



ИПБ России

№ 1 | 2024

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Закон «О бухгалтерском учете» в системе предпринимательского права с. 2
- Дробление бизнеса: стратегия оптимизации критериев и легендирования деловой цели с. 14
- Учет государственными (муниципальными) микрофинансовыми организациями субсидии в виде имущественного взноса с. 38



2024 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 финансы 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

Ljudmila 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

Ljudmila 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

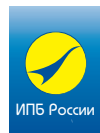
Olga V. ROZHNOVA, Doctor of Economics, Professor, Professor at the Audit and Corporate Reporting Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

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



ИПБ России

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

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

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

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
22.03.2024
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

- 2 Law on Accounting in the Business
Law System
Elena V. Lupikova

Finance (Economics)

- 14 Business Crushing: Strategy of Criteria
Optimization and Legendization of the
Business Purpose
**Ivan M. Frolov,
Alexander V. Ulyanov**
- 24 Experience of Oil and Gas Reserves
Disclosure in the Reporting of U.S. Oil
and Gas Companies
Vladislav A. Lyashenko
- 38 Accounting for Subsidies
in the Form of a Property
Contribution by Public-Type
Microfinance
Organizations
Andrew N. Pyshkin

Региональная и отраслевая экономика

- 2 Закон «О бухгалтерском учете»
в системе предпринимательского права
Е.В. Лупкиова

Финансы (экономические науки)

- 14 Дробление бизнеса: стратегия
оптимизации критериев и
легендирования деловой цели
**И.М. Фролов,
А.В. Ульянов**
- 24 Опыт раскрытия запасов нефти
и газа в отчетности нефте-
и газодобывающих компаний США
В.А. Ляшенко
- 38 Учет государственными
(муниципальными)
микрофинансовыми
организациями субсидии в виде
имущественного взноса
А.Н. Пышкин



DOI: 10.51760/2308-9407_2024_1_2
УДК 657.631.6
БАК 5.2.3

Закон «О бухгалтерском учете» в системе предпринимательского права

Law on Accounting in the Business Law System

Тюменский государственный университет,
Российская Федерация, Тюмень

Елена Владимировна Лупикова

канд. экон. наук, доцент

e-mail: lupikova@yandex.ru

625003, Российская Федерация,

г. Тюмень, ул. Володарского, д. 6.

Тел. +7 (904) 498-10-06.

Tyumenskiy gosudarstvennyy universitet (The
University of Tyumen), Russian Federation, Tyumen

Elena V. Lupikova

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: lupikova@yandex.ru

6 Volodarsky st., Tyumen 625003,

Russian Federation.

Phone +7 (904) 498-10-06.

Аннотация. В статье проведен исторический анализ регулирования бухгалтерского учета как вида профессиональной деятельности с древнейших времен до наших дней во взаимосвязи с уровнем развития экономических отношений и политического устройства государств. Особое внимание уделено становлению предпринимательского права в России, частью которого изначально были требования к ведению учетных книг, представлению отчетов о расходовании средств и контроле их целевого использования. Переход от командно-административной экономики к рыночной в конце XX в. в России потребовал революционных изменений в регулировании бухгалтерского учета. На первом этапе (90-е гг.) приоритетным направлением было формирование бюджета страны, и, как следствие, ориентация на требования налогового законодательства. Бухгалтерский учет выполнял фискальную функцию, служил основой налогового контроля, что было неприемлемо с точки зрения формирования достоверной информации об экономическом положении субъектов предпринимательства. Ориентация на нормы налогового права делала невозможным сопоставление финансовых показателей с компаниями в международном масштабе. В то же время бухгалтерская отчетность была подчинена нормам гражданского права, определяющего основы корпоративного управления. Данные процессы нашли отражение в первом законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. Дальнейшее развитие экономики и международной торговли, присоединение России к Всемирной торговой организации в 2011 г. дали толчок к переходу на международные стандарты финансовой отчетности. Новый закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. установил необходимые требования в национальной системе права и определил ориентир федеральных стандартов

Abstract. This paper provides a historical analysis of accounting regulation as a type of professional activity from the earliest times to the present day interrelated to the development level of economic relations and the political structure of states. Particular attention is paid to the formation of business law in Russia, initially part of which were the requirements for the maintenance of accounting books, the submission of expense reports and the control for their intended use. The transition from a command economy to a market economy demanded revolutionary changes in accounting regulation at the end of the twentieth century in Russia. During the first stage (the 90s) the priority directions were the formation of the country's budget and, as a result, focus on the requirements of tax legislation. Accounting performed a fiscal function, served as the basis for tax control, which was unacceptable in terms of forming reliable information about the economic situation of business entities. Focus on the tax law made it impossible to compare financial indicators with companies on an international scale. At the same time, accounting statements were subjected to the norms of civil law, which define the foundations of corporate governance. These processes were reflected in the first Law on Accounting No. 129-FZ of November 21, 1996. Further development of the economy and international trade, Russia's accession to the World Trade Organization in 2011 provided an impetus for the transition to International Financial Reporting Standards. New Law on Accounting No. 402-FZ of December 6, 2011 established the necessary requirements in the national legal system and determined IFRS as a benchmark for Federal Accounting Standards, taking into account the needs of users of accounting (financial) statements, as well as the development level of accounting science and practice. The author gives a critical assessment of the requirements of the current Federal Law on Accounting No. 402-FZ from the

бухгалтерского учета на МСФО с учетом потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровнем развития науки и практики бухгалтерского учета. В статье дана критическая оценка требований действующего ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ с позиций преемственности и места в системе предпринимательского права. Обоснована необходимость пересмотра требований закона в целях защиты интересов субъектов предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: исторический анализ развития бухгалтерского учета; регулирование бухгалтерского учета; бухгалтерская отчетность; бухгалтерский учет; международные стандарты финансовой отчетности; федеральные стандарты бухгалтерского учета; законодательство о бухгалтерском учете; бухгалтерский учет в предпринимательском праве.

История регулирования бухгалтерского учета

Учет как вид деятельности возник в древнейшие времена, как только появилась возможность и необходимость фиксировать хозяйственную информацию, «на память». По мнению археологов, «пробухгалтерская» эра в учетной истории насчитывает около 100 000 лет. Археологи считают, что первобытный человек имел достаточно развитое мышление, чтобы планировать и контролировать свою жизнь, обладал способностью к регистрации результатов своей деятельности на доступных материальных носителях. Однако наиболее древнему, дошедшему до нас документу палеолита, около 30000 лет. Он был найден на территории Моравии в 1937 г. [1].

Потребность в регистрации фактов и событий возникла как следствие появления излишков в первобытных хозяйствах, распределения их между членами сообщества и начала обмена между племенами. Самые древние документы «писали» с помощью подручных средств: делали зарубки на костях и бивнях мамонта, наскальные рисунки и т.п. Первыми «бухгалтерами» в первобытном обществе были вожди или жрецы племен, то есть люди, вызывающие доверие соплеменников, чьи способности к управлению и принятию решений были признаны обществом. В те времена неписанные правила жизни определял сильнейший, остальные принимали эти правила.

С образованием государств появилась необходимость содержания аппарата управления, начинают формироваться прообразы налоговых систем и казначейств, появляется необходимость регулирования общественных отношений. Учетная система Древнего Египта была встроена в систему централизованного управления, однако признаки регулирования учетной системы не обнаружены. Тем не менее, широко известны письменные

standpoint of continuity and place in the system of business law. The necessity of reviewing the Law requirements in order of protecting the interests of business entities is substantiated.

Keywords: historical analysis of accounting development; accounting regulation; accounting reporting; accounting; International Financial Reporting Standards (IFRS); Federal Accounting Standards (FAS); accounting legislation; accounting in business law.

источники, на основе которых ученые реконструировали модель государственного учета и выявили закономерности: регулярная инвентаризации, ежедневный приходно-расходный учет, отчетность управляющих о сборах урожая и т.п. К таким источникам можно отнести многочисленные папирусы, самыми информативными из которых считают архив Зенона, высокопоставленного чиновника государственного казначейства Птолемеевского Египта, жившего в середине III в. до н.э. [1].

Первая из известных систем права старовавилонского периода, по которым жило общество и строились экономические отношения, известна как законы Хаммурапи (1750 лет до н.э.). Одно из правил «не пойман – не вор» в том или ином виде сохранилось в современной системе права. Оно означает необходимость доказать вину, а пока не доказано, привлечь к ответственности нельзя. Несмотря на то, что основным видом доказательств в те времена служили свидетельские показания, в том числе полученные под пытками, можно считать, что это положило начало использованию учетных документов в частном праве в качестве доказательной базы как совершенных, так и не совершенных действий.

Учет в Древней Греции, в силу особенностей устройства управления городами-полисами путем народного голосования, законодательно не регулировался, но известно, что управляющие общественными финансами публично отчитывались, подвергались контролю по истечению сроков своих полномочий.

Значительное влияние на регулирование учета оказала система римского частного права, сформировавшаяся в период с VIII в. до н.э. по VI в. н.э. Будучи прообразом современной системы права многих государств, римляне оставили нам в наследство учетно-экономический словарь, распространившийся на бухгалтерию: *ассепт* (принимать), *habet* (иметь), *creditum* (верить), *creditor*



(лицо, имеющее право требовать исполнения обязательства), *debitum* (долг клиента), *rationum* (счет), *codex* (книга, регистр), *contractus* (договор), *jus commercii* (право торговать, совершать сделки с имуществом) и др. [2]. Экономические отношения в средневековой Европе можно описать как «эпоху застоя», централизованная государственность была разрушена, а феодальные хозяйства не имели управляющих. Грамотность поддерживалась в монастырях, где латинские учетные традиции передавали ученикам традиционным способом, через переписывание священных писаний. Конечно, в таких условиях было не до законодательного регулирования вообще, и учетной системы в частности. В позднем средневековье (XI–XIII вв.) в районах Средиземноморья начинает активно развиваться торговля. В городах северной Италии (Венеция, Флоренция и др.) купцы стали объединяться в гильдии со своим уставом и регламентацией. Таким образом, регулирование торговых отношений, частью которых было и ведение торговых книг по определенным правилам, приобрело корпоративный профессионально-общественный характер [3].

Накопление торгового капитала и высокие риски морских перевозок способствовали развитию ремесленного производства в промышленные мануфактуры на местах, а позднее – и коллективных форм промышленной собственности. Один из первых законов в Европе, признававший деятельность незарегистрированных компаний нарушением общественного порядка, был принят в Британии в 1719 г. Необходимость такого закона была вызвана проблемой предъявления иска в случае нарушения договорных обязательств. Однако легальность акционерных обществ, а вместе с тем требования к учету и отчетности, будут введены в законодательство европейских стран только в XIX.

В России корпоративное законодательство развивалось в ногу со временем. В период становления государственности (IX–XVII вв.) летописи сохранили вполне терминологически проработанную систему налогообложения, и все учетные задачи того времени были подчинены этим целям. В 1654 г. возникло первое в русском государстве специализированное счетное учреждение: Счетный Приказ (Приказ Счетных дел), основная обязанность которого состояла в проверке осуществленных расходов, в частности выдачи полкового жалования.¹

Индустриализация страны активно начинается при Петре I путем строительства казенных металлургических и оружейных заводов, винокурен, верфей и др. Инструкции по учету и контролю издаются как государственные акты. 5 апреля 1722 г. был издан «Регламент Адмиралтейству и Флоту», самый бухгалтерский из всех документов того времени, так как описывал правила документирования и ведения приходно-расходных

книг, подготовки отчетов. В этот период начинают развиваться и контрольно-ревизионные функции государственных финансовых органов. В XVIII веке принимают Вексельный устав, чуть позднее – Устав о банкротствах, которые регламентируют долговые отношения, порядок их документирования и подтверждения. Ещё позднее издан Торговый устав (Закон о порядке ведения купцами торговых книг, 1834 г.), а 6 декабря 1836 г. Николаем I было утверждено «Положение о товариществах по участкам, или компаниях на акциях». Данным документом урегулировался порядок создания компаний на акциях, управления ими и ликвидации. Вводились – видимо, впервые в официальной российской практике – понятия акций, подписки на акции, передаточной надписи, дивиденды. Определялся и порядок составления акционерными обществами отчетности. Пункт 45, посвященный этому вопросу, гласил: «Правление каждой компании дает общему собранию акционеров срочные в своих действиях отчеты, время коих определяется в частных уставах. Отчет вместе с журналами, книгами, счетами и другими принадлежащими к нему документами открывается благовременно в Правлении для предварительного рассмотрения акционеров. Общему их собранию предлагается подвергать отчет и особой ревизии, чрез избранных для того депутатов, особливо, когда при компании находятся какие-либо искусственные заведения и т. п.»

Для обсуждения накопившихся вопросов в 1891 г. в Санкт-Петербурге прошел Первый Всероссийский съезд счетоводов, резолюции которого не были обязательными для исполнения, но выражали большинство мнений, которых держатся русские счетоводы по вопросам, внесенным на обсуждение съезда. До этого события международные конгрессы счетоводов проходили уже трижды: в 1879 г. в Риме, в 1884 г. во Флоренции и в 1890 г. в Болонье. В 1892 г. было учреждено Общество счетоводов.¹

История регулирования учета и отчетности послереволюционного периода продолжала традиции централизованного государственного подхода к управлению экономикой. Практически в первые месяцы были приняты важнейшие декреты и нормативные акты по учету и государственному контролю: Постановление СНК «Об образовании и составе коллегии комиссариата по госконтролю» и Декрет о его правах (1917 г.), Основные положения по учету имущества (1918 г.), Постановление о торговых книгах (1918 г.) и др. Несмотря на новаторские учетные идеи периода Новой экономической политики 1920-х годов, государственная политика сохранила свой устойчивый курс на

¹ *Экаунтология. Бухгалтерский учет: теория и история – Рождение русской бухгалтерии (ucoz.ru). Режим доступа: http://accountology.ucoz.ru/index/rozhdenie_russkoj_bukhgalterii/0-1292 (дата обращения: 17.09.2023).*

ведение двойной бухгалтерии, предоставление отчетности отраслевым министерствам и осуществление контрольно-ревизионных проверок государственных предприятий. Все государственные предприятия, кооперативы с публичной отчетностью и акционерные общества с преобладанием государственного капитала должны были руководствоваться едиными правилами «Положения об отчетах и балансах», утвержденными:

- Советом труда и обороны СССР в 1927 г.
- Советом Народных комиссаров СССР в 1936 г.
- Постановлением Совета Министров СССР в 1979 г.

В перечисленных документах можно проследить, как совершенствовались требования к содержанию и оформлению бухгалтерских отчетов, становились все более детальными и полными правила формирования отдельных показателей. Так, в состав бухгалтерской отчетности сначала входил только баланс (1927 г.), с 1936 г. баланс дополняется отраслевыми формами бухгалтерских отчетов, а с 1951 г. отдельно представляют Отчет о прибылях и убытках.

Бухгалтерский учет в СССР регулировался Министерством финансов СССР, которое совместно с Центральным статистическим управлением СССР утверждало альбомы первичных учетных документов, типовые планы счетов и типовые формы бухгалтерского учета, инструкции по их применению, формы бухгалтерской отчетности. Нормативная база формировалась с учетом специфики и отраслевой принадлежности субъектов хозяйствования и была ориентирована на регламентацию учета себестоимости продукции, работ, услуг и расходов в целом. В целом, построенная система народно-хозяйственного учета в СССР отвечала требованиям времени и соответствовала государственной модели экономики [2].

Перестройка экономической модели с командно-административной на рыночную в конце 80-х гг. XX в. потребовала серьезных изменений и в системе бухгалтерского учета. Хозрасчет и самоокупаемость предпринимательства, основанные на частной собственности, стали возможны после издания Минфином СССР и Госкомстатом СССР письма от 27.02.1987 г. № 53/13-00 «О ведении учета и отчетности на совместных предприятиях, в международных объединениях и организациях, создаваемых на территории СССР». Методологические инструменты для учета формирования и распределения прибыли, налоговых расчетов, акционерного капитала, валютных операций и т.п., которые уже использовались в то время, «изобретались» на практике и только потом обобщались теоретиками и входили в нормативно-правовую базу. Принятый 25.12.1990 г. Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» № 445-1 подтвердил ориентацию на акционерные предприятия, а введенная с 1 января 1991 г. бухгалтерская отчетность состояла из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых

результатах и их распределении. В 1991 г. Минфин РФ Приказом № 56 утвердил План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцию по его применению, который сохранял преемственность с планом счетов СССР, но уже включал необходимые счета для учета финансовых результатов, налогов, валютных счетов, ценных бумаг и др. в новой экономической реальности.

В 90-х годах бухгалтерский учет развивался в тесной связи с требованиями налогового законодательства. Принятые в 1991 г. законы РФ № 2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», Инструкция ГНС РФ «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль организаций» и др. подчиняли бухгалтерский учет фискальным интересам. Но уже тогда для целей бухгалтерского учета и налогообложения стали использоваться специализированные показатели: в отчете о финансовых результатах – балансовая прибыль (убыток), в декларации по налогу на прибыль – валовая прибыль. Валовая прибыль определялась исходя из балансовой прибыли по бухгалтерскому учету, уменьшенной (увеличенной) на результаты сделок от реализации продукции по цене не выше себестоимости. Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», определяло и методологию бухгалтерского учета затрат в том числе.

В 1995 г. был принят Гражданский кодекс РФ, определяющий основы предпринимательской деятельности и регулирующий договорные отношения. Переход права собственности (отгрузки) стал определяться условиями договоров, а налоговую базу разрешали формировать кассовым методом. Для целей бухгалтерского учета факт продажи стали признавать на дату отгрузки, а для налогообложения определяющим фактором стала учетная политика, в которой устанавливался момент возникновения налогового обязательства: по отгрузке или по оплате. Появились приложения к декларации по налогу на прибыль с корректировками бухгалтерской прибыли для целей налогообложения. С каждым годом различия между данными бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов увеличивались, что, в конечном итоге, привело к выделению в 2002 г. налогового учета в самостоятельное направление (статья 313 НК РФ).

Еще с конца 80-х годов дискутировался вопрос о необходимости реформирования бухгалтерского учета в соответствии с рыночной экономикой и внедрением передовых практик, принятых международными стандартами финансовой



отчетности (МСФО). Однако законодательная база в России для этого не была подготовлена. После череды громких скандалов с разорением финансовых пирамид в середине 90-х и крупными потерями населения (МММ, Хопёр-Инвест, Чара Банк, Властелина, Гермес и т.п.), стало очевидной необходимостью не только регулирования деятельности в сфере финансовых услуг, но и обязанность предоставления достоверной информации о деятельности субъектов предпринимательства широкому кругу пользователей. Это должно было снизить риски принятия решений в условиях неопределенности и защитить интересы самих предпринимателей, их собственников и контрагентов. По нашему мнению, принятие Закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ в 1996 г. было логично и обосновано.

Закон о бухгалтерском учете № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.: сущность и место в системе предпринимательского права России

В 1996 г. впервые в бухгалтерской истории нашей страны бухгалтерский учет вышел на уровень федеральных законов. Это период становления системы предпринимательского права в современной России [4]:

- в 1994–1995 гг. приняты часть 1 и часть 2 Гражданского кодекса РФ, а это основа корпоративного законодательства и договорного права;
- в 1998 г. принят Налоговый кодекс РФ, составляющий основу налогового права и регулирующий отношения государства с налогоплательщиками и т. д.

Основные требования закона № 129-ФЗ были достаточно революционными для того времени. Во-первых, закон ввел обязанность вести учет и представлять бухгалтерскую отчетность для всех организаций, а впоследствии КоАП установил ответственность за грубые нарушения бухгалтерского учета. Во-вторых, закон определил объекты бухгалтерского учета в виде имущества и обязательств организации, определение и признание которых были закреплены ГК РФ. В-третьих, были «узаконены» методы бухгалтерского учета: документация (ст. 9) и инвентаризация (ст. 10), счета и двойная запись как способы систематизации данных в учетных регистрах (ст. 10), оценка (ст. 11) и отчетность (ст. 13-16) для итогового обобщения результатов учета. Бухгалтерская отчетность подписывалась руководителем и главным бухгалтером, что придавало особый статус и ценность бухгалтерской профессии. Более того, ст. 7 закона была посвящена главному бухгалтеру и его месту в структуре корпоративного управления. Закон также установил сроки и порядок хранения бухгалтерских документов, как доказательной базы для защиты интересов предпринимателей в судах (ст. 17).

Почти 20 лет закон, хоть и с многочисленными изменениями, регулировал деятельность субъектов предпринимательской деятельности по различным аспектам (таблица 1). Очевидно, что перечислить все нормативно-правовые акты, регулирующие предпринимательскую деятельность, в одной статье не представляется возможным, поэтому остановимся на наиболее распространенных законах.

Таблица 1. Взаимосвязь Закона о бухгалтерском учете с нормами предпринимательского права

№	Нормативно-правовой акт	Статьи	Взаимосвязь с законом № 129-ФЗ	Показатели, формируемые в бухгалтерском учете и отчетности
1.	ФЗ от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»	Ст. 88-93, 35, 42 и др.	Обязанность ведения бухгалтерского учета , представления достоверной бухгалтерской отчетности , хранения учетных документов, ревизия и аудит бухгалтерской отчетности и др. Стоимость чистых активов общества определяется по данным бухгалтерского учета . Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности общества.	Чистые активы, прибыли и убытки, дивиденды, уставный капитал, резервный капитал и др.
2.	ФЗ от 8.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»	Ст. 14, 30, 33, 47-49	Общее собрание участников утверждает годовые бухгалтерские отчеты ; ревизионная комиссия проводит обязательную проверку годовых бухгалтерских отчетов до их утверждения; общество вправе привлечь аудитора для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и др. Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли. Стоимость чистых активов общества определяется по данным бухгалтерского учета .	Чистые активы, прибыли и убытки, дивиденды, уставный капитал, резервный капитал и др.

№	Нормативно-правовой акт	Статьи	Взаимосвязь с законом № 129-ФЗ	Показатели, формируемые в бухгалтерском учете и отчетности
3.	ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 № 161-ФЗ	Ст. 20, 25, 26	Собственник утверждает годовую бухгалтерскую отчетность, осуществляет контроль использования и сохранности имущества, руководитель унитарного предприятия отчитывается о деятельности в установленном порядке, бухгалтерская отчетность подлежит аудиту и др. Одобрение крупной сделки: крупной сделкой считается сделка, ...цена или балансовая стоимость которой составляет более 10% уставного фонда государственного или муниципального предприятия либо балансовой стоимости активов казенного предприятия, определенной по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату...	Крупная сделка, балансовая стоимость имущества, прибыли и убытки, возмещение ущерба и др.
4.	ФЗ «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 № 7-ФЗ	Ст. 29, 32	Утверждение годового отчета и годовой бухгалтерской отчетности и размещение на официальном сайте, проведение аудита, обязанность ведения бухгалтерского учета и др.	Имущество, источники формирования имущества, доходы и расходы НКО и др.
5.	«Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ	Ст 3 и др.	Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.	Бухгалтерская отчетность, обязанность аудируемых лиц предоставлять необходимую документацию и пояснения.
6.	«Трудовой кодекс Российской Федерации» от 30.12.2001 № 197-ФЗ	Ст. 232, 246 и др.	Сторона трудового договора (работодатель или работник), причинившая ущерб другой стороне, возмещает этот ущерб. Размер ущерба определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. Руководитель организации несет полную материальную ответственность за прямой действительный ущерб, причиненный организации.	Утрата или порча имущества, возмещение затрат на обучение, оценка ущерба не ниже балансовой стоимости имущества и т.д.
7.	Налоговый кодекс РФ 31 июля 1998 года № 146-ФЗ	Ст. 23, 313 и др.	Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения организации, у которой отсутствует обязанность представлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, составляющую государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности. Инвентаризация проводится на основании первичных учетных документов, в том числе договоров, приходных и расходных документов, отчетов о движении материальных ценностей и денежных средств и иных документов.	Бухгалтерская отчетность, инвентаризация, первичные учетные документы и др.
8.	ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 № 127-ФЗ	Ст. 20, 38, 130 и др.	Арбитражный управляющий в деле о банкротстве обязан принимать меры по защите имущества должника; анализировать финансовое состояние должника и результаты его финансовой, хозяйственной и инвестиционной деятельности и др. К заявлению должника также прилагаются... бухгалтерский баланс на последнюю отчетную дату или заменяющие его документы. На основании решения собрания кредиторов или комитета кредиторов оценка движимого имущества должника, балансовая стоимость которого на последнюю отчетную дату, предшествующую дате подачи заявления о признании должника банкротом, составляет менее чем сто тысяч рублей, может быть проведена без привлечения оценщика.	Имущество должника, требования кредиторов, балансовая стоимость и др.

