

Сетевой научный журнал

ИССЛЕДОВАНИЕ
ПРОБЛЕМ
ЭКОНОМИКИ
И ФИНАНСОВ
Research in Economic
and Financial Problems



№ 1 | 2025

ИССЛЕДОВАНИЕ ПРОБЛЕМ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ

№ 1 | 2025

Периодичность издания — 4 номера в год

eISSN 2782-6414

RESEARCH IN ECONOMIC AND FINANCIAL PROBLEMS

№ 1 | 2025

Periodicity of publication — 4 issues per year

eISSN 2782-6414

УЧРЕДИТЕЛЬ:

ФГБОУ ВО Ставропольский государственный аграрный университет

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Бобрышев Алексей Николаевич

главный редактор, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, проректор по научной работе и стратегическому развитию, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0001-5039-507X, bobryshevaleksey@yandex.ru (Ставрополь, Российская Федерация)

Костюкова Елена Ивановна

заместитель главного редактора, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0003-0626-7462, elena-kostyukova@yandex.ru (Ставрополь, Российская Федерация)

Кусакина Ольга Николаевна

заместитель главного редактора, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической теории и правового регулирования экономики, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0002-3126-6413, kusolga@list.ru (Ставрополь, Российская Федерация)

Фролов Александр Витальевич

выпускающий редактор, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0003-3535-2957, froloffman@mail.ru (Ставрополь, Российская Федерация)

Самойленко Ирина Владимировна

ответственный секретарь, кандидат технических наук, доцент, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0001-6907-1403, ivsamoilenko@stgau.ru (Ставрополь, Российская Федерация)

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций. Свидетельство о регистрации средства массовой информации ЭЛ № ФС77-81185 от 2 июня 2021 г.

Адрес: 355017, г. Ставрополь, пер. Зоотехнический, 12

Тел.: 8 (906) 479-05-79

Эл. почта: refp@stgau.ru

Официальный сайт учредителя: stgau.ru

Официальный сайт редакции: refp-stgau.ru

FOUNDER:

FSBEI HE Stavropol State Agrarian University

EDITORIAL OFFICE:

Aleksei N. Bobryshev

Editor-in-Chief, Dr. Sci. (Econ.), Professor of Accounting and Auditing Department, Vice-Rector for Research and Strategic Development, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0001-5039-507X, bobryshevaleksey@yandex.ru (Stavropol, Russian Federation)

Elena I. Kostyukova

Deputy Editor-in-Chief, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of Accounting and Auditing Department, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0003-0626-7462, elena-kostyukova@yandex.ru (Stavropol, Russian Federation)

Olga N. Kusakina

Deputy Editor-in-Chief, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of Department of Economic Theory and Economics Legal Regulation, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0002-3126-6413, kusolga@list.ru (Stavropol, Russian Federation)

Aleksandr V. Frolov

Publishing Editor, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Accounting and Auditing Department, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0003-3535-2957, froloffman@mail.ru (Stavropol, Russian Federation)

Irina V. Samoylenko

Executive Editor, Cand. Sci. (Engr.), Associate Professor, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0001-6907-1403, ivsamoilenko@stgau.ru (Stavropol, Russian Federation)

The Journal is registered by the Federal Service for Supervision in the Sphere of Communication, Information Technologies and Mass Media. The Mass Media Registration Certificate PI № ФС77-81185 dated June 02, 2021.

Address: 355017, Stavropol, Zootechnical Lane, 12

Tel.: 8 (906) 479-05-79

E-mail: refp@stgau.ru

Founder website: stgau.ru

Journal website: refp-stgau.ru

ИПЭФ

ИССЛЕДОВАНИЕ ПРОБЛЕМ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ

Научный журнал открытого доступа

Научно-практический рецензируемый журнал открытого доступа «**Исследование проблем экономики и финансов**» публикует оригинальные теоретические, аналитические и исследовательские статьи, отражающие результаты фундаментальных и прикладных исследований в области экономики и финансов.

Целью журнала является обобщение научных и практических достижений российских и зарубежных ученых по следующим направлениям: региональная экономика, экономика сельского хозяйства и АПК, бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика, экономическая безопасность, менеджмент, финансы и экономика сферы услуг.

Задачами журнала являются:

- освещение новейших результатов и передового опыта научно-практической деятельности в разных областях экономики;
- создание единой научной площадки для укрепления научных коммуникаций и связей между учеными;
- повышение доступности результатов научных работ молодых ученых и аспирантов.

Индексируется и архивируется в Российском индексе научного цитирования (РИНЦ).

Является членом Directory of Open Access Journals (DOAJ) и Ассоциации научных редакторов и издателей (АНРИ)

Зарегистрирован в перечне Высшей аттестационной комиссии рецензируемых научных изданий (Категория 3)

Материалы журнала доступны по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0 Всемирная



Агаркова Любовь Васильевна	доктор экономических наук, профессор кафедры финансов и кредита, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0002-6529-1959 (Ставрополь, Российская Федерация)
Байдаков Андрей Николаевич	доктор экономических наук, профессор кафедры менеджмента и устойчивого развития, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0003-3135-957X (Ставрополь, Российская Федерация)
Белкина Елена Николаевна	доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой государственного и муниципального управления, Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, ORCID: 0000-0003-3334-6844 (Краснодар, Российская Федерация)
Вахрушина Мария Арамовна	доктор экономических наук, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, ORCID: 0000-0003-3896-5345 (Москва, Российская Федерация)
Винничек Любовь Борисовна	доктор экономических наук, профессор, декан факультета экономики и управления в АПК, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0002-6127-7201 (Санкт-Петербург, Российская Федерация)
Герасимов Алексей Николаевич	доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономической безопасности, статистики и эконометрики, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0002-1244-4755 (Ставрополь, Российская Федерация)
Громов Евгений Иванович	доктор экономических наук, профессор, проректор по учебно-воспитательной работе и цифровой трансформации, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0001-5921-6752 (Санкт-Петербург, Российская Федерация)
Дышловой Игорь Николаевич	доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры управления персоналом Института экономики и управления, Крымский федеральный университет имени В. И. Вернадского, ORCID: 0000-0002-6215-0771 (Симферополь, Российская Федерация)
Ерохин Василий Леонидович	PhD в экономике, доцент школы экономики и менеджмента Харбинского инженерного университета, ORCID: 0000-0002-3745-5469 (Харбин, Китай)
Jean Vasile Andrei	PhD, профессор, член Комиссии по экономическим наукам и управлению бизнесом, Национальный совет по аттестации университетских степеней, дипломов и сертификатов Министерства образования и исследований (CNATDCU), Нефтегазовый университет, ORCID: 0000-0002-8332-6537 (Плоешти, Румыния)
Jonel Subić	PhD в экономике, Сербская ассоциация агроэкономики (SAAE), Европейская сеть развития сельских районов (ERDN), Исследовательская сеть по экономике ресурсов и ассоциации биоэкономики (RebResNet), Институт экономики сельского хозяйства, ORCID: 0000-0003-1342-1325 (Белград, Сербия)
Закшевская Елена Васильевна	доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой управления и маркетинга в АПК, Воронежский государственный аграрный университет имени Императора Петра I, ORCID: 0000-0002-2276-1631 (Воронеж, Российская Федерация)
Запорожцева Людмила Анатольевна	доктор экономических наук, проректор по научной работе, заведующая кафедрой экономического анализа, статистики и прикладной математики, Воронежский ГАУ имени Императора Петра I, Россия,

Зенченко Светлана Вячеславовна	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов и кредита, заместитель директора института экономики и управления по международной деятельности, Северо-Кавказский федеральный университет, ORCID: 0000-0003-0850-5305 (Ставрополь, Российская Федерация)
Иволга Анна Григорьевна	кандидат экономических наук, заведующая кафедрой международного бизнеса и туризма, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0001-5428-609X (Ставрополь, Российская Федерация)
Киселева Наталья Николаевна	доктор экономических наук, заместитель директора Северо-Кавказского института — филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор кафедры государственного муниципального управления и права, ORCID: 0000-0002-5718-4643 (Пятигорск, Российская Федерация)
Коробейникова Лариса Сергеевна	кандидат экономических наук, доцент, проректор по экономике и контрактной службе, заведующая кафедрой экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, ORCID: 0000-0001-6422-6701 (Воронеж, Российская Федерация)
Кулагина Наталья Александровна	доктор экономических наук, профессор кафедры «Финансовый учёт и контроль», МИПЭА – Российский технологический университет, ORCID: 0000-0002-7303-6923 Россия
Кунин Владимир Александрович	доктор экономических наук, профессор кафедры международных финансов и бухгалтерского учёта, Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики, ORCID: 0000-0002-6296-4978 (Санкт-Петербург, Российская Федерация)
Лещева Марина Генриховна	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры агроэкономики и маркетинга, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0002-7158-6227 (Ставрополь, Российская Федерация)
Любушин Николай Петрович	доктор экономических наук, профессор кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, ORCID: 0000-0002-4493-2278 (Воронеж, Российская Федерация)
Marko Jeločnik	PhD в агроэкономике, Институт экономики сельского хозяйства, ORCID: 0000-0003-4875-1789 (Белград, Сербия)
Назаренко Антон Владимирович	доктор экономических наук, декан факультета экономики и управления, Московский политехнический университет, ORCID: 0000-0002-3726-5761 (Москва, Российская Федерация)
Нехайчук Дмитрий Валерьевич	доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры менеджмента, туризма и гостиничного бизнеса, заместитель директора по научной работе, Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова, ORCID: 0000-0002-1915-6393 (Севастополь, Российская Федерация)
Парушина Наталья Валерьевна	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики и экономической безопасности, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Среднерусский институт управления — филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации), ORCID: 0000-0003-0544-1094 (Орел, Российская Федерация)
Плотников Владимир Александрович	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры общей экономической теории и истории экономической мысли, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, ORCID: 0000-0002-3784-6195 (Санкт-Петербург, Российская Федерация)

