Перечень прямых и косвенных производственных затрат, а также способы распределения косвенных затрат организация определяет самостоятельно и указывает в учетной политике. В связи с этим очень важным для достоверности исчисления себестоимости продукции является выбор методики распределения косвенных производственных затрат. В настоящее время применяются как

традиционные, так и современные способы распределения таких затрат [6]. Каждая организация выбирает тот метод, который по мнению управленческого персонала отвечает принципам достоверности, реальности, полезности информации или рациональности ведения учета.

Таким образом, величина себестоимости продаж зависит от правильности отнесения использованных ресурсов к производственным затратам, а также принятия решения об отнесении производственных затрат на продукт или к расходам периода, которые в фактическую себестоимость не включаются.

Себестоимость продаж, представляющая собой производственную себестоимость реализованной продукции, включающей только производственные затраты, позволяет исчислить один из первых промежуточных финансовых результатов – валовую прибыль. Валовая прибыль, как показатель Отчета о финансовых результатах, в промышленных предприятиях «позволяет проследить поэтапный процесс формирования финансового результата...» [7, С. 23]. В зависимости от соотношения производственных затрат на продукт и производственных расходов периода можно получить разную величину валовой прибыли и соответственно прибыль (убыток) от продаж. Это является учетной проблемой для организации. Для ее решения необходимо определить допустимый уровень несущественных производственных затрат.

Расходы периода (периодические расходы) – это расходы, которые относятся на уменьшение прибыли в том отчетном периоде, в котором возникли. Они не включаются в производственную себестоимость продукции, так как необходимость их осуществления не зависит от количества производимой продукции. Они обусловлены созданием необходимых условий ведения деятельности. К ним относятся коммерческие расходы и расходы, связанные с управлением предприятия в целом, а также, как было отмечено ранее, несущественные производственные затраты.

Коммерческие расходы – это часть расходов по обычным видам деятельности, которая связана с продажей продукции, товаров, работ, услуг. Они вместе с управленческими расходами участвуют в формировании прибыли (убытка) от продаж⁹.

В Отчете о финансовых результатах с 1996–1999 гг. по строке «Коммерческие расходы» отражались затраты по сбыту, относящиеся к реализованной продукции. С 2000 г. было разрешено коммерческие затраты признавать в Отчете о финансовых результатах в полном объеме расходами периода. Этот порядок действует и в настоящее время.

О.Б. Зильберштейн и Т.Л. Шкляр на основе проведенного анализа отмечают, что связь между коммерческими расходами и выручкой присутствует,

⁹ Воробьева О. Что включают коммерческие расходы. Режим доступа: <https://www.fid.ru/articles/159564-chto-vklyuchayut-kommercheskie-rashody> (дата обращения: 25.01.2023).

Таблица 2. Нормативно-правовые документы, которыми определено право признавать затраты на продукт расходами периода

№ п/п	Номер и название документа	Номер пункта, абзаца	Содержание документа
1.	ФСБУ 5/2019 «Запасы»	абзац 2 п. 2	затраты, которые должны были включаться в стоимость запасов, предназначенных для управленческих нужд, могут признаваться расходами периода, в котором были понесены.
2.	ФСБУ 6/2020 «Основные средства»	п. 5	затраты на приобретение, создание активов, признаваемых основными средствами, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией, могут признаваться расходами периода, в котором они понесены.
3.	ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»	п. 7	затраты на приобретение, создание активов, признаваемых нематериальными активами, но имеющих стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией, могут признаваться расходами периода, в котором завершены капитальные вложения, связанные с приобретением, созданием этих активов.

но «влияние коммерческих расходов на выручку несущественное» [8]. Это обосновывает действующий порядок признания их в Отчете о финансовых результатах. То есть траты по сбыту продукции целесообразно признавать расходами периода, а не расходами, относящимися на продукт.

Управленческие расходы – это расходы, которые не связаны с производством, хранением и сбытом продукции, но необходимы для функционирования предприятия [9].

Новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», регулирующий, в том числе состав фактической себестоимости произведенной продукции, в п. 26 определяет, что в нее не включаются управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Они признаются расходами периода и уменьшают прибыль от продажи продукции, работ, услуг в полном объеме.

Достоинством такого способа признания затрат расходами периода является то, что «он позволяет формировать минимальные затраты для оценки себестоимости выпущенной продукции...» и определить такой важный показатель, как «маржинальный доход» [10].

В последнее время в бухгалтерском учете все больше при ведении бухгалтерского учета реализуют принцип рациональности учета.

В соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н рациональное ведение бухгалтерского учета означает его ведение исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации.

В частности, в целях реализации принципа рациональности несущественные затраты на продукт могут быть признаны расходами периода. Это право организациям предоставлено новыми федеральными стандартами по бухгалтерскому учету запасов, основных средств и нематериальных активов (табл. 2).

Признание таких затрат расходами периода обусловлено значительными затратами времени на регистрацию фактов хозяйственной жизни с «малоценными» объектами учета, их списания в производство, на проведение инвентаризации и одновременно низкой ценностью информации об этих объектах. Это означает, что на принятие экономического решения пользователей отсутствие затрат по «малоценным объектам учета» в себестоимости продукции не повлияет. На это указывают и специалисты Фонда «НРБУ «БМЦ» в Рекомендации Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств»¹⁰.

С другой стороны, признание части производственных затрат расходами периода приведет к уменьшению финансового результата от обычных видов деятельности, и, как следствие, чистой прибыли, что является неблагоприятной ситуацией для собственника компании, акционеров, участников, которые получают дивиденды с прибыли. Поэтому требование рациональности учета необходимо реализовывать вместе с требованием осмотрительности, предусматривающей наряду с большим признанием расходов и обязательств, не допуская при этом создания скрытых резервов, т.е., не занижая прибыль. Кроме того, уменьшая затраты на продукт, организация уменьшает величину активов, что влияет на некоторое снижение коэффициентов платежеспособности. Степень влияния несущественных производственных затрат на финансовые показатели продемонстрирована на примере основных средств в табл. 3.

Из данных табл. 3 видно, что существует очень существенное влияние величины лимита малоценных основных средств на сумму прибыли. При первом варианте доля лимита малоценных основных средств в выручке составляет 12,5%, а при втором варианте – 6,25%. Очевидно, можно констатировать, что при первом варианте организация нарушает принцип осмотрительности, так как очень существенно уменьшает прибыль по сравнению со 2 вариантом.

¹⁰ Рекомендации Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств». Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=398651> (дата обращения: 20.02.2023).

Таблица 3. Пример влияния величины лимита малоценных основных средств, прибыль от продажи продукции

№ п/п	Показатели	Лимит стоимости	
		1 вариант – 100000 руб.	2 вариант – 50000 руб.
1.	Приобретен компьютер – СПИ-3 года	90000 руб.	45000 руб.
2.	Выручка от реализации продукции	800000 руб.	800000 руб.
3.	Затраты на производство продукции без применения стоимостного лимита	250000 руб. (в том числе сумма амортизации – 30000 руб.)	235000 руб. (в том числе сумма амортизации – 15000 руб.)
4.	Затраты на производство продукции без амортизации малоценных основных средств (с использованием стоимостного лимита)	220000 руб.	220000 руб.
5.	Расходы периода без малоценных основных средств	80000 руб.	80000 руб.
6.	Расходы периода с учетом стоимости малоценных основных средств	170000 руб. (80000+90000)	125000 руб. (80000+45000)
7.	Финансовый результат от продажи продукции (прибыль).		
	- без применения стоимостного лимита (стр. 2-стр. 3-стр.5),	470000	485000
	- с применением стоимостного лимита (стр. 2-стр. 4-стр. 6)	410000	455000
8.	Рентабельность продаж, %		
	- без применения стоимостного лимита	58,75	60,62
	- с применением стоимостного лимита	51,25	56,87
9.	Доля лимита малоценных основных средств в выручке, %	12,5	6,25
10.	Разница в уровне рентабельности продаж, %	7,5	3,8

Рациональное ведение учета затрат давно применяется в налоговом учете. Отличие реализации данного требования в налоговом учете от сферы бухгалтерского учета состоит в том, что в нем четко определена сумма несущественных затрат и часть из них не признается расходами периода, а учитывается в расходах, связанных с производством продукции, пропорционально реализованной и нерезализованной продукции. Наличие разных подходов к определению расходов в бухгалтерском и налоговом учете приводит к возникновению разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, что требует исчисления отложенного налога на прибыль, который, как известно, влияет на величину чистой прибыли. Поэтому, на взгляд автора, при установлении уровня несущественных производственных затрат в бухгалтерском учете необходимо прогнозировать вид, величину отложенного налога на прибыль и его влияние на чистую прибыль.

Таким образом, чтобы не исказить величину валовой прибыли, прибыли от продаж и не навредить собственникам, не снизить значение текущей платежеспособности организации, необходимо обосновывать аналитическими расчетами принимаемый уровень несущественных производственных затрат. На основе условного примера в табл. 3 можно рекомендовать, что лимит малоценных основных средств, да и других расходов в совокупности может находиться в пределах 3-5% от суммы

среднегодовой выручки. Это позволит организации реализовать принцип рациональности и возместить потери от уровня инфляции.

Аналитическая полезность расходов по обычным видам деятельности

Отчет о финансовых результатах содержит табличное представление доходов, расходов и финансовых результатов за отчетный период. Интерес к информации об указанных показателях проявляют многие внешние пользователи бухгалтерской финансовой отчетности.

Например, заимодавцы, поставщики и подрядчики изучают динамику выручки, чтобы определить, будут ли своевременно погашены предоставленные организации займы и причитающиеся им выплаты за поставленные материальные ресурсы или оказанные работы и услуги.

Инвесторы изучают динамику выручки, прибыли, чтобы оценить доходность акций и принять решение о приобретении или их продаже.

Анализ финансовых результатов в целом позволяет определить «наиболее рациональные способы использования ресурсов, сформировать структуру средств организации и определить направления развития деятельности в целом» [11, С. 136]. Анализ Отчета о финансовых результатах проводится с использованием различных методов: горизонтальный, вертикальный, факторный, трендовый

анализ, расчет финансовых коэффициентов, сравнительный анализ.

Аналитическая полезность результатов анализа финансовых результатов определяется следующими факторами:

- 1) количеством периодов, за которые раскрывается информация в отчете;
- 2) составом анализируемых показателей;
- 3) методикой ведения бухгалтерского учета раскрываемых показателей, т.е. учетной политикой в отношении конкретного элемента отчета о финансовых результатах;
- 4) методикой проведения анализа финансовых результатов.

Как известно, отчетная информация должна отвечать требованиям сравнимости и сопоставимости. В настоящее время на государственном уровне установлено, что информация в отчетности отражается как минимум за два отчетных периода. При этом, данные о наличии активов, капитала и обязательств в бухгалтерском балансе приводятся на три отчетные даты. Безусловно, наличие такой информации позволяет провести анализ динамики активов и пассивов и отдельных показателей финансового состояния. В то же время показатели рентабельности продаж, продукции можно определить только за два года, а темп роста финансовых показателей определяется только за один отчетный год. Такой порядок раскрытия информации не позволяет реализовать в полной мере принцип сравнимости. Конечно, данную проблему можно решить, если использовать Отчет о финансовых результатах за прошлый год. Это решение может быть принято, если показатели бухгалтерской финансовой отчетности сопоставимы за ряд лет (в нашем случае за три года). Если в отчетном периоде в методику учета были внесены изменения, то данные за третий год в отчетности за прошлый год будут несопоставимы, так как при ретроспективном пересчете корректируются данные последнего года, информация по которому представляется в бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Вместе с этим надо отметить, что в годовых отчетах зарубежных компаний данные о финансовых результатах представляются за три года, а данные об активах и капитале – за два года. Например, Отчет о прибылях и убытках американской компании WALMART за 2016 год составлен за 3 отчетных года, а бухгалтерский баланс – за 2 года¹¹.

Учитывая значимость финансовых показателей для оценки финансового состояния организации, ее эффективности предлагается вместо двух отчетных периодов информацию о финансовых результатах представлять за три отчетных периода.

Целесообразность такого решения, на взгляд автора, обусловлена еще распространением представления бухгалтерской финансовой отчетности в

электронном виде с возможностью проведения анализа больших данных. В этой связи в значительной степени будет использоваться трендовый анализ финансовых результатов, что требует представления информации (данных) за период не менее 5 лет. Причем такие данные должны быть сопоставимы, поэтому в случае изменения учетной политики организации должны будут корректировать показатели не за один отчетный период, а за период не менее 5 лет. Такую же точку зрения высказывают и другие ученые. По мнению И.С. Ефименко, О.Л. Масловой, трендовый «анализ возможен при наличии сопоставимых данных за несколько лет» [11, С. 138].