И др.



Как видим, законодательство, регулирующее предпринимательскую деятельность и являющееся основой корпоративного управления, было достаточно тесно связано с законом «О бухгалтерском учете». На показателях бухгалтерской отчетности основаны решения учредителей и кредиторов в части, касающейся определения балансовой стоимости имущества, прибыли/убытков и их распределения, оценки действительной доли участников и др. Величина чистых активов, рассчитываемая как разница между стоимостью активов и обязательств, принимаемых в расчет, является не только ограничением для выплаты дивидендов, но и критерием для принятия решений об уменьшении уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и даже о ликвидации общества.

В 2005 г. Комиссией Правительства РФ по законопроектной деятельности были проанализированы недостатки действовавшего законодательства и разработана Концепция проекта федерального закона «О бухгалтерском учете». Целью разработки проекта нового закона была названа «необходимость устранения устаревших норм, неэффективных положений и пробелов Федерального закона, выявленных в результате анализа практики его применения, приведение норм Федерального закона в соответствие с изменениями законодательства и требованиями рыночной экономики».²

Главными недостатками закона № 129-ФЗ были названы следующие:³

- 1) Закон сосредоточен на методологии бухгалтерского учета и привязан к нормам гражданского права, что не позволяет объективно отразить реальное экономическое положение субъекта предпринимательской деятельности и реализовать основополагающий принцип МСФО «приоритет экономической сущности над формой».
- 2) Законодательное регулирование бухгалтерского учета осуществлялось правительством РФ и уполномоченным федеральным органом без учета мнения профессиональной общественности. В то же время международный опыт показывает, что саморегулирование позволяет достичь более адекватных результатов, поднять престиж и профессиональную ответственность и, как следствие, повысить качество бухгалтерских услуг.
- 3) Чрезмерно детализированные требования к учетным документам ограничивают выбор организаций и усложняют автоматизированную обработку информации.
- 4) Система контроля качества бухгалтерской отчетности не является эффективной, имеет место

² Концепция проекта федерального закона «О бухгалтерском учете» (новая редакция), одобренная Комиссией Правительства РФ по законопроектной деятельности 17 октября 2005 года.

³ Бухучет и отчетность: время требует адекватных стандартов. Режим доступа: https://gaap.ru/articles/bukhuchet_i_otchetnost_vremya_trebuets_adekvatnykh_standartov/?ysclid=llxfndaibe704096250 (дата обращения: 17.09.2023).

массовое несоблюдение действовавших положений по бухгалтерскому учету, санкции за грубые нарушения бухгалтерского учета носят формальный характер.

- 5) Нормы российского законодательства не позволяют применять хозяйствующим субъектам более продвинутые требования МСФО, качественное превосходство которых официально признавалось в профессиональной среде.

Новый закон «О бухгалтерском учете» должен был решить эти проблемы.

Закон о бухгалтерском учете № 402-ФЗ от 6.12.2011 г.: административная реформа и реформирование в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Развитие экономических отношений ставило новые задачи, которые решались Правительством РФ и профессиональным бухгалтерским сообществом. Концепция административной реформы в РФ в 2006-2008 годах, одобренная распоряжением Правительства РФ от 25 октября 2005 г. № 1789-р., намечала разработку и принятие нормативных правовых актов, упраздняющих избыточные и дублирующие функции, осуществляемые органами исполнительной власти, и позволяющих передавать ряд государственных функций саморегулируемым организациям. Таким образом, введение в проект нового закона «О бухгалтерском учете» разделения функций регулирования между государством и саморегулируемыми профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов было вполне своевременным (ст. 22-25).

Следствием реализации административной реформы стали отмена унификации учетных документов (ст. 9) и представление бухгалтерской отчетности «в одно окно» (ст. 18). Ответственным за ведение государственного информационного ресурса бухгалтерской отчетности (ГИРБО) был определен федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Второе новшество было связано с переносом всех вопросов методологии бухгалтерского учета на уровень федеральных и отраслевых стандартов. При этом ориентиром для их разработки были выбраны Международные стандарты финансовой отчетности (ст. 20), ключевыми понятиями которых является справедливая стоимость (IFRS 13), оценочное суждение или бухгалтерская оценка (IAS 8). Предполагалось, что экономический субъект самостоятельно сформирует более качественные внутренние стандарты, позволяющие повысить степень достоверного раскрытия информации о его финансовом положении и финансовых результатах, реализуя принципы независимости, профессионализма, открытого обсуждения и прозрачности принимаемых решений,

эффективности процедур, участия в международных экономических процессах, единства стандартов в различных отраслях экономики.⁴

Авторами проекта нового закона предполагалось, что независимость понятийного аппарата бухгалтерского законодательства от норм гражданского права должно позволить применять в

подзаконных актах понятийный аппарат МСФО, который, отражая принцип приоритета содержания над формой, является в большей степени общеэкономическим, чем юридическим.

Значительно поменялись требования и к организации бухгалтерского учета субъектами предпринимательства (таблица 2).

Таблица 2. Сравнение законодательных подходов к вопросам организации бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами

№	Признак сравнения	Закон № 129	Закон № 402	Вывод
1.	Определение «Бухгалтерский учет»	Система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций (ст. 1)	Формирование документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 1)	Акцент с процесса перенесен на результат
2.	Сфера действия	Организации, находящиеся на территории РФ, а также филиалы и представительства иностранных организаций (ст. 4)	Коммерческие и некоммерческие организации, госорганы и органы местного самоуправления, индивидуальные предприниматели и иностранные филиалы на территории РФ (ст. 2)	Сфера действия расширилась
3.	Упрощенные способы бухгалтерского учета	Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета (ст. 4)	ИП и иностранные филиалы бухгалтерский учет могут не вести, если ведут учет доходов и расходов в соответствии с НК РФ, СМП, НКО и участники проекта Сколково вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета (ст. 6)	Право применения установлено для отдельных субъектов независимо от налоговых режимов
4.	Объекты бухгалтерского учета	Имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (ст. 1)	Факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования, доходы, расходы, иные объекты (ст. 5)	Перечень объектов бухгалтерского учета в новом законе не соответствует объектам гражданского права (ст. 128 ГК РФ)
5.	Главный бухгалтер	Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (ст. 7)	Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель, возлагает обязанность на главного бухгалтера (ст. 7)	Ответственность за финансовые решения с главного бухгалтера снята, он отвечает за ведение бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ и ЛНА
6.	Первичные учетные документы	Унифицированные формы, бумажный документооборот (ст. 9)	Формы определяет руководитель, бумажные и электронные документы, запрет оформления документов по мнимым и притворным сделкам (ст. 9)	Перенос акцента с формальных требований на требования по существу
7.	Регистры бухгалтерского учета	Специальные книги, карточки, машинограммы для систематизации и накопления информации (ст. 10)	Формы определяет руководитель, определены обязательные реквизиты (ст. 10)	

⁴ Первый юбилей закона о бухучете: итоги и ожидания (ippnou.ru). Режим доступа: <https://www.ippnou.ru/print/002846/?ysclid=llqegco817306274326> (дата обращения: 17.09.2023).

Таблица 2. Продолжение

№	Признак сравнения	Закон № 129	Закон № 402	Вывод
8.	Инвентаризация	Обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяется и документально подтверждается их наличие, состояние и оценка. Руководитель определяет порядок и сроки проведения инвентаризации (ст. 11)	Активы и обязательства подлежат инвентаризации, выявляется их фактическое наличие, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случаи, сроки и порядок проведения, а также перечень объектов, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации (ст. 12)	Смягчение требований и перенос правил из федеральных законов в локальные нормативные акты
9.	Оценка имущества	Оценка в рублях по фактически понесенным затратам (ст. 12)	Оценка в рублях (Ст. 11)	Принципы законом не определены, перенесены в ФСБУ для отдельных объектов

Таким образом, несомненные преимущества нового закона можно разделить на два направления: для страны в целом и для отдельных хозяйствующих субъектов. В первом направлении был узаконен процесс регулирования бухгалтерского учета, разделены функции федеральных органов и саморегулируемых субъектов, определены компетенции Совета по стандартам, утверждены требования по разработке и утверждению федеральных стандартов. Во втором направлении следует отметить снижение формальных и бюрократических подходов в организации учетного процесса. Руководители субъектов предпринимательской деятельности получили больше свобод и выбора, бухгалтерский учет стал внутренним делом организации. Но вместе с тем, структура и содержание законов, регулирующих предпринимательскую деятельность, не изменилась. Гражданское право, определяющее основы корпоративного управления, базируется на понятийном аппарате, который не соответствует бухгалтерской терминологии. Основные проблемы создают вопросы признания и оценки активов и обязательств, используемые для оценки чистых активов, финансовых результатов, определения действительной стоимости доли участников и т. п. Примеры проблем, возникающих в судебной практике, были рассмотрены в наших предыдущих статьях [5, 6, 7].

Необходимость изменений закона «О бухгалтерском учете» в интересах предпринимателей

С момента вступления в силу нового закона «О бухгалтерском учете» прошло более 10 лет. Очевидно, что за это время произошли глобальные экономические и политические изменения, накоплен практический опыт и теоретически осмыслены новации.

С учетом санкционной войны, объявленной нашей стране, видим необходимость изменения

и вектора направленности законодательства о бухгалтерском учете в сторону укрепления финансового суверенитета Российской Федерации и защиты интересов отечественного предпринимательства.

Широко распространено мнение, что бухгалтерский учет – язык бизнеса. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда [8], рассуждая о теории бухгалтерского учета, рассматривают ее как способ доказательства (аргументации) и как способ руководства. Для использования данных бухгалтерского учета и отчетности в качестве доказательной базы при решении споров в суде (например, возмещение ущерба, неисполнение договора, нецелевое использование средств и т. д.) необходима легитимность учетных документов, понятийный аппарат, установление ответственных лиц и т. д. Как способ руководства, теория может быть описывающей и предписывающей. Описывающая (позитивная) теория бухгалтерского учета объясняет экономический смысл сделок, событий и операций, помогает установить взаимосвязи между ними. Предписывающая (нормативная) теория бухгалтерского учета определяет порядок и правила действий при совершении фактов хозяйственной жизни и отражении их в учете и отчетности.

С точки зрения подходов к учетным теориям авторы [8] приводят наиболее распространенные из них: налоговый, правовой, этический, экономический, бихевиористический и структурный (таблица 3).

По нашему мнению, рассматривать теорию бухгалтерского учета в отрыве от законодательных актов для решения практических задач нецелесообразно. Оценивая эволюцию законодательства о бухгалтерском учете, можно проследить, как теоретические подходы сменяли друг друга. В 90-х годах при острой необходимости создания налоговой системы и формирования бюджета страны приоритет отдавали налоговому

Таблица 3. Характеристика подходов к теории бухгалтерского учета

№	Подход к теории учета	Краткое содержание
1	Налоговый	Теория и практика строится на нормах налогового права
2	Правовой	Сделки и события трактуются с позиций договорного права, основываясь на переходе права собственности
3	Экономический	Различают три направления приоритета экономической сущности над другими аспектами, принимаемыми в расчет при решении учетных задач: макроэкономический (влияние отчетных данных на показатели отрасли, региона, страны и др.), микроэкономический (оценка финансовых показателей деятельности компании) и социально-корпоративный (отражает влияние компании на общество)
4	Этический	Основан на приоритете нравственных норм над правилами, выбираемыми руководством для признания и оценки объектов учета (честность, объективность, нейтральность, независимость и др.)
5	Бихевиористический	Акцентирует внимание на взаимосвязи финансовой информации, представленной в бухгалтерской отчетности на поведение определенных групп её пользователей (эффект обратной связи)
6	Структурный	Сфокусирован на структуре учетной системы, решения принимаются методом «аналогии», т. е. схожести и последовательности в учетных записях. Учет рассматривается как бизнес-процесс

подходу, который сменился правовым после принятия Гражданского кодекса РФ. Именно эти нормы и были отражены в Законе № 129-ФЗ с 1996 г. Они просуществовали почти 20 лет и сменились на экономический подход с принятием нового закона о бухгалтерском учете, вступившем в силу в 2013 г. В развитие этического подхода в рамках саморегулируемых организаций бухгалтеров и аудиторов были приняты кодексы профессиональной этики, подчеркивающие нравственные основы учетной деятельности, а в последние годы управление бухгалтерской службой трактуется как бизнес-процесс, имеющий свои входы, технологию и выходы. Структурный подход был предопределен цифровизацией информационных потоков компаний, повсеместным применением автоматизированных систем управления.

При всей очевидности смены теоретических доктрин, отметим, что теория бухгалтерского учета шире и разнообразнее практики, именно она объясняет суть и взаимосвязь всех явлений. Но для защиты предпринимателей в суде теоретические выкладки не могут быть аргументами. Необходимы четкие и понятные нормы законов, не противоречащие друг другу требования нормативно-правовых актов.

Обратимся к Гражданскому процессуальному кодексу, определяющему принципы и правила гражданского судопроизводства.⁵ Статья 11 ГПК устанавливает порядок применения судом нормативных правовых актов при разрешении гражданских дел. Так, суд обязан разрешать гражданские дела на основании (п. 1): Конституции РФ, международных договоров РФ, федеральных законов, нормативных правовых актов Президента РФ, нормативных правовых актов Правительства

⁵ Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ.

РФ, нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти, конституций (уставов), законов, иных нормативных правовых актов органов государственной власти субъектов РФ, нормативных правовых актов органов местного самоуправления. Также статья 11 ГПК РФ определяет принципы иерархии (п. 2) и аналогии (п. 3) нормативных актов.

Как видим, в указанный перечень не входят стандарты профессиональной деятельности, к которым можно отнести ПБУ и ФСБУ, учетную политику организаций. Содержание подзаконных актов не может противоречить документам высшего уровня, перечисленным в ст. 11 ГПК. Это значит, что любой судебный иск, направленный к руководству компании (например, о банкротстве, оценке действительной стоимости долей, возмещении ущерба и т.д.), где необходимо подтвердить признание и оценку имущества и обязательств, доходов и расходов, величины долей в капитале на определенную дату, будет основываться на нормах действующего Федерального закона. При отсутствии необходимых понятий суд будет действовать по аналогии, например, опираясь на нормы Гражданского или Налогового кодексов, но не на стандарты бухгалтерского учета, так как они не поименованы в ГПК (ст. 11).

Таким образом, методологическая часть в законе о бухгалтерском учете для защиты интересов предпринимателей и для использования в судах бухгалтерских документов и отчетов, крайне важна. Исключение из требований закона необходимых понятий и требований делает закон бесполезным для субъектов экономики. Это одна из причин массового игнорирования принятых стандартов бухгалтерского учета, ведь за их нарушение грозит только модифицированное аудиторское заключение. Да и обязательный аудит



предприниматели стремятся, по возможности, избежать, так как его ценность для них не всегда очевидна. Нормы административной ответственности за грубое нарушение бухгалтерского учета скорее формальны, они работают, в основном, при привлечении к налоговой ответственности, как дополнительный «бонус». Бухгалтерская отчетность, основанная на принципах, а не на правилах, является огромной проблемой для предпринимательского права, поскольку большинство показателей формируется на основе профессионального суждения руководства, подтвердить или опровергнуть которое можно только экспертным путем, а это усложняет и удорожает судебный процесс, делая непредсказуемым его исход.

Выводы

Исторический анализ формирования системы регулирования бухгалтерского учета показывает, что этот процесс шел в ногу с развитием предпринимательского права. В частности, правовое регулирование деятельности юридических лиц, их банкротства, налогового законодательства и т. п. обязывало управляющих вести учетные записи, основанные на документах, регулярно готовить отчеты и представлять их собственникам после ревизионной проверки. Впервые вопросы методологии бухгалтерского учета вышли на уровень федерального закона в Российской Федерации только к концу XX в.

Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, принятый в 1996 г. был вписан в систему гражданского права РФ, имеет взаимосвязи с законами о корпоративном управлении («Об акционерных обществах» и т. п.), банкротстве, аудиторской деятельности и др. Важные показатели, формируемые в бухгалтерском учете и отчетности, используются для принятия решений о выплате дивидендов, увеличении капитала, действительной стоимости доли и др. Принятие закона придало высокий профессиональный статус главного бухгалтера

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. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 301 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, 1996. – 638 с.

в бизнесе, возложив на него ответственность за принятие финансовых решений и предоставив право подписи финансовых документов.

За почти два десятка лет развитие экономики шагнуло далеко вперед, и потребовался новый закон, который бы позволил реализовать принцип приоритетности экономической сущности происходящих в бизнесе процессов над правовой формой. Кроме того, назрела необходимость выстроить смешанную систему регулирования бухгалтерского учета в РФ, передав часть полномочий саморегулируемым профессиональным организациям, а также снизить бюрократизацию учетных процессов и узаконить электронные способы обработки информации. Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, вступивший в силу с 2013 г., успешно решил эти задачи.

Ориентация федеральных стандартов бухгалтерского учета на МСФО, начатая ещё в 90-е годы прошлого века, позволила кардинально изменить подходы к решению практических задач, но, с другой стороны, стала источником профессиональных конфликтов в компаниях. Решение налоговых споров, защита собственности и возмещение ущерба в гражданских судах, претензионная работа с контрагентами требовали юридического понятийного аппарата, который перестал соответствовать бухгалтерской терминологии. Игнорирование интересов субъектов предпринимательской деятельности является опасным симптомом для обеспечения финансовой безопасности и финансового суверенитета государства в целом, отдельных регионов и отраслей, а также самих предпринимателей. Развитие экономики и рыночных отношений без правового регулирования деятельности отдельных экономических субъектов, неотъемлемой частью которого должен быть Закон «О бухгалтерском учете», по нашему мнению, создает дополнительные риски, нарушает права и свободы граждан в сфере предпринимательской деятельности. 

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. Mal'kova T.N. *Drevnyaya buhgalteriya: kakoy ona byla* [Ancient Bookkeeping: What Was It Like]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1995. 301 p.
2. Sokolov YA.V. *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney* [Accounting: from the Beginnings to the Present Day]. Moscow, Audit Publ., 1996. 638 p.

3. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 380 с.
4. Шашкова А.В. Предпринимательское право: учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2023. – 234 с.
5. Лупикова Е.В. Эволюция понятия «активы», проблемы законодательного регулирования их признания // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 2 – С. 36-41.
6. Лупикова Е.В. Стоимостное измерение активов в бухгалтерском учете и отчетности: проблемы теории и практики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 3. – С. 17-22.
7. Лупикова Е.В. Бухгалтерская отчетность: исторический анализ понятия и проблемы законодательного регулирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 6. – С. 31-37.
8. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. Финансы и статистика, 1997. – 574 с.
3. Tsygankov K.YU. *Nachala teorii buhgalterskogo ucheta, ili Balans, scheta i dvoynaya zapis'* [The Beginning of Accounting Theory, or Balance Sheet, Accounts and Double Entry]. Moscow, Magistr: INFRA-M Publ., 2011. 380 p.
4. SHashkova A.V. *Predprinimatel'skoe parvo* [Business Law]. Moscow, YUrayt Publ., 2023. 234 p.
5. Lupikova E.V. *Evolyutsiya ponyatiya «aktivy», problemy zakonodatel'nogo regulirovaniya ih priznaniya* [Evolution of the Concept of Assets and Problems of Their Regulatory Recognition]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 36-41 (in Russ.).
6. Lupikova E.V. *Stoimostnoe izmerenie aktivov v buhgalterskom uchete i otchetnosti: problemy teorii i praktiki* [Asset Valuation in Accounting and Reporting: Problems of Theory and Practice]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 3, pp. 17-22 (in Russ.).
7. Lupikova E.V. *Buhgalterskaya otchetnost': istoricheskiy analiz ponyatiya i problemy zakonodatel'nogo regulirovaniya* [Accounting: Historical Analysis of the Concept and Regulatory Problems]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 6, pp. 31-37 (in Russ.).
8. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997. 574 p.

Для цитирования

Лупикова Е.В. Закон «О бухгалтерском учете» в системе предпринимательского права // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – №1. – С. 2-13.

For citation

Lupikova E.V. *Zakon «O buhgalterskom uchete» v sisteme predprinimatel'skogo prava* [Law on Accounting in the Business Law System]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2024, no. 1, pp. 2-13 (in Russ.).



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

ИПБ РОССИИ: ПРАКТИКУМ

Проект «ИПБ России: Практикум» ориентирован на оказание методологической помощи главным бухгалтерам. В рамках проекта эксперты на примерах разъясняют применение норм бухгалтерского и налогового законодательства, вызывающих на практике наибольшие затруднения.

Кроме этого, в рамках проекта рассматриваются вопросы внутреннего контроля, финансового анализа и профессиональной этики.



Разработки:

- Основные средства: ликвидационная стоимость (практические аспекты)
- Дисконтирование в рамках ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
- Оценка справедливой стоимости
- ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения

Разработки размещены в личном кабинете действительных членов в разделе Электронная библиотека – ИПБ России: Практикум

DOI: 10.51760/2308-9407_2024_1_14
УДК 336.228.3
ВАК 5.2.4
ГРНТИ 06.73.15

Дробление бизнеса: стратегия оптимизации критериев и легендирования деловой цели*

Business Crushing: Strategy of Criteria Optimization and Legendization of the Business Purpose

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Иван Максимович Фролов

студент факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
e-mail: ogonkov1999@mail.ru

Александр Викторович Ульянов

студент факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
e-mail: auluanov03@mail.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва, ул. Ленинградский просп., д. 49.
Тел. +7 (495) 249-52-49.

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

Ivan M. Frolov

Student at the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis
e-mail: ogonkov1999@mail.ru

Alexander V. Ulyanov

Student at the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis
e-mail: auluanov03@mail.ru
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (495) 249-52-49.