Руденко Марина Николаевна	доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой предпринимательства и экономической безопасности, Пермский государственный национальный исследовательский университет, ORCID: 0000-0001-9377-589X (Пермь, Российская Федерация)
Рудой Евгений Владимирович	доктор экономических наук, профессор, ректор Новосибирского государственного аграрного университета, член-корреспондент Российской академии наук, ORCID: 0000-0003-3311-9991 (Новосибирск, Российская Федерация)
Сацук Татьяна Павловна	доктор экономических наук, профессор, Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, ORCID: 0000-0001-5010-202X (Санкт-Петербург, Российская Федерация)
Скляров Игорь Юрьевич	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, член экспертного совета ВАК Минобрнауки Российской Федерации по экономическим наукам, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0003-3712-4544 (Ставрополь, Российская Федерация)
Склярова Юлия Михайловна	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов и кредита, Ставропольский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0002-6192-3189 (Ставрополь, Российская Федерация)
Скоробогатова Татьяна Николаевна	доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры менеджмента предпринимательской деятельности, Крымский федеральный университет имени В. И. Вернадского, ORCID: 0000-0002-3493-4480 (Симферополь, Российская Федерация)
Хоружий Людмила Ивановна	доктор экономических наук, профессор, председатель Совета по стандартам бухгалтерского учёта Министерства финансов Российской Федерации, президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, директор института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета — Московской сельскохозяйственной академии имени К. А. Тимирязева, ORCID: 0000-0003-3061-1374 (Москва, Российская Федерация)
Чайковская Любовь Александровна	доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова, ORCID: 0000-0002-1292-402X (Москва, Российская Федерация)
Шумакова Оксана Викторовна	доктор экономических наук, ректор Омского государственного аграрного университета имени П. А. Столыпина, профессор кафедры экономики, бухгалтерского учета и финансового контроля, ORCID: 0000-0003-3647-4497 (Омск, Российская Федерация)
Щербатюк Светлана Юрьевна	кандидат экономических наук, доцент, Декан факультета бухгалтерского учета, Гродненский государственный аграрный университет, ORCID: 0000-0001-8814-5367 (Гродно, Республика Беларусь)

Lyubov V. Agarkova	Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Finance and Credit, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0002-6529-1959 (Stavropol, Russian Federation)
Andrey N. Baidakov	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Management and Sustainable Development, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0003-3135-957X (Stavropol, Russian Federation)
Elena N. Belkina	Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of State and Municipal Administration, Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin, ORCID: 0000-0003-3334-6844 (Krasnodar, Russian Federation)
Maria A. Vakhrushina	Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Business Intelligence Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation, ORCID: 0000-0003-3896-5345 (Moscow, Russian Federation)
Lyubov B. Vinnichek	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Dean of the Faculty of Economics and Management in the Agro-Industrial Complex, Saint Petersburg State Agrarian University, ORCID: 0000-0002-6127-7201 (Saint Petersburg, Russian Federation)
Alexey N. Gerasimov	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Economic Security, Statistics and Econometrics, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0002-1244-4755 (Stavropol, Russian Federation)
Evgeny I. Gromov	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Vice-Rector for Educational Work and Digital Transformation, Saint Petersburg State Agrarian University, ORCID: 0000-0001-5921-6752 (Saint Petersburg, Russian Federation)
Igor N. Dyshlovoy	Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor, Department of Human Resources Management, Institute of Economics and Management, V. I. Vernadsky Crimean Federal University, ORCID: 0000-0002-6215-0771 (Simferopol, Russian Federation)
Vasilii L. Erokhin	PhD (Econ.), Associate Professor, School of Economics and Management, Harbin Engineering University, ORCID: 0000-0002-3745-5469 (Harbin, China)
Jean Vasile Andrei	PhD, Professor, member of the Commission for Economic Sciences and Business Administration, National Council for Attesting Titles, Diplomas and Certificates (CNATDCU), Universitatea Petrol-Gaze din Ploiesti, ORCID: 0000-0002-8332-6537 (Ploiesti, Romania)
Jonel Subić	PhD (Econ.), Serbian Association for Agroeconomics (SAAE), European Rural Development Network (ERDN), Resource Economics Research Network and Bioeconomics Association (RebResNet), Institute of Agricultural Economics, ORCID: 0000-0003-1342-1325 (Belgrade, Serbia)
Elena V. Zakshevskaya	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Management and Marketing in the Agro-Industrial Complex, Voronezh State Agricultural University, ORCID: 0000-0002-2276-1631 (Voronezh, Russian Federation)
Lyudmila A. Zaporozhtseva	Doctor of Economics, Vice-Rector for Research, Head of the Department of Economic Analysis, Statistics and Applied Mathematics, Voronezh State Agrarian University (Voronezh, Russian Federation)
Svetlana V. Zenchenko	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Finance and Credit, Deputy Director of the Institute of Economics and Management of International Activities, North Caucasus Federal University, ORCID: 0000-0003-0850-5305 (Stavropol, Russian Federation)
Anna G. Ivolga	Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of International Business and Tourism, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0001-5428-609X (Stavropol, Russian Federation)
Natalia N. Kiseleva	Dr. Sci. (Econ.), Deputy Director of North Caucasus Institute — a branch of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor of the Department of Municipal Public Administration and Law, ORCID: 0000-0002-5718-4643 (Pyatigorsk, Russian Federation)
Larisa S. Korobeynikova	Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Vice-Rector for Economics and Contractual Service, Head of the Department of Economic Analysis and Audit, Voronezh State University, ORCID: 0000-0001-6422-6701 (Voronezh, Russian Federation)
Natalya A. Kulagina, Dr.Sci. (Econ.)	Professor of the Department of Financial accounting and control, MIREA – Russian Technological University, ORCID: 0000-0002-7303-6923 (Moscow, Russian Federation).

Vladimir A. Kunin	Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of International Finance and Accounting, Saint Petersburg University of Management Technologies and Economics, ORCID: 0000-0002-6296-4978 (Saint Petersburg, Russian Federation)
Marina G. Leshcheva	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Agroeconomics and Marketing, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0002-7158-6227 (Stavropol, Russian Federation)
Nikolay P. Lyubushin	Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Economic Analysis and Audit, Voronezh State University, ORCID: 0000-0002-4493-2278 (Voronezh, Russian Federation)
Marko Jeločnik	PhD (Agr. Econ.), Institute of Agricultural Economics, ORCID: 0000-0003-4875-1789 (Belgrade, Serbia)
Anton V. Nazarenko	Dr. Sci. (Econ.), Dean of the Faculty of Economics and Management, Moscow Polytechnic University, ORCID: 0000-0002-3726-5761 (Moscow, Russian Federation)
Dmitry V. Nekhaychuk	Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Management, Tourism and Hotel Business, Deputy Director for Research, Sevastopol Branch of Russian Economic University named after G. V. Plekhanov, ORCID: 0000-0002-1915-6393 (Sevastopol, Russian Federation)
Natalya V. Parushina	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Economics and Economic Security, Central Russian Institute of Management — a branch of the Academy of National Economy and Russian Public Administration under the President of the Russian Federation, ORCID: 0000-0003-0544-1094 (Orel, Russian Federation)
Vladimir A. Plotnikov	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of General Economic Theory and History of Economic Thought, Saint Petersburg State University of Economics, ORCID: 0000-0002-3784-6195 (Saint Petersburg, Russian Federation)
Marina N. Rudenko	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Entrepreneurship and Economic Security, Perm State University, ORCID: 0000-0001-9377-589X (Perm, Russian Federation)
Evgeny V. Rudoy	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Novosibirsk State Agrarian University, Corresponding Member of Russian Academy of Sciences, ORCID: 0000-0003-3311-9991 (Novosibirsk, Russian Federation)
Tatiana P. Satsuk	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Emperor Alexander I Saint Petersburg State Transport University, ORCID: 0000-0001-5010-202X (Saint Petersburg, Russian Federation)
Igor Yu. Sklyarov	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting and Audit, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0003-3712-4544 (Stavropol, Russian Federation)
Yuliya M. Sklyarova	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Finance and Credit Department, Stavropol State Agrarian University, ORCID: 0000-0002-6192-3189, (Stavropol, Russian Federation)
Tatiana N. Skorobogatova	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Management, V. I. Vernadsky Crimean Federal University, ORCID: 0000-0002-3493-4480 (Simferopol, Russian Federation)
Liudmila I. Khoruzhy	Dr. Sci. (Econ.), Professor, Chairman of the Council for Accounting Standards of the Ministry of Finance of the Russian Federation, President of the Institute of Professional Accountants and Auditors of Russia, Director of the Institute of Economics and Management of the Agro-Industrial Complex of the Russian State Agrarian University — Moscow Agricultural Academy named after K. A. Timiryazev, ORCID: 0000-0003-3061-1374 (Moscow, Russian Federation)
Lyubov A. Chaykovskaya	Dr. Sci. (Econ.), Professor of Department of Accounting and Taxation, G. V. Plekhanov Russian University of Economics, ORCID: 0000-0002-1292-402X (Moscow, Russian Federation)
Oksana V. Shumakova	Dr. Sci. (Econ.), Rector of Omsk State Agrarian University named after P. A. Stolypin, ORCID: 0000-0003-3647-4497 (Omsk, Russian Federation)
Svetlana Yu. Shcherbatyuk	PhD (Econ.), Associate Professor, Dean of the Faculty of Accounting, Grodno State Agrarian University, ORCID: 0000-0001-8814-5367 (Grodno, Republic of Belarus)

РЕГИОНАЛЬНАЯ ЭКОНОМИКА

Фармацевтический рынок регионов РФ: текущее состояние, проблемы функционирования,
направления совершенствования Ст. 1

Аль-Галиси Омар Мохаммед Салем, Кособуцкая Анна Юрьевна

ЭКОНОМИКА СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И АПК

Китайский опыт внедрения digital-инноваций в аграрный сектор Ст. 2

Застрожникова Ирина Владимировна, Кальченко Сергей Владимирович

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ

Возвратный лизинг как источник налоговых рисков Ст. 3

Бочкарева Татьяна Николаевна, Никитинская Юлия Валентиновна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АУДИТ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СТАТИСТИКА

Формирование информации об углеродных единицах и квотах на парниковые выбросы
в бухгалтерской финансовой отчетности Ст. 4