Состав показателей расходов по обычным видам деятельности в Отчете о финансовых результатах позволяет в результате горизонтального анализа оценить динамику производственных и непроизводственных расходов (коммерческих и управленческих), оценить темп их роста и сравнить с темпом роста выручки, тем самым определить причины изменения прибыли от продаж.

Проведение факторного анализа прибыли от продаж позволяет «оценить под влиянием какого фактора и на какую сумму изменилась...» [11, С. 138] прибыль от продаж. Обособленное отражение себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходов дает возможность определить, как каждый из этих элементов расходов по обычным видам деятельности повлиял на изменение прибыли от продаж. Выявленное влияние (положительное или отрицательное) является основанием для анализа причин такой ситуации и определения способов управления расходами на предприятии. Внешние пользователи результатов факторного анализа могут использовать для оценки влияния на прибыль от продаж производственных и непроизводственных расходов. На взгляд автора, для принятия потенциальным контрагентом решения о сотрудничестве с данной организацией, результатов факторного анализа расходов по обычным видам в разрезе указанных элементов недостаточно, так как отсутствует информация, позволяющая определить безопасную границу отрицательного влияния роста расходов на прибыль от продаж.

Для определения запаса финансовой прочности предприятия аналитики проводят анализ безубыточности по методике взаимосвязи показателей «Затраты-Выручка-Прибыль». В основе этого направления анализа лежит деление затрат на переменные и постоянные, которые определяются в системе управленческого учета. Переменные затраты – это те, которые зависят от объема производства (продаж), поэтому они включаются в себестоимость продукции. Постоянные затраты в пределах определенного масштаба производимой продукции не зависят от количественных показателей производства, поэтому они не включаются в себестоимость продукции, но должны при этом покрываться прибылью, которая получена от реализации продукции.

¹¹ Тинькофф журнал. Инвестору: как читать отчетность. Режим доступа: <https://journal.tinkoff.ru/finotchetnost/> (дата обращения: 25.02.2023).

В реальной действительности во многих проблемных ситуациях для принятия управленческого решения по стабилизации ситуации и недопущению снижения эффективности производства в качестве входной информации используется величина себестоимости продукции, исчисленной по переменным затратам. Как известно, такой метод калькулирования себестоимости называется «директ-костинг» [12]. Напомним, что при калькулировании продукции по указанному методу переменные затраты состоят из переменных производственных затрат и переменных непроизводственных расходов, т.е. коммерческих и управленческих.

Значимость исчисления себестоимости продукции только по переменным затратам описывает в своей работе Г.В. Савицкая [7]. Она считает, что по сформированной информации за конкретный отчетный период можно оценить эффективность производства отдельных видов продукции и скорректировать ассортимент производства, более точно провести факторный анализ прибыли, осуществить анализ безубыточности производства (продаж) и решить другие производственные вопросы.

На основе применения метода «директ-костинг» можно исчислить дополнительный промежуточный финансовый результат – маржинальный доход (прибыль), равный разнице между выручкой от реализации продукции и переменными расходами. Этот финансовый результат должен покрывать постоянные расходы и приносить организации прибыль от осуществляемой деятельности. При вычитании из маржинального дохода (прибыли) постоянных расходов определяется прибыль (убыток) от продажи продукции. Из приведенных расчетов видно, что такой показатель, как финансовый результат от продажи продукции, который отражается в действующей форме Отчета о финансовых результатах можно исчислить, используя расходы организации, сформированные по другому классификационному признаку, что теоретически определяет возможность раскрытия информации в Отчете о финансовых результатах переменных и постоянных расходов.

Однако МСФО и российское законодательство для раскрытия информации о расходах по обычным видам деятельности в Отчете о финансовых результатах применение метода «директ-костинг» не допускает. Государство в этом случае дает возможность хозяйствующим субъектам реализовать право на коммерческую тайну в отношении более детальной информации о расходах организации. Такой же вывод констатирует Г.В. Савицкая, но при этом добавляет, что информацию о переменных и постоянных затратах «необходимо формировать в бухгалтерском учете, а в Отчете о финансовых результатах в виде справки отражать величину постоянных затрат в себестоимости реализованной продукции...», чтобы «...внешние пользователи могли оценить операционные риски...» потенциального или настоящего контрагента [7, С. 23].

О необходимости раскрытия в Отчете о финансовых результатах информации о сумме постоянных

расходов по обычным видам деятельности, отмечают А.П. Понкратова, А.Н. Сырбу [13], которые считают, что на основании общей суммы расходов по обычным видам деятельности и постоянных расходов можно определить величину переменных расходов, значение которых используется для исчисления маржинального дохода. Его величина показывает степень покрытия постоянных расходов. Снижение соотношения маржинального дохода и постоянных расходов свидетельствует о снижении эффективности производственной деятельности.

Положительное значение наличия информации о постоянных расходах в Отчете о финансовых результатах заключается в том, что пользователь может определить пороговую величину выручки от продажи продукции, при которой маржинальный доход равен сумме постоянных расходов, т.е. организация не получает прибыли от основной деятельности, но и не находится в зоне убытка. А для оценки уровня риска снижения прибыли от продаж внешний пользователь может определить «зону финансовой безопасности», которая показывает «насколько высок риск оказаться в зоне убытков».

В стандартизированной форме Отчета о финансовых результатах предлагается ввести дополнительные строки «Расходы по обычным видам деятельности – всего» и «в том числе постоянные расходы». Пример исчисления значимых показателей (пороговой выручки и запаса финансовой прочности) приведен в табл. 4 по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Богдановичский комбикормовый завод» за 2022 год¹².

Из рассчитанных показателей табл. 4 видно, что в 2022 году сумма маржинальной прибыли выросла, ее уровень в выручке от продажи продукции также увеличился и составил в 2022 году 39,66%. АО «Богдановичский комбикормовый завод» и в 2021 году, и в 2022 году находился в зоне прибыли, у него уровень финансовой прочности в 2022 году составил 18,46%, что на 1,89% больше, чем в 2021 году. Эти показатели внешнему пользователю (поставщику сырья, инвесторам) говорят о хорошей финансовой устойчивости компании. И в случае ухудшения условий ведения деятельности, у организации есть время и резервы для стабилизации ситуации. Именно в этом и заключается цель предложения автора об отражении постоянных расходов в Отчете о финансовых результатах (причем проведение дополнительных учетных процедур не потребуются, так как классификация затрат на переменные и постоянные осуществляется в системе управленческого учета практически в каждой компании).

Анализ финансовых результатов деятельности организации проводится аналитиками компании по различным методикам. Основные результаты анализа должны быть раскрыты в Пояснениях к

¹² Бухгалтерская финансовая отчетность АО «Богдановичский комбикормовый завод за 2022 год». Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=23989&type=3> (дата обращения: 25.04.2023).

Таблица 4. Пример использования постоянных расходов в методике «Затраты-Выручка-Прибыль»

№ п/п	Показатели	2021 г.	2022 г.
1.	Выручка, тыс. руб.	6025987	6270809
2.	Переменные производственные расходы, тыс. руб.	3633764	3763355
3.	Переменные коммерческие и управленческие расходы, тыс. руб.	9424	14253
4.	Маржинальная прибыль, тыс. руб. (стр. 7-(стр. 5+стр.6))*	2382799	2493201
5.	Постоянные общепроизводственные расходы, тыс. руб.	1825412	1856221
6.	Постоянные коммерческие и управленческие расходы, тыс. руб.	162452	171571
7.	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	394935	465409
8.	Удельный вес маржинальной прибыли в выручке, к-т (стр. 4/стр.1)	0,3954	0,3966
9.	Пороговый объем продаж, тыс. руб. ((стр.5+стр.6)/стр.8)	5027476	5112940
10.	Запас финансовой прочности:		
	- в абсолютном выражении, тыс. руб. (стр. 1-стр.9)	998511	1157869
	- в относительном, % ((стр. 1-стр.9)/стр. 1)×100%	16,57	18,46

* Примечание: так как в стандартной форме Отчета о финансовых результатах не отражается переменная себестоимость, то указание постоянных расходов в ней позволит исчислить маржинальную прибыль. А это, в свою очередь, даст возможность рассчитать показатели, позволяющие оценить запас финансовой прочности организации.

бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах в текстовой форме. Как известно, в Отчете о финансовых результатах отражается три промежуточных показателя финансовых результатов (валовая прибыль, прибыль (убыток) от продаж и прибыль (убыток) до налогообложения). Вместе с этим, для оценки способности организации вернуть вложения инвесторов некоторые аналитики в нашей стране исчисляют показатель прибыли – EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), который рассчитывается по методике национальных стандартов США (US GAAP) [14].

Согласно классической формуле, EBITDA — это прибыль организации до вычета процентов, налога на прибыль и амортизации. Она показывает финансовый результат компании, исключая влияние эффекта структуры капитала, налоговых ставок и амортизационной политики организации¹³. Данный показатель полезен при сравнении компаний одной отрасли, независимо от структуры капитала, размера деятельности [14, С. 47]. При ее определении учитывается финансовый результат не только от основной деятельности, но и от прочих операций. Показатель EBITDA на основе данных российской формы Отчета о финансовых результатах определяется по формуле:

$$EBITDA = ЧП + НП + ПРупл + Ам$$

где: ЧП – чистая прибыль отчетного года (строка 2400),

НП – налог на прибыль (строка 2410),

ПРупл – сумма процентов к уплате (строка 2330),

Ам – сумма амортизации основных средств и нематериальных активов (в настоящее время это данные строки 5640 раздела 6 «Затраты на производство» Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Из приведенной формулы видно, что для расчета показателя необходима информация о сумме

амортизации основных средств и нематериальных активов, которая не раскрывается в действующей форме Отчета о финансовых результатах. По форме отчета МСФО, сумма амортизации раскрывается только, если компания расходы по операционной деятельности отражает по «характеру расходов», т.е. по их видам. Если расходы отражаются способом «по назначению», то амортизация не включена в обязательный перечень раскрываемых показателей. Компании самостоятельно принимают решение о детализации информации о расходах.

Вместе с этим надо заметить, что для раскрытия информации о сумме прибыли, приближенной к величине денежного потока компании корректируют чистую прибыль не только на суммы процентов, налога на прибыль, амортизации, но и на величину других доходов и расходов [14], например, на сумму обесценения запасов, основных средств, на суммы курсовой разницы и т.п.

Кроме того, в основе определения суммы прибыли EBITDA может использоваться (по терминологии зарубежных стандартов) не чистая прибыль, а операционная прибыль, которая показывает финансовый результат только от основной деятельности компании, т.е. без учета результатов от прочих операций. В этом случае, данный показатель называется OIBDA — операционная прибыль до вычета амортизации основных средств и нематериальных активов [14]. Однако на практике данный термин практически не используется.

Согласно требованиям по бухгалтерскому учету США, показатели, которые рассчитываются не классическим способом, не могут называться EBITDA и OIBDA. К ним добавляется определение «скорректированный» (adjusted), «скорректированный EBITDA», «скорректированный OIBDA» и так далее [14].

Учитывая значимость этого финансового показателя, многие зарубежные и российские компании,

¹³ Audit-it.ru. Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/finansaliz/terms/performance/ebitda.html> (дата обращения: 20.03.2023).

у которых ценные бумаги обращаются на международных фондовых биржах рассчитывают сумму EBITDA или скорректированный EBITDA и показывают ее в своей отчетности в пояснениях к ней.

Например, показатель EBITDA включен в ПАО «Лукойл» в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности при раскрытии информации по операционным и географическим сегментам¹⁴. Итоговую сумму такой прибыли можно определить и по данным Отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе консолидированной финансовой отчетности ПАО «Лукойл» за 2021 год, так как в этом отчетном документе имеется строка «износ и амортизация» (как было указано ранее, сумма амортизации используется для исчисления EBITDA (операционная прибыль (978945 млн руб.) + износ и амортизация (425466 млн руб.) = 1404411 млн руб.). Именно такая сумма отражена в примечаниях к отчетности по операционным сегментам деятельности. Из приведенного примера видно, что если буквально следовать методике определения EBITDA, описанной выше, то в отчетности отражена сумма OIBDA, так как при ее исчислении не учитываются результаты прочих операций.

В Отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе консолидированной финансовой отчетности ПАО «Мечел» за 2021 год информация об амортизации не отражается, но ее величина показывается в Примечаниях к консолидированной финансовой отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности при раскрытии информации по сегментам деятельности¹⁵. Сумма EBITDA в отчетности компании не показывается, но ее можно рассчитать по приведенным данным, как по классической форме, так и скорректированную на другие показатели.

В Отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе консолидированной финансовой отчетности ПАО «НК «Роснефть» за 2021 год информация об амортизации и подобных показателях отражается отдельной строкой «износ, истощение и амортизация», а также в примечаниях к отчетности по сегментам деятельности¹⁶. Величина прибыли EBITDA не раскрывается, но ее можно рассчитать по приведенным данным.

В Отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе консолидированной финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2021 год информация об амортизации не отражается отдельной строкой. Она входит в состав операционных расходов, которые

расшифровываются в примечаниях к Отчету о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе¹⁷. Инвесторы по приведенным данным в отчетности могут самостоятельно исчислить показатель EBITDA. При этом, надо отметить, что в «Отчете о деятельности в области устойчивого развития за 2018 год в составе ключевых финансово-экономических показателей Группы Газпром» отражен показатель «Приведенный показатель EBITDA»¹⁸. В примечаниях указано, что показатель рассчитывается как операционная прибыль за вычетом амортизации и убытка от обесценения активов (за исключением дебиторской задолженности, авансов выданных и предоплаты). Из этого понятно, что руководство ПАО «Газпром» считает более полезным показатель прибыли EBITDA, исчисленный на основе операционной прибыли (приведенный показатель OIBDA), а не всей прибыли, учитываемой финансовый результат от прочих операций.

По своей сущности данный показатель является промежуточным финансовым результатом. При его определении можно корректировать как чистую прибыль, так и операционную прибыль, т.е. он обладает многовариантностью исчисления. Учитывая значимость указанного показателя, в нашей стране существуют справочные сервисы, где можно ознакомиться с показателями, отражающими финансовое состояние фирмы, в том числе исчислить сумму прибыли EBITDA, например сервис «Кономи.ру», который предназначен для инвесторов фондового рынка Московской биржи¹⁹. В то же время, ввиду отсутствия значения амортизации в Отчете о финансовых результатах, значение прибыли EBITDA по отдельным компаниям определить невозможно. Поэтому в форме Отчета о финансовых результатах предлагается отражать только сумму амортизации, так как другие показатели, на которые может быть скорректирована чистая прибыль раскрываются в Отчете о финансовых результатах, либо в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Сумму амортизации предлагается отражать отдельной подстрокой, которая раскрывает строку «Расходы по обычным видам деятельности – всего».

При этом надо отметить следующее, сумма амортизации в настоящее время отражается в разделе 6 «Затраты на производство» Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Для расчета показателя EBITDA (скорректированного EBITDA) можно использовать эти данные. Проблема существует только в том, что не все экономические субъекты обязаны составлять Пояснения к бухгалтерскому балансу и Отчету о

¹⁴ Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Лукойл» за 2021 год. Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=17&type=4&attempt=1> (дата обращения: 24.03.2023).

¹⁵ Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Мечел» за 2021 год. Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=1942&type=4&attempt=1> (дата обращения: 25.04.2023).

¹⁶ Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» за 2021 год. Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=6505&type=4> (дата обращения: 25.04.2023).

¹⁷ Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Газпром» за 2021 год. Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=934&type=4> (дата обращения: 25.04.2023).

¹⁸ Отчет о деятельности в области устойчивого развития за 2018 год (с. 24). Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=934&type=8> (дата обращения: 25.04.2023).

¹⁹ Как рассчитывать EBITDA. Режим доступа: <https://www.finam.ru/publications/item/kak-rasschitat-ebitda-20200706-19560/> (дата обращения: 25.03.2023).

Таблица 5. Пример исчисления показателей OIBDA, EBITDA и финансовых коэффициентов

№ п/п	Показатели	2021 г.	2022 г.
1.	Выручка, тыс. руб.	6025987	6270809
2.	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	394935	465409
3.	Амортизация основных средств и нематериальных активов, тыс. руб.	87996	97588
4.	OIBDA (прибыль от продаж до вычета амортизации (износа), тыс. руб. (стр. 2 +стр. 3)	482931	562997
5.	Чистая прибыль, тыс. руб.	157824	161998
6.	Проценты к уплате, тыс. руб.	17402	17729
7.	Налог на прибыль, тыс. руб.	43021	48067
8.	EBITDA (прибыль до вычета процентов, налога на прибыль и амортизации), тыс. руб. (стр. 5+стр. 6 +стр. 7+стр. 3)	306243	325382
9.	Рентабельность продаж по прибыли от продаж, %	6,55	7,42
10.	Рентабельность продаж по прибыли EBITDA, %	5,08	5,19
11.	Среднегодовая величина заемного капитала, тыс. руб.	989697,5	1016649,5
12.	Коэффициент соотношение долга к EBITDA, лет (стр. 11/стр.8)	3,23	3,12

финансовых результатах. В этом случае отсутствует возможность исчислить дополнительный промежуточный финансовый результат как для инвесторов, так и для других заинтересованных лиц.

Включение в Отчет о финансовых результатах показателя «Амортизация (износ)» позволит исчислить сумму EBITDA и разные финансовые коэффициенты на ее основе. Например, для дополнительной оценки эффективности производства продукции (работ, услуг) исчислить рентабельность продаж по EBITDA, а также коэффициент соотношения долга к EBITDA, показывающий уровень долговой нагрузки организации. Пример исчисления дополнительных видов прибыли и финансовых коэффициентов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Богдановичский комбикормовый завод» за 2022 год приведен в табл. 5.

Из табл. 5 видно, что величина прибыли от продажи продукции до вычета амортизации в 2022 году по сравнению с 2021 годом, выросла на 16,6%. Это свидетельствует о том, что организация хорошо генерирует доход от продажи своей продукции и оказания других услуг. Величина прибыли до уплаты процентов, налога на прибыль и вычета амортизации (EBITDA) в 2022 году также увеличилась. Однако темп прироста составил всего 6,2%. Это свидетельствует о том, что результат от прочих операций привел к уменьшению прибыли и оттоку денежных средств. Деятельность предприятия рентабельна и в 2022 году рентабельность продаж по прибыли EBITDA по сравнению с 2021 годом увеличилась, но незначительно и составила 5,19%.

Коэффициент долговой нагрузки по EBITDA в АО «Богдановичский комбикормовый завод» в 2021–2022 гг. составил немного больше 3 лет, причем в 2022 году его значение уменьшилось с 3,23 до 3,12. В целом можно сказать, что у завода нормальная долговая нагрузка и в 2022 году она улучшилась.

Значимость прибыли до уплаты процентов, налога на прибыль и амортизации для инвестора

заключается в возможности сравнить эти показатели со значениями других предприятий этой же отрасли. Например, в ОАО «Ливенский комбикормовый завод»²⁰ значение EBITDA в 2021 году – 90508 тыс. руб., а в 2022 году – 200376 тыс. руб., что значительно отличается от показателей в АО «Богдановичский комбикормовый завод» (табл. 5).

Коэффициент долговой нагрузки в ОАО «Ливенский комбикормовый завод» в 2021 году составил 17,83 года, а в 2022 году – 10,06 лет, что в разы превышает предполагаемый период погашения долгов в АО «Богдановичский комбикормовый завод». Для инвестора такая информация является очень ценной, так как можно оценить риски невозврата вложений в конкретное предприятие.

Таким образом, в условиях повышения роли инвестиций внутри нашей страны, раскрытие информации об амортизации непосредственно в Отчете о финансовых результатах повышает полезность информации этого отчетного документа для инвесторов и самих предприятий.

Бухгалтерская финансовая отчетность и анализ больших данных

В условиях развития цифровой экономики все больше возникает спрос не на стандартный состав отчетной информации, а на использование базы данных об элементах бухгалтерской финансовой отчетности. Поэтому, одна из главных задач бухгалтера при составлении бухгалтерской финансовой отчетности будет состоять в организации аналитического учета объектов бухгалтерского учета по разным классификационным признакам. В Отчете о финансовых результатах целесообразно будет отразить только один элемент отчетности – расходы по обычным видам деятельности.

²⁰ Бухгалтерская финансовая отчетность ОАО «Ливенский комбикормовый завод» за 2022 год. Режим доступа: <https://bo.nalog.ru/organizations-card/2710924> (дата обращения: 21.04.2023).

Таблица 6. Предлагаемая форма Отчета о финансовых результатах (в части доходов и расходов по обычным видам деятельности)

Действующая форма Отчета о финансовых результатах		Предлагаемая форма Отчета о финансовых результатах	
Выручка	2110	Выручка	2110
Себестоимость продаж	2120	Себестоимость продаж	2120
Валовая прибыль	2100	Валовая прибыль	2100
Коммерческие расходы	2210	Коммерческие расходы	2210
Управленческие расходы	2220	Управленческие расходы	2220
нет		Расходы по обычным видам деятельности – всего	2230
		в том числе:	
нет		постоянные расходы	2231
нет		амортизация	2232
Прибыль (убыток) от продаж	2200	Прибыль (убыток) от обычной деятельности	2200

При этом в специальной программе должен быть заложен алгоритм поиска информации о расходах по разным признакам: по отношению к производству (производственные и непроизводственные), по видам (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие), по отношению к объему производства (продаж) (постоянные и переменные), по отношению к налогу на прибыль (учитываемые и не учитываемые в налоговом учете) и пр. На 2-ом уровне поиска информации можно определить признак детализации информации: виды производимой продукции (работ, услуг), места осуществления деятельности, операционные сегменты деятельности, на 3-м уровне можно отслеживать данные о затратах по событиям, которые еще не произошли, но будут совершены в будущем и т.д.

Процесс представления отчетных данных в разрезе классификационных и взаимосвязанных показателей в электронном виде называется таксономией отчетности. Работа по указанному направлению ведется и Советом по МСФО.

«Таксономия МСФО делает возможным компьютерное восприятие отчетности по МСФО в формате XBRL²¹»²². XBRL является расширением формата XML, который применяется в нашей стране для представления отчетности в электронном виде в налоговые органы. Именно XBRL дает возможность представлять в электронном виде данные, которые каждый пользователь (имея программу XBRL) может получить по какому-либо элементу отчетности в разрезе разных классификационных признаков одновременно. Таксономия отчетности повышает полезность отчетной информации через увеличение аналитичности сведений и возможность

проведения сравнительного анализа определенных показателей разных компаний по всему миру.

В перспективе на основе углубления цифровизации экономики будет востребован многомерный бухгалтерский учет, основанный на методе классификации, учитывающий не только правовой аспект хозяйственной деятельности, но и в значительной степени экономический.

«Применение многомерной классификации в качестве основы учета позволяет сохранить преимущества существующей системы учета, основанной на фактах хозяйственной жизни, и расширить область применения бухгалтерского учета за счет событий, не являющихся фактами. К таким событиям относятся плановые события, предварительные события..., вид экономико-правовых отношений, статус события и т.д.» [15].

Таким образом, таксономия отчетности, в том числе и в части расходов по обычным видам деятельности, потребует разработки классификации расходов, имеющей закрытый и открытый контент для внешних пользователей. Внедрение многомерного бухгалтерского учета потребует все в большей степени проявления профессионального суждения при регистрации фактов хозяйственной жизни.

Для более наглядного представления предложений по модификации состава показателей Отчета о финансовых результатах в части расходов по обычным видам деятельности в табл. 6 представлена предлагаемая форма Отчета о финансовых результатах.

Предлагаемое содержание Отчета о финансовых результатах позволит пользователям дополнительно оценить эффективность деятельности организации, запас финансовой прочности, долговую нагрузку организации и на основе анализа информации принять соответствующие экономические управленческие решения.

Заключение

Расходы организации являются важным объектом всех видов учета и отчетности, так как они оказывают существенное влияние на показатели разных

²¹ XBRL (Xtensible Business Reporting Language – «расширяемый язык деловой отчетности») – формат передачи регуляторной, финансовой и другой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами МСФО, Basel, Solvency и другими.

²² GAAPRU. Председатель Ханс Хугерворт о МСФО, японских стандартах, гудвилле и улучшении раскрытий. Режим доступа: https://gaap.ru/articles/Predsedatel_IASB_KHans_KHugervorst_o_MSFO_yaponskikh_standartakh_gudville_i_uluchshenii_raskrytiy/ (дата обращения: 15.04.2023).

финансовых результатов деятельности организации. Особое влияние на эффективность бизнеса оказывают расходы по обычным видам деятельности, поэтому информация о них, раскрываемая в Отчете о финансовых результатах, должна быть полезной, сопоставимой и сравнимой за ряд лет.

Раскрытие информации о расходах по обычным видам деятельности в виде себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходов позволяет исчислить валовую прибыль и итоговую прибыль (убыток) от продаж, т.е. финансовый результат от обычных видов деятельности. На основе приведенных данных можно провести стандартный анализ финансовых результатов.

В новых условиях ведения деятельности, которые характеризуются повышением конкуренции, увеличением затрат на осуществление хозяйственных процессов, востребованностью инвестирования на внутреннем рынке, существенными изменениями в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, для принятия решений о вложении средств в конкретное предприятие регламентированной информации инвестору недостаточно.