Аннотация. Проблема налоговых рисков, их анализа, оценки и прогнозирования приобретает все большую популярность среди научных исследователей и специалистов, практикующих в области налогового права. Интерес же к данной теме исходит прежде всего из ее высокой практической значимости. Особая актуальность в условиях сформировавшейся налоговой среды заключается в рисках признания деятельности группы компаний. Практика налоговых споров указывает на высокую актуальность разработки системы рекомендаций, содержащей приемы и методы по минимизации данного риска. В той или иной степени отдельные аспекты проблемы «дробления» бизнеса были описаны некоторыми исследователями ранее. Однако до сих пор не сформировано единой концепции к определению и анализу такого элемента дробления как деловой цели. В этой связи целевым направлением исследования стала разработка практических методов обоснования деловой цели реструктуризации бизнеса. Объектом исследования являются налоговые риски, возникающие при образовании группы компаний. Предметом – сформировавшаяся судебная практика по разрешению налоговых споров и нормы права, опосредующие формирование указанных рисков. По результатам проведенного исследования авторами была сформирована и предложена методология оптимизации налоговых рисков по критериям «дробления» бизнеса.

Abstract. The issue of tax risks, their analysis, assessment and forecasting has gained large popularity among scientific researchers and practitioners in the field of tax law. Interest to this subject comes primarily from its high practical significance. In the conditions of the established tax environment particular relevance lies in the risks of recognizing the activities of a group of companies as the implementation of a business fragmentation scheme. The practice of tax disputes indicates the high significance of developing a system of recommendations containing techniques and methods to minimize this risk. To some extent, individual aspects of the problem of business fragmentation have been described by some researchers earlier. However, a unified concept for the definition and analysis of such an element of crushing as a business goal has not yet been formed. In this regard, the target area of the study was the development of practical methods for substantiating the business goal of business restructuring. The object of the study is the tax risks arising during the formation of a group of companies. The subject of the study is the established judicial practice on resolving tax disputes and the rules of law that mediate the effects of this risk. Based on the results of the study the authors formed and proposed a methodology for optimizing tax risks by the criteria of business fragmentation.

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

Academic Supervisor: **Dmitry Ryakhovsky**, Doctor of Economics, Professor. Head of the Department of Taxes and Tax Administration of the Financial University under the Government of the Russian Federation.

Ключевые слова: дробление бизнеса; налоговые риски; приемы и методы оптимизации; деловая цель; критерии; необоснованная налоговая выгода; неопределенность нормативно-правового регулирования.

К вопросу о некоторых тенденциях в области налогового права

В настоящее время особый интерес среди научных исследователей и специалистов, практикующих в сфере налогового консалтинга, аудита и due diligence, вызывают налоговые споры по некоторым конкретным вопросам, представляющим собой предмет особых дискуссий. Так, например, можно выделить: определение объектов недвижимости в целях налогообложения имущества организаций [1], «фирмы-однодневки», «дробление бизнеса», определение объекта налогообложения по НДС и другие. Популярность выделенных вопросов обусловлена прежде всего сложившейся практикой налогового администрирования. Дискуссионность указанных тем заключается в неопределенностях в нормативно-правовом регулировании, что уже стало тенденцией российского нормотворчества. Таким образом, формируются налоговые риски организаций, которые впоследствии воплощаются в налоговые споры.

Проблематика вопроса содержится в сложности прогнозирования налоговых рисков при предварительном анализе условий рынка и планировании хозяйственной деятельности в разрезе правового поля России. Прецедентность налоговых споров опосредует конъюнктуру отечественного рынка – на фоне формирования налоговых рисков при приоритетном разрешении споров в пользу исполнительного органа снижается инвестиционная привлекательность российского бизнеса. Данный факт критично влияет на развитие отечественной экономики в ухудшающихся условиях конъюнктуры 2020–2023 годов, на что обращают внимание исследователи в области макроэкономики: «...представляется актуальным модерация действующей стратегии развития, а в частности налоговая политика, поддержка малого и среднего предпринимательства...» [2, с. 168]. В связи с этим, актуальность исследований в области налоговых рисков представляется особо острой.

В процессе ведения хозяйственной деятельности некоторые хозяйствующие субъекты формируют группы компаний для решения определенных узконаправленных задач. Данный процесс стал довольно популярным в правоотношениях российского предпринимательства из-за открывающихся возможностей по оптимизации управления бизнесом, в особенности в условиях государственного контроля, упрощения выхода на новый рынок и прочих частных. Однако, как показывает практика, данные мероприятия несут существенные налоговые риски для организаций, применяющих с точки зрения

Keywords: business crushing; tax risks; optimization techniques and methods; business purpose; unjustified tax benefit; legal and regulatory framework uncertainty.

контролирующего органа схему «дробления бизнеса». Особое внимание данному вопросу уделяется и со стороны Федеральной налоговой службы, что выражается в разъяснениях и рекомендациях, данных в письмах исполнительного органа.

Целью исследования поставлено моделирование комплекса мероприятий по оптимизации налоговых рисков, связанных с совместной деятельностью групп компаний. Так же один из выводов проведенного анализа содержит формулирование предложений по внесению изменений в текущее нормативно-правовое регулирование на базе результатов анализа действующего законодательства, письменных рекомендаций и разъяснений ФНС, а также судебной практики.

Доминирующее место в данной работе с теоретической и практической точек зрения занимает раскрытие признаков, свойств и эффекта деятельности групп компаний или организаций, применяющих схему «дробления бизнеса». В рамках исследования была определена экономическая сущность деловой цели. Более того, авторы приводят дефиницию ключевого термина – налоговые риски.

Особая значимость *de per se practica* (лат. – «это для практики») заключается в формировании методологии по снижению налоговых рисков в вопросе «дробления». Была сформулирована и обоснована система практических рекомендаций для сохранения перманентного состояния структуры хозяйствующего субъекта. Таким образом, авторы указали методику формирования деловой цели, а также разработали приемы по нивелированию значимости критериев «дробления».

Научная новизна исследования заключается в выделении источника налоговых рисков, определении деловой цели как явления экономического характера. Авторы обращают внимание на аналитический способ формирования деловой цели, который был разработан в рамках исследования.

Сущность дробления бизнеса

Само понятие «дробление бизнеса» в системе нормативно-правового регулирования отсутствует, данный термин вводится Письмом ФНС от 11 августа 2017 г.¹ Налоговые органы, в частности, руководствуются положениями нормы ст. 54.1 НК РФ, определяющей деловую цель деятельности субъекта. Однако перечень критериев оценки деловой цели в указанной норме исчерпывающий. Реализация нормы, а также, в силу неполноты системы оценивания деловой цели, разрешение спорных аспектов возлагаются на сотрудников ФНС.

¹ Письмо ФНС от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@.

Стоит отметить, что при всей многогранности хозяйственной жизни организаций и вариативности сделок и финансовых потоков, объективная и достоверная оценка деловой цели становится дискуссионным предметом экономического характера. Сугубо субъективный подход к данному вопросу сотрудников выездных отделов ФНС и отсутствие должной конкурентности экономико-правовых позиций субъектов спора обуславливают невозможность достоверной оценки деловой цели.

Э.А. Амирасланова указывает, что «дробление бизнеса может иметь различные цели» [3, с. 43], то есть налогоплательщик, осуществляя реструктуризацию бизнеса, не всегда руководствуется мотивом извлечения лишь налоговой выгоды. В действительности, с точки зрения предпринимательства, формирование группы компаний позволяет решать целый спектр задач помимо снижения налоговой нагрузки, а именно:

- оптимизация структуры управления бизнеса, решение отдельных задач менеджмента;
- диверсификация инвестиционных рисков;
- привлечение целевого финансирования;
- привлечение кредитов и займов с наиболее выгодными условиями и прочие частные.

Основой доказательной базы «дробления» бизнеса является ряд критериев, перечисленных в выше указанном письме ФНС. Далее проведем анализ указанных критериев.

1) Реализация схемы «дробления» бизнеса повлекла за собой сокращение налоговых обязательств и ухудшение экономических результатов деятельности налогоплательщика.

Данный критерий можно классифицировать как основополагающий, так как любая «схема» дробления бизнеса имеет своей целью извлечение выгоды посредством снижения налоговой нагрузки. Причем в данном случае термин «налоговая нагрузка» применяется не к конкретному звену «дробления», а к показателям синергетического эффекта. В судебной практике указанное положение, в частности, встречается в Определении Верховного Суда РФ от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. Согласно факту дела, один из основных доводов налогового органа содержал следующее: взаимодействие с группой компаний привело к занижению налоговой базы налогоплательщика по налогу на прибыль. По результатам данного судебного разбирательства налогоплательщик был признан участником схемы «дробления» бизнеса, что привело к исключению из ЕГРЮЛ используемых в рамках данной схемы «технических» компаний и доначислению налога, пеней и штрафов. Тем не менее, при отсутствии или несущественности прочих критериев стоит обратить внимание на прочие

цели, преследуемые в процессе дробления. Так, например, формирование группы компаний может быть средством диверсификации инвестиционных рисков. Тогда превентивным средством будет проведение финансово-экономического анализа того или иного инвестиционного проекта на предмет выявления финансовых рисков по заявленному виду деятельности компании, а также дальнейший анализ корреляции, где в качестве регрессоров используются показатели эффективности хеджирования данных рисков и значения налоговой выгоды. Высокий уровень значимости первого регрессора укажет на то, что основополагающей целью дробления является диверсификация рисков, что и будет являться деловой целью. Тем не менее, в настоящее время в процессе налогового спора большее внимание уделяется абсолютным значениям показателей налоговой выгоды, а также аспектам гражданско-правового характера, что указывает на неразвитость процесса защиты.

2) Группа компаний содержит организацию, применяющую специальный налоговый режим.

Стоит отметить, что схема «дробления» бизнеса применяется в подавляющем большинстве случаев с целью сокращения налоговых обязательств. Подобное извлечение выгоды возможно, главным образом, за счет применения льготных ставок специальных налоговых режимов в новообразованных компаниях. Наиболее популярным режимом является УСН, которая, в соответствии со ст. 346.11 НК РФ, освобождает организации от уплаты НДС и предусматривает ставки, установленные ст. 346.20, значительно меньшие, чем ставка налога на прибыль организаций. По этой причине налоговый орган акцентирует внимание на наличии в группе взаимодействующих компаний организации, применяющей специальный налоговый режим. Раскрывая смысл данного критерия, заметим, что технически сотрудничество той или иной организации не указывает напрямую на применение «схемы дробления». Наиболее важным обстоятельством в данном случае является деловая цель. Так, например, цепь поставщик-покупатель, где организация, применяющая УСН, де-юре отражается как поставщик для организации, применяющей ОСНО, является стандартной для искусственного наращивания расходов в целях снижения налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В данном случае имеет место фиктивность правоотношений, где условные товары, работы или услуги лишь отражаются в первичной документации и счетах-фактурах при отсутствии реального исполнения. В данном случае сумма налоговой выгоды будет рассчитана по нижеследующей формуле.

$$\text{Стоимость реализованных товаров, работ и услуг} \times (\text{Ставка по налогу на прибыль организаций} - \text{Ставка по УСН}) = \text{Необоснованная налоговая выгода}$$

Отсутствие деловой цели обусловлено тем, что организация, применяющая УСН, не является плательщиком НДС, а значит, организация, применяющая ОСНО, не получает право на вычет по НДС. В контексте данного вопроса важную роль играет анализ цен реализации товаров, работ и услуг: преимуществом организаций на УСН в условиях рынка заключается в экономии на НДС. Тем не менее, НДС является косвенным налогом, и данная экономия, с точки зрения целеполагания введения специального налогового режима, должна быть переложена на покупателя. Иными словами, снижение цены за счет экономии на НДС формирует конкурентоспособность организаций на УСН. Так же важная доказательная база реальности правоотношений: наличие счетов-фактур, товарно-транспортных накладных, путевых листов, УПД, заказ-нарядов. Подтверждает данный тезис использование данного критерия налоговым органом в качестве одного из ключевых доводов в Определении Верховного Суда РФ от 3 марта 2021 года по делу № А11-10001/2018. Общество не смогло предоставить истребуемые налоговым органом в рамках проверки первичные документы в полном объеме, подтверждающие реальность правоотношений между организациями, а также предоставить иную информацию, подтверждающую реальность сделки. Однако А.Н. Левушкин, А.А. Костин и О.В. Костина отмечают, что факт документального оформления сделки не всегда является достаточным [4, с. 39]. Для признания ее реальности так же необходимо, чтобы контрагент имел фактическую возможность потенциального исполнения договорных обязательств. Среди факторов, доказывающих возможность реального исполнения обязательств по договору, присутствуют следующие: наличие соответствующих основных средств, наличие квалифицированных сотрудников.

3) Предельные значения показателей организаций, необходимых для сохранения права на использование специальных налоговых режимов.

Стоит особо отметить, что установление факта предельных значений возможно на основании деклараций, поскольку среди таких значений:

- сумма доходов;
- средняя численность сотрудников;
- остаточная стоимость основных средств.

Таким образом, при анализе деклараций за 2-3 года можно установить тенденцию предельных значений доходов; анализ остаточной стоимости основных средств проводится на основании бухгалтерской отчетности. Данная тенденция может стать причиной проведения камеральной, а в отдельных случаях выездной налоговой проверки. В том случае, когда в группе компаний функционирует несколько организаций с максимально допустимыми для использования специальных налоговых режимов финансовыми показателями, необходимо наличие весомых доказательств того, что единственной целью такого разделения не является сохранение налоговых льгот,

предоставляемых специальным налоговым режимом, в противном случае данная группа компаний будет признана единым хозяйствующим субъектом, применяющем схему «дробления» бизнеса. Согласно фабуле дела № А11-10001/2018 налоговым органом было установлено, что вновь созданные субъекты зарегистрировали свою деятельность непосредственно в момент приближения прочих субъектов к предельным значениям доходов.

4) Наличие признаков взаимозависимости у участников схемы.

Аффилированность участников схемы (учредителей, генеральных директоров и прочих) взаимодействующих компаний позволяет судить о высокой вероятности установления фиктивных правоотношений, направленных исключительно на извлечение налоговой выгоды. Тем не менее, данный критерий не является самодостаточным – в отсутствие снижения налоговой нагрузки, в результате установленных взаимоотношений между аффилированными субъектами, факт правонарушения не может быть установлен. Иными словами, сама по себе взаимозависимость хозяйствующих субъектов не указывает на применение схемы «дробления бизнеса». Тем не менее, аффилированность представителей взаимодействующих организаций, безусловно, формирует определенные налоговые риски, а в отдельных случаях, может стать одной из причин проведения камеральной проверки. Установление факта взаимозависимости, как, например, из дела № А12-4599/2019, существенно «укрепляет» правовую позицию налогового органа в процессе судопроизводства по существу налогового спора. В соответствии с материалами дела № А12-4599/2019 подконтрольные индивидуальные предприниматели состоят в родственных связях с бенефициаром схемы, либо являются фактическими работниками. Таким образом, Верховный Суд РФ от 25.03.2020 № 306-ЭС20-2708 определил отказать заявителю в передаче кассационной жалобы для дальнейшего рассмотрения.

5) Использование взаимодействующими субъектами одинаковых названий, сайтов, банков, помещений и т. д.

Общий сайт с размещением оказываемых услуг, имущество и доступ к банковским счетам у группы взаимодействующих компаний может свидетельствовать о применении схемы «дробления» бизнеса ввиду того, что компании, преследующие собственные коммерческие цели, заинтересованы в единоличном использовании указанных выше (объектов). Так, наличие собственного сайта способствует продвижению услуг конкретной компании и, соответственно, повышению выручки. Общность имущества также вызывает заслуженные подозрения ввиду того, что компания фактически добровольно отказывается от дополнительных доходов от сдачи имущества в аренду. Таким образом, отсутствие разумной обособленности в процессе осуществления хозяйственной деятельности, в частности, указывает на отсутствие деловой цели. В



деле № А11-10001/2018 налоговыми органами данный критерий был использован для подтверждения позиции по применению налогоплательщиком схемы «дробления» бизнеса. В процессе выездной налоговой проверки было установлено, что деятельность организаций, входящих в группу компаний, осуществлялась как единый технологический процесс на территории единого комплекса недвижимости, принадлежащего бенефициару схемы.

Так же есть и прочие критерии дробления бизнеса, так или иначе являющиеся следствием приведенных. В рамках данной работы приведены основные положения. Далее сформулируем практические рекомендации, позволяющие минимизировать налоговые риски.

На основании приведенных данных «дробление» бизнеса – это процесс юридического разделения хозяйственной деятельности на несколько субъектов, единственной целью которого является привлечение налоговой выгоды.

Приемы и методы по нивелированию налоговых рисков по вопросу дробления бизнеса: деловая цель

По существу вышеизложенного можно отметить, что все критерии не могут быть самостоятельными в процессе налогового спора, поскольку конститутивным критерием является отсутствие деловой цели. При этом извлечение налоговой выгоды есть имманентная причина дробления как такового. Таким образом, справедливо будет заметить, что необоснованность налоговой выгоды исходит именно из отсутствия всякого экономического интереса хозяйствующих субъектов, кроме как снижения налогового бремени.

Из данного положения следует, что превентивные меры по оптимизации налоговых рисков должны быть направлены прежде всего на формирование экономического интереса в отношении прочих субъектов группы компаний или создание видимости такого интереса. Подобные меры были ранее описаны исследователями и практикующими специалистами в области налогового права, в частности Д.И. Ряховским и Л.С. Кириной, которые подробно описали метод легендирования [5, с. 70]. Суть метода легендирования заключается в преднамеренном создании таких условий хозяйственной деятельности, при анализе которых третьими лицами формируется определенное ложное представление о состоянии субъекта и его деятельности.

Применяя указанный метод в целях оптимизации налоговых рисков при «дроблении бизнеса», необходимо сформировать такие условия хозяйственной жизни субъекта, при которых можно было бы выделить экономический интерес (помимо снижения налоговой нагрузки) в качестве основной цели дробления. Согласно ранее указанному доводу деловая цель при формировании группы компаний может заключаться в:

- оптимизации структуры управления предприятием, решении отдельных задач менеджмента;
- диверсификации инвестиционных рисков;
- привлечении целевого финансирования;
- привлечении кредитов и займов с наиболее выгодными условиями и прочие частные.

Решение управленческих задач или реструктуризация системы кадров компании посредством «сплита» одного хозяйствующего субъекта на несколько заключается в следующем. Единая производственная или торговая система де-юре делится на несколько организаций, при этом генеральный директор «центральной» организации передает часть своих полномочий руководящему составу более низкого ранга, делегируя вместе с тем часть собственных управленческих задач. Вместе с тем делегируется некоторая доля ответственности: за принятие решений хозяйственного характера и за исполнение уже более объемного комплекса задач, установленных «центральным» руководящим субъектом. Иными словами, происходит выделение относительно самостоятельных бизнес-единиц. Некоторые специалисты также обращают внимание на формирование конкурентной среды внутри данной группы компаний, что так или иначе приводит к синергетическому эффекту повышения эффективности хозяйственной деятельности всего.

Данный процесс, как отмечают исследователи В.И. Сура, И.В. Соклакова и М.С. Санталова, представляет собой формирование отдельных бизнес-единиц и позволяет повысить эффективность работы каждого обособленного субъекта [6, с. 143]. Для нивелирования налоговых рисков необходимо заблаговременно (непосредственно до «дробления») провести анализ хозяйствующего субъекта на предмет подобной оптимизации. Результаты данного анализа должны быть зафиксированы в документальном виде. В представлении авторов наиболее результативной мерой будет вынесение заключения специалистов, по существу содержания которого выносятся необходимая рекомендация, а именно реструктуризация компании в управленческих целях. Помимо этого, следует сохранить документы, подтверждающие достоверность данного заключения и его фактическое исполнение, в частности деловую переписку, счет-фактуру и/или первичную документацию. Также необходимо проводить периодический анализ эффективности работы сотрудников или отделов компании. В целях снижения налоговых рисков данный анализ также необходимо хранить в виде оформленного документа, а также издать приказ от имени генерального директора организации.

Более того, данный метод позволяет не только привести доказательную базу об источнике процесса формирования группы компаний, но и непосредственно провести сравнительный анализ наличия деловой цели, в случае налогового спора на текущий момент. Тогда актуальной метрикой в целях определения деловой цели будет сравнение корреляционной зависимости по следующим регрессорам:

необоснованная налоговая выгода; изменения в эффективности ведения хозяйственной деятельности либо работы конкретного обособленного объекта; финансовый результат. Тогда в качестве необоснованной налоговой выгоды будет использована сумма доначислений по итогам расчета действительных налоговых обязательств. В качестве финансового результата может быть использованы значения чистой прибыли либо выручки; в отдельных случаях – расходы, как единственная спорная составляющая налоговой базы по налогу на прибыль. Причем для более объективного анализа показатели, равные натуральному логарифму от указанных сумм. Данный метод логарифмирования показателей, как отмечает Н.П. Тихомиров, в рамках исследований взаимосвязей позволяет снизить разброс значений [7, с. 34]. Ниже приведен образец корреляционной матрицы, указывающий на сильную взаимосвязь показателей «Общая эффективность обособленных субъектов» и «Прибыль», а также слабая взаимосвязь показателей «Необоснованная налоговая выгода» и «Прибыль». Таким образом, вывод по существу приведенных данных содержит следующее: цель формирования группы компаний наиболее вероятным образом заключается в повышении эффективности работы отдельных единиц группы компаний.

Аналогично представленному приему можно трактовать задачу диверсификации инвестиционных рисков, как деловую цель при дроблении бизнеса. Сущность диверсификации рисков заключается в распределении инвестиций на несколько различных потоков, которые обладают качественным различием. Если рассматривать создание предприятия как инвестицию, то формирование нескольких предприятий будет являться своеобразным распределением рисков. Таким образом, негативные последствия неэффективного ведения хозяйственной деятельности будут распространяться исключительно на конкретный субъект, а не на всю группу компаний, что снижает суммы потерь. К примеру, группа компаний, осуществляющая лицензируемую хозяйственную деятельность, рискует прекратить свою деятельность в случае утери лицензии по каким-либо причинам. В данном случае прекращение деятельности или вынужденная ликвидация коснется только одного субъекта группы, в то время как прочие субъекты продолжают функционирование. Более подробно сущность диверсификации рисков раскрыта в учебнике А.К. Солодова «Основы финансового риск-менеджмента». Автор обращает внимание, что есть два основных направления хеджирования риска: «...воздействие на фактор возникновения или снижения самого риска, а также воздействие на фактор снижения (компенсации) возможного ущерба...». В рамках исследуемого вопроса актуальным является именно второе направление, которое заключается в намеренном «воздействии» на фактор снижения ущерба.

Таблица 1. Образец корреляционной матрицы – оптимизация системы управления

	Необоснованная налоговая выгода	Прибыль	Общая эффективность обособленных субъектов
Необоснованная налоговая выгода	1		
Прибыль	0,41	1	
Общая эффективность обособленных субъектов	0,48	0,95	1

По аналогии с вышеприведенным приемом метод диверсификации рисков также должен быть оформлен в виде заключения специалистов для формирования наиболее весомого обоснования причины дробления. Также непосредственно в процессе налогового спора метрикой, в целях определения деловой цели на текущий момент, вполне уместно провести анализ корреляционной зависимости. В качестве альтернативного регрессора в данном случае должны быть использованы значения показателей рисков компании. Ниже приведен образец корреляционной матрицы, указывающий на сильную взаимосвязь показателей «Снижение рисков компании» и «Прибыль», а также слабая взаимосвязь показателей «Необоснованная налоговая выгода» и «Прибыль». Таким образом, вывод по существу приведенных данных содержит следующее: цель формирования группы компаний наиболее вероятным образом заключается в снижении рисков компании.