Галлямов Эльмир Азатович

Бухгалтерский учет товарных знаков: нормативные ограничения и практический аспект Ст. 5

**Агафонова Нелли Павловна, Бобрышев Алексей Николаевич,
Носенко Анастасия Витальевна**

ФИНАНСЫ

Оценка влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности
сельскохозяйственных организаций Ст. 6

Рудская Ирина Борисовна, Лебедева Галина Владимировна

REGIONAL ECONOMICS

The Pharmaceutical Market in Russian Regions: Current State, Challenges, and Directions for Improvement Art. 1

AI-Galesi Omar Mohammed Salem, Anna Yu. Kosobutskaya

ECONOMICS OF AGRICULTURAL SECTOR

Chinese Experience in Implementing Digital Innovations in the Agricultural Sector Art. 2

Irina V. Zastrozhnikova, Sergey V. Kalchenko

ECONOMIC SECURITY

Leaseback as a Source of Tax Risks Art. 3

Tatiana N. Bochkareva, Yuliya V. Nikitinskaya

ACCOUNTING, AUDITING AND ECONOMIC STATISTICS

Formation of Information on Carbon Units and Greenhouse Emission Quotas
in Accounting Financial Statements Art. 4

Elmir A. Gallyamov

Trademark Accounting: Regulatory Constraints and Practical Aspect Art. 5

Nelly P. Agafonova, Alexey N. Bobryshev, Anastasia V. Nosenko

FINANCE

Assessment of the Impact of the Tax Burden on the Financial Results of Agricultural Organizations Art. 6

Irina B. Rudskaya, Galina V. Lebedeva

Фармацевтический рынок регионов РФ: текущее состояние, проблемы функционирования, направления совершенствования

Аль-Галиси Омар Мохаммед Салем

Воронежский государственный университет, г. Воронеж, Россия

<https://orcid.org/0009-0000-8934-9716>

SPIN-код: 2524-7130

omar.pharma.97@mail.ru

Кособуцкая Анна Юрьевна✉

Воронежский государственный университет, г. Воронеж, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-9013-6141>

SPIN-код: 9170-2253

✉anna.rodina@mail.ru



<https://elibrary.ru/ejunqo>

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Аль-Галиси О.М.С., Кособуцкая А.Ю. Фармацевтический рынок регионов РФ: текущее состояние, проблемы функционирования, направления совершенствования. *Исследование проблем экономики и финансов*. 2025;1:1.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-1>

EDN EJUNQO

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 31.01.2025

ДОРАБОТАНА: 05.03.2025

ПРИНЯТА: 15.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Аль-Галиси О.М.С., Кособуцкая А.Ю.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. Фармацевтический рынок является стратегическим сектором российской экономики, обеспечивающим национальную безопасность и здоровье населения. В условиях трансформации рынка и глобальных вызовов исследование региональных фармацевтических рынков, как ключевого механизма обеспечения доступности лекарств, приобретает особую актуальность.

ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ. Комплексный анализ состояния и тенденций развития фармацевтического рынка регионов РФ (на примере Воронежской области) для выявления ключевых вызовов и разработки мер по его оптимизации.

МЕТОДЫ. Исследование основывается на комплексном подходе, сочетающем статистический, сравнительный, структурный и системный анализ. Информационную базу составили данные аналитических агентств (2021–2023), Росстата, материалы отраслевых ассоциаций и годовые отчеты крупных участников рынка.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Установлен стабильный рост фармацевтического рынка Воронежской области, превышающий общероссийский. Выявлены факторы, влияющие на рост рынка, такие как рост цен и увеличение потребления. Определена структура рынка, с доминированием коммерческого сегмента и растущей долей онлайн-продаж. Определены ключевые проблемы, такие как зависимость от импорта субстанций, монополизация, высокие цены, неравномерное территориальное распределение аптек, дефицит кадров.

ВЫВОДЫ. Основные выводы указывают на необходимость разработки и реализации региональной экономической политики, направленной на стимулирование локального производства, поддержку конкуренции, обеспечение доступности лекарств, развитие логистики и кадрового потенциала. Полученные результаты могут быть использованы региональными органами власти при формировании стратегии развития фармацевтического рынка и повышении качества жизни населения.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: фармацевтический рынок, региональное развитие, лекарственное обеспечение, цифровая трансформация, региональная экономическая политика



The Pharmaceutical Market in Russian Regions: Current State, Challenges, and Directions for Improvement

Al-Galesi Omar Mohammed Salem

Voronezh State University, Voronezh, Russia

<https://orcid.org/0009-0000-8934-9716>

SPIN-code: 2524-7130

omar.pharma.97@mail.ru

Anna Yu. Kosobutskaya✉

Voronezh State University, Voronezh, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9013-6141>

SPIN-code: 9170-2253

✉anna.rodina@mail.ru

TO CITE:

Al-Galesi O.M.S., Kosobutskaya A.Yu.
The Pharmaceutical Market in Russian
Regions: Current State, Challenges,
and Directions for Improvement. *Research
in Economic and Financial Problems*.
2025;1:1.
<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-1>
EDN EJUNQO

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 31.01.2025

ACCEPTED: 05.03.2025

PUBLISHED: 15.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Al-Galesi O.M.S.,
Kosobutskaya A.Yu.

ABSTRACT

INTRODUCTION. The pharmaceutical market is a strategic sector of the Russian economy, ensuring national security and public health. In the context of market transformation and global challenges, research on regional pharmaceutical markets becomes particularly relevant as a key mechanism for ensuring access to medicines.

THE PURPOSE of this study is to conduct a comprehensive analysis of the state and development trends of the pharmaceutical market in Russian regions (using the Voronezh region as a case study), to identify key challenges and to develop measures for its optimization.

METHODS. The study uses a multifaceted approach, combining statistical, comparative, structural and systemic analysis. The information base includes data from analytical agencies (2021–2023), Rosstat, materials from industry associations and annual reports of key market players.

RESULTS. The study reveals stable growth of the pharmaceutical market in the Voronezh region, which exceeds the national average. Factors driving market growth, such as price increases and increasing consumption, were identified. The market structure is characterized by the dominance of the commercial segment and a growing share of online sales. Key challenges include dependence on imported substances, monopolization, high prices, uneven territorial distribution of pharmacies and a shortage of qualified personnel.

CONCLUSION. The work highlights the need to develop and implement regional economic policies aimed at stimulating local production, supporting competition, ensuring access to medicines, developing logistics and strengthening the workforce. The findings can be used by regional authorities to formulate strategies for developing the pharmaceutical market and improving the quality of life of the population.

KEYWORDS: pharmaceutical market, regional development, medicine accessibility, digital transformation, regional economic policy



ВВЕДЕНИЕ

Фармацевтический рынок является одним из стратегически важных секторов российской экономики, играющим ключевую роль в обеспечении национальной безопасности и здоровья населения. В условиях глобальных вызовов последних лет особую значимость приобретает развитие региональных фармацевтических рынков, выступающих основным механизмом обеспечения доступности лекарственных средств для населения и устойчивости системы здравоохранения в целом.

Актуальность исследования региональных фармацевтических рынков определяется несколькими ключевыми факторами. Во-первых, происходит существенная трансформация структуры рынка под влиянием процессов импортозамещения и локализации производства, что требует глубокого понимания происходящих изменений для принятия эффективных управленческих решений. Во-вторых, активное развитие цифровых технологий и электронной коммерции кардинально меняет традиционные бизнес-модели участников рынка, создавая новые возможности и вызовы. В-третьих, возрастает роль региональных факторов в обеспечении эффективности системы лекарственного обеспечения населения, что обуславливает необходимость детального изучения специфики развития региональных рынков.

Вопросы развития фармацевтических рынков привлекают значительное внимание научного сообщества. Фундаментальные аспекты функционирования фармацевтических рынков глубоко проработаны в трудах российских ученых, таких как Т. К. Екшикеев [1], О. О. Курилова [2], О. В. Тютык, В. В. Пастерников [3]. В частности, исследования И. Ю. Окольниковой [4], Я. С. Синицовой [5], М. В. Ботнарюк и Т. Н. Тимченко [6] раскрывают закономерности трансформации рыночной структуры под влиянием технологических изменений, подчеркивая необходимость адаптации существующих бизнес-моделей к новым условиям цифровой экономики. К. Б. Костин и Л. А. Шанава [7], Т. Н. Субботина, Д. С. Трякин [8] исследуют влияние на фармацевтический рынок геополитических процессов и санкций недружественных государств, выявляют тенденции развития рынка в этих условиях и делают прогноз изменений. Е. А. Красильникова [9], А. И. Овод [10], Е. Н. Ноздрачева [11] оценивают изменения, произошедшие на фармацевтическом рынке вследствие пандемии COVID-19.

Специфика региональных фармацевтических рынков детально рассмотрена в работах А. К. Петрухиной, которая вместе с соавторами анализирует особенности конкурентной среды и потребительского поведения на локальных рынках [12]. Автор выявляет существен-

ные различия в структуре спроса и предложения между регионами, обусловленные социально-экономическими и демографическими и территориальными факторами.

Проблематика государственного регулирования фармацевтического рынка исследована в работе Е. Г. Хоменко и Н. Е. Мусихиной, которые акцентируют внимание на разработке новых и развитии применяемых мер государственной поддержки фармацевтического рынка [13]. Е. А. Тельнова и А. А. Загоруйченко подчеркивают важность учета региональной специфики при формировании регуляторных механизмов. Особую ценность представляют выводы о влиянии различных моделей регулирования на доступность лекарственных средств для населения [14]. А. В. Евстратов, А. И. Овод, В. А. Солянина, Е. А. Коробова фокусируются на исследовании аптечных сетей и происходящих в них процессах консолидации [15].

Вместе с тем ряд важных аспектов функционирования региональных фармацевтических рынков остается недостаточно изученным. В частности, требует более глубокого анализа выявление общих проблем, затрудняющих развитие фармацевтической отрасли и требующих разработки специальных мер в рамках региональной экономической политики; необходимо изучать влияние цифровой трансформации на эффективность региональных рынков и доступность лекарственных средств. Недостаточно исследованы механизмы взаимодействия между участниками рынка (производителями, дистрибьюторами, аптечными сетями и медицинскими учреждениями, государственными органами).