Для повышения полезности информации о расходах организации по обычным видам деятельности автором были определены следующие предложения.

- 1) В целях реализации принципа рациональности и принципа осмотрительности при принятии решения о сумме лимита несущественных затрат, признаваемых расходами периода, предлагается принимать значение, равное не более 3-5% от среднегодовой выручки.
- 2) Для прогнозирования запаса финансовой прочности организации предлагается в Отчете о финансовых результатах включить дополнительные строку 2230 «Расходы по обычным видам деятельности» и подстроку 2231 «в том числе постоянные расходы». Это позволит исчислить маржинальный доход организации пользователями,

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. Орлова О.Е. Учет расходов по их характеру и назначению // Бухгалтер Крыма: учет в унитарных предприятиях. – 2017. – № 3.
2. Кузина А.Ф., Кесян С.В., Лиховицкая А.А., Савельева П.С. Особенности отражения в отчетности информации о финансовых результатах по российским и международным стандартам // Естественно-гуманитарные исследования. – 2021. – № 34(2). – С. 299-303. DOI: 10.24412/2309-4788-2021-11001.

степень покрытия постоянных расходов и оценить запас финансовой прочности.

- 3) Для определения прибыли предприятия, приближенной к денежному потоку, очищенной от платежей за пользование кредитом и «неденежной статьи» - амортизации, а также налога на прибыль (прибыль EBITDA), предлагается обособленно отражать в Отчете о финансовых результатах сумму амортизации по введенной подстроке 2232 «Амортизация». Информация о сумме прибыли EBITDA позволит инвесторам сравнивать ее с предприятиями одной отрасли.

- 4) В целях повышения использования в управлении технологий анализа больших данных предлагается внедрять в организации элементы многомерного бухгалтерского учета, основанного на концепции классификации фактов хозяйственной жизни. В связи с этим предлагается усилить работу по организации аналитического учета затрат и расходов в разрезе классификационных признаков, не только правовых, но и экономических. Такая система учета с помощью программного обеспечения XBRL позволит представлять отчетную информацию не в виде стандартизированных форм, а в виде массива данных, из которых пользователь может получить информацию, например, о расходах по тем признакам, которые его интересуют. Задача бухгалтера в этом случае будет состоять еще в определении закрытого и открытого контента.

Таким образом, предлагаемые подходы к составу расходов по обычным видам деятельности, содержанию их элементов и раскрытию информации о них в Отчете о финансовых результатах позволят повысить качество и полезность отчетной информации для принятия управленческих экономических решений как внутренними, так и внешними пользователями. Кроме того, увеличатся возможности проведения анализа финансовых результатов деятельности организации. 

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. Orlova O.E. Uchet raskhodov po ih karakteru i naznacheniyu [Recognition of Expenses by Their Nature and Purpose]. *Buhgalter Kryma: uchets v unitarnykh predpriyatiyakh*, 2017, no. 3 (in Russ.).
2. Kuzina A.F., Kesyan S.V., Lihovitskaya A.A., Savel'eva P.S. Osobennosti otrazheniya v otchetnosti informatsii o finansovykh rezul'tatah po rossiyskim i mezhdunarodnym standartam [Features of Reporting Information on Financial Results according to Russian and International Standards]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya*, 2021, no. 34(2), pp. 299-303 (in Russ.). DOI: 10.24412/2309-4788-2021-11001.

3. Ясменко Г.Н., Германова Е.Н. Основы классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах // Политематический сетевой электронный научный журнал КубГАУ. – 2016. – №121. – С. 1300-1310.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2023. – 428 с.
5. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов. – Москва: Издательство Юрайт, 2023. – 461 с.
6. Мизиковский И.Е. Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №6. – С. 14-20.
7. Савицкая Г.В. Сущность и методика расчета валовой и маржинальной прибыли // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – №18(273). – С. 19-24.
8. Зильбештейн О.Б., Шкляр Т.Л. Взаимосвязь коммерческих расходов и выручки (на примере АО "Невинномысский азот") // Российское предпринимательство. – 2018. – Том 19. – №8. – С. 2247-2260. DOI: 10.18334/rp.19.8.39277.
9. Иванов А. Коммерческие и управленческие расходы: что это такое // Главбух. – 2021. – №18.
10. Слободняк И.А. Распределение управленческих расходов организации // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №1(199). – С. 30-37.
11. Ефименко И.С., Маслова О.Л. Современные методики анализа отчета о финансовых результатах // Вестник ОРЕЛГИЭТ». – 2014. – №4(30). – С. 136-141.
12. Гужвина Н.С. Управление себестоимостью продукции // Приоритетные направления развития науки и образования. – 2015. – №3(6). – С. 283-287.
13. Понкратова А.П., Сырбу А.Н. Недостатки отчета о финансовых результатах и рекомендации по его усовершенствованию // Современные научные исследования и инновации. – 2019. – № 6.
14. Золотухина Т.В. Показатели ЕБИТ и ЕБИТДА: особенности вычисления по данным МСФО-отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2015. – №5.
15. Ковалев А.Е. Многомерный бухгалтерский учет: теория, методология, инструментарий: Специальность 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика: автореферат диссертации на соискание учёной степени доктора экономических наук. – Новосибирск: ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2021. – 315 с.
3. YAsmenko G.N., Germanova E.N. Osnovy klassifikatsii dohodov i raskhodov dlya tseley predstavleniya v otchete o finansovykh rezul'tatah [The Basis of Classification of Income and Expenses for the Purposes in the Report on Financial Results] (in Russ.). *Politematicheskii setevoy elektronnyy nauchnyy zhurnal KubGAU*, 2016, no. 121, pp. 1300-1310 (in Russ.).
4. Kaverina O.D. *Upravlencheskiy uchët: uchebnik i praktikum dlya vuzov* [Management Accounting]. Moscow, YUrayt Publ., 2023. 428 p.
5. Volkova O.N. *Upravlencheskiy uchët: uchebnik i praktikum dlya vuzov* [Management Accounting]. Moscow, YUrayt Publ., 2023. 461 p.
6. Mizikovskiy I.E. Metodika raspredeleniya raskhodov na soderzhanie i ekspluatatsiyu oborudovaniya na sebestoimost' produktsii promyshlennogo predpriyatiya [Cost Allocation Method of the Equipment Maintenance and Operation to the Industrial Enterprise Production Cost]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 14-20 (in Russ.).
7. Savitskaya G.V. Sushchnost' i metodika rascheta valovoy i marzhinal'noy pribyli [Gross and Margin Profit Essence and Calculation Technique]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 2012, no. 18(273), pp. 19-24 (in Russ.).
8. Zil'beshteyn O.B., SHklyar T.L. Vzaimosvyaz' kommercheskih raskhodov i vyruchki (na primere AO "Nevinnomysskiy azot") [Interrelation of Commercial Costs and Revenues (based on the example of "Nevinnomyssk Azot" JSC)]. *Rossiyskoe predprinimatel'stvo - Russian Journal of Entrepreneurship*, 2018, Vol. 19, no. 8, pp. 2247-2260. DOI: 10.18334/rp.19.8.39277.
9. Ivanov A. Kommercheskie i upravlencheskie raskhody: chto eto takoe [Business and Management Expenses: What are These]. *Glavbuh*, 2021, no. 18.
10. Slobodnyak I.A. Raspredelenie upravlencheskih raskhodov organizatsii [Distribution of Management Expenses of the Organization]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët - International Accountin*, 2012, no. 1(199), pp. 30-37 (in Russ.).
11. Efimenko I.S., Maslova O.L. Sovremennyye metodiki analiza otcheta o finansovykh rezul'tatah [Modern Techniques of Report Analysis of Financial Results]. *Vestnik ORELGIET*», 2014, no. 4(30), pp. 136-141 (in Russ.).
12. Guzhvina N.S. Upravlenie sebestoimost'yu produktsii [Production Cost Management]. *Prioritetye napravleniya razvitiya nauki i obrazovaniya*, 2015, no. 3(6), pp. 283-287 (in Russ.).
13. Ponkratova A.P., Syrbu A.N. Nedostatki otcheta o finansovykh rezul'tatah i rekomendatsii po ego usovershenstvovaniyu [Shortcomings of the Statement of Financial Results and Improvement Recommendations]. *Sovremennyye nauchnyye issledovaniya i innovatsii*, 2019, no. 6 (in Russ.).
14. Zolotuhina T.V. Pokazateli EBIT i EBITDA: osobennosti vychisleniya po dannym MSFO-otchetnosti [EBIT and EBITDA: IFRS Calculation Features]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost' - Mezhdunarodnye standarty*, 2015, no. 5 (in Russ.).
15. Kovalev A.E. *Mnogomernyy buhgalterskiy uchët: teoriya, metodologiya, instrumentariy* [Multidimensional Accounting: Theory, Methodology and Instruments]. Novosibirsk, Novosibirskiy gosudarstvennyy universitet ekonomiki i upravleniya «NINH» Publ., 2021. 315 p.

Для цитирования

Богатырева С.Н. Повышение полезности информации о расходах по обычным видам деятельности в отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №4. – С. 23-37.

For citation

Bogatyreva S.N. Povyshenie poleznosti informatsii o raskhodah po obychnym vidam deyatel'nosti v otchetnosti [Increasing Information Usefulness on General Expenses in Reporting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 4, pp. 23-37 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_4_38
 УДК 33.338.001.36
 JEL G28
 ВАК 5.2.4

Налоговое агентирование по НДС при оказании электронных услуг иностранными контрагентами

VAT Tax Agency for the Provision of Electronic Services by Foreign Counterparties

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Марина Владимировна Медведева

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

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

Marina V. Medvedeva

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

Аннотация. В настоящей работе автор приводит сравнительную характеристику методов принятия к вычету НДС российскими покупателями при оказании электронных услуг, перечень которых приведен в ст. 174.2 Налогового кодекса РФ, иностранными организациями, соответственно зарегистрированными и не зарегистрированными на территории РФ, и отмечает безусловную выгоду агентской схемы, когда российская организация (покупатель электронных услуг) уплачивает НДС за иностранного продавца и впоследствии принимает к вычету этот налог. Дело в том, что агентирование по НДС при оказании таких услуг иностранными контрагентами в течение последних лет было запрещено. Таким иностранным организациям в обязательном порядке предлагалось зарегистрироваться в налоговых органах РФ, а российским покупателям запрещалось принимать к вычету НДС при применении агентской схемы. Только в начале 2022 года ситуация на рынке электронных услуг в связи с усложнением международной обстановки резко изменилась. Агентская схема вновь получила широкое распространение и в связи с изменениями в законодательстве об НДС с 1 октября 2022 года российским покупателям электронных услуг наконец-то разрешили вычет. Таким образом, иностранные продавцы электронных услуг не обязаны более вставать на учет в налоговых органах РФ, НДС за них уплачивают в бюджет РФ либо российские организации – покупатели, либо российские организации – комиссионеры. Вычет НДС, следовательно, применяют в любом случае российские покупатели электронных услуг, если они являются налогоплательщиками. В случае, если конечным покупателем электронных услуг является организация – неплательщик НДС или физическое

Abstract. In this paper the author provides a comparative description of the VAT deduction methods of Russian buyers when provided electronic services, the list of which is given in the Art. 174.2 of the Tax Code of the Russian Federation, by foreign organizations, respectively registered and not registered in the territory of the Russian Federation, and notes the unconditional benefit of the agency scheme, when the Russian organization – the buyer of electronic services pays VAT for a foreign seller and subsequently accepts this tax for deduction. The case is that VAT agency in the provision of such services by foreign counterparties has been prohibited over the past years, such foreign organizations were required to register with the tax authorities of the Russian Federation, and Russian buyers were prohibited from deducting VAT when applying the agency scheme. Only at the beginning of 2022, the situation in the electronic services market changed dramatically due to the complication of the international situation. The agency scheme was again widespread, and due to the changes in VAT legislation from October 1, 2022 Russian buyers of electronic services were finally allowed to have a deduction. Thus, foreign sellers of electronic services are no longer obliged to register with the tax authorities of the Russian Federation; VAT for them is paid to the budget of the Russian Federation either by Russian organizations – buyers or by Russian organizations – commissioners. The VAT deduction, therefore, is applied in any case by Russian buyers of electronic services, if they are taxpayers. If the ultimate purchaser of electronic services is an organization that is not a VAT payer or an individual, our state is still an unconditional winner, since an electronic service is usually sold through a Russian intermediary – an organization that must pay tax to the budget as a tax agent according to the Art. 161 of the Tax Code

лицо, наше государство по-прежнему оказывает в безусловном выигрыше, так как электронная услуга, как правило, продается через российского посредника – организацию, которая должна уплатить налог в бюджет, как налоговый агент, согласно статье 161 Налогового кодекса РФ, причем независимо от применения налогового режима, общего или упрощенного. Многие авторы статей при этом отмечают ухудшение ситуации с приобретением электронных услуг российскими покупателями в 2022 году [1-4], связанное с необходимостью исчислять и платить агентский НДС. Как видно из проведенного исследования, автор настоящей статьи не согласен с этим утверждением.