Как было заявлено ранее, в качестве деловой цели может выступать цель привлечения целевого финансирования или привлечение кредитов и займов на наиболее выгодных условиях. Сущность данного подхода заключается в специфике распределения активов и денежных потоков по субъектам группы компаний. В целях привлечения заемных средств или целевого финансирования создается «обеленная» организация, показатели отчетности которой призваны сформировать инвестиционную привлекательность компании для банков или потенциальных стейкхолдеров. При этом излишние объекты структуры активов и

Таблица 2. Образец корреляционной матрицы – диверсификация рисков

	Необоснованная налоговая выгода	Прибыль	Снижение рисков компании
Необоснованная налоговая выгода	1		
Прибыль	0,41	1	
Снижение рисков компании	0,48	0,95	1



пассивов «переносятся» на прочие субъекты группы компании. В качестве таковых могут выступать суммы кредиторской или дебиторской задолженности при диспропорции обязательств в балансе, запасы при низких показателях обеспеченности запасов и прочие. Однако данные процессы должны соответствовать принципам-требованиям бухгалтерского учета и не должны нарушать нормы ФЗ «О бухгалтерском учете» и КоАП РФ. Стоит отметить, что приведенные мероприятия также требуют документального отражения по аналогии с вышепредставленными приемами и методами.

Для формирования доказательной базы в отношении деловой цели в процессе потенциального налогового спора представляется возможным сопоставление необоснованной налоговой выгоды и показателя эффективности данной меры. В данном случае необходимо сравнить суммы доначислений в соответствии с расчетом действительных налоговых обязательств и суммы привлеченных денежных средств, а также суммы выручки, полученной в результате инвестирования привлеченных средств. Тогда превышение указанных сумм выручки и привлеченных средств над суммой доначисленного налога будет явно указывать на несущественность довода об отсутствии деловой цели в процессе дробления.

Авторы обращают внимание, что приведенные методы в рамках превентивных мер по снижению налоговых рисков, а также непосредственно в процессе налогового спора указывают на экономическую обоснованность довода о наличии деловой цели. Причем данные методы основаны на общепринятых принципах и методах экономического анализа. Данное замечание указывает на концептуальность подхода к анализу дробления бизнеса как такового, а также на преимущественное положение в отношении прочих возможных доводов. Также отмечается, что при отсутствии видимого результата дробления, по существу представленных приемов, вполне уместно замечание о том, что любая предпринимательская деятельность, согласно общеэкономическому смыслу и определению ГК РФ, осуществляется на свой риск. Таким образом, вполне закономерно допустить, что при наличии деловой цели субъекта в качестве привлечения инвестиций, займов, диверсификации рисков или решения задач менеджмента, поставленные цели дробления не были достигнуты. Тем не менее, наличие документально оформленного анализа и его результатов, по существу вышеуказанных вопросов, будет свидетельствовать о наличии деловой цели.

Приемы и методы по нивелированию налоговых рисков по вопросу дробления бизнеса: снижение значимости критериев

По существу анализа ранее указанных основных критериев дробления бизнеса, авторы приводят свои рекомендации, позволяющие нивелировать

значимость таковых как потенциальных довод налогового органа в процессе налогового спора.

В отношении критерия о сокращении налоговых обязательств и ухудшении экономического состояния субъекта в результате формирования группы компаний можно заявить следующее. Согласно п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по декларациям, также согласно п. 4 ст. 89 НК РФ проверяемый период выездной налоговой проверки – 3 года. Соответственно, во избежание прецедента выездной налоговой проверки необходимо вести отчетность таким образом, чтобы конкретные декларации прямо не указывали на факт извлечения налоговой выгоды. Данная «корректировка» заключается в поддержании стабильности налоговой нагрузки без отклонений либо поддержание волатильности налоговой нагрузки. Под волатильностью налоговой нагрузки подразумевается такая динамика, при которой за один период может наблюдаться значение налоговой нагрузки эквивалентное среднему по виду деятельности, а в последующий период – пониженная. На основании данной волатильности налоговый орган не сможет дать такую оценку финансовому состоянию субъекта, как стабильное снижение налоговой нагрузки либо ухудшение экономических результатов деятельности субъекта. Подобный анализ тренда налоговой нагрузки исполнительным органом был, в частности, описан Н.А. Назаровой [8, с. 139].

Данный подход не позволяет устранить критерий дробления полностью. Тем не менее, подобный прием позволяет нивелировать аналитическую значимость данных декларации в процессе камеральной налоговой проверки. Также подобная специфика отражения финансовых и налоговых показателей формирует противоречивость довода о сокращении налоговых обязательств при выездной налоговой проверке.

Критерий наличия субъекта, применяющего специальный налоговый режим, в группе компаний может быть нивелирован ценовой политикой, установленной субъектами. Сущность критерия основана на том, что специальные налоговые режимы имеют ряд льготных условий, в частности, пониженные ставки налогообложения. Ввиду обобщенного условия данного критерия невозможно сформировать рекомендацию.

Однако существует более специфическая ситуация, в отношении которой авторы приводят свое решение проблемы. В случае таких правоотношений, где субъект на ОСНО – заказчик либо покупатель, а субъект на УСН – исполнитель либо поставщик, экономический интерес заказчика де-факто нивелирован. Поскольку субъекты на УСН освобождены от уплаты НДС, то субъект на ОСНО не сможет получить вычет по НДС в соответствии с положениями норм п. 1 ст. 172, п. 2 ст. 171 НК РФ. Однако экономическая сущность освобождения субъектов на УСН от уплаты НДС заключается

в возможности проведения лояльной ценовой политики, что формирует конкурентность субъекта на рынке. Таким образом, взаимоотношения между субъектами должны быть организованы таким образом с точки зрения ценовой политики, чтобы выгода от правоотношений для субъекта на ОСНО заключалась в низкой относительно рынка цене, но при этом низкий уровень цены должен соответствовать объективным экономическим возможностям субъекта на УСН. Данное положение дел сформирует представление «третьих лиц» о взаимной выгодности сделки.

В отношении критерия о предельных значениях показателей организации, применяющей специальный налоговый режим, авторы сообщают следующее. Необходимо контролировать данные значения показателей, чтобы:

- таковые были волатильными в динамике, что характерно для естественно развивающихся организаций;
- таковые были на 15-20% ниже от предельных значений.

Данная рекомендация сформирована на основании принципов работы автоматизированной информационной системы «Налог-3», который автоматически определяет тренд в динамике показателей.

В целях оптимизации налоговых рисков по существу критериев о взаимозависимости участников схемы и использовании одних ресурсов необходимо вести деятельность с учетом следующих положений:

- необходимо устранить наличие родственных связей по субъектам группы компаний; одним из наиболее ярких примеров служит дробление посредством разделения имущества и бизнеса в процессе развода;
- необходимо контролировать удельный вес субъектов в общей массе доходов и расходов в разрезе всех контрагентов;
- необходимо произвести и поддерживать обособленность ресурсов: разделение складских помещений, использование различных IP-адресов; контроль за движением кадров и прочее.

Резолютивная часть.

Дробление в условиях «нового времени»

В рамках проведенного исследования были сделаны определенные выводы, которые стали практически и теоретически значимыми результатами данной работы. Таким образом, среди теоретически значимых результатов авторы выделяют следующие.

Была определена сущность налогового риска: вероятность наступления ухудшения условий хозяйствования, выраженных в финансовых потерях, организационно-правовой реструктуризации насильственного характера, утере деловой репутации. Так был выделен источник налоговых рисков: с позиции субъекта налогообложения – те

Таблица 3. Методология оптимизации налоговых рисков по критериям дробления

№	Критерии дробления:	Приемы и методы по снижению налоговых рисков:
1	Реализация схемы «дробления» бизнеса повлекла за собой сокращение налоговых обязательств и улучшение экономических результатов деятельности налогоплательщика.	Формирование отчетности с волатильной налоговой нагрузкой.
2	Группа компаний содержит организацию, применяющую специальный налоговый режим.	Проведение специальной ценовой политики субъектов на УСН.
3	Предельные значения показателей организаций, необходимых для сохранения права на использование специальных налоговых режимов.	Формирование отчетности с волатильностью показателей. Значения ниже на 15-20% от предельных.
4.	Наличие признаков взаимозависимости у участников схемы.	Устранение родственных связей по субъектам группы.
5.	Использование взаимодействующими субъектами одинаковых названий, сайтов, банков, помещений и т. д.	Контроль удельного веса субъектов группы в доходах и расходах. Контроль за обособленностью ресурсов.

или иные действия, нарушающие установленные нормы права, с позиции исполнительных и законодательных органов власти – неоднозначность правового регулирования и правовая позиция ФНС. Данные определения позволили сформировать концепцию анализа налоговых рисков.

Более того была сформулирована концепция дробления бизнеса: процесс распределения хозяйственной деятельности организации на несколько субъектов с целью налоговой экономии, который выражается в юридической форме и не реализуется фактически. Также был определен экономический смысл деловой цели при формировании группы компаний: экономический интерес или выгода от процесса разделения деятельности.

Практически значимые результаты исследования представлены совокупностью приемов и методов, нивелирующих налоговые риски при совместной деятельности группы компаний в соответствии с определением экономического содержания деловой цели и установленными критериями дробления бизнеса. Свод методов снижения рисков в соответствии с критериями дробления бизнеса представлен в нижеприведенной таблице №3. При этом методология определения деловой цели заключается в совокупности превентивных мероприятий, выделяющих экономический интерес субъектов при дроблении посредством финансового анализа.


Таким образом, авторы приводят свое видение проблемы дробления бизнеса и пути ее решения с позиции налогоплательщиков. Стоит отметить, что описанные авторами рекомендации по сокращению имеющихся налоговых рисков актуальны и рассчитаны для использования на микроуровне, то есть в рамках одного предприятия или группы компаний, в то время как основным источником их возникновения являются изъяны законодательства РФ и сформировавшаяся правоприменительная практика. В этой связи применение эффективных методов обоснования деловой цели реструктуризации бизнеса представляется не более чем ликвидация проявлений проблемы.

Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Фролов И.М. Оптимизация налоговых рисков в вопросе налога на имущество организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 6. – С. 40-48.
2. Альпидовская М.Л., Озякова Д.С., Фролов И.М. К вопросу экономической безопасности России в условиях современных экономических санкций // Вестник ТГУ. – 2022. – № 3(59). – С. 157-171.
3. Амирасланова Э.А. Зарубежный опыт дробления бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 2. – С. 42-47.
4. Левушкин А.Н., Костин А.А., Костина О.В. Квалификация сделки в качестве мнимой в условиях конвергенции гражданского, налогового и таможенного законодательства // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2021. – № 10. – С. 34-41.
5. Ряховский Д.И., Кирина Л.С. Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – №1. – С. 68-78.
6. Сурат В.И., Соклакова И.В., Санталова М.С. Управление конкурентоспособностью производственной компании на региональном рынке // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия: экономика и экологический менеджмент. – 2019. – № 4. – С. 142-152.
7. Тихомиров Н.П., Дорохина Е.Ю. Учебник по дисциплине «Эконометрика». – М.: Экзамен, 2003. – 510 с.

Однако, как было заявлено ранее, оптимизация налоговых рисков также входит в спектр интересов государства, поскольку снижение неопределенности условий хозяйствования способствует увеличению поступлений в бюджет в долгосрочной перспективе. Модерация установленных ГК РФ форм кооперации организаций и применимых к ним налоговых режимов – могут стать одним из эффективных способов решения проблемы. В настоящий момент эффективность политики в области налогового контроля и администрирования не соответствует требованиям «нового времени» – времени испытаний российской экономики. 

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Frolov I. M. Optimizatsiya nalogovykh riskov v voprose naloga na imushchestvo organizatsiy [Tax Risks Optimization in the Issue of Corporate Property Tax]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 6, pp. 40-48 (in Russ.).
2. Alpidovskaya M.L., Ozyakova D.S., Frolov I.M. K voprosu ekonomicheskoy bezopasnosti Rossii v usloviyah sovremennykh ekonomicheskikh sanktsiy [The Issue of Russia's Economic Security in the Context of Modern Economic Sanctions]. *Vestnik TGU*, 2022, no. 3(59), pp. 157-171 (in Russ.).
3. Amiraslanova E.A. Zarubezhnyy opyt drobleniya biznesa [Foreign Experience of Business Fragmentation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 42-47 (in Russ.).
4. Levushkin A.N., Kostin A.A., Kostina O.V. Kvalifikatsiya sdelki v kachestve mnimoy v usloviyah konvergentsii grazhdanskogo, nalogovogo i tamozhennogo zakonodatel'stva [Qualifying a Transaction as Imaginary in the Context of Convergence of Civil, Tax and Customs Legislation]. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2021, no.10, pp. 34-41 (in Russ.).
5. Ryahovskiy D.I., Kirina L.S. Legendirovanie kak novyy sposob postroeniya vzaimootnosheniy nalogoplatel'shchikov s nalogovymi organami v protsesse razresheniya nalogovykh sporov [Legendirovanie as a New Way to Build Relations Between Taxpayers and Tax Authorities in Resolving Tax Disputes]. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*, 2017, no. 1, pp. 68-78 (in Russ.).
6. Surat V.I., Soklakova I.V., Santalova M.S. Upravlenie konkurentosposobnost'yu proizvodstvennoy kompanii na regional'nom rynke [Management of Competitiveness of the Production Company in the Regional Market]. *Nauchnyy zhurnal NIU ITMO. Seriya: ekonomika i ekologicheskii menedzhment*, 2019, no. 4, no. 142-152 (in Russ.).
7. Tihomirov N.P., Dorohina E.YU. *Uchebnik po distsipline «Ekonometrika»* [Textbook on Econometrics]. Moscow, Ekzamen Publ., 2003. 510 p.

8. Назарова Н.А. Налоговая нагрузка: принципы и эффективные пути оптимизации // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Том 2. – № 2(110). – С. 136-142.

8. Nazarova N.A. Nalogovaya nagruzka: printsipy i effektivnyye puti optimizatsii [Tax Burden: Principles and Effective Ways of Optimization]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2021, Vol. 2, no. 2(110), pp. 136-142 (in Russ.).

Для цитирования

Фролов И.М., Ульянов А.В. Дробление бизнеса: стратегия оптимизации критериев и легендирования деловой цели // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – № 1. – С. 14-23.

For citation

Frolov I.M., Ulyanov A.V. Drobleniye biznesa: strategiya optimizatsii kriteriyev i legendirovaniya delovoy tseli [Business Crushing: Strategy of Criteria Optimization and Legendization of the Business Purpose]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2024, no. 1 pp. 14-23 (in Russ.).

Аттестат ИПБ России 8-го уровня квалификации. Специальное предложение для обладателей документов международных сертификационных систем



Вы прошли обучение по какой-либо программе международной сертификационной системы, включающей изучение консолидированной финансовой отчетности, но не сдавали экзамен в данной системе?

Или у вас уже есть документ признанной международной сертификационной системы, включающей изучение консолидированной финансовой отчетности и подтверждающий сдачу экзамена в данной системе?

Для обладателей документов международных сертификационных систем, включающих изучение МСФО, действует специальное предложение по получению аттестата главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность, соответствующего самому высокому квалификационному уровню профессионального стандарта «Бухгалтер».

Вы можете получить аттестат главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность на особых условиях.

Подробная информация размещена на сайте ИПБ России.

☎ 8800 500 54 51

✉ info@ipbr.org



DOI: 10.51760/2308-9407_2024_1_24
УДК 657.124.657632 (73+470), 65737 (73+470)
ВАК 5.2.4

Опыт раскрытия запасов нефти и газа в отчетности нефте- и газодобывающих компаний США

Experience of Oil and Gas Reserves Disclosure in the Reporting of U.S. Oil and Gas Companies

Российский университет дружбы народов,
Российская Федерация, Москва

Владислав Алексеевич Ляшенко

канд. экон. наук, частный консультант
e-mail: v-liash2012@yandex.ru

123056, Российская Федерация, г. Москва, ул.
Грузинский вал, д. 28/45, кв. 48.

Тел. +7 (926) 526-00-60.

Rossiyskiy universitet druzhby narodov
(RUDN University), Russian Federation, Moscow

Vladislav A. Lyashenko

PhD in Economics, Private Consultant
e-mail: v-liash2012@yandex.ru

ap. 48, 28/45 Gruzinsky Val st., Moscow 123056,
Russian Federation.

Phone +7 (926) 526-00-60.

Аннотация. Показатели запасов нефти и газа являются важными для компаний нефтегазовой отрасли. В настоящее время отечественные компании могут раскрывать их значения в своей отчетности, но при этом отсутствует нормативная база, которая регламентировала бы такое представление. Статья посвящена исследованию подходов Комиссии по ценным бумагам США к определению и представлению запасов нефти и газа в отчетности нефтегазодобывающих компаний для совершенствования отечественной практики классификации запасов нефти и газа и отчетности по ним. Требования к раскрытию информации о запасах нефти и газа Комиссии по ценным бумагам США включают в себя классификацию их запасов и ресурсов, правила бухгалтерского учета затрат по деятельности, связанной с их поисками, разведкой и добычей, и считаются международными в своей области. В статье рассматриваются требования к организациям, обязанным представлять данные по располагаемым ими запасам нефти и газа в отчетности, вопросы регулирования корпоративной отчетности, классификация запасов, а также пример представления информации о них в отчетности зарубежной нефтедобывающей компании. Производится сравнение требований отечественной и международной классификации запасов и ресурсов нефти и газа, даются рекомендации к реформированию отечественной классификации для представления в отчетности. Автором предлагается установить единую необходимую минимальную доходность признания запасов по категориям А, В, и С для их представления в финансовой отчетности, публиковать показатели экономической эффективности по запасам, добыча которых не начиналась, сроки их ввода в пробную и промышленную эксплуатацию и соответствующие необходимые капитальные вложения.

Abstract. Indicators of oil and gas reserves are important for companies in the oil and gas industry. Currently, the domestic companies can disclose their values in financial statements, but there is no regulatory framework for such presentation. This paper is devoted to the study of the SEC approaches to the determination and presentation of oil and gas reserves in the reporting of oil and gas companies in order to improve the domestic practice of oil and gas reserves classification and their reporting. The SEC disclosure requirements on oil and gas reserves include classification of oil and gas reserves, accounting rules for expenses on oil and gas prospecting, exploration and development. These are known as international standards in their field. The author discusses requirements for entities in the oil and gas industry that are obliged to disclose information about their reserves in their annual statement. This includes issues of corporate reporting regulation, classification of reserves and a foreign company's example of oil and gas reserves disclosure. The author compares the domestic and international classification of oil and gas reserves, offers recommendations for reforming the domestic classification and disclosure requirements. The author proposes to establish a single required hurdle rate for reserves recognition in categories A, B, and C for their presentation in the financial statements, to disclose economic efficiency indicators for reserves, production of which has not begun, the timing of their commissioning into trial and commercial operation, and the appropriate necessary capital investments.

Ключевые слова: классификация запасов нефти и газа; Комиссия по ценным бумагам США; метод полной себестоимости; метод успешных усилий; экономическая пригодность; экономическая извлекаемость; разрабатываемые запасы; неразрабатываемые запасы, доказанные запасы; вероятные запасы; возможные запасы; корпоративная отчетность; общепринятые принципы бухгалтерского учета; потолок капитализации.

Введение

Долгое время информация о запасах нефти и газа в нашей стране относилась к государственной тайне, и любая публикация или использование данных были запрещены на законодательном уровне. В настоящее время данная информация не является секретной и может свободно публиковаться и тиражироваться.¹ Сейчас еще не создана нормативная база для раскрытия и представления информации о запасах нефти и газа, располагаемых добывающими компаниями. При этом данные показатели необходимы инвесторам и другим участникам рынка ценных бумаг для оценки перспектив и устойчивости развития компаний нефтегазовой отрасли. Необходимо отметить, что данные требования к раскрытию данных нефинансовых показателей также отсутствуют в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Отечественные добывающие компании, чьи ценные бумаги торгуются на биржах в РФ, не обязаны предоставлять информацию о располагаемых ими запасах нефти и газа.² В отличие от них, американские нефтегазовые компании, зарегистрированные в Комиссии по ценным бумагам США (Securities Exchange Commission – SEC (КЦБ)), обязаны раскрывать информацию о своих запасах нефти и газа, начиная с 1978 года, когда КЦБ был опубликован Бухгалтерский вестник КЦБ (Accounting series release – ASR) №253 и № 257. В нем КЦБ выдвигала новый метод признания запасов нефти и газа (Reserve recognition accounting) [1], основанный на оценке будущих денежных потоков.

Вопросом классификации ресурсов и запасов углеводородов зарубежных стран посвящены статьи Н.Е. Лебедевой, Е.В. Демидовой [2], Р.С. Хисамова [3], А.Ф. Сафарова [4], Е.Д. Ковалевой, О.Г. Кананыхиной, Ю.Б. Силантьева [5]. Отчетности компаний – труды И.В. Алексеевой, Д.Е. Городовой [6], Ж.Р. Бабаевой [7], С.В. Панковой [8], Р. Патерсона [9] и Л.И. Хоружий [10]. Однако авторы не рассматривают вопросы представления информации о запасах нефти и газа в отчетности добывающих компаний.

¹ Постановление Правительства РФ от 05.07.2013 № 569 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 2 апреля 2002 г. № 210». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148956 (дата обращения: 13.10.2023).

² Положение Банка (ЦБ) России от 27.03.2020 № 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_392165 (дата обращения: 13.10.2023).

Keywords: oil and gas reserves classification; U.S. Securities and Exchange Commission (SEC); total absorption costing ; successful efforts accounting method; economic qualification; economic retrievability; developed reserves; undeveloped reserves; proved reserves; probable reserves; possible reserves; corporate reporting; generally accepted accounting principles (GAAP); capitalization ceiling.

Целью данной статьи является исследование подходов КЦБ к определению и представлению запасов нефти и газа в отчетности нефтегазодобывающих компаний для совершенствования отечественной практики классификации запасов нефти и газа и отчетности по ним.

Обязательства представления отчетности по КЦБ

Обязательство нефтегазодобывающей компании следовать требованиям КЦБ по составлению и представлению периодической отчетности возникает при наличии у нее регистрации в КЦБ и соблюдении условий, определенных федеральным законодательством США.³

В соответствии с разделом 15(d) Федерального закона США о ценных бумагах 1934 г. любая зарегистрированная в КЦБ компания обязана составлять периодическую отчетность, отвечающую требованиям КЦБ, как только количество держателей ее бумаг будет более 300 лиц.⁴ Под лицами понимаются как физические, так и юридические лица.⁵ Если количество держателей ее бумаг превысит 2000 лиц из числа аккредитованных инвесторов или 500 лиц из числа неаккредитованных, а величина ее совокупных активов превысит 10 млн долларов, то в этом случае, согласно разделу 12(g), компания обязана зарегистрироваться в качестве отчитывающейся компании.⁶ Компании могут в добровольном порядке зарегистрироваться в качестве отчитывающейся компании, но тогда, чтобы снять с себя эту обязанность, придется пройти процедуру делистинга, когда ценные бумаги эмитента исключаются из котировочных списков биржи, или процедуру снятия с учета в КЦБ. Процедура снятия с учета делает невозможным не только торговлю ценными бумагами на бирже, но и торговлю ими вне биржи. В любом случае компания может привлекать финансирование через продажу своих ценных бумаг вне биржи в размере не более одного миллиона долларов США.