Целью настоящего исследования является комплексный анализ состояния и тенденций развития фармацевтического рынка регионов РФ (преимущественно на материалах Воронежской области) для выявления ключевых вызовов региональным фармацевтическим рынкам.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Методической основой исследования послужил комплексный подход к изучению регионального фармацевтического рынка, сочетающий количественные и качественные методы анализа. В работе использованы методы статистического анализа для обработки числовых показателей рынка, сравнительный анализ для сопоставления различных сегментов и участников рынка, структурный анализ для изучения внутреннего строения рынка, а также системный подход для понимания взаимосвязей между различными элементами рыночной системы.

Информационную базу исследования составили данные ведущих аналитических агентств DSM Group, AlphaRM,

RNC Pharma за период 2021–2023 гг., материалы отраслевых ассоциаций, официальная статистическая информация Росстата и Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Воронежской области. Дополнительно использовались данные годовых отчетов крупнейших участников рынка и материалы специализированных отраслевых изданий.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

Анализ объема и динамики фармацевтического рынка России и Воронежской области

Объем фармацевтического рынка России в 2023 году составил 2 578 млрд руб., что всего на 0,3 % больше, чем в 2022 году. В то же время объем производства лекарственных препаратов в России ежегодно увеличивается и по итогам 2022 года составил свыше 668,8 млрд руб. За первое полугодие 2023 года локализованные в России фармпроизводители отгрузили почти 2 млрд упаковок готовых ЛП на 343 млрд руб.

Анализ объема и динамики фармацевтического рынка Воронежской области свидетельствует о стабильном росте на протяжении исследуемого периода. В 2023 году совокупный оборот компаний, занимающихся производством лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях, достиг 2892,4 млн руб., продемонстрировав прирост 9,2 % к показателю

предыдущего года. Для сравнения, в 2022 году оборот составлял 2648,7 млн руб. (рост 11,0 % к 2021 году), а в 2021 году – 2386,7 млн руб. (11,0 % к показателю прошлого года). Таким образом, среднегодовой темп роста объемов деятельности за последние три года составил 10,4 %, что существенно превышает среднероссийский показатель (7,9 %) ¹ и отражает высокую динамику развития регионального фармацевтического рынка. Значения коэффициентов детерминации функций, описывающих тренды изменения данного показателя ($R^2 = 0,9813$ для полиномиальной функции, $R^2 = 0,9321$ для линейной и $R^2 = 0,9321$ для экспоненциальной) позволяют с высокой степенью достоверности прогнозировать и дальнейший его существенный рост (рисунок 1).

Позитивная динамика обусловлена комплексом взаимосвязанных факторов. Значительное влияние оказал рост цен на фармацевтическую продукцию, связанный как с общей инфляционной динамикой, так и с изменением структуры потребления в пользу более дорогостоящих препаратов (таблица 1). Существенно увеличился физический объем потребления лекарственных средств, что объясняется демографическими факторами (старение населения) и повышением внимания к профилактике заболеваний. Кроме того, расширение ассортимента доступных препаратов, особенно в сегменте отечественных аналогов импортных лекарственных средств, способствовало увеличению объемов продаж.

¹ Фармацевтический рынок России: Аналитический отчет DSM Group. 2023 г. URL: <https://dsm.ru/marketing/free-information/analytic-reports/?ysclid=m7cgqbweqy716656301> (дата обращения: 12.01.2025).

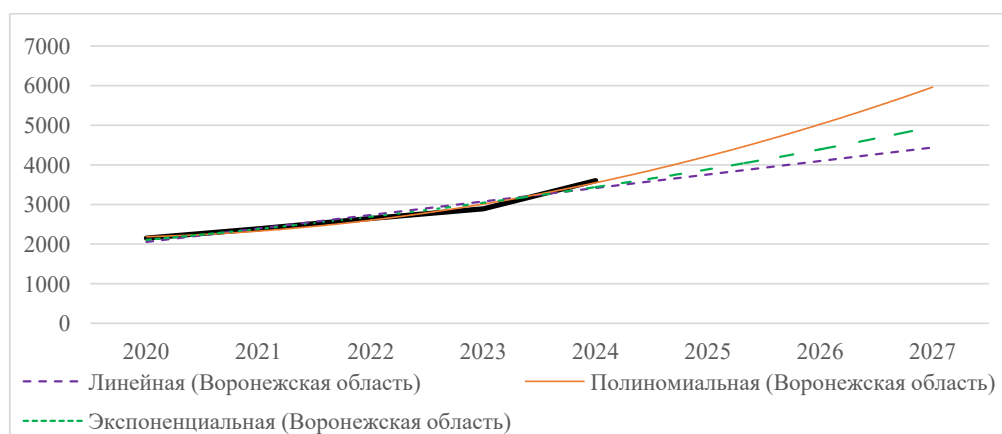


Рисунок 1

Оборот организаций по виду экономической деятельности «Производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях» в Воронежской области, млн руб. ²

² Составлено авторами по: Социально-экономическое положение Воронежской области. Январь – декабрь 2021 года. Воронеж, 2022. 196; Социально-экономическое положение Воронежской области. Январь – декабрь 2022 года. Воронеж, 2023. 196; Социально-экономическое положение Воронежской области. Январь – декабрь 2023 года. Воронеж, 2024. 180; Социально-экономическое положение Воронежской области. Январь – декабрь 2024 года. Воронеж, 2025. 180.

Таблица 1
Индекс цен на медикаменты к соответствующему периоду предыдущего года, % ³

Регион	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Российская Федерация	96,58	104,62	106,91	109,76	104,63	110,78	Н/д	Н/д
Центральный федеральный округ	95,87	105,92	110,04	108,81	104,10	111,25	107,61	110,76
Воронежская область	98,87	104,26	106,22	112,09	107,13	110,15	112,39	109,23

³ Индексы потребительских цен на товары и услуги: Официальные статистические показатели: ЕМИСС. URL: <https://www.fedstat.ru/indicator/31074> (дата обращения: 12.01.2025).

Анализ сотрудничества крупных федеральных аптек, дистрибьюторов и производителей с медицинскими организациями и санаториями Воронежской области позволил выявить объёмы госпитального сегмента. Сравнивая общий объём рынка с госпитальным, можно определить доли коммерческого и госпитального сегментов. В структуре регионального фармацевтического рынка доминирует коммерческий сегмент, на который в 2023 году пришлось около 73 % общего объёма рынка (2111,5 млн руб.). Госпитальный сегмент занимает 27 % (780,9 млн руб.).

Анализ структуры коммерческого сегмента исходя из финансовых показателей крупных федеральных и региональных аптечных организаций, а также анализа интернет-продаж показывает, что основной объём продаж (82 %) формируется через традиционные аптечные организации, в то время как доля онлайн-продаж достигла 15 %, а оставшиеся 3 % приходятся на продажи через специализированные медицинские учреждения и прочие каналы дистрибуции. При этом наблюдается устойчивый тренд к увеличению доли онлайн-продаж, которая выросла с 8 % в 2021 году до 11 % в 2022 году и 15 % в 2023 году, что свидетельствует о растущей популярности цифровых каналов среди потребителей. Основными факторами роста стали развитие специализированных интернет-аптек, внедрение омниканальных стратегий традиционными аптечными сетями и изменение потребительских предпочтений в пользу онлайн-покупок.

Одновременно наблюдается постепенное увеличение доли коммерческого сегмента: в 2021 году соотношение составляло 70 к 30 %, в 2022 году – 71 к 29 %. Данная тенденция соответствует общероссийскому тренду и обусловлена развитием частной медицины, расширением ассортимента безрецептурных препаратов и повышением склонности населения к самостоятельному лечению.

Конкурентная среда регионального фармацевтического рынка

Конкурентная среда регионального фармацевтического рынка характеризуется высоким уровнем концентрации во всех сегментах. В производственном сегменте ведущие позиции занимают как международные фармацевтические компании (Novartis, Sanofi, Bayer), так и отечественные производители (Фармстандарт, Биокад, Р-Фарм). Е. Н. Еремеева и Т. Н. Несиоловская отмечают, что уровень конкурентоспособности основных игроков фармацевтического рынка различается незначительно [16]. Е. А. Коробова и А. В. Евстратов установили, что происходящие на фармацевтическом рынке процессы консолидации связаны с высокой макроэкономической нестабильностью, а также с преимущественным слиянием и поглощением существующих фармацевтических компаний по сравнению с созданием новых аптечных сетей [17].

Развитие программ лояльности стало ключевым инструментом конкурентной борьбы на розничном фармацевтическом рынке региона. По данным исследования, 85 % крупных аптечных сетей реализуют комплексные программы лояльности, включающие накопительные системы скидок, персонализированные предложения и интеграцию с цифровыми сервисами. Средний размер экономии для участников таких программ составляет 8–12 % от суммы покупки, что существенно влияет на потребительский выбор. Анализ покупательского поведения показывает, что участники программ лояльности совершают на 35 % больше повторных покупок и демонстрируют на 28 % более высокий средний чек по сравнению с обычными покупателями.

На долю десяти крупнейших производителей приходится около 65 % рынка в стоимостном выражении. При этом наблюдается тенденция к усилению позиций отечественных производителей: их совокупная доля выросла с 44,5 % в 2021 году до 53,2 % в 2023 году.

На территории Воронежской области в настоящее время действуют 16 предприятий, осуществляющих деятельность по производству лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях, что составляет 88,9 % от 2023 г. ⁴. При этом важно отметить четыре предприятия, занимающиеся производством фармацевтических субстанций: ООО НПП «Авиценна», ООО «Опытный фармзавод № 1», ООО «Опытный фармзавод № 2», ООО «Фармтехнологии плюс». Непосредственное производство лекарственных препаратов осуществляется на химико-фармацевтическом заводе «Верофарм» (группа Abbott). Компания занимает одно из ведущих мест в фармацевтической промышленности России. Это самый крупный отечественный производитель лейкопластырей по объёму и производству продаж (470 млн упаковок продукции в год).