Ключевые слова: электронные услуги; налог на добавленную стоимость (НДС); налоговое агентирование по НДС; вычет НДС.

Введение

В 2023 году произошли серьезные изменения в порядке принятия НДС к вычету при налоговом агентировании на рынке зарубежных электронных услуг. История вопроса такова. После выступления Президента РФ в конце 2017 года было решено обязать всех иностранцев, оказывающих на территории РФ электронные услуги, встать на учет в налоговых органах РФ. При этом в течение четырех последующих лет, с 2018-го по 2021-гг., Минфин РФ и ФНС РФ запрещали принимать к вычету агентский НДС в случае, если российская организация – покупатель электронных услуг применяет агентскую схему [5]. 12 апреля 2022 года вышло письмо ФНС, в котором налоговые органы указали, что в связи с усложнением обстановки на рынке международных электронных услуг, продавцы этих услуг – иностранные организации не обязаны регистрироваться на территории РФ, как налогоплательщики, а платить за них НДС в российский бюджет должны российские покупатели или российские посредники, при этом покупатели – плательщики НДС могут взять к вычету этот налог. В связи с этим, безусловно, улучшилось положение российских налогоплательщиков НДС – покупателей электронных услуг. Государству же российскому особого ущерба нет, поскольку покупателями электронных услуг в РФ часто выступают физические лица и неплательщики НДС, когда речь о налоговом вычете вообще не идет, а НДС оказывается уплаченным в бюджет посредниками – налоговыми агентами. С 1 октября 2022 года эти положения закреплены в Налоговом кодексе РФ (далее НК РФ), что не могло не порадовать российских налоговых агентов по НДС.

Материалы и методы

В то время как после известного выступления Президента РФ иностранным организациям, которые

of the Russian Federation, and regardless of the application of a general or simplified tax regime. At the same time, many authors of the papers note a worsening situation with the purchase of electronic services by Russian buyers in 2022 due to the need to calculate and pay agency VAT. As can be seen from the conducted study, the author of this paper does not agree with this statement.

Keywords: electronic services; value-added tax (VAT); VAT tax agency; VAT deduction.

оказывают электронные услуги на территории РФ, было предписано законом регистрироваться на территории РФ в качестве налогоплательщиков, схема уплаты НДС по электронным услугам выглядит следующим образом [6].

Пример 1

Немецкая фирма, представительство которой зарегистрировано на территории РФ, в 2020 году оказала российской организации услугу по размещению предложений о приобретении товаров в сети «Интернет». Сумма по контракту составляет 1200 000 руб., включая НДС 200 000 руб.

Учет у продавца

- 1) Реализация услуги 1 200 000 руб. Дебет 62 Кредит 90.1
- 2) В том числе, НДС 200 000 руб. Дебет 90.3 Кредит 68
- 3) Перечислен НДС в бюджет РФ 200 000 руб. Дебет 68 Кредит 51

Учет у покупателя

- 1) Подписан акт об оказании услуги 1 000 000 руб. Дебет 20 Кредит 60
- 2) Получен счет-фактура 200 000 руб. Дебет 19 Кредит 60
- 3) Принят НДС по услуге к вычету 200 000 руб. Дебет 68 Кредит 19

Как показано в ПРИМЕРЕ 1, иностранная организация, имеющая на территории РФ постоянное представительство, действует как российская организация – плательщик НДС, которая оказывает аналогичные услуги своим соотечественникам. Следует отметить, что такой порядок уплаты НДС иностранными представительствами и филиалами действует и в настоящее время. Правда, все меньше иностранных филиалов оказывается на учете в налоговых органах РФ с момента начала спецоперации на Украине.



Начиная с 2018 года налоговые органы РФ и Минфин РФ выпустили ряд писем, в которых указывалось на невозможность принятия к вычету НДС в том случае, если российская организация – покупатель электронных услуг уплачивает агентский НДС за продавца – иностранную организацию. Это отражено, например, в письмах:

- МФ от 24.10.18 № 03-07-08/76139;
- ФНС от 18.12.20 № СД-4-3/20902@;
- МФ от 16.11.21 № 02-07-08/92474.

Ситуация резко изменилась в апреле 2022 года, когда вышло письмо ФНС от 12.04.22 № 12-08/02365@, где было сказано, что в связи с осложнением ситуации на международном рынке электронных услуг, российский покупатель может принимать к вычету агентский НДС. Позднее, с 1 октября 2022 года, соответствующие изменения были внесены в главу 21 НК РФ законом № 323-ФЗ от 14.07.22 г. Агентская схема уплаты НДС показана в ПРИМЕРАХ 2 и 3.

Пример 2

В октябре 2022 года китайская фирма оказала российской организации услугу по предоставлению в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе. Сумма контракта – 120 у.е. Китайский партнер не зарегистрирован в РФ, не имеет здесь филиала или представительства, поэтому российская организация является агентом по НДС при перечислении китайской фирме оплаты за услугу.

Учет у российского агента

- 1) Подписан акт об оказании услуги на 120 у.е.
Дебет 20 Кредит 60
- 2) Начислен агентский НДС ($120 * 20\%$) – 24 у.е.
Дебет 19 Кредит 60
- 3) Перечислено партнеру по контракту 120 у.е.
Дебет 60 Кредит 52
- 4) Начислен агентский НДС для уплаты в бюджет РФ – 24 у.е. Дебет 60 Кредит 68
- 5) Перечислен агентский НДС в бюджет РФ 24 у.е. Дебет 68 Кредит 51
- 6) Принят к вычету агентский НДС 24 у.е. Дебет 68 Кредит 19.

В ПРИМЕРЕ 2 следует отметить две особенности схемы налогового агентирования по НДС.

Во-первых, китайскому партнеру бывает сложно объяснить, что при выплате ему суммы по контракту российский агент удерживает из этой суммы НДС, подлежащий уплате в налоговую систему РФ. Поэтому агентский НДС, как правило, начисляется сверху на сумму контракта, как показано в ПРИМЕРЕ 2 [7].

Во-вторых, от китайского партнера никак нельзя получить счет-фактуру, на основании которого российский агент возьмет к вычету НДС. Поэтому российские агенты выставляют счета-фактуры сами себе, от имени иностранных организаций и

регистрируют их в рублях в книгах продаж и покупок (разделы 9 и 8 налоговой декларации по НДС соответственно).

Пример 3

Индийский партнер в ноябре 2022 года оказывает российскому контрагенту услугу по администрированию информационных систем и сайтов в сети "Интернет". При этом индийская фирма действует в РФ через российского комиссионера – организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения. Российский партнер – покупатель услуги является плательщиком НДС. Сумма контракта составляет 100 у.е., в том числе вознаграждение посреднику составляет 10 у.е.

Учет у российской организации – комиссионера

- 1) Предъявлен счет российской организации – покупателю за оказанную электронную услугу с учетом агентского НДС 120 у.е. Дебет 62 Кредит 76
- 2) Удержан агентский НДС для уплаты в бюджет РФ
20 у.е. Дебет 76 Кредит 68
- 3) Уплачен в бюджет РФ агентский НДС 20 у.е. Дебет 68 Кредит 51
- 4) Получено на расчетный счет возмещение по контракту от российского покупателя, в том числе агентский НДС 120 у.е. Дебет 51 Кредит 62
- 5) Начислен доход в виде комиссионного вознаграждения 10 у.е. Дебет 76 Кредит 90.1
- 6) Перечислено индийскому партнеру 90 у.е. Дебет 76 Кредит 52

Учет у российской организации – покупателя

- 1) Оказана услуга по акту с российским посредником 100 у.е. Дебет 20 Кредит 76
- 2) Отражен агентский НДС 20 у.е. Дебет 19 Кредит 76
- 3) Перечислено возмещение по посредническому контракту российскому комиссионеру – 120 у.е. Дебет 76 Кредит 51
- 4) Принят к вычету агентский НДС 20 у.е. Дебет 68 Кредит 19

Следует отметить, что российский посредник на упрощенной системе налогообложения не освобождается от обязанности налогового агента, при этом с суммы вознаграждения он НДС не начисляет [8], [9]. Российский же покупатель применяет общую систему налогообложения, поэтому берет к вычету агентский НДС, предъявленный ему посредником по счету-фактуре [10].

Из анализа ситуаций, приведенных в ПРИМЕРАХ, можно заключить следующее. НДС – возмещаемый налог, в представленных ситуациях наблюдается определенная «зеркальность» по нему. Если продавец – иностранец по-прежнему зарегистрирован на территории РФ в качестве

налогоплательщика, то налог попадает в бюджетную систему РФ и принимается к вычету российским покупателем.

В случае налогового агентирования налог также попадает в бюджетную систему РФ, только уплачивает его не продавец, а налоговый агент. При этом покупатель также берет НДС к вычету, если является налогоплательщиком.

В ситуации, когда покупатель электронной услуги – физическое лицо либо организация – неплательщик НДС (это может быть, например, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения), государство оказывается в неизменном выигрыше, поскольку налог попадает в бюджетную систему, а к вычету его никто не берет.

Однако в том случае, если иностранный продавец электронных услуг, не зарегистрированный в РФ, оказывает такие услуги напрямую российским неплательщикам (физическим лицам, к примеру), то НДС не попадает в российский бюджет (теряется). На эту ситуацию и указывал Президент РФ в 2017 году. Отсюда и требование, им выдвинутое, в обязательном порядке всем «Google» регистрироваться на территории РФ. И появившийся с 2018 года «налог на google», который, по сути, отдельным налогом не является, а является частью налоговой схемы по НДС.

Как следует из ПРИМЕРОВ 2 и 3, в 2022 году агентский НДС надо было начислить одновременно с уплатой иностранному поставщику, а вычет был возможен только при выполнении двух условий:

- услуга оказана (подписан акт);
- услуга оплачена и агентский НДС перечислен в бюджет РФ [11].

В 2023 году все изменил переход на Единый налоговый платеж.

С этого года компании, которые покупают товары у иностранных поставщиков и выполняют функции налогового агента, вправе платить агентский НДС в общий срок – по 1/3 части не позднее 28-го числа каждого месяца, следующего за отчетным периодом (п. 4 ст. 174 НК). Ранее перечислить налог в бюджет нужно было в день, когда компания оплачивала товары или услуги зарубежного контрагента. При этом уплата налога была одним из условий для вычета.

Принять к вычету можно исчисленный НДС, дожидаться уплаты его в бюджет больше не нужно (п. 3 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК в редакции 565-ФЗ от 28.12.2022 г.). Необходимо подтвердить расчет налога бухгалтерской справкой и выставить себе счет-фактуру в течение пяти календарных дней после оплаты иностранному поставщику. Отметим, что заявить к вычету агентский НДС безопаснее в квартале, когда исчислили налог. Чиновники запрещают переносить такие вычеты на будущие периоды, так как они предусмотрены пунктом 3, а не пунктом 2 статьи 171 НК (письмо Минфина от 14.07.2020 № 03-07-14/61018).

Нельзя не упомянуть одну особенность предоставления электронных услуг на территории РФ. Если речь идет об иностранцах – продавцах из дальнего

зарубежья (т.е. не из государств Евразийского экономического союза), то в отношениях с ними работает статья 148 НК РФ. В соответствии с этой статьей, начиная с 2016 года, местом оказания электронных услуг является территория РФ, если покупатель данных услуг осуществляет свою деятельность в РФ. При этом в п. 4 ст. 148 НК РФ есть четкая ссылка на статью 174.2 НК РФ об электронных услугах, то есть двойного толкования этой нормы быть не может.

В том случае, если продавец – иностранец является резидентом ЕАЭС (Белоруссии, Казахстана, Киргизии или Армении), то в отношениях с ним действует Приложение №18 к Договору о ЕАЭС от 29 мая 2014 года. Согласно п. 29 этого документа, местом оказания определенных услуг является место деятельности покупателя. Как и в ст. 148 НК РФ, здесь названы консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, дизайнерские, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, а также научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы, работы, услуги по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации, сопровождению таких программ и баз данных и т.д. Но прямой ссылки на ст. 174.2 российского налогового кодекса и термина «электронные услуги» здесь нет [12].

Поэтому при приобретении электронных услуг у продавца из ЕАЭС, надо внимательно читать контракт с целью идентификации данных услуг. Если эти услуги подходят под определение п. 29 Приложения № 18 Договора, то покупатель – российская организация является налоговым агентом по НДС в отношении данных услуг. Если же услуги не поименованы в настоящем пункте, то местом их оказания является территория страны – продавца. Следовательно, агентская схема не может быть применена.