³ Security Exchange Act of 1934 [As Amended Through P.L. 117–286, Enacted December 27, 2022] // U.S. Government Information. Режим доступа: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPSS-1885/pdf/COMPSS-1885.pdf> (дата обращения: 13.10.2023).

⁴ Security Exchange Act of 1934, Sec. 15(d).

⁵ Там же. Sec. 3A (9).

⁶ Там же. Sec. 12(g) (1).



При регистрации, в соответствии с разделом 12(g), компания в качестве отчитывающейся обязана дополнительно раскрывать информацию о своих бенефициарных владельцах.⁷ Данные условия также распространяются на иностранные компании, торгуемые в США посредством американских депозитарных расписок (American Depositary Receipt (ADR) – АДР).

Требования федерального законодательства США (Федеральный закон о биржах 1933 г. и Федеральный закон о ценных бумагах 1934 г.) формируют правила торговли, регистрации на биржевых площадках США, а также правила раскрытия информации как американскими, так и иностранными компаниями, чьи ценные бумаги торгуются в США.⁸

КЦБ определяет условия признания компании иностранным эмитентом. Компания является частным иностранным эмитентом (foreign private issuer – FPI) при условии, что менее половины голосующих акций принадлежит резидентам США. В этом случае необходимо соблюдение следующих условий:⁹

- 1) большинство ее исполнительных директоров не являются гражданами или резидентами США;
- 2) менее половины ее активов расположено за пределами территории США;
- 3) деятельность компании управляется в основном вне США.

Если иностранная компания не попадает под действие разделов 12(g), 13(a) или 15(d) Федерального закона США о ценных бумагах 1934 г., она может воспользоваться освобождением от обязательства составления и представления отчетности в соответствии с требованиями КЦБ по правилу 12g.¹⁰

Правило 12g позволяет иностранным компаниям в случае опубликования материалов, требуемых в соответствии с законодательством страны, которая является для их ценных бумаг основным рынком, на английском языке в информационных системах, доступных американским инвесторам, или на сайте компании в сети Интернет, не составлять и не представлять отчетность по требованиям КЦБ.¹¹ Это освобождение действует в отношении АДР, торгуемых вне биржи (АДР I уровня), а также АДР, выпущенных по ограниченной программе АДР с привлечением крупного институционального инвестора в США.

АДР отечественных нефтегазодобывающих компаний Роснефти, Газпром и Лукойл торговались через АДР, выпущенных по ограниченной программе с привлечением крупного институционального инвестора – The Bank of New York Mellon. Таким образом,

⁷ Там же. Sec. 13(d) (1).

⁸ Securities Act Of 1933 [As Amended Through P.L. 117–263, Enacted December 23, 2022]. Режим доступа: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPS-1884/pdf/COMPS-1884.pdf>, Sec. 8A (дата обращения: 13.10.2023).

⁹ The Electronic Code of Federal Regulations. Режим доступа: <https://www.ecfr.gov/current/title-17/chapter-II/part-240?toc=1,§240.3b-4> (дата обращения: 13.10.2023).

¹⁰ Там же. §240. 12g3-2(b).

¹¹ Там же. §240. 12g3-2.

они не попадали под действия требований КЦБ о раскрытии информации о своих запасах. Требования, обязывающие зарегистрированные компании раскрывать информацию о запасах нефти и газа, устроены таким образом, чтобы обеспечить доступ иностранных компаний нефтегазовой отрасли к рынку капитала.

Отчетность по КЦБ

Отчетность компаний, зарегистрированных в КЦБ, регулируется Федеральным законом о ценных бумагах 1934 г.¹² Он устанавливает, что подготовка отчетности должна происходить на основании общепринятых принципов бухгалтерского учета (ОПБУ), публикуемых Федеральным советом по стандартам бухгалтерского учета и аудита (Financial Accounting Standard Board – FASB) США.¹³ Принятие данных стандартов обусловлено требованиями, содержащимися в Федеральном законе 1933 года, в котором содержатся требования к организации, разрабатывающей и публикующей стандарты по бухгалтерскому учету.¹⁴ В настоящее время для компаний, добывающих нефть и газ, действует ОПБУ 932 «Добыча нефти и газа».¹⁵ Одновременно КЦБ имеет собственные положения по бухгалтерскому учету и отчетности компаний, которые дублируют или дополняют требования ОПБУ.

Для представления информации о запасах нефти и газа используется классификация, содержащаяся в инструкции S-X (Regulation S-X).¹⁶ Она включает определение запасов по категориям и условия их признания. Требования и форма раскрытия информации о них представлена в инструкции S-K (Regulation S-K).¹⁷ В случае отсутствия в положениях КЦБ каких-либо инструкций по учету и раскрытию необходимо руководствоваться ОПБУ. Классификация запасов нефти и газа по КЦБ интегрирована в стандарты бухгалтерского учета и отчетности, тогда как отечественные стандарты не содержат ее, а также каких-либо требований к признанию и раскрытию запасов нефти и газа, располагаемых компанией. В российской практике классификация является отдельным документом, не связанным с бухгалтерским учетом. Это, на наш взгляд, не дает возможности рассматривать запасы нефти и газа, находящиеся в недрах, как объект бухгалтерской отчетности компании.

¹² Security Exchange Act of 1934.

¹³ Там же. Sec.13(i).

¹⁴ Securities Act Of 1933. Sec.19(b)(1).

¹⁵ 932 Extractive Activities – Oil and Gas / 10 Overall. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/932/showallinonepage> (дата обращения: 13.10.2023).

¹⁶ Regulation S-X, «§ 210.4-10 Financial accounting and reporting for oil and gas producing activities pursuant to the Federal securities laws and the Energy Policy and Conservation Act of 1975» // Code of Federal Regulations. Режим доступа: <https://www.ecfr.gov/current/title-17/chapter-II/part-210/subject-group-ECFR17a750bbf4f5043/section-210.4-10> (дата обращения: 13.10.2023).

¹⁷ Disclosure by Registrants Engaged in Oil and Gas Producing Activities // Code of Federal Regulations. Режим доступа: <https://www.ecfr.gov/current/title-17/chapter-II/part-229?toc=1> (дата обращения: 13.10.2023).

Требования представления информации о запасах нефти и газа в отчетности по КЦБ

По требованиям КЦБ компания обязана раскрывать информацию о запасах нефти и газа, если деятельность по добыче нефти и газа является существенной. КЦБ предписывает использовать тесты на существенность деятельности из ОПБУ 932.¹⁸

В соответствии с ОПБУ 932 деятельность по добыче нефти и газа является существенной (значимой), если выполняется хотя бы одно из следующих условий (тестов):¹⁹

1. Выручка от добычи нефти и газа составляет не менее 10% общей (консолидированной) выручки компании. Выручка учитывается от реализации независимым компаниям (покупателям), которые не являются дочерними, зависимыми или совместными предприятиями.
2. Результат (с учетом результата, полученного от инвестиций, учитываемых методом долевого участия) от операций, составляющих деятельность добычи нефти и газа, составляет не менее 10% от следующих показателей:
 - а) совокупной (консолидированной) прибыли всех отчетных сегментов компании без учета сегментов, по которым был получен убыток;
 - б) совокупного (консолидированного) убытка всех отчетных сегментов компании без учета сегментов, по которым была получена прибыль.
3. Сумма активов компании, используемых в добыче нефти и газа, составляет не менее 10% от совокупных (консолидированных) активов компании. К таким активам также относятся инвестиции в компании, занимающиеся добычей нефти и газа. При соблюдении одного из представленных выше условий, компания, зарегистрированная в КЦБ, обязана представлять информацию по запасам в соответствии с их классификацией по КЦБ и ее требованиям. За исключением случая, когда располагаемые компанией запасы нефти и газа относятся к государственной тайне страны, в которой они находятся.²⁰ В РФ сведения о балансовых запасах нефти и нефтяного газа до 2013 года являлись государственной тайной. Классификация КЦБ включает в себя доказанные, вероятные и возможные запасы. Далее требования КЦБ будут иллюстрироваться данными отчетности Comstock Resources Inc. (Комсток Ресорсис) по форме F-10 за 2021 год.²¹

Акционерная компания Комсток Ресорсис зарегистрирована на Нью-Йоркской бирже. Чистые активы компании составляют 1,190 млрд долл. США, а рыночная капитализация – 3,45 млрд долл. США, количество акций в обращении 277 507 678 шт.²² Компания занимается разработкой месторождений

¹⁸ Там же. §229.302[b].

¹⁹ Significant Oil-and Gas-Producing Activities / Master Glossary. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/MasterGlossary> (дата обращения: 13.10.2023).

²⁰ Disclosure by Registrants Engaged in Oil and Gas Producing Activities, Instruction 4 to paragraph §229.1202(a)(2).

нефти и газа в 5 штатах США: Луизиана (Louisiana), Нью-Мексико (New-Mexico), Оклахома (Oklahoma), Техас (Texas) и Вайоминг (Wayoming).²³

По нашему мнению, обязательные требования раскрытия запасов нефти и газа, которые содержатся в нормативных документах США, позволяют обязать компании нефтегазовой отрасли раскрывать наличие у них запасов нефти и газа, которые могут оказать существенное влияние на результаты их деятельности. В РФ отсутствуют подобные требования к компаниям нефтегазовой отрасли, что позволяет последним держать их ресурсную базу в секрете. Это отрицательно сказывается на прогнозируемости экономической устойчивости компаний нефтегазового сектора, особенно относительно небольших компаний, у которых в распоряжении одно или несколько нефтегазовых месторождений.

Раскрытие запасов нефти и газа

КЦБ требует обязательного раскрытия чистых доказанных запасов, располагаемых компанией. К доказанным запасам (proved reserve) относится то количество нефти и газа, которое, по результатам экономической оценки, целесообразно добыть в будущем с заданной даты до момента, когда истекают контракты, предоставляющие право на эксплуатацию, при следующих условиях:²⁴

- 1) количество нефти и газа содержится в известных коллекторах;
 - 2) количество нефти и газа определено на основе анализа геологических и инженерных данных с использованием детерминированных или вероятностных методов;
 - 3) сохранение текущих экономических условий, а также норм действующего законодательства;
 - 4) применение используемых технологий и методов эксплуатации;
 - 5) временной горизонт оценки ограничен моментом истечения контрактов (лицензий), предоставляющих право на пользование недрами, если только их продление не является определенным.
- В таблице 1 представлено раскрытие запасов компании Комсток Ресорсис в отчетности 2021 год. В таблице 1 представлены доказанные запасы, которыми располагает Комсток Ресорсис с подразделением на разрабатываемые и неразрабатываемые. Количество неразрабатываемых запасов Комсток Ресорсис в 1,72 раза превосходит ее разрабатываемые.

²¹ Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

²² Finance Yahoo. Режим доступа: <https://finance.yahoo.com/quote/CRK/key-statistics> (дата обращения: 13.10.2023).

²³ Annual Report Pursuant to Section 13 or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, p. 12. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

²⁴ Regulation S-X. §210.4-10(a) (22).

Таблица 1. Доказанные запасы Комсток ресурс в 2019, 2020 и 2021 годах²⁵

№ п/п	Показатель	2019		2020		2021	
		Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Доказанные разрабатываемые запасы (Proved developed reserves)	15 104	1 890 357	11 000	1 967 288	627	2 245 660
2.	Доказанные неразрабатываемые запасы (Proved undeveloped reserves)	1 643	3 451 140	—	3 595 588	—	3872423
3.	Итого Доказанные запасы	16 747	5 341 497	11 000	5 562 876	627	6118083

По КЦБ, разрабатываемые (developed) запасы нефти и газа, – это запасы, которые, как можно ожидать, будут извлечены.²⁶

(i) через существующие скважины с существующим оборудованием и методами эксплуатации или скважины, в которых стоимость необходимого оборудования относительно невелика по сравнению со стоимостью новой скважины;

(ii) с помощью установленного добывающего оборудования и инфраструктуры, действующей на момент оценки запасов, если добыча осуществляется без использования скважины.

Неразрабатываемые запасы (undeveloped reserves) – это запасы любой категории, которые, как ожидается, будут извлечены из новых скважин на неразбуренных площадях или из существующих скважин, где для повторного освоения требуются относительно большие затраты. Запасы могут быть отнесены к неразрабатываемым при соблюдении следующих условий:²⁷

(i) расчет запасов на неразбуренных площадях должен быть ограничен теми участками, которые непосредственно компенсируют интервалы между разработками (скважинами), при соблюдении следующих условий:

- 1) существует разумная уверенность в добычи нефти и газа из новых скважин на этих интервалах (расстояниях);
- 2) нет надежной технологии в настоящее время, позволяющей обеспечить экономическую продуктивность скважин на больших расстояниях;
- (ii) принят план разработки, в котором указано, что их планируется разбурить в течение пяти лет, если конкретные обстоятельства не оправдывают более длительный срок.

На добровольной основе компания может раскрывать в отчетности количество возможных и вероятных запасов.²⁸ В соответствии с КЦБ эти категории представляют собой дополнительное количество полезных ископаемых, которое может быть добыто из эксплуатационных скважин, помимо доказанных запасов.

Вероятные запасы (probable reserve) – это дополнительные запасы, которые будут извлечены с меньшей

вероятностью, чем доказанные запасы, но которые вместе с доказанными запасами с такой же вероятностью могут быть и не извлечены. Когда используются детерминированные методы подсчета запасов, весьма вероятно, что фактически добытое количество запасов превысит сумму доказанных вероятных запасов. При использовании вероятностных методов подсчета запасов вероятность добычи количества сырья, большего или равного сумме доказанных запасов, должна составлять не менее 50%.²⁹

Возможные запасы (possible reserve) – дополнительные запасы, которые с меньшей вероятностью будут извлечены, чем вероятные. При использовании детерминированных методов подсчета запасов, весьма вероятно, что фактически добытое количество запасов превысит сумму доказанных и вероятных запасов. При использовании вероятностных методов вероятность превышения суммарной добычи над количеством доказанных запасов составляет не менее 10%.³⁰

КЦБ позволяет классифицировать запасы как неразрабатываемые при условии, что их добыча начнется в течение 5 лет. Для признания доказанных запасов неразрабатываемыми на более долгий срок компания должна учитывать, но не ограничиваться следующими обстоятельства:³¹

- 1) наличие существенной текущей деятельности компании по разработке в районе, подлежащем освоению, например, бурение большего количества скважин, чем предусмотрено лицензионными обязательствами;
- 2) опыт компании по завершению разработки сопоставимых долгосрочных проектов;
- 3) срок, в течение которого компания поддерживала договоры аренды (лицензию недропользователя) или учитывала запасы на балансе без значительных мероприятий по разработке в прошлом;
- 4) соблюдение компанией ранее принятого плана разработки, например, при принятии компанией нового плана разработки ею предпринимались существенные шаги для реализации ранее принятого плана;
- 5) влияние внешних факторов, таких как условия нормативно-правового регулирования, например,

²⁵ Составлено автором на основе Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, p. 8. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

²⁶ Regulation S-X. §210.4-10(a)(6).

²⁷ Regulation S-X. §210.4-10(a)(31).

²⁸ Disclosure by Registrants Engaged in Oil and Gas Producing Activities, Instruction 2 to paragraph (a)(2).

²⁹ Regulation S-X. §210.4-10(a)(18).

³⁰ Regulation S-X. §210.4-10(a)(17).

³¹ Question 131.03 / Questions and answers of general applicability Regulation S-X. Режим доступа: <https://www.sec.gov/divisions/corpfin/guidance/oilandgas-interp.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

Таблица 2. Годовой график начала добычи доказанных запасов³³

№ п/п	Годы	2019			2020			2021		
		Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Инвестиции, млн долл.	Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Инвестиции, млн долл.	Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Инвестиции, млн долл.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	2020	58	363 900	286,9	–	–	–	–	–	–
2.	2021	1 327	578 067	566,6	–	724 329	445,6	–	–	–
3.	2022	122	795 598	758,6	–	639 934	438,0	–	636 183	381,4
4.	2023	136	956 162	918,7	–	705 390	519,2	–	782 785	540,9
5.	2024	–	757 413	640,6	–	721 268	499,6	–	852 342	600,5
6.	2025	–	–	–	–	804 667	549,9	–	812 056	594,3
7.	2026	–	–	–	–	–	–	–	789 057	576,2
8.	Итого:	1 643	3 451 140	3171,4	–	3 595 588	2452,3	–	3 872 423	2693,3

Таблица 3. Изменение доказанных запасов Комсток ресурсис в трех предшествующих годах³⁴

№ п/п	Показатель	2019		2020		2021	
		Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут	Нефть, тыс. барр.	Газ, млн куб. фут
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Доказанные запасы:						
1.1	Значение на начало периода	23 612	2 282 758	16 747	5 341 497	11 000	5 562 876
1.2	Переоценка запасов (Revision of previous estimates)	(4 621)	62 697	(4 241)	306 552	145	88 546
1.3	Геологоразведочные работы (Extension and discoveries)	259	315 286	2	365 663		797 198
1.4	Приобретение прав на добычу (Acquisitions of minerals in place)	240	2 023 109				202 588
1.5	Продажа прав на добычу (Sales minerals in place)	(58)	(49 520)			(9 308)	(43 851)
1.6	Производство (добыча) (Production)	(2 685)	(292 833)	(1 508)	(450 836)	(1 210)	(489 274)
1.7	Значение на конец периода	16 747	5 341 497	11 000	5 562 876	627	6 118 083
2.	Доказанные разрабатываемые запасы						
2.1	На начало периода	21 466	583 107	15 104	1 890 357	11 000	1 967 288
2.2	На конец периода	15 104	1 890 357	11 000	1 967 288	627	2 245 660
3.	Доказанные неразрабатываемые запасы						
3.1	На начало периода	2 146	1 699 651	1 643	3 451 140		3 595 588
3.2	На конец периода	1 643	3 451 140		3 595 588		3 872 423

ограничения на застройку на федеральных землях, а не внутренних, таких как перераспределение ресурсов для развития объектов с более высоким приоритетом.

Компании обязаны раскрывать годовой график начала разработки и соответствующие капитальные вложения по неразрабатываемым запасам, в отличие от разрабатываемых запасов. Так, Комсток

³² Annual Report Pursuant to Section 13 or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, p. 10. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

³³ Составлено автором на основе Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, p. 10. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

ресурсис представляет пятилетний годовой график начала разработки еще неразрабатываемых запасов с указанием соответствующих сумм капитальных вложений, необходимых для их обустройства³². В таблице 2 представлено количество запасов Комсток ресурсис, относимых к неразрабатываемым доказанным запасам, и соответствующие суммы капитальных вложений в их обустройство.

В таблице 3 приводится изменение доказанных запасов Комсток ресурсис в трех предшествующих годах.

В таблице 3 видно, за счет каких факторов компанией был получен прирост запасов нефти и газа. Например, в 2019 году запасы газа Комсток ресурсис

³⁴ Составлено автором на основе Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, f-25. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

выросли за счет приобретения прав на добычу, а в последующие годы их основной прирост происходил за счет проведения геологоразведочных работ.

По нашему мнению, представленные данные не только дают характеристику деятельности компании в прошедших периодах, но и позволяют спрогнозировать ее в будущем (Таблица 2). Приведенные данные дают возможность сопоставления требуемых финансовых ресурсов и теми, которыми компания располагает в настоящий момент. В РФ раскрытие такого прогноза не представлялось и не представляется ни одной из компаний нефтегазовой отрасли.

Экономическая пригодность добычи

Ключевым критерием признания запасов доказанными является их экономическая пригодность для добычи.

Экономическая пригодность или извлекаемость – это одна из самых значимых характеристик по КЦБ для признания запасов доказанными.³⁵ Доказанные запасы – это то количество углеводородов, которое компания может добыть и реализовать на рынке при условии возмещения затрат по операциям, составляющим виды деятельности по добыче нефти и газа, выручкой от их реализации. Для признания запасов доказанными необходимо, чтобы предполагаемая выручка покрывала общие затраты (cost) на их добычу. При этом КЦБ устанавливает цену для расчета выручки как среднее арифметическое значение цен реализации сырья на первый день каждого из 12 месяцев, предшествующих дате оценки. Цена рассчитывается как чистая цена реализации за минусом затрат на транспортировку до первого пункта, в котором сырье поступает в магистральный трубопровод общего перевозчика или на нефтегазоперерабатывающий завод, морской терминал.³⁶ Общие затраты рассчитываются как произведение их удельного значения по месторождению-аналогу и количества оцененных доказанных запасов. Удельное значение затрат должно учитывать показатели расходов по следующим видам деятельности:³⁷

- 1) поиски и разведка сырой нефти, включая конденсат и сжиженный природный газ или природный газ («нефть и газ») в их естественном состоянии и первоначальном месторасположении;
- 2) приобретение прав на недропользование или участков недр с целью дальнейшей разведки и разработки недр;
- 3) строительство и бурение, необходимые для извлечения нефти и газа из их естественных резервуаров, включая приобретение, строительство, установку и техническое обслуживание полевых систем сбора и хранения, таких как:
 - а. подъем нефти и газа на поверхность;

б. сбор, обработка и переработка в полевых условиях, как в случае переработки газа для извлечения жидких углеводородов.

4) добыча товарных углеводородов в твердом, жидком или газообразном состоянии из нефтеносных песков, сланцев, угольных пластов или других невозобновляемых природных ресурсов, которые предназначены для переработки в синтетическую нефть или газ, и деятельность, осуществляемая с целью такой добычи.

Расчет затрат и выручки производится по каждому месторождению (собственности) в отдельности, исходя из проекта его разработки.³⁸ Под месторождением для целей настоящей статьи мы понимаем права на разработку как отдельной залежи, так и группы залежей, которые образуют месторождение полезных ископаемых, вытекающие из права собственности на участок земли, аренды, лицензии и т. п. Это соответствует понятию собственности (properties), используемому КЦБ в отношении к запасам нефти и газа, под которыми понимаем право на разработку отдельной залежи или месторождения полезных ископаемых, вытекающее из права собственности на участок земли, аренды и т. п.³⁹

В таблице 4 представлены средние цены и удельные операционные затраты, использованные Комсток ресурсис в оценке доказанных запасов.