Воронежская область – привлекательный регион для инвестиций в фармацевтическую сферу. Планируется запуск завода в с. Масловка под Воронежем. Компания Bionorica анонсировала строительство завода в индустриальном парке «Масловский» под Воронежем еще в 2013 году, однако определённые трудности не позволили запустить производство. В текущей непростой геополитической ситуации незапущенный завод сменил владельца, и, как рассчитывают новые владельцы «Аквион капитал рус», им удастся значительно увеличить производственные мощности по выпуску широкого спектра форм лекарственных препаратов.

Оптовый и розничный сегменты регионального фармацевтического рынка

Оптовый фармацевтический рынок Воронежской области представлен 50 фирмами, общее количество предложений которых превышает 85 тыс. позиций на более чем 20 тыс. наименований ⁵. Дистрибьюторский сегмент демонстрирует еще более высокую степень концентрации. Три крупнейших национальных дистрибьютора – Протек, Катрен и Пульс – контролируют более 80 % поставок лекарственных средств в регионе. Существенной тенденцией последних лет становится вертикальная интеграция дистрибьюторов, развивающих собственные розничные проекты и маркетплейсы. Такая стратегия позволяет оптимизировать логистические процессы и повышать рентабельность бизнеса за счет эффекта масштаба.

В розничном сегменте представлены все основные форматы аптечной торговли. По состоянию на конец

2023 года в регионе функционировало 897 аптечных организаций, из которых 45 % принадлежат федеральным сетям («Ригла», «АСНА», «Максавит», «Вита» и другие), 35 % – региональным сетям («Картинки», «Власта» и другие), 20 % – независимым аптекам. Наблюдается устойчивая тенденция к консолидации рынка: доля независимых аптек сократилась с 25 % в 2021 году до текущих 20 % преимущественно за счет поглощения крупными сетями и ухода с рынка небольших игроков.

По данным воронежских филиалов аптечных сетей «Ригла», «Максавит», «Вита», а также аптечных сетей «Власта» и «Картинки», структура коммерческого сегмента характеризуется преобладанием лекарственных препаратов, на долю которых приходится 78 % продаж. БАДы занимают 12 % рынка, косметика – 10 %. При этом наблюдается постепенное увеличение доли БАДов и косметических средств: их совокупная доля выросла с 20 % в 2021 году до 22 % в 2023 году. Данная тенденция отражает растущий интерес потребителей к профилактике заболеваний и поддержанию здорового образа жизни.

В сегменте лекарственных препаратов 55 % продаж приходится на рецептурные препараты (Rx) и 45 % на безрецептурные (OTC). Соотношение между оригинальными препаратами и дженериками составляет 35 к 65 % соответственно, причем доля дженериков демонстрирует тенденцию к росту. В ценовой структуре доминируют препараты средней стоимости (от 300 до 1000 рублей), занимающие 45 % рынка. На долю недорогих препаратов (до 300 рублей) приходится 30 %, дорогостоящих (свыше 1000 рублей) – 25 %.

Анализ финансовых показателей ключевых игроков регионального фармацевтического рынка позволяет выявить значительную дифференциацию в эффективности их бизнес-моделей. Средняя рентабельность продаж в сегменте федеральных аптечных сетей составила 7,2 % в 2023 году, тогда как региональные сети демонстрируют более высокий показатель – 8,5 %. Это различие во многом обусловлено более гибкой ценовой политикой региональных игроков и лучшим пониманием специфики местного рынка.

Внедрение цифровых технологий оказало существенное влияние на эффективность бизнес-процессов участников рынка. Аптечные организации, внедряющие современные системы управления товарными запасами, смогли сократить уровень товарных запасов при одновременном снижении количества ситуаций с нехваткой

⁴ Социально-экономическое положение Воронежской области Январь – декабрь 2023 года. Аналит. докл. / Воронежстат. Воронеж, 2024. 180 с.

⁵ Строительство завода по производству фармацевтических субстанций: инвестиционное предложение. Агентство по привлечению инвестиций и региональному развитию Воронежской области. Воронеж, 2023. 58 с.

товара. Автоматизация процессов заказа и управления ассортиментом позволяет повысить оборачиваемость товарных запасов. Особого внимания заслуживает анализ влияния цифровизации на поведение потребителей. В рамках исследования был проведен анонимный опрос 50 клиентов аптеки на предмет использования онлайн-заказов на сайте или мобильном приложении аптечных организаций. Исследование показало, что 42 % покупателей фармацевтической продукции в регионе регулярно используют мобильные приложения аптечных сетей для поиска и сравнения цен на лекарственные препараты. При этом 28 % совершают не менее одной онлайн-покупки лекарственных средств в месяц, а 15 % предпочитают исключительно онлайн-канал для приобретения безрецептурных препаратов и БАДов.

Проведенное исследование сезонного потребления лекарственных средств за 2023 г., по данным продаж аптечной организации «Вита», позволило выявить устойчивые тренды и факторы, влияющие на динамику продаж в различные периоды года. Традиционно пиковые значения наблюдаются в осенне-зимний период (октябрь-февраль), когда объемы продаж превышают среднегодовые показатели на 15–20 %. Минимальные значения фиксируются в летние месяцы (июнь – август), составляя 85–90 % от среднегодового уровня. Данная сезонность характерна прежде всего для безрецептурных препаратов и БАДов, тогда как продажи рецептурных препаратов демонстрируют более стабильную динамику.

Наиболее выраженная сезонность наблюдается в категории противогрибковых и противовирусных препаратов, где амплитуда колебаний достигает 3,5–4 раз между пиковыми и минимальными значениями. В абсолютных показателях объем продаж этой категории в ноябре – декабре 2023 года составил для аптечной организации 28 млн рублей, тогда как в июле – августе того же года – всего 7 млн рублей. Интересно отметить, что в последние годы происходит некоторое сглаживание сезонных колебаний в данном сегменте, что может быть связано с изменением подхода потребителей к профилактике заболеваний и формированием культуры превентивного приема иммуностимулирующих препаратов.

Детальный анализ территориального распределения аптечных организаций в регионе, проведенный с использованием геоинформационных систем и данных муниципальной статистики, выявил существенную неравномерность в территориальном распределении аптечных организаций в регионе и обеспеченности населения фармацевтическими услугами. В областном центре и крупных городах плотность аптечных организаций составляет в среднем одну аптеку на 2,5–3 тыся-

чи жителей, тогда как в сельской местности этот показатель достигает одной аптеки на 6–7 тысяч жителей. Такая диспропорция создает проблемы с доступностью лекарственных средств для значительной части населения области.

В ходе анализа были выделены четыре кластера муниципальных образований по уровню обеспеченности аптечными организациями. К первому кластеру, с высокой обеспеченностью (одна аптека на 2,0–2,5 тысячи жителей), относятся городской округ Воронеж и прилегающие районы. Второй кластер, со средней обеспеченностью (одна аптека на 3,5–4,0 тысячи жителей), включает районные центры и города областного подчинения. Третий кластер, с низкой обеспеченностью (одна аптека на 5,0–6,0 тысяч жителей), охватывает преимущественно сельские районы. Четвертый кластер с критически низкой обеспеченностью (одна аптека более чем на 7,0 тысяч жителей) включает удаленные сельские районы с низкой плотностью населения.

Основные проблемы и вызовы, препятствующие эффективному функционированию регионального фармацевтического рынка, пути решения

Анализ основных тенденций развития регионального фармацевтического рынка позволил выявить ряд взаимосвязанных вызовов, которые препятствуют эффективному функционированию рынка и создают риски для лекарственной безопасности и доступности медицинской помощи населению.

1. Наиболее острой остается проблема высокой зависимости от импортных субстанций и технологий, несмотря на то, что реализация программ импортозамещения в фармацевтической отрасли региона демонстрирует положительную динамику. К концу 2023 года доля лекарственных препаратов локального производства в общем объеме потребления достигла 53,2 %, увеличившись с 44,5 % в 2021 году. Особенно заметные успехи достигнуты в сегменте препаратов для лечения сердечно-сосудистых заболеваний, где доля отечественных производителей превысила 55 %. Региональные производители успешно освоили выпуск новых генерических препаратов, что позволило обеспечить более доступные альтернативы импортным лекарственным средствам.

Однако, несмотря на эти достижения, более 80 % фармацевтических субстанций по-прежнему импортируются, что делает регион уязвимым к колебаниям валютных

курсов, санкциям и перебоям в поставках. К. Н. Сорокина среди основных причин данной проблемы называет низкую конкурентоспособность и недостаточный уровень развития данной отрасли, а также длительность и сложность процедуры введения в оборот активных фармацевтических субстанций [18]. Данная проблема требует стратегических мер по развитию локального производства фармацевтических субстанций (например, предоставление грантов на научные исследования и разработки в области фармацевтических субстанций и технологий; развитие специализированных технопарков, где компании смогут проводить исследования и производство фармацевтических субстанций; введение налоговых льгот и субсидий для компаний, локализирующих производство фармацевтических субстанций; привлечение иностранных инвестиций и технологий через создание совместных предприятий с зарубежными партнерами, готовыми локализовать производство в России; сокращение сроков и упрощение процедур сертификации и регистрации новых фармацевтических субстанций; сотрудничество с университетами и научными институтами для разработки и внедрения инновационных технологий в фармацевтическую отрасль) [19].

2. Неравномерность территориального распределения аптечных организаций и, как следствие, низкая доступность лекарственных средств в отдаленных и сельских районах. В крупных городах наблюдается избыточная концентрация аптек, тогда как в отдаленных районах области существует их дефицит. Решение данной проблемы видится в стимулировании развития аптечной сети в малонаселенных пунктах (например, предоставление льготных кредитов и субсидий для открытия аптек в малонаселенных и отдаленных районах; создание программ поддержки аптечных сетей, готовых работать в сельской местности, включая компенсацию части затрат на логистику; внедрение мобильных аптечных пунктов, которые могут обслуживать несколько населенных пунктов, особенно в районах с низкой плотностью населения; улучшение условий для онлайн-продаж лекарств, включая развитие логистической инфраструктуры для доставки в отдаленные районы; введение строгих норм и стандартов для онлайн-продаж лекарственных средств, включая обязательное наличие сертификатов качества. Отметим, что развитие онлайн-торговли частично компенсирует проблему неравномерного территориального распределения аптечных организаций, тем не менее вопросы «последней мили» и обеспечения надлежащих условий хранения при доставке лекарственных средств требуют дополнительного внимания и регулирования. Необходимы инвестиции в логистическую инфраструктуру, направленные на развитие специализированных складов и транспортных

сетей для обеспечения надлежащих условий хранения и доставки лекарственных средств.