Заключение

Согласно статье 161 НК РФ, агентирование по НДС, в том числе применяется в следующих случаях:

- приобретение у иностранных организаций, не зарегистрированных в РФ, определенных услуг, местом реализации которых является территория РФ;
- посреднические операции по приобретению указанных выше услуг у иностранных организаций, не зарегистрированных в российских налоговых органах.

Согласно изменениям, внесенным в ст. 148 НК РФ в 2016 году, к таким услугам относятся, в том числе так называемые электронные услуги, полный перечень которых представлен в ст. 174.2 НК РФ.

Следует отметить, что агентская схема не ставит налогового агента в сложное финансовое положение. Ведь сумму НДС, перечисленную налоговым агентом в бюджет, можно принять к вычету буквально в том же налоговом периоде при соблюдении условий по «оприходованию» услуги и уплате НДС в бюджет.




Агентский налог теряют лишь организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения с объектом «Доходы».

Запрет, наложенный чиновниками ФНС и Минфина РФ на вычет агентского НДС в 2018–2021 гг. безусловно, ухудшил финансовое положение российских организаций, которые, в силу упомянутых выше статей НК РФ, продолжали применять схему налогового агентирования по НДС при приобретении электронных услуг у иностранцев, не зарегистрированных в налоговых органах РФ. К сожалению, суды поддерживали в этом вопросе налоговые органы, а не налоговых агентов [13].

Очевидно, ситуация в 2022 году явно улучшилась для таких налоговых агентов. Филиалы и представительства иностранных организаций постепенно уходят с российского рынка электронных услуг, оставшиеся электронные продавцы испытывают

известные сложности с уплатой НДС в российский бюджет, однако такие организации продолжают оказывать электронные услуги российским покупателям.

Остается надеяться, что после успешного завершения специальной военной операции на Украине и очередного выступления российского Президента, ситуация не вернется к прежнему запрету вычета НДС российскими налоговыми агентами при покупке электронных услуг у иностранных контрагентов, не зарегистрированных на территории РФ.

Хочется также верить, что в ближайшем будущем главы государств – участников ЕАЭС внесут изменения в п.29 Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС 2014 года, после чего наступит, наконец, ясность в сфере оказания электронных услуг продавцами – резидентами стран ЕАЭС российским покупателям. 

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. Решетов К.Ю., Музалева Т.И., Живодерова А.И. Особенности системы налогообложения внешнеэкономической деятельности России // Вестник Национального Института Бизнеса. – 2022. – №3(47). – С. 67-81.
2. Хасанова С.С., Педаева И.М., Сугайпова М.С. Наука и молодежь: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых. – Грозный: издательство ФГБОУ ВО «Чеченский государственный университет им. А.А. КадYROва», 2022. – С. 443-446.
3. Брызгалин А.В., Федорова О.С., Королева М.В. Основные изменения в налоговом кодексе РФ в 2023 году // Налоги и финансовое право. – 2023. – № 1. – С. 12-92.
4. Гусева Н.М. Налогообложение: вопросы и изменения с 2022 года // Бюджетный учет. – 2022. – №1(205). – С. 44-50.
5. Зырянова Т.В., Загурский А.О. Расширенный институт налогового агентирования при администрировании НДС // Финансы. – 2019. – №1. – С. 21-25.
6. Федорова О.С., Королева М.В. Договоры с иностранными организациями: налогообложение // Налоги и финансовое право. – 2019. – №6. – С. 8-105.
7. Тюриков А.Г., Марков Д.И., Мишин К.Ю. Оценка налоговых рисков государства в области косвенного налогообложения в условиях цифровизации российской экономики // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – №14(1). – С. 112-122. DOI: 10.26794/1999-849X-2021-14-1-112-122.

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. Reshetov K.YU., Muzaleva T.I., Zhivoderova A.I. Osobennosti sistemy nalogooblozheniya vneshneekonomicheskoy deyatel'nosti Rossii [Specifics of the Taxation System of Russia's International Economic Activity]. *Vestnik Natsional'nogo Instituta Biznesa*, 2022, no. 3(47), pp. 67-81 (in Russ.).
2. Hasanova S.S., Pedaeva I.M., Sugaypova M.S. *Nauka i molodezh': sbornik materialov Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii studentov, aspirantov i molodykh uchenykh* [Science and Youth: Source Book of the All-Russian Scientific and Practical Conference of Students, Graduate Students and Young Scientists]. Grozny, CHEchenskiy gosudarstvennyy universitet im. A.A. Kadyrova Publ., 2022, pp. 443-446.
3. Bryzgalin A.V., Fedorova O.S., Koroleva M.V. Osnovnyye izmeneniya v nalogovom kodekse RF v 2023 godu [Main Changes in the Tax Code of the Russian Federation in 2023]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2023, no. 1, pp. 12-92 (in Russ.).
4. Guseva N.M. Nalogooblozhenie: voprosy i izmeneniya s 2022 goda [Taxation: Issues and Changes from 2022]. *Byudzhethnyy uchet*, 2022, no. 1(205), pp. 44-50 (in Russ.).
5. Zyryanova T.V., Zagurskiy A.O. Rasshirennyy institut nalogovogo agentirovaniya pri administrirovani NDS [Expanded Tax Agency Institution for VAT Administration]. *Finansy*, 2019, no. 1, pp. 21-25 (in Russ.).
6. Fedorova O.S., Koroleva M.V. Dogovory s inostrannymi organizatsiyami: nalogooblozhenie [Contracts with Foreign Organizations: Taxation]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2019, no. 6, pp. 8-105 (in Russ.).
7. Tyurikov A.G., Markov D.I., Mishin K.YU. Otsenka nalogovykh riskov gosudarstva v oblasti kosvennogo nalogooblozheniya v usloviyakh tsifrovizatsii rossiyskoy ekonomiki [Assessment of the State's Tax Risks in the Field of Indirect Taxation in the Context of Digitalization of the Russian Economy]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2021 no. 14(1), pp. 112-122 (in Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2021-14-1-112-122.

8. Петрова В.Ю. НДС при покупке или продаже через посредника // Бухгалтерский учет. – 2022. – №4. – С. 55-61.
9. Богданова М.М., Левичева С.В. Изменения в налоговом и бухгалтерском законодательстве для субъектов малого бизнеса // Финансовый бизнес. – 2021. – №4(214). – С. 110-112.
10. Костычева В.Л. Квалификация договоров как агентских // Защита прав предпринимателей: действующее законодательство и реалии его применения: материалы III Всероссийской научно-практической конференции. – Иркутск: Иркутский институт (филиал) ВГУЮ, 2019. – С. 66-71.
11. Гринемаер Е.А. Корпоративные отношения, договоры и прочее: из практики гражданско-правового консультирования // Налоги и финансовое право. – 2021. – №12. – С. 8-101.
12. Чепик О.В., Кузьмина А.А. Перспективы совершенствования расчетов по НДС // Перспективы социально-экономического развития России: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Чебоксары: Издательский дом «Среда», 2020. – С. 87-90.
13. Брызгалин А.В. Обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам // Налоги и финансовое право. – 2020. – №4. – С. 8-111.
8. Petrova V.YU. NDS pri pokupke ili prodazhe cherez posrednika [VAT on Purchase or Sale through an Intermediary]. *Buhgalterskiy uchet*, 2022, no. 4, pp. 55-61 (in Russ.).
9. Bogdanova M.M., Levicheva S.V. Izmeneniya v nalogovom i buhgalterskom zakonodatel'stve dlya sub"ektov malogo biznesa [Changes in Tax and Accounting Legislation for Small Business]. *Finansovyy biznes*, 2021, no. 4(214), pp. 110-112 (in Russ.).
10. Kostycheva V.L. *Kvalifikatsiya dogovorov kak agentskih* [Contracts' Status as Agency Agreements]. *Zashchita prav predprinimateley: deystvuyushchee zakonodatel'stvo i realii ego primeneniya: materialy III Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*, Irkutsk, Irkutskiy institut (filial) VGUYU Publ., 2019, pp. 66-71.
11. Grinemaer E.A. *Korporativnye otnosheniya, dogovory i prochie: iz praktiki grazhdansko-pravovogo konsul'tirovaniya* [Corporate Relations, Contracts, etc.: from the Civil Law Consulting Practice]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2021, no. 12, pp. 8-101 (in Russ.).
12. Chepik O.V., Kuz'mina A.A. *Perspektivy sovershenstvovaniya raschetov po NDS* [Prospects for VAT Settlement Improvement]. *Perspektivy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii: sbornik materialov Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii s mezhdunarodnym uchastiem*, CHEboksary, Izdatel'skiy dom «Sreda» Publ., 2020, pp. 87-90.
13. Bryzgalin A.V. *Obzor sudebnoy praktiki po nalogovym i finansovym sporam* [Law Review of Tax and Financial Disputes]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2020, no. 4, pp. 8-111 (in Russ.).

Для цитирования

Медведева М.В. Налоговое агентирование по НДС при оказании электронных услуг иностранными контрагентами // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №4. – С. 38-43.

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_4_43
УДК 347736
ВАК 5.2.4

Практика реализации процедур банкротства. Опыт Республики Беларусь и Кыргызской Республики

Practice of Implementing Bankruptcy Procedures: the Experience of the Republic of Belarus and the Kyrgyz Republic

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Сергей Андреевич Храмов

студент 1-го курса магистратуры факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
e-mail: s-khramov@list.ru
115573, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Мусы Джалиля, д. 8, к. 2, кв. 287.
Тел. +7 (916) 021-20-00.

Аннотация. Качественный разрыв, существующий между процессом банкротства в теории, в соответствии с нормами законодательства, и фактической реализацией предусмотренных процедур, является одной из основных проблем для

For citation

Medvedeva M.V. Nalogovoe agentirovanie po NDS pri okazanii elektronnyh uslug inostrannymi kontragentami [VAT Tax Agency for the Provision of Electronic Services by Foreign Counterparties]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgaltarov)*, 2023, no. 4, pp. 38-43 (in Russ.).

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

Sergey A. Hramov

1st Year Master's Degree Student at the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis
e-mail: s-khramov@list.ru
ap. 287, 8/2 Musa Jalil st., Moscow
115573, Russian Federation.
Phone +7 (916) 021-20-00.

Abstract. The qualitative gap existing between the bankruptcy process in theory in accordance with the norms of legislation and the actual implementation of the provided procedures is one of the main problems for improving the bankruptcy system in the



совершенствования системы банкротства в Российской Федерации, испытывающей к тому же в настоящее время колоссальное негативное воздействие «извне», например, от пандемии «Covid-19», от нестабильной геополитической ситуации. В связи с этим институт банкротства функционирует не в соответствии с заложенными в его сущность аспектами, а в финансовых интересах должников и кредиторов. Имеющаяся проблема свидетельствует о несовершенстве и невысоком уровне эффективности института банкротства, что в свою очередь сказывается на состоянии национальной экономики. Автор, руководствуясь общенаучными методами (анализ статистических данных и фундаментальных положений, аналогия, классификация), в данной статье с опорой на законодательство о несостоятельности рассматривает зарубежный опыт реализации процедур банкротства для возможной адаптации под экономические реалии Российской Федерации в рамках «импорта» норм, апробированных в некоторых государствах-членах Евразийского экономического союза (ЕАЭС) – в Республике Беларусь и Кыргызской Республике. Общая же цель исследования заключается в формировании представления о системе банкротства в отдельных государствах-членах ЕАЭС, необходимого для подтверждения или опровержения выдвигаемого тезиса «институт банкротства в указанных странах ввиду ряда причин выстроен и действует схожим образом».

Ключевые слова: институт банкротства; государства-члены ЕАЭС; должники; кредиторы; процедуры банкротства; восстановление платёжеспособности; ликвидация.

Сравнительный анализ содержания процедур банкротства в России, Беларуси, Кыргызстане

Объединение пяти государств в региональный интеграционный блок не было случайным. К подобному решению пришли коллегиальным образом, основываясь на схожих культурно-исторических и социально-экономических признаках, а также необходимости в укреплении сферы влияния в регионе. В настоящее время интеграция находится на пути к единому финансовому рынку, формированию которого в определённой степени способствует обмен опытом, в том числе по вопросам регулирования взаимоотношений, связанных с банкротством (несостоятельностью).