Несмотря на то, что КЦБ не устанавливает требований к минимальной доходности добычи и реализации для доказанных запасов, такое требование скрыто устанавливается через правила бухгалтерского учета. КЦБ рекомендует для учета затрат по деятельности, связанной с добычей нефти и газа, использовать метод полной себестоимости,⁴¹ при котором все затраты на приобретение прав на недропользование (поиск и разведка) запасов нефти и газа капитализируются независимо от результата работ,⁴² при условии их минимальной доходности не менее 10% годовых.⁴³ После начала добычи полезных ископаемых стоимость центра капитализации списывается на себестоимость путем ее амортизации пропорционально добыче соответствующих доказанных запасов.⁴⁴

Стоимостное ограничение капитализации затрат по КЦБ называется потолком капитализации, который рассчитывается на уровне центра капитализации затрат. Согласно КЦБ, центром капитализации является страна, в которой расположены соответствующие запасы.⁴⁵ Значение потолка капитализации показывает предельную сумму инвестиций,

³⁹ *Properties / Master Glossary. Режим доступа : <https://asc.fasb.org/MasterGlossary> (дата обращения: 13.10.2023).*

⁴⁰ *Составлено автором на основе Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, p. 11. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).*

⁴¹ *Regulation S-X. §210.4-10I.*

⁴² *Regulation S-X. §210.4-10I(2).*

⁴³ *Regulation S-X. §210.4-10I(4)(i)(A).*

⁴⁴ *Regulation S-X. §210.4-10I(3)(i).*

⁴⁵ *Regulation S-X. §210.4-10I(1).*

³⁵ *Regulation S-X. §210.4-10(a)(10).*

³⁶ *Regulation S-X. §210.4-10(a)(22)(v).*

³⁷ *Regulation S-X. §210.4-10(a)(16)(i).*

³⁸ *Regulation S-X. §210.4-10(a)(8).*

Таблица 4. Средние цены реализации и операционные затраты в 2019, 2020 и 2021 годах⁴⁰

№ п/п	Показатель	Годы		
		2019	2020	2021
1	2	3	4	5
1.	Добыча, приходящаяся на Комсток Ресурсис			
1.1	- Газ, млн куб. фут	292 834	450 836	489 274
1.2	- Нефть, тыс. барр	2 685	1 508	1 210
2.	Средняя цена реализации			
2.1	- Газ, долл. США/тыс. куб. фут	2,17	1,80	3,63
2.2	- Нефть, долл. США/барр	49,49	32,36	61,95
3.	Средняя цена, используемая в оценке по КЦБ			
3.1	- Газ, долл. США/тыс. куб. фут	2,29	1,71	3,33
3.2	- Нефть, долл. США/барр	50,94	32,88	62,38
4.	Затраты на добычу, долл. США/тыс. куб. фут в газ. экв.			
4.1	- Аренда	0,27	0,22	0,21
4.2	- Подготовка и транспортировка	0,23	0,23	0,26
4.3	- Производство и налоги	0,11	0,08	0,10

Таблица 5. Капитальные вложения Комсток ресурсис в 2019, 2020 и 2021 годах, тыс. долл. США⁵¹

№ п/п	Капитальные вложения	Годы		
		2019	2020	2021
1	2	3	4	5
1.	Приобретение собственности			
1.1	Доказанные запасы	1854541	–	21781
1.2	Недоказанные запасы	237210	7949	35871
4.	Геологоразведочные работы и обустройство	–	–	–
5.	Обустройство арендуемой собственности	7603	13022	12953
6.	Геологоразведочное бурение и заканчивание скважин	–	–	6969
7.	Эксплуатационное бурение и затраты на заканчивание скважин	493625	436074	569141
8.	Другие затраты на обустройство	2490	34572	39168
9.	Изменение обязательств по ликвидации промыслов	12549	(47)	5608
10.	Итого капитальные вложения	2608018	491570	691488

необходимую для получения минимальной требуемой доходности в 10% годовых в текущих условиях, при этом компании не обязаны раскрывать потолок капитализации. В случае нарушения условия минимальной доходности капитализированных затрат, КЦБ предписывает списывать их часть в расход до достижения минимальной требуемой доходности.⁴⁶

Также КЦБ разрешает использование метода «успешных усилий»,⁴⁷ рекомендуемого ОПБУ 93248 и МСФО (IFRS) 649, при котором затраты списываются на убыток, если они не дали положительного результата,

⁴⁶ Regulation S-X. §210.4-101(3)(ii).

⁴⁷ Regulation S-X. §210.4(b).

⁴⁸ 932 Extractive Activities – Oil and Gas.

⁴⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 30.10.2018). Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193548/ (дата обращения: 13.10.2023).

⁵⁰ 932 Extractive Activities – Oil and Gas/ 360 Property, Plant, and Equipment / 25 Recognition. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/1943274/2147478083/932-360-25-3> (дата обращения: 13.10.2023).

например, пробуренная скважина не дала притока нефти или газа.⁵⁰ В случае если не выполняется условие доходности 10%, то компания должна раскрывать коммерческую составляющую добычи данных запасов (чистый доход – ЧД), а также риски, связанные с ней.

Компания «Комсток ресурсис» использует метод успешных усилий. Она указывает, что стоимость геологоразведочных скважин капитализируется в периоде, в котором они имели место. В случае не подтверждения экономической извлекаемости запасов или их обесценения, стоимость геологоразведочных скважин списывается с баланса на убыток периода, в котором оно имело место. Компании обязаны отдельно раскрывать капитальные вложения по трем предшествующим периодам. В таблице 5 представлены капитальные вложения Комсток ресурсис в 2021, 2020 и 2019 годах.

⁵¹ Составлено автором на основе Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, p. 33. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

Например, в 2020 году сумма резерва (обязательства) на ликвидацию была уменьшена на 47 тыс. долл. США, тогда как в 2021 она была увеличена на 5608 тыс. долл. США, что связано с вводом новых запасов в эксплуатацию (Таблица 5).

Компании, в соответствии с требованиями ОПБУ 932, должны раскрывать значение стандартизированной дисконтированной величины по общей сумме доказанных запасов и ее изменения в трех предшествующих периодах.⁵² Стандартизированная дисконтированная величина представляет собой чистый дисконтированный (10%) доход (ЧДД) от капитальных вложений в обустройство, последующую добычу и реализацию доказанных запасов. Данная величина характеризует доходность общей суммы доказанных запасов компании. Если величина отрицательная, значит доходность вложений меньше минимально требуемых 10%. В этом случае КЦБ может потребовать раскрыть коммерческую составляющую их разработки и риски, связанные с ней.

Компания по требованиям ОПБУ 932 должна раскрывать также изменения стандартизированной величины и соответствующие факторы, их вызвавшие.⁵³ В таблице 6 представлено изменение стандартизированной дисконтированной величины по доказанным запасам Комсток ресорсис за три предшествующих периода.

Расчет показателей, представленных в таблице 6, производился последовательно от одной строки к другой (начиная с первой).⁵⁵

Показатели: «Изменение в цене реализации за минусом затрат на добычу», «Изменение будущих затрат на обустройство и ликвидацию промыслов», «Себестоимость продаж», «Изменение налога на прибыль» – иллюстрируют изменения, представленные в таблице 4. «Переоценка запасов», «Приращение и открытие запасов», «Приобретение сырья на месте», «Продажа сырья на месте» – показатели таблицы 3, в которой представлено изменение доказанных запасов Комсток ресорсис. Например, снижение цен реализации нефти и газа (таблица 4) оказывает отрицательное влияние на значение стандартизированной величины (таблица 6): значение уменьшилось на 1,9 млрд долл. США, тогда как их рост в 2021 году – сказался положительно, значение стандартизированной величины увеличилось на 5 млрд долл. США.

Показатель «Изменение сроков начала добычи» иллюстрирует влияние сроков ввода доказанных запасов в разработку (см. таблицу 2).

Необходимо отметить, что в расчете стандартизированной дисконтированной величины учитываются только будущие капитальные вложения в обустройство, рассчитанные на основе фактических вложений на данной территории или в аналогичные месторождения. Показатель «Затраты на обустройство промыслов, которые имели место в прошедшем периоде» представляет собой восстановление капитальных вложений (см. таблицу 5), учтенных в стандартизированной величине.

Таблица 6. Изменение стандартизированной величины Комсток ресорсис в 2019, 2020 и 2021 годах, тыс. долл. США⁵⁴

№ п/п	Фактор	Годы		
		2019	2020	2021
1	2	3	4	5
1.	Стандартизированная дисконтированная величина на начало периода	1 473 840	2 913 211	1 935 725
2.	Изменение в цене реализации за минусом затрат на добычу	(716 930)	(1 858 026)	5 012 696
3.	Затраты на обустройство промыслов, которые имели место в прошедшем периоде	311 331	302 135	502 674
4.	Переоценка запасов	16 340	215 268	119 200
5.	Накопленная сумма дисконта	175 514	326 074	199 124
6.	Изменение будущих затрат на обустройство и ликвидацию промыслов	(93 476)	313 191	1 505
7.	Изменение сроков начала добычи	180 314	(127 663)	(224 617)
8.	Приращения и открытие запасов	442 099	180 624	679 418
9.	Приобретение прав на добычу	1 813 491	–	150 065
10.	Продажа прав на добычу	(51 070)	–	(64 032)
11.	Себестоимость продаж	(580 922)	(612 194)	(1 567 182)
12.	Изменение налога на прибыль	(57 320)	283 105	(968 971)
13.	Стандартизированная дисконтированная величина на конец периода	2 913 211	1 935 725	5 775 605

⁵² Disclosure / 235 Notes to Financial Statement / 932 Extractive Activities-Oil and Gas. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/1943274/2147477215> (дата обращения: 13.10.2023), 932-235-50-35(2)(a); там же 932-235-50-35 (2)(f).

⁵³ Disclosure / 235 Notes to Financial Statement / 932 Extractive Activities-Oil and Gas. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/1943274/2147477215> (дата обращения: 13.10.2023), 932-235-50-35 (2)(f).

⁵⁴ Составлено автором на основе Annual Report Pursuant to Section 13 Or 15(D) Of the Securities Exchange Act Of 1934 for The Fiscal Year Ended December 31, 2021, F-26. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000002319422000011/crk-20211231.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

⁵⁵ Disclosure / 235 Notes to Financial Statement / 932 Extractive Activities-Oil and Gas. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/1943274/2147477215> (дата обращения: 13.10.2023), 932-235-50-35(35).

Например, из запланированных ранее капитальных вложений было потрачено 503 млн долл. США в 2021 году.

Накопленная сумма дисконта (см. таблицу 6) представляет собой восстановление дисконтированных сумм для последующего учета при их дисконтировании изменившихся параметров расчета (см. таблицу 4) и сроков начала добычи (см. таблицу 2). Данный показатель всегда будет иметь положительное влияние на стандартизированную величину.

Помимо этого, Комсток ресурсис представляет описание приобретенной собственности (см. таблицу 6), прилагает заключения аудиторов по доказанным запасам. Заключение аудиторов включает в себя проверку экономической извлекаемости запасов на основе представленных компанией данных.⁵⁶

Раскрытие запасов представляет собой не столько раскрытие геологических показателей, сколько представление экономического обоснования их разработки, тогда как запасы, не проходящие по критерию минимальной доходности, не показываются в отчетности. В РФ также есть классификация запасов нефти и газа, но, в отличие от классификации КЦБ США, она применяется для государственного управления нефтегазовой отрасли (администрирования пользования недрами). Отечественная классификация будет подробно рассмотрена дальше.

Проверка отчетности КЦБ

Также КЦБ занимается проверкой представленных отчетов на соответствие информации своим требованиям раскрытия.⁵⁷ КЦБ не проверяет достоверность представленных данных, но может запрашивать дополнительную информацию у отчитывающейся компании по представленным ее данным.⁵⁸ КЦБ имеет право запросить полную копию отчета об оценке запасов нефти и газа.⁵⁹ Переписка публикуется на сайте КЦБ.⁶⁰

Например, КЦБ по отчетности на 31 декабря 2019 года по форме F-10 просит дать комментарий по включению запасов в категорию доказанных неразрабатываемых запасов отдельного месторождения, которые генерируют положительный чистый доход, но отрицательный дисконтированный доход.⁶¹

⁵⁶ *Disclosure by Registrants Engaged in Oil and Gas Producing Activities*. §229.1202(a)(9).

⁵⁷ *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Режим доступа: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/COMPS-1883/pdf/COMPS-1883.pdf> (дата обращения: 13.10.2023), Sec. 408(a).

⁵⁸ *General Rules and Regulations, Securities Exchange Act of 1934*. §240.12b-4.

⁵⁹ *General Rules and Regulations, Securities Act of 1933*. Режим доступа: [https://www.ecfr.gov/current/title-17/part-230/section-230.418#p-230.418\(a\)](https://www.ecfr.gov/current/title-17/part-230/section-230.418#p-230.418(a)) (дата обращения: 13.10.2023).

⁶⁰ *The EDGAR database*. Режим доступа: <https://www.sec.gov/edgar> (дата обращения: 13.10.2023).

⁶¹ *Запрос информации от КЦБ, §11*. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/00000000020008829/filename1.pdf> (дата обращения: 13.10.2023).

На это Комсток ресурсис в своем ответе указывает, что запасы с отрицательной дисконтированной стоимостью составляют 4,5% от суммарных доказанных запасов компании, то есть не являются существенными и не способны оказать влияние на состояние доказанных запасов Компании. Данные запасы имеют положительный в будущем чистый доход 79 млн долл. США и отрицательный дисконтированный доход 22,6 млн долл. США и относятся к территории, которая была включена в планы обустройства. Компания ожидает, что разработка данных запасов в будущем обеспечит адекватную доходность, а также то, что их разработка должна быть начата для соблюдения лицензионных обязательств Компании. Комсток ресурсис отмечает, что внесет соответствующие корректировки в свою следующую отчетность.⁶²

На наш взгляд, такое открытое взаимодействие отчитывающейся компании и администратора отчетности является хорошим примером раскрытия информации, тогда как в российской практике отсутствует подобный механизм раскрытия информации о компаниях, чьи ценные бумаги торгуются на отечественных биржевых площадках.

Отечественная классификация запасов и ресурсов нефти и газа

Отечественная классификация ресурсов и запасов нефти и газа действует с 2016 года.⁶³ В соответствии с ней нефть и газ, содержащиеся в недрах, подразделяются на запасы и ресурсы. Их количество определяется с использованием детерминированного (объемного) метода на основе трехмерной модели.⁶⁴ Степень того, что запасы могут быть извлечены из недр, намного выше ресурсов. Запасы подразделяются на три категории в зависимости от стадии промышленного освоения и геологической изученности. Всего в запасах выделяют пять категорий: А (разрабатываемые, разбуренные), В1 (разрабатываемые, неразбуренные, разведанные), В2 (разрабатываемые, неразбуренные, оцененные), С1 (разведанные) и С2 (оцененные).

Запасы категорий А и В определяются по результатам технико-экономических расчетов за рентабельный период разработки по рекомендуемому

⁶² *Comment Responses (September 29, 2020)*, §5. Режим доступа: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/23194/000119312520257551/filename1.htm> (дата обращения: 13.10.2023).

⁶³ *Приказ Минприроды России от 01.11.2013 № 477 «Об утверждении Классификации запасов и ресурсов нефти и горючих газов» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2013 № 30943) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»*. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_157626/ (дата обращения: 13.10.2023).

⁶⁴ *Правила подготовки технических проектов разработки месторождений углеводородного сырья / Приказ Минприроды России от 20.09.2019 № 639 (ред. от 06.10.2020) «Об утверждении Правил подготовки технических проектов разработки месторождений углеводородного сырья» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.10.2019 № 56103) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»*. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_334817 (дата обращения: 13.10.2023).

варианту разработки месторождения.⁶⁵ По правилам подготовки технических проектов рекомендуемым является вариант, имеющий максимальное значение суммы показателей ЧДД инвестора и государства, рассчитанных по годовой ставке 10%.⁶⁶ Варианты с отрицательным значением ЧДД не рекомендуются рассматривать, в случае отсутствия вариантов разработки ЭО с положительным ЧДД, представляется обоснование решения недропользователя по освоению таких запасов.⁶⁷

К категории А относятся запасы залежей, которые разбурены эксплуатационными скважинами, и добыча которых ведется. Категории В1 и В2 – планируемые к разработке запасы в соответствии с проектным документом. Важное отличие В1 от В2 заключается в том, что для В1 необходимы промышленные притоки нефти и газа из одного из видов скважин: поисковых, оценочных, разведочных, транзитных или углубленных эксплуатационных скважин.⁶⁸ Для В2 достаточно обоснования наличия запасов углеводородов геологическими и геофизическими исследованиями и испытаниями отдельных скважин в процессе бурения.⁶⁹ Также компания имеет право осуществлять бурение и добычу УВС из разведочных и эксплуатационных скважин (согласно решению ППЭ) в границах запасов категории С2 при условии представления результатов пробной эксплуатации, обоснованных геологическими материалами и документами для проведения государственной экспертизы оперативного изменения состояния запасов до конца года, в котором начата добыча.

К категориям С1 и С2 относятся запасы залежей или части залежи, не введенных в промышленную разработку месторождений. С1 – это запасы разбуренных залежей, по которым получены притоки нефти или газа,⁷⁰ тогда как С2 – это запасы залежей, на которые только производится бурение.⁷¹ Сроки пробной эксплуатации зависят от размера месторождения и составляют от трех до семи лет.⁷²

Для перевода запасов из категории С1 и С2 в соответствующие категории В необходим проект промышленной разработки месторождения. При принятии запасов к разработке, т. е. их переводе в категорию В, рассматривается экономическое обоснование проекта.⁷³

Ресурсы углеводородов в зависимости от степени геологической изученности подразделяют на следующие категории: До (подготовленные), Дл (локализованные), D1 (перспективные), D2 (прогнозируемые).⁷⁴

⁶⁵ Там же. П. 66.

⁶⁶ Там же. П. 5.5.10.

⁶⁷ Там же. Приложение № 5.

⁶⁸ Там же. П. 13.

⁶⁹ Там же. П. 14.

⁷⁰ Там же. П. 15.

⁷¹ Там же. П. 16.

⁷² Там же. П. 3.1.4.

⁷³ Там же. П. 38, п. 39.

⁷⁴ Там же. П. 17.

Категории А, В1 и С1 попадают в категорию proved developed reserve, тогда как категории В2 и С2 – в proved undeveloped reserve, при условии начала разработки в течение пяти лет. Также С1 и С2 могут быть отнесены к категориям возможных (probable) и вероятных (possible). D1, D2 и Дл – к категории ресурсов (resources). Показатели возможных и вероятных запасов оцениваются вероятностными методами, тогда как отечественная классификация использует для расчета детерминистический объемный метод подсчета запасов. Поэтому нельзя провести прямого соответствия категорий запасов по КЦБ и отечественной классификации.

Доказанные разрабатываемые запасы Комсток ресорсис относятся к запасам категории А, а неразрабатываемые запасы – к категории В (см. таблицу 1). Мы можем видеть, что отечественная классификация запасов, на первый взгляд, соответствует классификации КЦБ США, но сопоставление запасов невозможно из-за экономического критерия, который в отечественной практике применяется только к категориям А и В, для которых обязательно наличие проекта разработки, тогда как категории С и D не могут рассматриваться, т. к. являются геологическими показателями.

Отчетность отечественных компаний

Нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности в РФ состоит из четырех уровней.

Большинство российских добывающих организаций являются акционерными обществами, ценные бумаги которых торгуются на бирже. На них распространяется действие Положения Банка (ЦБ) России от 27.03.2020 № 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг». ⁷⁵ ЦБ РФ осуществляет аналогичные функции КЦБ США. Принимаемые ЦБ РФ положения в сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности относятся ко второму уровню регулирования бухгалтерского учета и могут требовать дополнительных раскрытий информации от эмитентов ценных бумаг, зарегистрированных в РФ. В настоящее время действующее положение не содержит требований раскрытия информации компаниями нефтегазовой отрасли.

По нашему мнению, внедрение положений по раскрытию информации о запасах нефти и газа должно происходить на втором уровне регулирования учета и отчетности в РФ, что обеспечит всеобщность и обязательность его соблюдения.

Таким образом

Раскрытие запасов по КЦБ обязательно при условии существенности деятельности по добыче нефти и газа для компании. Оно предполагает


⁷⁵ Положение Банка (ЦБ) России от 27.03.2020 № 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352306/ (дата обращения: 13.10.2023).

представление сопоставимых показателей запасов и сопутствующей информации за три предшествующих периода. Запасы газа и нефти должны представляться в виде товарного сырья за минусом добычи, приходящейся на другие компании и государство. Например, запасы газа могут быть показаны в виде сжиженного природного газа (СПГ). Показатели запасов сопровождаются дополнительной информацией, которая характеризует экономическую (коммерческую) целесообразность их добычи. Доказанные запасы подразделяются на разрабатываемые и неразрабатываемые, добыча которых начнется в течение 5 лет. Также КЦБ предписывает раскрывать планы бурения скважин, график промышленного освоения доказанных запасов и соответствующие им необходимые суммы капитальных вложений, средние цены, использованные при реализации газа и нефти, а также средние цены, которые использовались в расчете доказанных запасов. Для расчета запасов цена определяется как среднее по первым дням месяцев, предшествующего года. Компании обязаны раскрывать только доказанные запасы, а возможные

и вероятные – на добровольной основе. Количество возможных и вероятных запасов определяется вероятностными методами оценки запасов.

На наш взгляд, для использования отечественной классификации ресурсов и запасов нефти и газа в финансовой отчетности целесообразно установить единую необходимую минимальную доходность для признания запасов по категориям А, В, и С.

В нормативные документы, регламентирующие отчетность, внести требование раскрытия показателей запасов по категориям и соответствующих показателей экономической эффективности, таких как чистый дисконтированный доход по запасам категорий В2, С1 и С2, добыча которых не началась. Разработать минимальные требования к раскрытию в отчетности сроков ввода в пробную и промышленную эксплуатацию запасов категорий В и необходимых капитальных вложений.

Считаем, что такая информация окажет положительное влияние на инвесторов и рынок ценных бумаг, так как характеризует устойчивость компаний нефтегазовой отрасли как в настоящее время, так и в будущем. 

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. Concept Release on Possible Revisions to the Disclosure Requirements Relating to Oil and Gas Reserves // Federal Register. – Tuesday, December 18. – 2007. – Vol. 72. – no. 242. – pp. 71610-71613.
2. Лебедева Н.Е., Демидова Е.В. Интеграция российской классификации запасов и ресурсов нефти и горючих газов с международными стандартами: факторы и условия // Экономические системы. – 2020. – Том 13. – №1. – С. 127-134.
3. Хисамов Р.С., Жданов С.А., Сутормин С.Е., Войтович С.Е. и др. Так ли сложно было сделать первый шаг к переходу на новую классификацию запасов и ресурсов нефти и горючих газов? // Недропользование XXI век. – 2017. – №1(64). – С. 4-11.
4. Сафаров А.Ф. О новой классификации запасов нефти в России и ее интеграции с мировыми аналогами // Проблемы геологии и освоения недр: труды XX Международного симпозиума имени академика М.А. Усова студентов и молодых ученых, посвященного 120-летию со дня основания Томского политехнического университета. / Под редакцией А. Ю. Дмитриева. – Томск: Национальный исследовательский Томский политехнический университет, 2016. – С. 413-415.

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. Concept Release on Possible Revisions to the Disclosure Requirements Relating to Oil and Gas Reserves. *Federal Register*, Tuesday, December 18, 2007, Vol. 72, no. 242, pp. 71610-71613.
2. Lebedeva N.E., Demidova E.V. Integratsiya rossiyskoy klassifikatsii zapasov I resursov nefti I goryuchih gazov s mezhdunarodnymi standartami: actory I usloviya [Integration of the Russian Classification of Oil and Combustible Gas Reserves and Resources with International Standards: Factors and Conditions]. *Ekonomicheskie sistemy*, 2020, Vol. 13, no. 1, pp. 127-134 (in Russ.).
3. Khisamov R.S., Zhdanov S.A., Sutormin S.E., Voytovich S.E. I dr. Tak li slozhno bylo sdelat' pervyy shag k perekhodu na novuyu klassifikatsiyu zapasov I resursov nefti I goryuchih gazov? [So Was It Difficult to Take the First Step to Transition to a New Classification of Reserves and Resources of Oil and Combustible Gas?]. *Nedropol'zovanie XXI vek*, 2017, no. 1(64), pp. 4-11 (in Russ.).
4. Safarov A.F. *O novoy klassifikatsii zapasov nefti v Rossii I ee integratsii s mirovymi analogami* [About the New Classification of Oil Reserves in Russia and Its Integration with World Analogues]. *Problemy geologii I osvoeniya neдр. Tomsk, Natsional'nyy issledovatel'skiy Tomskiy politekhnicheskii universitet Publ.*, 2016, pp. 413-415.