3. Усиливающаяся монополизация рынка крупными федеральными игроками. Этот процесс особенно заметен в сегменте аптечного ритейла, где независимые аптеки испытывают все большие трудности в конкуренции с сетевыми структурами. Данная тенденция может привести к снижению уровня конкуренции, повышению цен, сокращению ассортимента, ухудшению условий для потребителей и местных компаний. Для предотвращения негативных последствий монополизации необходим эффективный антимонопольный контроль, который должен регулировать слияния и поглощения на фармацевтическом рынке, пресекать недобросовестную конкуренцию и ограничивать концентрацию рынка; необходимо поддерживать развитие малых и средних аптечных предприятий, поощрять появление новых игроков на рынке через упрощение процедур лицензирования и регистрации; предоставлять льготные условия для независимых аптек, включая налоговые каникулы и доступ к государственным закупкам; внедрять механизмы общественного контроля за ценообразованием и доступностью лекарств.

4. Высокие цены на лекарственные средства и ограниченная покупательная способность населения повышают значимость проблемы ценовой доступности лекарственных средств и обеспечения лекарственными препаратами льготных категорий населения. Решение требует комплексного подхода: государственное регулирование цен на жизненно важные лекарства, расширение программы льготного лекарственного обеспечения, оптимизация закупочных процедур, а также повышение эффективности использования бюджетных средств, направляемых на лекарственное обеспечение. Проблему усугубляет и недостаточная координация между медицинскими учреждениями и аптеками, связанная с выпиской рецептов, наличием препаратов в аптеках и своевременным получением их льготниками. Необходимо улучшение информационного взаимодействия между этими структурами (например, внедрение электронных рецептов, информационных систем о наличии лекарств, что улучшит координацию между медицинскими учреждениями и аптеками).

5. Необходимость выявления и пресечения оборота контрафактной и фальсифицированной продукции, возникающая вследствие недостаточного контроля за оборотом лекарственных средств, нелегального производства и импорта, а также коррупции в органах контроля и надзора. Усиливает проблему недостаточное взаимодействие между контролирующими органами, низкий уровень информированности населения об отличиях

качественных препаратов от подделок и стремление приобретать лекарства в нелегальных точках продаж из-за более низкой цены. Решением является усиление контроля и надзора за оборотом лекарств, в том числе увеличение частоты проверок аптек и дистрибьюторов, внедрение современных методов идентификации лекарств, например, QR-кодов; борьба с нелегальным производством и импортом, направленная на ужесточение наказания за производство и распространение контрафактной продукции, включая крупные штрафы и уголовную ответственность, улучшение координации между контролирующими органами (Росздравнадзор, МВД, таможенные службы) для борьбы с нелегальным оборотом лекарств; разработка региональных программ информирования населения о рисках приобретения поддельных лекарств и способах их выявления.

6. Недостаточное развитие системы лекарственного обеспечения в государственных учреждениях здравоохранения. В государственных больницах и поликлиниках часто наблюдается дефицит необходимых лекарственных средств, особенно дорогостоящих препаратов для лечения онкологических и других тяжелых заболеваний. Данная проблема вызвана недостаточным финансированием государственных учреждений здравоохранения для закупки лекарств, неэффективной, часто бюрократизированной системой закупок, отсутствием надлежащих условий для хранения лекарственных средств в ряде учреждений здравоохранения и недостаточной информированностью врачей о новых лекарственных препаратах и методах лечения. Решение требует повышения бюджетных ассигнований на закупку лекарств для государственных больниц и поликлиник; внедрения электронных закупочных систем и повышения прозрачности процедур закупок лекарственных средств; формирования стратегических запасов лекарств, особенно для лечения онкологических и других тяжелых заболеваний; создания специализированных складов и транспортных сетей для обеспечения надлежащих условий хранения лекарственных средств; организации программ повышения квалификации и обучения медицинского персонала применению новых лекарственных препаратов и методов лечения.

7. Недостаточное развитие логистической инфраструктуры, особенно в части обеспечения условий хранения и транспортировки термолабильных препаратов. Это создает ограничения для развития онлайн-торговли лекарственными средствами и затрудняет обеспечение надлежащего качества фармацевтических товаров на всех этапах товаропроводящей цепи. Решением являются инвестиции в логистическую инфраструктуру, в том числе в строительство специализированных складов и транспортных сетей, обеспечивающих соблю-

дение температурного режима при транспортировке лекарств; привлечение частных инвесторов для развития логистической инфраструктуры через механизмы государственно-частного партнерства; разработка и внедрение стандартов хранения и транспортировки термолабильных препаратов и усиление контроля за их соблюдением; внедрение систем мониторинга и управления цепочками поставок, включая использование IoT (internet of things) и блокчейн-технологий.

8. Дефицит квалифицированных кадров в фармацевтической отрасли, связанный с низкой заработной платой, высокой напряженностью и сложными условиями труда, отсутствием перспектив карьерного роста. Решение заключается в повышении привлекательности профессии (увеличение уровня заработной платы фармацевтов и провизоров, особенно в государственных учреждениях, модернизация рабочих мест, внедрение современных технологий, снижающих нагрузку на персонал), развитии системы подготовки и переподготовки кадров, включая сотрудничество с вузами и профессиональными ассоциациями, а также создание условий для профессионального роста, включая программы стажировок и повышения квалификации за счет работодателя.

Выявленные проблемы тесно взаимосвязаны и требуют комплексного и системного подхода к решению. Успешное развитие регионального фармацевтического рынка требует скоординированных действий федеральных и региональных органов власти, участников рынка, а также учета специфики каждого региона. Приоритетными направлениями должны стать: импортозамещение фармацевтических субстанций, поддержка конкуренции, обеспечение ценовой доступности лекарств, борьба с фальсификацией, развитие логистики и подготовка квалифицированных кадров. Реализация этих мер позволит повысить доступность и качество лекарственного обеспечения для населения, укрепить федеральный и региональные фармацевтические рынки и повысить экономическую устойчивость региона.

Выводы и направления развития фармацевтического рынка Воронежской области

Проведенное исследование состояния фармацевтического рынка Воронежской области позволяет сделать ряд важных выводов о текущих тенденциях и перспективах его развития. Прежде всего, следует отметить устойчивый рост рынка, темпы которого превышают среднероссийские показатели. Этот рост обеспечивается как увеличением физического объема потребления

лекарственных средств, так и структурными изменениями в пользу более дорогостоящих препаратов.

Существенной тенденцией является цифровая трансформация рынка, проявляющаяся в активном развитии электронной коммерции и внедрении омниканальных стратегий участниками рынка. Доля онлайн-продаж демонстрирует устойчивый рост, что требует совершенствования региональной логистической инфраструктуры.

Важным направлением развития рынка становится усиление позиций отечественных производителей, что способствует повышению лекарственной безопасности региона. Создание современных производственных мощностей в рамках регионального фармацевтического кластера позволило запустить производство более 120 наименований лекарственных препаратов, ранее поставлявшихся исключительно из-за рубежа. При этом качество локализованного производства подтверждается соответствием международным стандартам GMP, что открывает возможности для экспорта продукции в страны ближнего зарубежья.

Вместе с тем были выявлены и ключевые проблемы, препятствующие развитию регионального фармацевтического рынка, в том числе сохраняющаяся высокая зависимость от импортных субстанций, которая создает существенные риски и требует дальнейших усилий по развитию собственных производственных компетенций. Усиливающаяся монополизация отрасли ведет к повышению цен на лекарственные препараты и оказывает негативное воздействие на местные предприятия. Снижает доступность лекарственных препаратов и неравномерное территориальное распределение аптечных организаций по территории региона. В этих условиях актуализируется задача обеспечения лекарственными препаратами льготных категорий населения, а также развитие системы лекарственного обеспечения в государственных учреждениях здравоохранения. Отдельно необходимо выделить проблему кадрового дефицита в фармацевтической отрасли.

Отметим, что ключевую роль в формировании благоприятной среды для развития фармацевтического рынка играют региональные органы власти. Для эффективного решения выявленных проблем необходимо:

- 1) разработка и реализация региональной экономической политики, направленной:
 - на стимулирование развития локального производства лекарств и фармацевтических субстанций (предоставление налоговых льгот, грантов, субсидий, упрощение административных процедур);
 - поддержку малого и среднего фармацевтического бизнеса (создание технопарков, бизнес-инкубаторов, льготное кредитование);

- обеспечение конкуренции на рынке (поддержка независимых аптек, создание условий для развития онлайн-торговли);
 - развитие логистической инфраструктуры (инвестиции в строительство складов, транспортных сетей, обеспечение соблюдения правил хранения и транспортировки лекарств);
 - развитие кадрового потенциала (сотрудничество с образовательными учреждениями, организация программ подготовки и переподготовки кадров, стимулирование молодых специалистов);
- 2) активное взаимодействие с федеральными органами власти: лоббирование интересов региона, участие в разработке нормативных правовых актов, реализация федеральных программ на территории региона;
 - 3) координация деятельности участников рынка: создание рабочих групп, проведение совещаний, консультаций, формирование партнерских отношений между бизнесом, властью и обществом;
 - 4) обеспечение контроля за соблюдением законодательства: контроль за ценами, качеством лекарств, соблюдением правил оборота лекарственных средств;
 - 5) информационно-разъяснительная работа: информирование населения о доступных лекарствах, льготах, мерах профилактики заболеваний.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной статье рассмотрено текущее состояние и тенденции развития фармацевтического рынка Воронежской области, выявлены ключевые факторы роста, а также основные проблемы, препятствующие его эффективному функционированию. Полученные результаты свидетельствуют об устойчивом росте рынка, превышающем среднероссийские показатели, и значительном влиянии цифровой трансформации, локализации производства и усилении позиций отечественных производителей. Однако сохраняются такие вызовы, как зависимость от импортных субстанций, монополизация рынка, неравномерное распределение аптечных организаций и дефицит квалифицированных кадров. Результаты исследования могут быть использованы для разработки региональной экономической политики, направленной на стимулирование локального производства, поддержку конкуренции и развитие логистической инфраструктуры. В дальнейшем планируется углубленное изучение влияния цифровизации на эффективность региональных рынков и разработка механизмов взаимодействия между участниками рынка для повышения доступности лекарственных средств.