Цель статьи состояла в выявлении негативных аспектов, которых стоит избегать при настройке института банкротства, и позитивных черт в зарубежном опыте, адаптация которых позволила бы повысить уровень эффективности функционирования этого института в Российской Федерации. Кроме того, ежегодно в результате банкротства и в связи с ликвидацией организации прекращают своё

Russian Federation, which is also currently experiencing a colossal negative impact "from the outside" – for example, from the Covid-19 pandemic and also from the unstable geopolitical situation. In this regard, the institution of bankruptcy does not function in accordance with the innate aspects, but in the financial interests of debtors and creditors. The existing problem is the evidence of the imperfection and low level of efficiency of the institution of bankruptcy, which in turn affects the state of the national economy. The author, guided by general scientific methods (analysis of statistical data and fundamental provisions, analogy, classification), in this paper, based on the insolvency law, examines foreign experience in implementing bankruptcy procedures for possible adaptation to the economic realities of the Russian Federation, within the framework of "import" norms tested in some Member-States of the Eurasian Economic Union (EAEU) – in the Republic of Belarus and the Kyrgyz Republic. The general purpose of the study is to form an idea of the bankruptcy system in individual EAEU Member-States, which is essential in confirming or refuting the proposed thesis: "the institution of bankruptcy in these countries is built and operates in a similar way due to a number of reasons".

Keywords: institution of bankruptcy; Member-States of the EAEU; debtors; creditors; bankruptcy procedures; restoration of solvency; liquidation.

существование, что является триггером к действию в части усовершенствования системы банкротства, о чём свидетельствуют данные в таблице 1.

В выбранном периоде количество созданных и количество прекративших хозяйствование юридических лиц преимущественно уменьшались. В подавляющем большинстве случаев наблюдается превышение числа вторых над первыми, что свидетельствует о не вполне благоприятных условиях для юридических лиц, в том числе связанных с институтом банкротства. При этом количество юридических лиц, признанных несостоятельными, год от года уменьшалось (в абсолютном значении с 11213 в 2015 году до 7109 в 2022 году, на 36,6% – в относительном).

Обмен действительно необходим, а опыт значим и потенциально полезен, поскольку законодательство о банкротстве в странах ЕАЭС различается в составе процедур, их содержании, роли арбитражных управляющих, средств по оспариванию сделок, хотя они и прошли практически по одному пути становления и развития. Кооперация в сфере несостоятельности также проявляется в решении вопросов касательно информационной транспарентности, в связи

с чем созданы реестры сведений о банкротстве, но доступ для иностранных пользователей открыт только в реестрах России, Беларуси, Кыргызстана.

С точки зрения содержания понятия «банкротство», законодательные акты, регулирующие соответствующие правоотношения, содержат трактовки, различающиеся лишь в части детализации последствий для должника и кредиторов. Относительно процедур, представленных в таблице 2, и порядка их введения также отсутствуют весомые расхождения.

Результаты сущностного анализа процедур банкротства позволяют сделать вывод о том, что качественных различий в содержании процедур нет. Все они проистекают из цели введения, то есть относятся к восстановительным или ликвидационным. Таким образом, системы правового регулирования банкротства в России, Беларуси и Кыргызстане построены по одному шаблону, безусловно, с учётом идеологических аспектов и особенностей микро-социальной среды в стране.

Оценка эффективности института банкротства

Основными объектами для анализа на предмет выявления положительного и/или негативного опыта применения процедур банкротства являются реальные производства и статистические данные (таблица 3), отражающие практику применения процедур банкротства.

В выбранном периоде должно отметить понижающую динамику количества юридических лиц, в отношении которых введены процедуры банкротства: наибольшее уменьшение по процедуре «Наблюдение» – 38,4% (процедура «Наблюдение» введена в 2022 году в количестве на 38,4% меньше, чем в 2021 году). Другим занимательным сходством в рамках применения процедур банкротства является относительно невысокая доля введённых реабилитационных процедур, направленных на восстановление платёжеспособности («Финансовое оздоровление» и «Внешнее управление» («Санация» – в Беларуси)). Так, доля реабилитационных процедур в 2021 году составляла 0,94% в России и 3,39% в Беларуси; в 2022 году – 1,03% и 3,52% соответственно. Тренд на уменьшение доли «оздоровительных» процедур

свидетельствует о финансовом интересе как о наиболее приоритетном для кредиторов, готовых принять максимум действий для удовлетворения собственных требований. Они не поступятся ликвидацией должника. Кроме того, следует отметить непопулярность процедур «Финансового оздоровления» и «Защитного периода», которая может быть вызвана стремлением в кратчайшие сроки взыскать долги или ликвидировать хозяйствующий субъект должностные лица которого в свою очередь готовы поступиться законом в целях избежания и/или отсрочки инициации, например, процедуры конкурсного производства. Таким образом бухгалтерская отчётность, а именно манипуляции показателями в неё входящими, становится инструментом, используемым в противодействие введению конкурсного производства, о чём указывает в своей работе А.П. Смольский, также отмечая, что, ссылаясь на показатели отчётности, компания-должник может вводить в заблуждение собственных кредиторов⁶. Действительно, практика такова, что бухгалтерская отчётность периодически используется как средство для формирования лучшего образа в глазах контрагентов и иных внешних пользователей, не вполне соответствующего действительности.

Так или иначе, вышеприведённые данные подтверждают тезис о банкротстве как о методе списания долгов, что в свою очередь подтверждает разрыв между нормами законодательства и практикой их применения: сформулированные положения реализуются не в соответствии с закладываемыми в них целевыми установками.

Немаловажным фактором для определения уровня эффективности процедур банкротства является практика принятия решения по судебным делам (таблица 4). Так, подавляющее число принятых судебными инстанциями в России решений сопряжены с удовлетворением требованием истцов. Оставшаяся часть решений неравномерно распределена между теми, что связаны с прекращением производства, и теми, что касаются прочих аспектов. Показательным является число исходов с заключением мировых соглашений: 1496 в 2021 году (3,52% от числа решений с прекращением производства) и 845 в первом полугодии 2022 года (3,89% от числа решений с

Таблица 1. Изменение состава юридических лиц в Российской Федерации в период с 2015 по 2022 годы¹

Показатель / Год	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015
Число зарегистрированных лиц, в том числе:	260590	241280	232152	303136	339226	416662	459668	488157
-путём создания	258320	238684	229424	299599	335380	411152	452595	476365
Число прекративших своё существование лиц, в том числе:	309051	405578	545621	667441	673059	647321	780982	338258
-в связи с ликвидацией	56440	54627	64574	83038	81892	76274	72475	71360
-в порядке банкротства	7109	7235	7327	8950	9846	9592	10063	11213

¹ Источник: составлено автором на основе Отчётов по форме №1-ЮР ФНС России: Статистика по государственной регистрации // Сведения о работе по государственной регистрации юридических лиц // ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/regstats/ (дата обращения: 04.02.2023).

Таблица 2. Процедуры банкротства, применяемые в России, Беларуси, Кыргызстане*

Страна	Процедуры, применяемые в общих случаях		Основание
	для юридических лиц	для физических лиц	
Россия	Наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство, мировое соглашение	Реструктуризация долгов, реализация имущества, мировое соглашение	ст. 2, 27 Федерального закона Российской Федерации «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 № 127-ФЗ ²
Беларусь	Защитный период, конкурсное производство (завершение подготовки дела к судебному разбирательству, санация, ликвидационное производство), мировое соглашение		ст. 1, 13 Закона Республики Беларусь от 13.07.2012 № 415-З «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» ³
Кыргызстан	Санация, реабилитация, мировое соглашение, специальное администрирование (методом ликвидации или реструктуризация)	Специальное администрирование по методу банкротства индивидуально-предпринимателя	ст. 2, 4 Закона Кыргызской Республики от 15.1997 года № 74 «Об банкротстве (несостоятельности)» ⁴

* Источник: составлено автором на основе законодательства о банкротстве государств-членов ЕАЭС.

² Федеральный закон от 26.10.2002 №127-ФЗ (ред. от 28.06.2022, с изм. от 21.07.2022) «О несостоятельности (банкротстве)»: офиц. текст // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – №43. – ст. 4190. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331/?ysclid=ldm4lwb3h139869341 (дата обращения: 30.01.2023).

³ Закон Республики Беларусь от 13.07.2012 №415-З (ред. от 24.10.2016) «Об экономической несостоятельности (банкротстве)»: офиц. текст // Национальный реестр правовых актов. – 19.07.2012. – № 2/1967. Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11200415&ysclid=ldivfdm18p734862639> (дата обращения: 30.01.2023).

⁴ Закон Кыргызской Республики от 15.10.1997 №74 «О банкротстве (несостоятельности)»: офиц. текст // Республиканская газета «Эркин-Тоо». – 31.10.1997. – № 101. Режим доступа: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/574?ysclid=ldiwojq6p9172657004> (дата обращения: 30.01.2023).

Таблица 3. Количество юридических лиц, в отношении которых введены процедуры банкротства, в Российской Федерации и Республике Беларусь⁵

Процедура	Российская Федерация		Республика Беларусь		
	2021	2022	Процедура	На 01.07.21	На 01.07.2022
Наблюдение	8575	5277	Защитный период	24	19
Финансовое оздоровление	22	9	Конкурсное производство	445	395
Внешнее управление	157	140	Санация	55	48
Конкурсное производство	10317	9055	Ликвидационное производство	1097	901

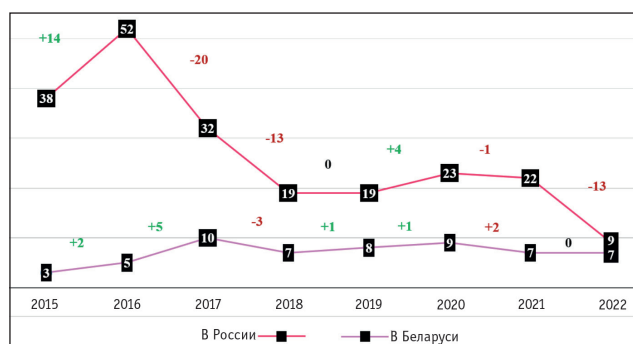
⁵ Составлено автором на основе официальных сведений Единого федерального реестра сведений о банкротстве: Банкротства в России: итоги 2022 года. Статистический релиз Федресурса. Режим доступа: <https://download.fedresurs.ru/news/%D0%91%D0%B0%D0%BD%D0%BA%D1%80%D0%BE%D1%82%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BB%D0%B8%D0%B7%202022.pdf> (дата обращения: 27.01.2023). И Департамента санации и банкротства Министерства финансов Республики Беларусь: Бюллетень по делам об экономической несостоятельности (банкротстве) в 1 полугодии 2021–2022 гг. // Департамент по санации и банкротству // Министерство экономики Республики Беларусь. Режим доступа: <https://economy.gov.by/uploads/files/sanacija-i-bankrotstvo/Bjulleten.pdf> (дата обращения: 27.01.2023).

прекращением производства). В Беларуси и того меньше – 27 и 9 в 2021–2022 годах соответственно. Незначительное число заключённых мировых соглашений свидетельствует о нацеленности кредиторов на полное удовлетворение требований и нежелании поступаться принципами, о чём в России также говорит число отказов от иска.

Предельно малое число мировых соглашений в России может быть объяснено недостаточностью базы, доказывающей необходимость соглашения как средства по восстановлению платёжеспособности, невозможностью восстановления платёжеспособности, например ввиду прекращения хозяйствования, потерей единственного источника дохода, выявленными признаками

недобросовестного поведения при инициировании заключения мирового соглашения, экономической необоснованностью соглашения⁶.

Рис. 1 Количество введённых процедур банкротства в России – «Финансовое оздоровление»; в Беларуси – «Санация» в 2015–2022 годах



⁶ Консультация юриста. Искажение отчётности с целью избежать открытия конкурсного производства. Режим доступа: <https://bypravo.ru/iskazhenie-otchetnosti-s-tselju-izbezhat-otkrytiya-konkursnogo-proizvodstva/> (дата обращения: 04.02.2023).