5. Ковалева Е.Д., Кананыхина О.Г., Силантьева Ю.Б. Классификация запасов углеводородов России. Проблемы адаптации к международным стандартам // Научно-технический сборник: Вести газовой науки. – 2013. – №5(16) – С. 161-164.
6. Алексеева И.В., Городова Д.Е. Эволюция формирования публичной нефинансовой отчетности коммерческих организаций в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №3. – С. 23-31.
7. Бабаева Ж.Р. ESG-рейтинги российских нефтегазовых компаний // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – №2. – С. 34-40.
8. Панкова С.В. Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию государственных стратегий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №5. – С. 30-37.
9. Патерсон Р. Финансовая отчетность компаний нефтегазовой отрасли // Международный финансовый учет. – 2008. – №11(118). – С. 18-36.
10. Хоружий Л.И. Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – №4. – С. 19-27.
5. Kovaleva E.D., Kananyhina O.G., Silant'eva YU.B. Klassifikatsiya zapasov uglevodorodov Rossii. Problemy adaptatsii k mezhdunarodnym standartam [Classification of Hydrocarbon Reserves in Russia. Challenges of Adaptation to the International Standards]. *Nauchno-tekhnicheskiy sbornik: Vesti gazovoy nauki*, 2013, no. 5(16), pp. 161-164 (in Russ.).
6. Alekseeva I.V., Gorodova D.E. Evolyutsiya formirovaniya publichnoy nefinansovoy otchetnosti kommercheskih organizatsiy v Rossii [Evolution of Public Non-Financial Reporting of Commercial Organizations in Russia]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 3, pp. 23-31 (in Russ.).
7. Babaeva Z.R. ESG-reytingi rossiyskih neftegazovykh kompaniy [ESG Ratings of Russian Oil and Gas Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 2, pp. 34-40 (in Russ.).
8. Pankova S. V. Vklad buhgalterskogo komplaens-kontrolya v realizatsiyu gosudarstvennykh strategiy [Accounting Compliance Contribution to the Government Strategies Implementation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 30-37 (in Russ.).
9. Paterson R. Finansovaya otchetnost' kompaniy neftegazovoy otrasli [Financial Reporting of Oil and Gas Companies]. *Mezhdunarodnyy finansovyy uchet*, 2008, no. 11(118), pp. 18-36 (in Russ.).
10. Khoruzhiy L.I. Kontseptual'nye polozheniya formirovaniya publichnoy nefinansovoy otchetnosti v sisteme integrirovannoy otchetnosti [Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp. 19-27 (in Russ.).

Для цитирования

Ляшенко В.А. Опыт раскрытия запасов нефти и газа в отчетности нефте- и газодобывающих компаний США // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – №1. – С. 24-36.

For citation

Lyashenko V.A. Opyt raskrytiya zapasov nefti i gaza v otchetnosti nefte- i gazodobyvayushchih kompaniy SSHA [Experience of Oil and Gas Reserves Disclosure in the Reporting of U.S. Oil and Gas Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2024, no. 1, pp. 24-36 (in Russ.).

**VI МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ
«Практика применения новаций 2024:
право, учет, налогообложение»**

27 мая - 1 июня

Место проведения:
Гранд отель «Жемчужина»,
конференц-зал «Морской»
(г. Сочи, ул. Черноморская, д. 3)

Основные вопросы программы:

- Новое в бухгалтерском учете. Особенности ведения учета и составления отчетности
- Новое в налогообложении. Сложные вопросы исчисления основных налогов
- Налоговое администрирование и контроль в 2024 году




Лекторы:

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

Смирнова Татьяна Степановна,
начальник отдела документальных
проверок и ревизий УЭБиПК МВД РФ



 8 800 500-54-51

 congress@ipbr.org

 www.ipbr.org



Развиваем
бухгалтерскую
профессию
ИПБ России

РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

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



 8 800 500-54-51

 vestnik@ipbr.org

ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:



С 1 декабря 2015 года включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискателя ученой степени доктора наук (Перечень ВАК).



Импакт-фактор РИНЦ 2022 – 0,521.



Журнал занимает 42-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2022 год по тематике «Организация и управление» и 241-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2022 год по тематике «Экономика. Экономические науки».



Публикация статей осуществляется на бесплатной основе.



DOI: 10.51760/2308-9407_2024_1_38
УДК 336.71 (657.6)
ГРНТИ 06.73.75
БАК 5.2.4

Учет государственными (муниципальными) микрофинансовыми организациями субсидии в виде имущественного взноса

Accounting for Subsidies in the Form of a Property Contribution by Public-Type Microfinance Organizations

Корпорация «МСП», Российская Федерация, Москва

Андрей Николаевич Пышкин

Заместитель руководителя дирекции –
начальник отдела

e-mail: andrew.pyshkin@yandex.ru

109074, Российская Федерация, г. Москва, ул.
Славянская пл., д. 4, стр. 1.

Тел. 8 (800) 100-11-00.

Korporatsiya «MSP» (RSMB Corporation),
Russian Federation, Moscow

Andrew N. Pyshkin

Deputy Head of Directorate –
Head of Department

e-mail: andrew.pyshkin@yandex.ru

bld. 1, 4 Slavyanskaya Square st., Moscow
109074, Russian Federation.

Phone 8 (800) 100-11-00.

Аннотация. В статье рассматривается проблема учета субсидий в виде имущественного взноса в капитал государственных (муниципальных) микрофинансовых организаций в контексте МСФО, единого плана счетов для МФО и норм бюджетного законодательства, с учетом публикаций по данной проблеме отечественных ученых. Созданные в основном в форме некоммерческих организаций, государственные (муниципальные) микрофинансовые организации регулярно получают субсидии в виде имущественного взноса на основную деятельность – предоставление микрозаймов и в ряде случаев на предоставление поручительств. Обязательным условием предоставления данных субсидий является достижение целевых показателей по оказанию субъектам МСП финансовой поддержки. Доказывается необходимость признания данных субсидий возвратными, показан механизм и основания перевода в капитал, последствия появления и исправления ошибок при их признании.

Научная новизна исследования выражается в систематизации требований законодательства к отражению поступления и возврата субсидий такой специфической категорией субъектов кредитного рынка, как государственные (муниципальные) микрофинансовые организации.

Отмечается важным вопрос отнесения субсидий к капиталу пропорционально исполнению обязательств по соглашению, а также обязанности ретроспективных корректировок и отражения убытков в случае возврата субсидий, изначально признанных невозвратными.

Ключевые слова: ГМФО; микрофинансовые организации; МСФО; единый план счетов; субсидия; имущественный взнос; признание; возврат; исправление ошибки.

Abstract. This paper considers the problem of accounting for state subsidies in the form of a property contribution to the capital of state (municipal) microfinance organizations in the context of IFRS, the Unified Chart of Accounts for MFOs and the norms of Russian budget legislation, based on the research of domestic scientists. Created mainly in the form of non-profit organizations, state (municipal) microfinance organizations regularly receive subsidies in the form of a property contribution for their main activities – providing microloans and, in some cases, providing guarantees. A mandatory condition for the provision of these subsidies is the achievement of targets for providing financial support to SMEs. The author argues the necessity of recognition of such subsidies as returnable, provides the mechanism and terms for transfer to the capital, and shows the consequences of appearance and correction of related errors.

The scientific novelty of the study is expressed in the systematization of legal requirements for reflecting the receipt and return of subsidies by such a specific category of credit market entities as state (municipal) microfinance organizations. The important issue of classifying subsidies as capital in proportion to the fulfillment of obligations under the agreement, as well as the mandatory requirement of retrospective adjustments and the recognition of losses in case of the subsidies return that were initially recognized as non-returnable is noted.

Keywords: public-type MFO; microfinance organizations; IFRS; Unified Chart of Accounts; subsidy; property contribution; recognition; reimbursement; correction of error.

Введение

С момента утверждения в России в 2012 году Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) вопросы их применения оказались в центре внимания ведущих российских специалистов. В частности, вопросы учета государственных субсидий в соответствии с МСФО рассматриваются Л.И. Хоружий и Н.А. Кокоревым [1-2], Г.С. Клычковой [3], Р.И. Нуриевой [4], А.Ю. Поповым [5], в том числе В.Д. Ковалева, И.А. Расторгуев и Е.Д. Осина [6] затрагивают проблему их возврата, а Е.В. Старовойтова [7], А.Е. Выручаева [8], Г.Л. Лемещенко и О.С. Темченко [9], В.В. Каращенко и С.А. Марьянова [10] затрагивают вопросы корректировки бухгалтерских ошибок, в том числе в соответствии с МСФО.

Проблемы учета субсидий учреждениями и некоммерческими организациями освещают О.Б. Воробьева [11], И.С. Рябова [12], Ю.Е. Семашко [13], А.В. Пичушкин [14].

Специализированные вопросы подготовки отчетности финансовыми организациями, в т. ч. по МСФО, рассмотрены в работах И.В. Фоменко [15], О.И. Васильчук [16], в микрофинансовых организациях – А.Ю. Кузнецовой [17], М.Х. Хайбулаевой и О.Ф. Омаровой [18], Д.В. Брызгаловой [19].

Вместе с тем отсутствует комплексный взгляд на проблему учета государственных субсидий в таком специфическом сегменте, как государственные (муниципальные) микрофинансовые организации (далее – ГМФО).

В Российской Федерации действует свыше 130 ГМФО.¹ При этом их ядро сформировано микрокредитными компаниями в форме некоммерческих организаций (далее – НО МКК):

- более 74 % микрофинансовых организаций предпринимательского финансирования относятся к некоммерческим организациям (в основном – в форме фонда или автономной некоммерческой организации);²
- 97 % относятся к типу «микрокредитная компания».

В отношении микрофинансовых организаций планы счетов и порядок их применения, порядок отражения на счетах отдельных объектов и группировки счетов в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности, формы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности установлены Банком России.³ Содержание и подходы, отраженные в указанных нормативных правовых актах Банка России, близки МСФО.

¹ Финансово-экономическое обоснование к проекту федерального закона № 218254-8 «О внесении изменений в Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Режим доступа: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/218254-8> (дата обращения: 12.09.2023).

² Перечень микрофинансовых организаций предпринимательского финансирования по состоянию на 13.09.2023. Режим доступа: https://cbr.ru/vfs/registers/mfo/list_MFO_p_13092023.xlsx (дата обращения: 12.09.2023).

³ Часть 6 статьи 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

НО МКК применяют отраслевые стандарты бухгалтерского учета с «упрощенным» подходом к ведению бухгалтерского учета⁴ с соответствующим отраслевым стандартом бухгалтерского учета по составлению и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности,⁵ планом счетов,⁶ а также Положение № 492-П в части глав 2, 4, 6 и 7.⁷ Одновременно применение НО МКК при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности положений МСФО прямо предусмотрено соответствующими нормативными правовыми актами,⁸ что позволяет использовать результаты исследований проблем применения МСФО при рассмотрении спорных вопросов учета и подготовки отчетности.

В силу особенностей фонда и автономной некоммерческой организации, обусловленных Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», имущество, переданное НО МКК учредителями, является собственностью организаций данных организационно-правовых форм.

Учитывая, что ГМФО создаются за счет средств субсидий федерального, региональных и муниципальных бюджетов, полученных в форме имущественного взноса, вопросы учета и отражения в отчетности государственных субсидий с учетом особенностей бюджетного законодательства Российской Федерации с учетом предусмотренной МСФО и Положениями Банка России вариативности имеют для данных организаций первостепенное значение.

В настоящем исследовании в целях определения порядка учета НО МКК субсидий в виде имущественного взноса:

- выделены критерии признания субсидии в виде имущественного взноса в соответствующих Положениях Банка России и МСФО;
- установлены нормы бюджетного законодательства Российской Федерации в части получения и возврата субсидий в виде имущественного взноса, влияющие на учет субсидий НО МКК;

⁴ Положение Банка России от 25.10.2017 № 612-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями» (далее – Положение № 612-П).

⁵ Положение Банка России от 25.10.2017 № 613-П «О формах раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности некредитных финансовых организаций и порядке группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее – Положение № 613-П).

⁶ Положение Банка России от 02.09.2015 № 486-П «О плане счетов бухгалтерского учета в некредитных финансовых организациях и порядке его применения» (далее – Положение № 486-П).

⁷ Положение Банка России от 22.09.2015 № 492-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях».

⁸ Пункт 1 части 1 статьи 2 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»; пункт 4.1 Положения № 612-П; абзац 2 части 1 Положения № 486-П.

- определен и проиллюстрирован предпочтительный порядок учета субсидий в виде имущественного взноса;
- установлены и проиллюстрированы возможные случаи возникновения и корректировки ошибок при учете указанных субсидий, а также последствия таких ошибок.

Методы

В соответствии с МСФО (IAS) 20 полученная ГМФО субсидия в зависимости от целей её предоставления может быть отнесена к активам или к доходам ГМФО.

Признаком для отнесения субсидии к активам является наличие у получателя субсидии обязательств покупки, постройки или приобретения долгосрочных активов.⁹ При этом предоставление субсидии может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местонахождение или сроки их приобретения или владения.

МСФО (IAS) 20 описывает два основных подхода к учету государственных субсидий¹⁰ с позиции:

- капитала (признание вне прибыли или убытка)
- доходов (относится в состав прибыли или убытка на протяжении одного или нескольких отчетных периодов).

МСФО (IAS) 20 предусматривает порядок признания субсидий, относящихся к неамортизируемым активам и требующих выполнения определенных условий, в составе прибыли или убытка в тех же периодах, в которых возникают затраты, связанные с выполнением данных условий.¹¹

К доходу МСФО (IAS) 20 относит субсидии, не относящиеся к активам,¹² предусматривая два альтернативных и в равной степени приемлемых варианта отражения таких субсидий:

- отдельной статьей (если такая статья будет признана существенной) либо в составе некоторой обобщающей отдельной статьи (например, «Прочие доходы»);
- путем уменьшения соответствующей статьи расходов, которые подлежали субсидированию.

При этом МСФО (IAS) 20 прямо предписывает не признавать субсидии до появления разумной уверенности в выполнении НО МКК связанных с субсидией условий и получения субсидии. При этом получение субсидии само по себе не обеспечивает окончательное доказательство того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.¹³

В части учета государственных субсидий Положение № 612-П содержит три ключевые положения:

- доходы от государственных субсидий отражаются по символу ОФР «Другие доходы, относимые к

прочим, в том числе носящие разовый, случайный характер»;¹⁴

- расходы по государственным субсидиям при возврате государственных субсидий отражаются по символу ОФР «Другие расходы, относимые к прочим, в том числе носящие разовый, случайный характер»;¹⁵
- одновременно не признаются доходами поступления от учредителей в виде вкладов, взносов, денежных средств и имущества.¹⁶

Отражение поступлений от учредителей в виде имущественного взноса согласно Положению № 486-П осуществляется в зависимости от условий их получения как по пассивному, так и по активному счетам:

1) при наличии условий по возврату субсидии получение НО МКК имущественного взноса приводит к возникновению обязательств и отражается по кредиту счета 60320 в корреспонденции с дебетом счета 20501;

2) получение безвозвратного имущественного взноса увеличивает капитал НО МКК и отражается по счету 60330 в корреспонденции с дебетом счета 20501 и кредитом счета 11001.¹⁷

При этом Положение № 486-П предусматривает корреспонденцию счета 60320 со счетами по учету капитала, в том числе со счетом 11001, что позволяет перевести субсидию в капитал при выполнении условий ее предоставления.

Таким образом, в соответствии с нормами Положений № 486-П, 612-П и МСФО (IAS) 20, при оценке возвратности субсидии в виде имущественного взноса в момент её признания оценить следующие факторы:

- 1) наличие условий, связанных с предоставлением субсидии;
- 2) вероятность выполнения указанных условий.

Вместе с тем оценка указанных факторов должна проводиться с учетом норм и положений бюджетного законодательства Российской Федерации, регулирующего порядок и правила предоставления субсидий, в том числе в виде имущественного взноса.

Субсидии некоммерческим организациям предоставляются в соответствии со статьей 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации без ограничения по целям, в том числе в виде имущественного взноса.¹⁸

Нормативные правовые акты, устанавливающие порядок определения объема и условия предоставления таких субсидий, должны соответствовать общим требованиям, установленным

¹⁴ Пункт 15.49 Положения № 612-П.

¹⁵ Пункт 15.63 Положения № 612-П.

¹⁶ Абзац 2 пункта 15.16 Положения № 612-П.

¹⁷ Подробнее соответствующие проводки см. разъяснения Банка России. Режим доступа: <https://cbr.ru/na/612-p/> (дата обращения: 03.09.2023).

¹⁸ Пункт 2 статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

⁹ Абзац 5 пункта 3 МСФО (IAS) 20.

¹⁰ Пункт 13 МСФО (IAS) 20.

¹¹ Пункт 18 МСФО (IAS) 20.

¹² Абзац 6 пункта 3 МСФО (IAS) 20.

¹³ Пункт 8 МСФО (IAS) 20.

Правительством Российской Федерации,¹⁹ и содержать:²⁰

- достигнутые или планируемые результаты предоставления субсидии;
- порядок и сроки возврата субсидии в случае нарушения условий её предоставления;
- порядок и сроки расчета штрафных санкций (при необходимости), а также положение о возврате средств субсидии в случае недостижения значений результатов предоставления субсидий.²¹

При этом результаты предоставления субсидии должны быть конкретными, измеримыми, с указанием в соглашениях точной даты завершения и конечного значения результатов (конкретной количественной характеристики итогов).²²

Субсидии некоммерческим организациям предоставляются в соответствии с типовой формой, установленной Минфином России,²³ которой предусмотрены следующие виды субсидий:

- 1) субсидия;
- 2) грант в форме субсидии;
- 3) субсидия в виде имущественного взноса.²⁴

Кроме того, типовой формой предусмотрены следующие возможные цели предоставления субсидии:

- 1) достижение результатов федерального проекта;
- 2) достижение результатов (выполнения мероприятий) структурных элементов государственной программы;
- 3) финансовое обеспечение (возмещение) затрат (недополученных доходов);
- 4) иные цели (при наличии).

Отметим, что типовая форма предусматривает возможность принятия решения об использовании остатка субсидии, не использованного на начало очередного финансового года, на цели предоставления субсидии.²⁵ Данное положение прямо применимо к бюджетным и автономным учреждениям при получении ими субсидий на иные цели.²⁶

¹⁹ Абзац третий пункта 2 статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

²⁰ Постановление Правительства Российской Федерации от 18.09.2020 № 1492 «Об общих требованиях к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий, в том числе грантов в форме субсидий, юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации и отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации».

²¹ Абзац второй подпункта «б» пункта 7 Постановления Правительства Российской Федерации от 18.09.2020 № 1492.

²² Абзац второй подпункта «м» пункта 5 Постановления Правительства Российской Федерации от 18.09.2020 № 1492.

²³ Часть 6 статьи 78.1 Бюджетного кодекса РФ.

²⁴ Приказ Минфина России от 30.11.2021 № 199н «Об утверждении Типовой формы соглашения (договора) о предоставлении из федерального бюджета субсидий, в том числе грантов в форме субсидий, юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам».

²⁵ Подпункт 4.2.2.1 типовой формы.

²⁶ Подпункт «а» пункта 7 Постановления Правительства РФ от 22.02.2020 № 203 «Об общих требованиях к нормативным правовым актам и муниципальным правовым актам, устанавливающим порядок определения объема и условия предоставления бюджетным и автономным учреждениям субсидий на иные цели».

Минфин России отмечает, что подходы к предоставлению субсидий некоммерческим организациям должны быть аналогичны применяемым при предоставлении субсидий бюджетным или автономным учреждениям на финансовое обеспечение выполнения государственного задания.²⁷

Если результат предоставления субсидии достигнут и подтвержден, цели предоставления субсидии считают выполненными, что позволяет, если иное не определено правовыми актами, получателю субсидии использовать сложившиеся остатки такой субсидии на цели, соответствующие целям создания некоммерческой организации, предусмотренные ее учредительными документами.²⁷

При этом положениями Бюджетного кодекса не установлены требования о возврате в бюджет остатков субсидий, предоставленных некоммерческой организации в соответствии с пунктом 2 статьи 78.1 Бюджетного кодекса.²⁷

Из изложенного можно сделать вывод, что субъекты Российской Федерации вправе установить положения, определяющие порядок расчета остатка субсидии в случае частичного достижения результатов, в том числе предусмотреть возможность использования некоммерческими организациями полностью или частично остатков субсидий, предоставляемых в соответствии с пунктом 2 статьи 78.1 Бюджетного кодекса.

Таким образом, в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, возврат субсидии в виде имущественного взноса субъекта Российской Федерации зависит от наличия следующих ковенант в соответствующих нормативных и правовых актах субъекта Российской Федерации:

- 1) возможность частичного достижения целей и результатов;
- 2) расчет размера остатка субсидии;
- 3) возможность использования остатка субсидии в следующем финансовом году;
- 4) обращение получателя субсидии и решение учредителя об использовании остатка субсидии в следующем отчетном периоде.

Схематично влияние вышеуказанных ковенант на возврат субсидии в виде имущественного взноса, в случае частичного достижения результатов ее предоставления, отражено на рисунке 1.

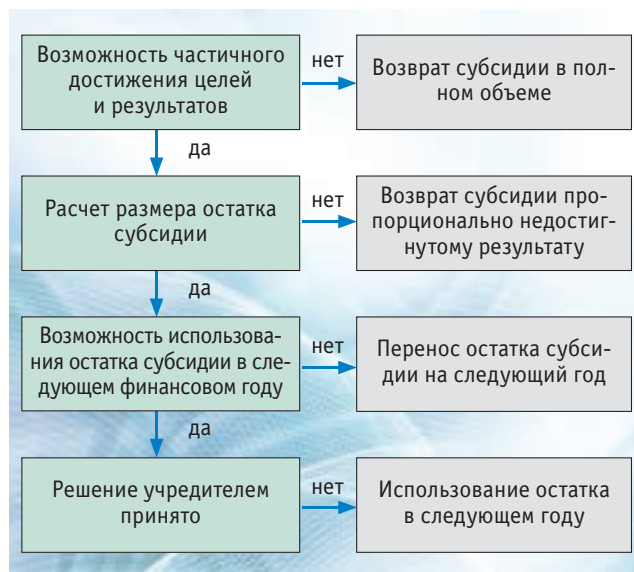
Следовательно, для целей признания субсидии в виде имущественного взноса возможны три варианта ее возвратности при условии частичного достижения результатов ее предоставления в зависимости от содержания конкретного нормативного правового акта, а именно:

Вариант 1: частичное достижение не предусмотрено – возврат субсидии в полном объеме;

Вариант 2а: частичное достижение предусмотрено – возврат неиспользованного остатка субсидии;

²⁷ Письмо Минфина России от 13.07.2020 № 09-04-05/60828 «О субсидиях, предоставляемых некоммерческим организациям».

Рис. 1. Влияние ключевых ковенант на возврат субсидии в виде имущественного взноса*



* Составлено автором.

Вариант 2б: частичное достижение предусмотрено, и предусмотрен перенос остатка субсидии на следующий год – отражение использованной части субсидии в текущем году и перенос остатка на следующий год.