Вклад авторов

А. Ю. Кособуцкая: концептуализация, методология, руководство исследованием, создание рукописи и ее редактирование.

О. М. С. Аль-Галиси: формальный анализ, проведение исследования, создание черновика рукописи.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES

1. Екшикеев Т.К. *Реализация информационно-аналитических моделей инновационных фармацевтических процессов: сетевое планирование и управление*. Москва : KnoРус; 2019. 250.
Ekshikeev T.K. *Implementation of Information-Analytical Models for Innovative Pharmaceutical Processes: Network Planning and Management*. Moscow : KnoРус; 2019. 250.
2. Курилова О.О. Анализ состояния фармацевтического рынка Российской Федерации. *Региональный вестник*. 2021;1(57):57-58. EDN JPCMAO
Kurilova O.O. Analysis of the State of the Pharmaceutical Market in the Russian Federation. *Regional Bulletin*. 2021;1(57):57-58. EDN JPCMAO
3. Тютык О.В., Пестерников В.В. Анализ развития современного фармацевтического рынка России. *Актуальные вопросы современной экономики*. 2019;1:127-143. EDN QPAULB
Tyutyk O.V., Pasternikov V.V. Analysis of the Development of the Modern Pharmaceutical Market in Russia. *Current Issues of Modern Economics*. 2019;1:127-143. EDN QPAULB
4. Окольнішнікова І.Ю., Быстров В.Н. Маркетинговый анализ ключевых трендов развития фармацевтического рынка России. *Вестник Удмуртского университета. Серия: экономика и право*. 2023;33(2):286-291. <https://doi.org/10.35634/2412-9593-2023-33-2-286-291>
Okolnishnikova I. Yu., Byistrov V.N. Marketing analysis of key trends in the development of the Russian pharmaceutical market. *Bulletin of the Udmurt University. Series: Economics and Law*. 2023;33(2):286-291. <https://doi.org/10.35634/2412-9593-2023-33-2-286-291>
5. Синицова Я.С. *Мировая отрасль и рынок фармацевтической продукции в условиях глобальных трендов : дис. ... канд. экон. наук*. Санкт-Петербург; 2023:178.
Sinitsova Ya.S. *The global pharmaceutical industry and market in the context of global trends : dis. ... Candidate of Economic Sciences*. Saint Petersburg; 2023:178.
6. Ботнарюк М.В., Тимченко Т.Н. Российский фармацевтический рынок: основные тренды развития и ценообразования в современных условиях. *Проблемы социальной гигиены, здравоохранения и истории медицины*. 2022;30(2):98-206. <https://doi.org/10.32687/0869-866X-2022-30-2-198-206>
Botnaryuk M.V., Timchenko T.N. The Russian pharmaceutical market: the main trends of development and pricing in modern conditions. *The problems of social hygiene, public health and history of medicine*. 2022;30(2):98-206. <https://doi.org/10.32687/0869-866X-2022-30-2-198-206>
7. Костин К.Б., Шанава Л.А. Ключевые тенденции развития российского фармацевтического рынка в условиях неопределенности. *Экономика, предпринимательство и право*. 2022;5:1639-1658. <https://doi.org/10.18334/epp.12.5.114635> EDN HFZVVR
Kostin K.B., Shanava L.A. Key trends in the development of the Russian pharmaceutical market amidst uncertainty. *Journal of Economics, Entrepreneurship and Law*. 2022;5:1639-1658. <https://doi.org/10.18334/epp.12.5.114635> EDN HFZVVR
8. Субботина Т.Н., Трякин Д.С. Анализ фармацевтического рынка России: влияние геополитического кризиса и санкционных мер. *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. 2023;12-4(87):211-214. <https://doi.org/10.24412/2500-1000-2023-12-4-211-214> EDN RIDLWY
Subbotina T.N., Tryakin D.S. Analysis of the Russian pharmaceutical market: the impact of the geopolitical crisis and sanctions measures. *International Journal of Humanities and Natural Sciences*. 2023;12-4(87):211-214. <https://doi.org/10.24412/2500-1000-2023-12-4-211-214> EDN RIDLWY
9. Красильникова Е.А. Пандемия COVID-19 в оценке фармацевтического рынка России. *Лизинг*. 2022;2:17-20. <https://doi.org/10.33920/VNE-03-2202-02> EDN NNQEUF
Krasilnikova E.A. The COVID-19 pandemic in the assessment of the Russian pharmaceutical market. *Leasing*. 2022;2:17-20. <https://doi.org/10.33920/VNE-03-2202-02> EDN NNQEUF

10. Овод А.И. Об изменениях структуры отечественного фармацевтического рынка в условиях пандемии коронавируса. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2021;3(36):284-287. <https://doi.org/10.26140/anie-2021-1003-0065> EDN IZHAMA
Ovod A.I. On changes in the domestic pharmaceutical market structure under the conditions of the coronavirus pandemic. *Azimut of Scientific Research: Economics and Administration*. 2021;3(36):284-287. <https://doi.org/10.26140/anie-2021-1003-0065> EDN IZHAMA
11. Ноздрачева Е.Н. О тенденциях развития фармацевтического рынка России после пандемии. *Экономика России в условиях глобальных вызовов : материалы II Международной научно-практической конференции*, 16 ноября 2023 года. Курск : Курский государственный аграрный университет имени И. И. Иванова; 2023;129-133. EDN JHFXGR
Nozdracheva E.N. Trends in the development of the Russian pharmaceutical market after the pandemic. *The Russian economy in the context of global challenges : proceedings of the II International Scientific and Practical Conference*, November 16, 2023. Kursk : Kursk State Agrarian University named after I. I. Ivanov; 2023;129-133. EDN JHFXGR
12. Петрухина И.К., Рязанова Т.К., Хусаинова А.И., Егорова А.В., Блинкова П.Р. Анализ основных индикативных показателей розничного сектора фармацевтического рынка субъектов Российской Федерации. *Фармакоэкономика. Современная фармакоэкономика и фармакоэпидемиология*. 2022;15(4):419-441. <https://doi.org/10.17749/2070-4909/farmakoeconomika.2022.147>
Petrukhnina I.K., Ryazanova T.K., Khusainova A.I., Egorova A.V., Blinkova P.R. Analysis of the main indicative values of the pharmaceutical market retail sectors in the constituent entities of the Russian Federation. *Farmakoeconomika. Modern Pharmacoeconomics and Pharmacoepidemiology*. 2022;15(4):419-441. <https://doi.org/10.17749/2070-4909/farmakoeconomika.2022.147>
13. Хоменко Е.Г., Мусихина Н.Е. Анализ фармацевтического рынка в 2022 году. *Аллея науки*. 2022;5(68):410-415. EDN RCMZDH
Khomenko E.G., Musikhina N.E. Analysis of the pharmaceutical market in 2022. *Alley of Science*. 2022;5(68):410-415. EDN RCMZDH
14. Тельнова Е.А., Загоруйченко А.А. О государственном регулировании на российском фармацевтическом рынке и проблемах лекарственного обеспечения. *Современная организация лекарственного обеспечения*. 2020;3:11-20. <https://doi.org/10.30809/solo.3.2020.2> EDN NYPOPM
Telnova E.A., Zagoruychenko A.A. About state regulation in the Russian pharmaceutical market and problems of drug supply. *Modern organization of drug provision*. 2020;3:11-20. <https://doi.org/10.30809/solo.3.2020.2> EDN NYPOPM
15. Евстратов А.В., Овод А.И., Солянина В.А., Коробова Е.А. Процессы консолидации аптечных сетей на российском фармацевтическом рынке: основные тенденции и перспективы. *Индустриальная экономика*. 2022;6:130-137. https://doi.org/10.47576/2712-7559_2022_6_130
Evstratov A.V., Ovod A.I., Solyanina V.A., Korobova E.A. Consolidation Processes of Pharmacy Chains in the Russian Pharmaceutical Market: Key Trends and Prospects. *Industrial Economics*. 2022;6:130-137. https://doi.org/10.47576/2712-7559_2022_6_130
16. Еремеева Е.Н., Несиоловская Т.Н. Онлайн-аптеки – эффективный инструмент маркетинга для повышения продаж на региональном фармацевтическом рынке. *Теоретическая экономика*. 2023;12(108):96-105. EDN DWVUZC
Eremeeva E.N., Nesiolovskaya T.N. Online Pharmacies as an Effective Marketing Tool for Boosting Sales in the Regional Pharmaceutical Market. *Theoretical Economy*. 2023;12(108):96-105.
17. Коробова Е.А., Евстратов А.В. Основные тенденции консолидации аптечных сетей на российском фармацевтическом рынке. *Стратегия и тактика управления предприятием в переходной экономике : сборник материалов Всероссийской (национальной) научной конференции*, Волгоград, 04–05 апреля 2023 г. / под редакцией Г.С. Мерзликиной. Выпуск 46. Волгоград : Волгоградский государственный технический университет; 2023.172-177.
Korobova E.A., Evstratov A.V. Key Trends in the Consolidation of Pharmacy Chains in the Russian Pharmaceutical Market. *Strategy and Tactics of Enterprise Management in a Transitional Economy : proceedings of the All-Russian (National) Scientific Conference*, Volgograd, April 04–05, 2023 / edited by G.S. Merzlikina. Issue 46. Volgograd : Volgograd State Technical University; 2023.172-177.
18. Сорокина К.Н. Номенклатура отечественных фармацевтических субстанций: проблемы и перспективы развития рынка. *Молодая фармация – потенциал будущего : сборник материалов XIV Всероссийской научной конференции с международным участием Молодежного научного общества СПХФУ*, 28 марта – 2 апреля

2024 г. Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный химико-фармацевтический университет; 2024.1289-1294.