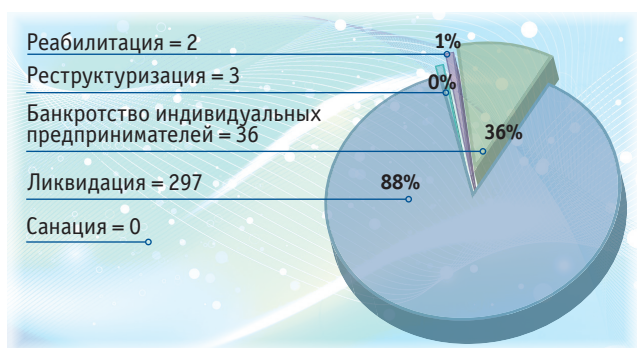
Таблица 4. Количество дел, рассмотренных в судебных инстанциях, и основания для прекращения производства по ним в Российской Федерации и Республике Беларусь⁷

Российская Федерация			Республика Беларусь		
Показатель	2021	Первое полугодие 2022 года	Показатель	2020	2021
Количество рассмотренных дел:	189277	116093	Количество завершённых производств:	2048	2014
С принятием решения, вынесением судебного приказа:	144729	93195	- с восстановлением платёжеспособности в процессе санации	0	0
- с удовлетворением требований	143802	92897	- с завершением плана санации	0	0
- с оставлением без рассмотрения	1457	733	- с заключением мирового соглашения	27	9
С прекращением производства:	42455	21716	- с завершением ликвидационного производства	1954	1960
- с заключением мирового соглашения	1496	845	- с удовлетворением всех требований кредиторов до принятия решения о банкротстве	2	18
- с отказом от иска	2084	1066	- с установлением ложного банкротства	0	0
С передачей по подсудности, подведомственности	636	449	- с другим исходом	65	30
С превышением установленных АПК РФ сроков	0	34	-	-	-

⁷ Составлено автором на основе официальных данных Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации: Отчёт о работе арбитражных судов Российской Федерации о рассмотрении дел из гражданских и административных правоотношений по первой инстанции за 2021 год и за 6 месяцев 2022 года // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.cdep.ru/?id=79> (дата обращения: 28.01.2023). И Департамента при Верховном Суде Республики Беларусь: Перечень организаций, по которым процедура банкротства была завершена в 2008-2021 г. г. // Департамент по санации и банкротству // Министерство экономики Республики Беларусь. Режим доступа: <https://economy.gov.by/ru/perechen-organizaciy-v-procedurah-bankrotstva-ru/> (дата обращения: 28.01.2023).

Нестабильная, но в сторону понижения, динамика числа введённых оздоровительных процедур банкротства, отражённая на рисунке 1, также сопряжена с приоритетными целями, преследуемыми участниками в рамках дела о банкротстве. Касаемо санации в Беларуси: «В период с 2015 по 2022 годы только в трёх случаях был завершён план санации (в 2015 году – в двух; в 2016 году – в одном). Во все последующие годы, в соответствии с данными Департамента санации и банкротства Министерства финансов Республики Беларусь, случаев завершения плана санации не было. При этом только в одном случае из более чем 50 в рамках санации должник (в 2017 году,

Рис. 2. Число должников-субъектов хозяйствования в Кыргызской Республике по состоянию на конец января 2023 года



ОАО «Барановичский комбинат пищевых продуктов») смог восстановить платёжеспособность»⁹.

Практика применения процедур банкротства в Кыргызской Республике ещё скромнее, что подтверждают статистические данные, представленные в виде круговой диаграммы (см. Рис. 2.) Например, по состоянию на 28.01.2023 м в процессе банкротства находятся 342 должника (из которых 17 юридических лиц имеют государственное участие), при этом один должник уже признан несостоятельным, а в отношении двух завершено действие процедур банкротства. Доля «оздоровительных» процедур предельно низка (1,4%)¹⁰.

Сравнительные малые масштабы применения процедур банкротства в Кыргызстане могут быть объяснены тем, что институт несостоятельности нацелен на первоочерёдное удовлетворение требований должника, восстановление его платёжеспособности, а закону о банкротстве присущ отнюдь не прокредиторский характер. Кроме того, на практику применения оказывают влияние состояние экономики, вмешательство государства, внешние шоки, а также вопрос бухгалтерской отчётности – её недобросовестное ведение, манипуляция показателями [1].

⁹ Титкова В. В. Подходы к утверждению мирового соглашения в деле о банкротстве // 10.10.2022 // Издательская группа «Закон». Режим доступа: https://zakon.ru/blog/2022/10/10/podhody_k_utverzheniyu_mirovogo_soglasheniya_v_dele_o_bankrotstve (дата обращения: 04.02.2023).

Выводы и предложения

Институт банкротства в России, Беларуси и Кыргызстане настроен схожим образом: положения, разработанные и принятые в целях нормативно-обеспечения института, реализуются в отрыве от содержания.

Как итог, банкротство используется в качестве средства списания долгов, а не для оздоровления субъекта, однажды попавшего в тяжёлое финансовое положение [2].

Но перед списанием долгов должник в соответствии с законодательством столкнётся с тем, что демотивирует его к занятию предпринимательской деятельности в будущем, в связи с чем должник:

- либо переложит деньги в брючный карман и отдаст пиджак кредиторам¹¹;
- либо с ним случится величайшее и самое унижительное бедствие¹².

Результаты анализа практики применения процедур банкротства в Беларуси и Кыргызстане позволяют сделать вывод о невозможности формирования на их основе рекомендаций, способствующих повышению эффективности функционирования института банкротства в России, поскольку опыт соотносится с российскими реалиями, вследствие чего не отличается качественной новизной. При

⁹ Перечень организаций, по которым процедура банкротства была завершена в 2008-2021 гг. // Департамент по санации и банкротству // Министерство экономики Республики Беларусь. Режим доступа: <https://economy.gov.by/ru/perechen-organizaciy-v-procedurah-bankrotstva-ru/> (дата обращения: 28.01.2023).

¹⁰ Дела о банкротстве: статистика // Департамент по делам банкротства // Министерство экономики Кыргызской Республики. Режим доступа: <http://www.bankrotstvo.kg/statistic/detail> (дата обращения: 28.01.2023).

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. Зарылбекова Ч. С. Анализ процесса банкротства предприятий в Кыргызской Республике // Журнал «Вестник КРСУ». – 2019. – Том 19. – № 3. – С. 28-31.
2. Ряховская А.Н. Банкротство и финансовое оздоровление субъектов экономики: монография. – Москва: Издательство Юрайт, 2023. – 153 с.

Для цитирования

Храмов С.А. Практика реализации процедур банкротства: опыт Республики Беларусь и Кыргызской Республики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №4. – С. 43-48.

этом подобный опыт свидетельствует о проблемах, возникающих ввиду некорректной трактовки назначения института банкротства.

Негативным образом складывающаяся практика применения процедур банкротства, подтверждённая статистическими данными и тенденциями, сигнализирует о необходимости принятия мер. В этой связи в качестве предложений по минимизации негативных последствий от имеющихся проблем должно рассмотреть:

- ужесточение ответственности за нарушения в рамках процедур банкротства (к примеру, за неправомерное использование мирового соглашения, фиктивное и преднамеренное банкротство);
- популяризацию «оздоровительных» процедур посредством упрощения требований к их реализации через стимулирование должников и кредиторов к реабилитации субъекта;
- повышение степени соответствия норм законодательства обстоятельствам реальной жизни (законодательство о несостоятельности устанавливает максимальные требования, порой невозможные к реализации, например, в части обязанностей арбитражных управляющих).

Вопрос об усовершенствовании системы банкротства, в том числе и за счёт адаптации зарубежного опыта, признаётся комплексным и дискуссионным, в силу чего необходимы дальнейшие исследования.

¹¹ «Банкротство – это законная процедура, в ходе которой Вы перекладываете деньги в брючный карман и передаете пиджак кредиторам» (с) Тристан Бернар.

¹² «Банкротство, пожалуй, представляет собой величайшее и самое унижительное бедствие, которое только может постигнуть невинного человека» (с) Адам Смит («Исследование о природе и причинах богатства народов»).

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. Zarylbekova CH. S. Analiz protsessy bankrotstva predpriyatiy v Kyrgyzskoy Respublike [Analysis of the Corporate Bankruptcy Process in the Kyrgyz Republic]. *ZHurnal «Vestnik KRSU»*, 2019, Vol. 19, no. 3, pp. 28-31 (in Russ.).
2. Ryahovskaya A.N. *Bankrotstvo i finansovoe ozdorovlenie sub"ektiv ekonomiki* [Bankruptcy and Financial Recovery of Economic Entities]. Moscow, YUrayt Publ., 2023. 153 p.

For citation

Hramov S.A. Praktika realizatsii protsedur bankrotstva: opyt Respubliki Belarus' i Kyrgyzskoy Respubliki [Practice of Implementing Bankruptcy Procedures: the Experience of the Republic of Belarus and the Kyrgyz Republic]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 4, pp. 43-48 (in Russ.).



УВАЖАЕМЫЙ ЧЛЕН НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА «ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ»!

В соответствии с действующим законодательством РФ, Уставом НП «ИПБ России» настоящим уведомлением НП «ИПБ России» (далее – «Партнерство») сообщает:

О СОЗЫВЕ И ПРОВЕДЕНИИ 29 НОЯБРЯ 2023 ГОДА ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ ЧЛЕНОВ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА «ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ»

(место нахождения: г. Москва, ул. Тверская, д. 22 Б, стр. 3).

ПАРАМЕТРЫ СОЗЫВАЕМОГО ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ ЧЛЕНОВ НП «ИПБ РОССИИ»:

- повестка дня очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России»:
 1. Избрание Президента НП «ИПБ России»;
 2. Избрание вице-президента НП «ИПБ России»;
 3. Утверждение Отчета о деятельности НП «ИПБ России» за 2018 – 2022 гг.;
 4. Утверждение приоритетных направлений развития НП «ИПБ России» на среднесрочную перспективу;
 5. Исключение из состава членов НП «ИПБ России».
- дата составления списка лиц, имеющих право на участие в очередном Общем собрании: **2 октября 2023 г.;**
- форма проведения очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России»: дистанционное электронное голосование по всем вопросам повестки дня Очередного общего собрания на официальном сайте **НП «ИПБ России» www.ipbr.org с 12 часов 00 минут мск 2 октября 2023 г. до 18 часов 00 минут мск 29 ноября 2023 г.;**
- прием любых иных форм выражения волеизъявления членов НП «ИПБ России» по всем вопросам повестки дня Общего собрания членов НП «ИПБ России» осуществляется до **18 часов 00 минут мск 29 ноября 2023 г.** по месту нахождения НП «ИПБ России» – РФ, г. Москва, ул. Тверская 22 Б, стр. 3;
- дата, время и место установления итогов голосования по всем вопросам повестки дня Общего собрания членов НП «ИПБ России» осуществляется Счетной комиссией НП «ИПБ России» в **18 часов 00 минут мск. 29 ноября 2023 г.** по месту нахождения НП «ИПБ России» – РФ, г. Москва, ул. Тверская 22 Б, стр. 3.

ПОРЯДОК ОЗНАКОМЛЕНИЯ С ИНФОРМАЦИЕЙ (МАТЕРИАЛАМИ) К ОЧЕРЕДНОМУ ОБЩЕМУ СОБРАНИЮ ЧЛЕНОВ НП «ИПБ РОССИИ»

Ознакомиться с информацией (материалами) к Очередному общему собранию можно на сайте НП «ИПБ России» www.ipbr.org. К информации (материалам), подлежащей предоставлению лицам, имеющим право на участие в Очередном Общем собрании, относятся:

- сведения о кандидатах, выдвинутых для избрания в органы управления;
- информация о наличии либо отсутствии письменного согласия выдвинутых кандидатов на избрание в органы управления;
- отчет о деятельности НП «ИПБ России» за 2018 – 2022 гг.;
- приоритетные направления развития НП «ИПБ России» на среднесрочную перспективу;
- реестр членов НП «ИПБ России», подлежащих исключению из состава членов решением очередного Общего собрания 29.11.2023 г.

Порядок приема предложений по кандидатам в органы управления Партнерства для избрания на очередном Общем собрании: согласно нормативным документам НП «ИПБ России».

ПОРЯДОК УЧАСТИЯ ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ ЧЛЕНОВ НП «ИПБ РОССИИ» В ОЧЕРЕДНОМ ОБЩЕМ СОБРАНИИ

Для участия в очередном Общем собрании действительный член должен зайти на официальный сайт НП «ИПБ России» www.ipbr.org, пройти регистрацию в качестве участника Общего собрания, ознакомиться с информацией (материалами) к Общему собранию, получить доступ к экранной форме электронного голосования по всем вопросам повестки дня, проголосовать.

Прием любых иных форм волеизъявления члена(ов) НП «ИПБ России» по всем вопросам повестки дня Общего собрания (заполненного бюллетеня для голосования на бумажном носителе, доверенности(ей), отправленных федеральной почтой и/или предоставление указанных документов лично и/или через представителя и пр.) осуществляется до **18 часов 00 минут мск 29 ноября 2023 г.** по месту нахождения НП «ИПБ России» – **РФ, г. Москва, ул. Тверская, д. 22 Б, стр. 3.**

Президент НП «ИПБ России»

Л.И. Хоружий

25
лет

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

АТТЕСТАТ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА
ОРГАНИЗАЦИИ, СОСТАВЛЯЮЩЕЙ
КОНСОЛИДИРОВАННУЮ
ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ, – ЭТО

- подтверждение умения составлять консолидированную финансовую отчетность и выполнять другие трудовые функции, соответствующие самому высокому квалификационному уровню профессионального стандарта «Бухгалтер»
- свидетельство знаний и навыков в области международных стандартов, принятых в российском законодательстве
- расширение матрицы персональных компетенций

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