Дополнительно отметим, что бюджетным законодательством не определен источник средств, за счет которого осуществляется возврат в доход соответствующего бюджета субсидии в случае нарушений условий ее предоставления и (или) остатка субсидии в случае неполного достижения целей и результатов ее использования в отчетном периоде. То есть возврат суммы субсидии может осуществляться, в том числе за счет средств от приносящей доход деятельности организации, что подтверждается, в том числе позицией Минфина России.²⁸

Таким образом, в совокупном прочтении норм Положений № 486-П, 612-П, МСФО (IAS) 20 и бюджетного законодательства Российской Федерации

Таблица 1. Пример баланса для Варианта 1, тыс. руб.*

	Следующий период	Отчетный период	Предыдущий период
Активы	100	200	100
Денежные средства	15	115	15
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	85	85	85
Обязательства	0	100	0
Прочие финансовые обязательства	0	100	0
Собственные средства (капитал)	100	100	100
Поступления от учредителей	100	100	100

* Составлено автором.

²⁸ Письмо Минфина России от 14.09.2017 № 02-07-10/59464 «Об отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности операций по возврату неправомерно потраченной суммы субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания за счет средств от приносящей доход деятельности».

Федерации выстраивается следующий алгоритм оценки вероятности возврата субсидии в виде имущественного взноса в соответствии со статьей 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Результаты

Во-первых, субсидия в виде имущественного взноса в момент признания всегда признается возвратной, так как положения бюджетного законодательства всегда содержат соответствующие условия.

Во-вторых, для конкретного варианта возвратности субсидии есть корреспондирующий вариант ее признания:

- для Варианта 1: субсидия признается возвратной и отражается по кредиту счета 60320;
- для Вариантов 2а и 2б: субсидия признается возвратной, отражается по кредиту счета 60320, по мере достижения целей и результатов ее предоставления переводится в капитал.

Вариант 2б отличается от 2а тем, что предусматривает возможность увеличения собственных средств (капитала) НО МКК в следующем отчетном периоде при условии достижения целей и результатов предоставления субсидии.

С учетом практики установления результатов предоставления субсидий на конец отчетного периода (года), возврат субсидии (остатка субсидии) будет происходить в следующем отчетном периоде. То есть НО МКК необходимо отразить в финансовой отчетности наличие соответствующих обязательств.

Кроме того, при полном возврате субсидии (Вариант 1) понесенные НО МКК расходы (например, начисленные резервы на обесценение), направленные на достижение результатов предоставления субсидий, могут оказаться непокрыты доходами от ее размещения в активы, что приведет к дополнительным убыткам организации.

Примеры соответствующих балансов для имущественного взноса в размере 100 тыс. руб. при

Таблица 2. Пример баланса для Варианта 2а, тыс. руб.*

	Следующий период	Отчетный период	Предыдущий период
Активы	150	200	100
Денежные средства	65	115	15
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	85	85	85
Обязательства	0	50	0
Прочие финансовые обязательства	0	50	0
Собственные средства (капитал)	150	150	100
Поступления от учредителей	150	150	100

Таблица 3. Пример баланса для Варианта 2б, тыс. руб.^{29*}

	Следующий период	Отчетный период	Предыдущий период
Активы	200	200	100
Денежные средства	115	115	15
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	85	85	85
Обязательства	0	50	0
Прочие финансовые обязательства	0	50	0
Собственные средства (капитал)	200	150	100
Поступления от учредителей	200	150	100

Таблица 4. Пример баланса при возврате признанной невозвратной субсидии, тыс. руб.*

	Следующий период	Отчетный период	Предыдущий период
Активы	100	200	100
Денежные средства	15	115	15
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	85	85	85
Обязательства	0	0	0
Прочие финансовые обязательства	0	0	0
Собственные средства (капитал)	100	200	100
Поступления от учредителей	100	200	100

достижении 50 % результатов предоставления субсидии приведены в таблицах 1-3.

Дополнительно из сравнения приведенных примеров следует, что включение в нормативные правовые акты положений о возможности использования остатка субсидий в году, следующем за отчетным, повышает показатели финансового положения организации-получателя субсидий.

Вместе с тем, на практике, НО МКК может оценить вероятность возврата субсидии в виде имущественного взноса как равную нулю, то есть признать субсидию невозвратной и сразу зачислить ее в капитал – отразить по счету 60330 в корреспонденции со счетом 11001.

В таблице 4 показан пример отражения возврата субсидии в виде имущественного взноса, изначально признанной невозвратной, на показатели бухгалтерской

(финансовой) отчетности отдельной, НО МКК, прямыми проводками в периоде, следующем за отчетным.³⁰

Из таблицы 4 видно, что в отсутствие каких-либо иных значимых событий финансовой деятельности деятельности или получения убытков, НО МКК фактически потеряла часть активов и капитала. Следовательно, несмотря на широкую вариативность возможных предпосылок для оценки субсидии в виде имущественного взноса невозвратной, такое признание является изначальной бухгалтерской ошибкой, не соответствующей ни целям составления финансовой отчетности, ни бюджетному законодательству.

Таким образом, первоначальное признание субсидии в виде имущественного взноса невозвратной с зачислением в капитал подлежит

* Составлено автором.

²⁹ Цели и результаты предоставления субсидии положены достигнутыми в следующем отчетном периоде.

³⁰ Важно понимать, что приведенный пример некорректен с точки зрения бухгалтерского учета и отчетности и направлен на демонстрацию существенного изменения положения организации в отсутствие каких-либо предпосылок.

Таблица 5. Пример баланса с учетом корректировки в соответствии с пунктом 2.6 Положения № 612-П, тыс. руб.*

	Следующий период (t+1)	Отчетный период (t)	Предыдущий период (t-1)
Активы	100	100	100
Денежные средства	15	15	15
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	85	85	85
Обязательства	0	0	0
Прочие финансовые обязательства	0	0	0
Собственные средства (капитал)	100	100	100
Поступления от учредителей	200	200	100
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) ³²	(100)	(100)	-

корректировке (ретроспективному исправлению в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки») одним из предусмотренных Положением № 612-П способов.

Рассмотрим возможные варианты корректировок.

Если ошибка в признании субсидии выявлена до конца отчетного периода, в котором она получена, то корректировка осуществляется в соответствии с пунктом 2.5 Положения № 612-П для субсидии, подлежащей возврату в полном объеме. В таком случае в день выявления ошибки³¹ корректировка отражается бухгалтерской записью:

Кт 60320

Дт 11001

- для Варианта 1 субсидии – в размере полной суммы полученной субсидии;
- для Вариантов 2а и 2б субсидии – в размере суммы остатка субсидии, рассчитанного исходя из достигнутых целей и результатов ее предоставления.

При выявлении ошибки в признании субсидии после окончания отчетного периода, но до составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за этот год, применяется корректировка в соответствии с пунктом 2.6 Положения № 612-П, с корреспондирующими счетами по учету доходов и расходов прошлого года №№ 720-729. При этом наиболее подходящим счетом для корректировок в части собственных средств (капитала) можно считать счет № 727:

Кт 60320

Дт 72702

- для Варианта 1 субсидии – полной суммы субсидии (таблица 5);
- для Вариантой 2а и 2б субсидии – в размере суммы остатка субсидии, рассчитанного исходя из достигнутых целей и результатов ее предоставления.

При выявлении ошибки в признании субсидии после составления годовой бухгалтерской

(финансовой) ошибки, но до ее утверждения, корректировка проводится аналогично предыдущему абзацу, в соответствии с пунктом 2.6 Положения № 612-П сторнировочной записью по учету доходов и расходов прошлого года № 720-729.

Если же ошибка выявлена после утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности, то она исправляется в порядке или пункта 2.8, или подпункта 2.10.2 Положения № 612-П, в том числе путем ретроспективного исправления сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. С учетом особенностей рассматриваемого факта хозяйственной жизни – признания субсидии в виде имущественного взноса невозвратной – наиболее корректным представляется вариант корректировки в порядке пункта 2.8 Положения № 612-П, через корреспонденцию счетов № 10801 «Нераспределенная прибыль» / № 10901 «Непокрытый убыток» (пример учета в части Варианта 1 соответствует таблице 5).

Видно, что в последних двух случаях сальдо счета 11001 не изменится, но величина собственных средств (капитала) по состоянию на конец отчетного периода уменьшится на убыток в размере суммы возврата субсидии (остатка субсидии), что соответствует ситуации признания имущественного взноса безвозвратным и имеющейся практике возврата суммы субсидии в случае нарушения условий ее предоставления за счет приносящей доход деятельности.

Заключение

В рамках проведенного исследования можно заключить, что в соответствии с бюджетным законодательством и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета:

- 1) все получаемые НО МКК субсидии, в том числе в виде имущественного взноса, следует признавать возвратными;
- 2) переводить субсидию в капитал проводками между счетами 60320 и 11001:

³¹ Пункт 2.3 Положения № 612-П.

* Составлено автором.

³² В части расчета совокупного дохода (убытка) за отчетный период.


- при Варианте 1 – при условии достижения целей и результатов предоставления субсидии на заданную дату;
 - при Вариантах 2а и 2б – по мере достижения целей и результатов предоставления субсидии на заданную дату;
- 3) при первоначальном признании субсидии в виде имущественного взноса невозвратной у

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. Хоружий Л.И., Кокорев Н.А., Багирова С.М. Развитие бухгалтерского учета государственной помощи в сельскохозяйственных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №6. – С. 26-34.
2. Хоружий Л.И., Кокорев Н.А., Матчинов В.А. Организация учета целевых бюджетных средств в сельскохозяйственных организациях при казначейском сопровождении // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №12. – С. 23-35.
3. Клычова Г.С, Нуриева Р.И. Адаптация МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» в целях применения в отечественной учетной практике // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №4(346). – С. 16-28.
4. Нуриева Р.И. Совершенствование форм отчетности в отношении раскрытия информации о государственных субсидиях // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2015. – Т. 10. – №3(37). – С. 25-29. DOI:10.12737/14748.
5. Попов А.Ю. Актуальные вопросы бухгалтерского учета государственной помощи // Бюллетень науки и практики. – 2018. – Т. 4. – №11. – С. 337-342. DOI:10.5281/zenodo.1488239.
6. Ковалева В.Д., Расторгуев И.А., Осина Е.Д. Учет государственных субсидий в соответствии с МСФО // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 3. – №9(117). – С. 37-43. DOI:10.36871/ek.up.p.r.2021.09.03.007.
7. Старовойтова Е.В. Исправление ошибок как инструмент обеспечения сопоставимости бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. – 2014. – №2. – С. 62-78.

НО МКК существует риск появления убытков в случае ее возврата, что нивелируется корректировкой признания субсидии до конца отчетного периода, в котором она получена. В ином случае, НО МКК при возврате субсидии необходимо отразить соответствующий убыток, что окажет влияние на совокупные финансовые результаты 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. Khoruzhiy L.I., Kokorev N.A., Bagirova S.M. Razvitie bukhgalterskogo ucheta gosudarstvennoy pomoshchi v sel'skokhozyaystvennykh organizatsiyah [Development of Government Assistance Accounting in Agricultural Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 6, pp. 26-34 (in Russ.).
2. KHoruzhiy L.I., Kokorev N.A., Matchinov V.A. Organizatsiya ucheta celevykh byudzhetykh sredstv v sel'skokhozyaystvennykh organizatsiyakh pri kaznacheyskom soprovozhdenii [Organization of Accounting of Target Budgetary Funds in Agricultural Organizations at Treasury Support]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve*, 2019, no. 12, pp. 23-35 (in Russ.).
3. Klychova G.S, Nurieva R.I. Adaptatsiya MSFO (IAS) 20 «Uchet gosudarstvennykh subsidiy i raskrytie informatsii o gosudarstvennoy pomoshchi» v tselyakh primeneniya v otechestvennoy uchetnoy praktike [Adaptation of IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance for the Application Purposes in Domestic Accounting Practice]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2015, no. 4(346), pp. 16-28 (in Russ.).
4. Nurieva R.I. Sovershenstvovanie form otchetnosti v otnoshenii raskrytiya informatsii o gosudarstvennykh subsidiyakh [Improving the Reporting Forms on the Disclosure of Government Subsidies]. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2015, Vol. 10, no. 3(37), pp. 25-29 (in Russ.). DOI: 10.12737/14748.
5. Popov A.YU. Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta gosudarstvennoy pomoshchi [Topical Issues of Accounting of State Aid]. *Byulleten' nauki i praktiki*, 2018, Vol. 4, no. 11, pp. 337-342 (in Russ.). DOI:10.5281/zenodo.1488239.
6. Kovaleva V.D., Rastorguev I.A., Osina E.D. Uchet gosudarstvennykh subsidiy v sootvetstvii s MSFO [Accounting for Government Subsidies in accordance with IFRS]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2021, Vol. 3, no. 9(117), pp. 37-43 (in Russ.). DOI:10.36871/ek.up.p.r.2021.09.03.007.
7. Starovoytova E.V. Ispravlenie oshibok kak instrument obespecheniya sopostavimosti bukhgalterskoy otchetnosti [Error Correction as a Tool to Ensure the Comparability of Financial Statements]. *Auditorskie vedomosti*, 2014, no. 2, pp. 62-78 (in Russ.).



8. Выручаева А.Е. Рекомендации по устранению ошибок в МСФО-отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2014. – №3(83). – С. 59-65.
9. Лемешченко Г.Л., Темченко О.С. Об исправлении ошибок в бухгалтерском учете и отчетности организации // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №14(212). – С. 16-22.
10. Карашенко В.В., Марьянова С.А. Модели исправления ошибок в отчетности по МСФО (IAS) № 8 и ПБУ 22/2010 // Актуальные вопросы экономических наук. – 2011. – №18. – С. 283-287.
11. Воробьева О.Б. Расчеты по субсидиям // Бюджетный учет. – 2021. – №8(200). – С. 36-37.
12. Рябова И.С. Особенности организации финансового планирования в некоммерческой организации – получателе бюджетных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 4. – С. 38-43. DOI: 10.51760/2308-9407_2021_4_38.
13. Семашко Ю.Е. Возврат субсидии // Бюджетный учет. – 2021. – №9(201). – С. 16-19.
14. Пичушкин А.В. Определение объема и условий предоставления субсидий на иные цели // Бюджетный учет. – 2021. – №4(196). – С. 20-25.
15. Фоменко И.В. Финансовая отчетность по МСФО и РСБУ составляемая банками // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2018. – №1. – С. 98-100.
16. Васильчук О.И. Процедуры сближения систем ведения учета и составления отчетности по РСБУ и МСФО в некредитных финансовых организациях // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. – 2015. – №4(42). – С. 137-142.
17. Кузнецова А.Ю. Организация учета в микрофинансовых организациях и контроль за их деятельностью // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: материалы X Международной научно-практической конференции. – Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет, 2019. – С. 57-60.
18. Хайбулаева М.Х., Омарова О.Ф. Особенности ведения бухгалтерского учета в микрофинансовых организаций // Вестник научной мысли. – 2020. – №4. – С. 121-125. DOI: 10.34983/DIIPB.2020.56.92.001.
19. Брызгалов Д.В. Особенности и проблемы перехода микрофинансовых организаций на единый план счетов и отраслевые стандарты бухгалтерского учета // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – Т. 10. – №2. – С. 84-90.
8. Vyruchaeva A.E. Rekomendatsii po ustraneniyu oshibok v MSFO-otchetnosti [Error Correction Recommendations in IFRS Reporting]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty*, 2014, no. 3(83), pp. 59-65 (in Russ.).
9. Lemeshchenko G.L., Temchenko O.S. Ob ispravlenii oshibok v bukhgalterskom uchete i otchetnosti organizatsii [Error Correction in Accounting and Reporting of the Organization]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2012, no. 14(212), pp. 16-22 (in Russ.).
10. Karashchenko V.V., Mar'yanova S.A. Modeli ispravleniya oshibok v otchetnosti po MSFO (IAS) № 8 i PBU 22/2010 [Error Correction Models in IAS 8 and Russian Accounting Regulations 22/2010]. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk*, 2011, no. 18, pp. 283-287 (in Russ.).
11. Vorob'eva O.B. Raschety po subsidiyam [Subsidy Calculations]. *Byudzhethnyy uchet*, 2021, no. 8(200), pp. 36-37 (in Russ.).
12. Riabova I.S. Osobennosti organizatsii finansovogo planirovaniya v nekommercheskoy organizatsii – poluchatele byudzhetnykh sredstv [Features of Financial Planning in the Non-Profit Organization – Recipient of Budget Funds]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2021, no. 4, pp. 38-43 (in Russ.). DOI: 10.51760/2308-9407_2021_4_38.
13. Semashko YU.E. Vozvrat subsidii [Subsidy Reimbursement]. *Byudzhethnyy uchet*, 2021, no. 9(201), pp. 16-19 (in Russ.).
14. Pichushkin A.V. Opredelenie ob'ema i usloviy predostavleniya subsidiy na inye tseli [Identification of the Scope and Conditions for Granting Subsidies for Other Purposes]. *Byudzhethnyy uchet*, 2021, no. 4(196), pp. 20-25 (in Russ.).
15. Fomenko I.V. Finansovaya otchetnost' po MSFO i RSBU sostavlyaemaya bankami [IFRS and RAS Financial Statements Composed by Banks]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*, 2018, no. 1, pp. 98-100 (in Russ.).
16. Vasilchuk O.I. Protседury sblizheniya sistem vedeniya ucheta i sostavleniya otchetnosti po RSBU i MSFO v nekreditnykh finansovykh organizatsiyakh [Convergence of Accounting and Reporting Systems according to Russian Accounting Standards (RAS) and IFRS in Non-Credit Financial Organizations]. *Vestnik Povolzhskogo gosudarstvennogo universiteta servisa. Seriya: Ekonomika*, 2015, no. 4(42), pp. 137-142 (in Russ.).
17. Kuznetsova A.YU. Organizatsiya ucheta v mikrofinansovykh organizatsiyakh i kontrol' za ikh deyatel'nost'yu [Organization of Accounting in Microfinance Organizations and Control Over Their Activities]. *Bukhgalterskiy uchet, analiz i audit: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya: materialy KH Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*, Ekaterinburg, Ural'skiy gosudarstvennyy ekonomicheskii universitet Publ., 2019, pp. 57-60.
18. KHaybulaeva M.KH., Omarova O.F. Osobennosti vedeniya bukhgalterskogo ucheta v mikrofinansovykh organizatsiy [Features of Accounting in Microfinance Organizations]. *Vestnik nauchnoy mysli*, 2020, no. 4, pp. 121-125 (in Russ.). DOI: 10.34983/DIIPB.2020.56.92.001.
19. Bryzgalov D.V. Osobennosti i problemy perekhoda mikrofinansovykh organizatsiy na edinyy plan schetov i otraslevye standarty bukhgalterskogo ucheta [Problems of Microfinance Organizations in Switching to the Unified Chart of Accounts and Industry Standards of Accounting]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2017, Vol. 10, no. 2, pp. 84-90 (in Russ.).

Для цитирования

Пышкин А.Н. Учет государственными (муниципальными) микрофинансовыми организациями субсидии в виде имущественного взноса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – №1. – С. 38-46.

For citation

Pyshkin A.N. Uchet gosudarstvennymi (munitsipal'nymi) mikrofinansovymi organizatsiyami subsidiy v vide imushchestvennogo vzosna [Accounting for Subsidies in the Form of a Property Contribution by Public-Type Microfinance Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2024, no. 1, pp. 38-46 (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 «20» ИЮНЯ 2024 ГОДА ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ ЧЛЕНОВ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА «ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ»

(местонахождение: 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»:
 - Избрание Счетной комиссии НП «ИПБ России»;
 - Определение и утверждение количественного состава Президентского совета НП «ИПБ России»;
 - Избрание Президентского совета НП «ИПБ России»;
 - Избрание директора НП «ИПБ России».
- дата составления Списка лиц, имеющих право на участие в очередном Общем собрании: **«18» апреля 2024 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. «20» мая 2024 г. до 17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 г.**;
- прием любых иных форм выражения волеизъявления членов НП «ИПБ России» по всем вопросам повестки дня очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России» осуществляется до **17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 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 очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России» осуществляется Счетной комиссией НП «ИПБ России» **в 17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 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 кандидатов, выдвинутых для избрания в органы управления.

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 очередного Общего собрания, ознакомиться с информацией (материалами) к очередному 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 очередного Общего собрания (заполненного бюллетеня для голосования на бумажном носителе, доверенностей, отправленных федеральной почтой, и/или предоставление указанных документов лично и/или через представителя и пр.) осуществляется до **17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 г. по месту нахождения НП «ИПБ России»: РФ, г. Москва, ул. Тверская, д. 22 Б, стр. 3.**

Президент НП «ИПБ России»

Л.И. Хоружий



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 «20» ИЮНЯ 2024 ГОДА ОЧЕРЕДНОГО ОБЩЕГО СОБРАНИЯ ЧЛЕНОВ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЕРСТВА «ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ»

(местонахождение: 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»:
 - Избрание Счетной комиссии НП «ИПБ России»;
 - Определение и утверждение количественного состава Президентского совета НП «ИПБ России»;
 - Избрание Президентского совета НП «ИПБ России»;
 - Избрание директора НП «ИПБ России».
- дата составления Списка лиц, имеющих право на участие в очередном Общем собрании, «18» апреля 2024 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. «20» мая 2024 г. до 17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 г.;
- прием любых иных форм выражения волеизъявления членов НП «ИПБ России» по всем вопросам повестки дня очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России» осуществляется до 17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 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 очередного Общего собрания членов НП «ИПБ России» осуществляется Счетной комиссией НП «ИПБ России» в 17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 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 кандидатов, выдвинутых для избрания в органы управления.

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

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

Для участия в очередном Общем собрании корпоративный член должен зайти личный кабинет корпоративного члена на официальном сайте НП «ИПБ России» – www.ipbr.org, пройти регистрацию в качестве участника очередного Общего собрания, ознакомиться с информацией (материалами) к очередному 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 очередного Общего собрания (заполненного бюллетеня для голосования на бумажном носителе, доверенностей, отправленных федеральной почтой, и/или предоставление указанных документов лично и/или через представителя и пр.) осуществляется до 17 часов 00 минут мск. «20» июня 2024 г. по месту нахождения НП «ИПБ России»: РФ, г. Москва, ул. Тверская, д. 22 Б, стр. 3.

Президент НП «ИПБ России»

Л.И. Хоружий

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) – крупнейшее некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров и других специалистов финансово-экономических служб, субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, учрежден в апреле 1997 года при поддержке Министерства финансов РФ



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

- Свыше **50** территориальных организаций профессиональных бухгалтеров
- Около **300** центров подготовки
- Более **60 000** членов



8 800 500-54-51



info@ipbr.org



www.ipbr.org



ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР

Профессиональный бухгалтер – это специалист, который достигает и постоянно поддерживает высокий уровень профессиональной компетенции в области бухгалтерского учета и смежных областях, действует в соответствии с кодексом этики, честно и добросовестно выполняет взятые на себя, в том числе добровольно, обязательства




- решает стратегические задачи
- консультирует руководство по финансовым вопросам и принимает решения на основе своих знаний и опыта
- ориентируется в современном законодательстве
- оптимизирует бизнес-процессы
- готовит документацию и пояснения для контролирующих органов
- обладает обоснованным профессиональным суждением







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