Sorokina K.N. Nomenclature of Domestic Pharmaceutical Substances: Problems and Prospects for Market Development. *Young Pharmacy – The Potential of the Future: Proceedings of the XIV All-Russian Scientific Conference with International Participation of the Youth Scientific Society of SPKhFU*, March 28 – April 2, 2024. Saint Petersburg : Saint Petersburg State Chemical-Pharmaceutical University; 2024.1289-1294.

19. Стадникова А.В. Критерии оценки инновационной активности фармацевтических предприятий. *Экономика и предпринимательство*. 2024;11(172):1153-1156. <https://doi.org/10.34925/EIP.2024.172.11.202> EDN GSUZBP
- Stadnikova A.V. Criteria for evaluating the innovative activity of pharmaceutical enterprises. *Journal of Economy and entrepreneurship*. 2024;11(172):1153-1156. <https://doi.org/10.34925/EIP.2024.172.11.202> EDN GSUZBP

Китайский опыт внедрения digital-инноваций в аграрный сектор

Застрожникова Ирина Владимировна✉

Мелитопольский государственный университет, г. Мелитополь, Российская Федерация

<https://orcid.org/0000-0002-9988-5288>

SPIN-код: 3912-7209

✉ irina.vladimirova89@internet.ru

Кальченко Сергей Владимирович

Мелитопольский государственный университет, г. Мелитополь, Российская Федерация

<https://orcid.org/0000-0001-6609-3893>

SPIN-код: 4197-4666

swk14336@mail.ru



<https://elibrary.ru/faggly>

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Застрожникова И.В., Кальченко С.В.
Китайский опыт внедрения
digital-инноваций в аграрный сектор.
*Исследование проблем экономики
и финансов.* 2025;1:2.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-2>
EDN FAGGLY

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие
явных и потенциальных конфликтов
интересов, связанных с публикацией
настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 17.01.2025

ДОРАБОТАНА: 27.02.2025

ПРИНЯТА: 03.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Застрожникова И.В.,
Кальченко С.В.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. Китай взял курс на внедрение новых умных систем в аграрный сектор. Данный курс предполагает переход к полной автоматизации сельского хозяйства. Этот факт объясняет важность исследования опыта Китая в области новых аграрных технологий.

ЦЕЛЬ СТАТЬИ – изучение опыта Китая в области новых аграрных технологий, в частности спутников, дронов и искусственного интеллекта.

МЕТОДЫ. В статье применен комплексный подход, охватывающий несколько методов исследования: анализ статистических данных, графический метод и метод сравнительного анализа. Статистические данные систематизированы с помощью таблиц и графиков. Для оценки влияния цифровизации на аграрный сектор использован метод системного анализа. Метод сравнительного анализа использован для сравнения объемов инвестиций по странам, а также уровней проникновения цифровых технологий в городской и сельской местности и динамики развития агротехнологий.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Выявлено, что Китай является одним из мировых лидеров по развитию и инвестированию в новые агропищевые технологии, а цифровая экономика этой страны уже много лет занимает второе место в мире и развивается быстрыми темпами. Доля цифровой экономики в ВВП Китая ежегодно растет и, по последним данным, составляет 41,5 %. Китай имеет огромное количество интересных цифровых решений, которые обеспечивают проникновение digital-инноваций в аграрный сектор страны.

ВЫВОДЫ. Опыт Китая во внедрении цифровых инноваций в аграрный сектор может быть эффективно использован малыми хозяйственными формами в России, где применение технологий значительно улучшит ведение сельского хозяйства и повысит его рентабельность.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: аграрный сектор, китайский опыт, digital-инновации, сельскохозяйственные дроны, цифровизация



Chinese Experience in Implementing Digital Innovations in the Agricultural Sector

Irina V. Zastrozhnikova✉

Melitopol State University, Melitopol, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0002-9988-5288>

SPIN-code: 3912-7209

✉ irina.vladimirova89@internet.ru

Sergey V. Kalchenko

Melitopol State University, Melitopol, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0001-6609-3893>

SPIN-code: 4197-4666

swk14336@mail.ru

TO CITE:

Zastrozhnikova I.V., Kalchenko S.V.
Chinese Experience in Implementing Digital
Innovations in the Agricultural Sector.
*Research in Economic and Financial
Problems*. 2025;1:2.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-2>

EDN FAGGLY

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 17.01.2025

ACCEPTED: 27.02.2025

PUBLISHED: 03.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Zastrozhnikova I.V.,
Kalchenko S.V.

ABSTRACT

INTRODUCTION. China has embarked on a strategy to implement new intelligent systems in the agricultural sector. This strategy envisages a transition to full automation of agriculture, highlighting the importance of studying China's experience in the field of new agricultural technologies. The aim of this article is to examine the practices of this country in relation to new agricultural technologies, in particular satellites, drones and artificial intelligence.

METHODS. The article adopts a comprehensive approach that includes several research methods: statistical data analysis, graphical methods and comparative analysis. Statistical data was organized using tables and graphs. A systematic analysis method was used to assess the impact of digitalization on the agricultural sector. Comparative analysis was used to compare investment volumes between countries, as well as the level of digital technology penetration in urban and rural areas and the dynamics of agricultural technology development.

RESULTS. The research shows that China is among the world leaders in developing and investing in new agri-food technologies, with its digital economy consistently ranking second in the world and progressing rapidly. The digital economy's share has been growing year on year and is currently 41.5 %, according to the latest data. China has a wide range of innovative digital solutions that facilitate the penetration of digital innovation into the agricultural sector.

CONCLUSIONS. The experience of China in implementing digital innovations in the agricultural sector can be effectively utilized by small farming entities in Russia, where the use of drones will significantly improve agricultural practices and increase profitability.

KEYWORDS: agricultural sector, Chinese experience, digital innovations, agricultural drones, digitalization



ВВЕДЕНИЕ

25 сентября 2015 года страны – участники ООН утвердили 17 глобальных целей устойчивого развития, среди которых вторая – ликвидация голода, обеспечение продовольственной безопасности и улучшение питания и содействие устойчивому развитию сельского хозяйства¹. Достижение продовольственной безопасности усложняется из-за многих факторов, среди которых можно выделить: геополитические конфликты, экономическую нестабильность во многих странах, изменение климата, глобальный водный кризис, вытеснение продовольственных сельскохозяйственных культур не-продовольственными, деградация сельскохозяйственных земель и другие. К тому же сельскохозяйственные системы в том числе отвечают за глобальный выброс парниковых газов. Вышеперечисленные факторы обуславливают важность развития инноваций и диджитализации в этой области.

Современная политика цифровизации экономики, активно проводимая во многих странах, касается всех сфер жизнедеятельности общества и каждого рыночного агента – как аграрных компаний, так и их посредников, ведь экономия времени и превентивные меры по снижению или устранению непроизводительных расходов должны быть органично встроены в систему менеджмента на разных уровнях управления бизнесом. Диджитализация – это новый многовекторный процесс развития агро-сектора, где возможно укрепление производительной способности сельского хозяйства и смежных отраслей промышленности, где закладывается новый фундамент накопления капитала на основе цифровизации бизнес-процессов и управленческих решений, открываются новые горизонты для исследований IT-сектора с широким участием всех заинтересованных сторон.

Согласно данным WIPO (Всемирная организация интеллектуальной собственности), Китай занимает топовые строчки мировых рейтингов по внедрению роботизированных платформ, а также входит в тройку ведущих заявителей патентов в сфере робототехники².

Китай взял курс на внедрение новых умных систем в аграрный сектор. Данный курс предполагает переход к полной автоматизации сельского хозяйства. Государственная продовольственная и аграрная политика Китая рассматривала применение технологий как определяющий фактор государственной аграрной продовольственной политики с кон-

ца XX века, а в 2018 г. перешла к осуществлению национального плана развития сельского хозяйства посредством современных инноваций, цифровых и роботизированных технологий. Именно поэтому опыт Китая является очень значимым для развития инновационного вектора аграрного сектора Российской Федерации. Необходимость изучения именно китайского опыта подчеркивается тем, что в этой стране наблюдается ежегодное увеличение численности населения, которое сопровождается улучшением качества жизни что, в свою очередь, приводит к увеличению спроса на продукты питания.

Отечественные ученые Г. П. Белоглазов и М. В. Казанин исследовали вопросы обеспечения продовольственной безопасности КНР [1; 2]. Геннадий Белоглазов проводит параллели между продовольственной безопасностью Китая и Российской Федерации. В частности, ученым констатирован недостаточный уровень продовольственной безопасности КНР. Первостепенным для аграрного сектора Китая Г. Белоглазов считает его техническое и научное переоснащение, которое сейчас активно проводится.

Исследованием проблем и стратегий развития современного сельского хозяйства КНР в целом и ее отдельных провинций занимались Е. Ф. Авдокушин [3], Р. Р. Хазиев [4], В. Л. Ерохин, Т. Гао [5], Сунь Цзэ [6], М. Лю, С. Фан, Ч. Жэнь [7], Е. Н. Чеботарева [8]. Большинство указанных авторов называют следующие условия достижения устойчивости продовольственной безопасности КНР: инновации в сфере сельского хозяйства, развитие производственных возможностей в растениеводстве, совершенствование управленческих практик в аграрном секторе, стимулирование производства зерновых, инновационное развитие рынка продовольствия, повышение эффективности макроэкономического регулирования, развитие пищевой промышленности.

Профессор Е. Ф. Авдокушин [3] раскрывает основные направления и инструменты ликвидации цифрового разрыва между городской и сельской местностью КНР, а также аспекты цифровой модернизации сельского хозяйства страны. Особое внимание ученый уделяет развитию «зеленого» сельского хозяйства и формированию «зеленого» образа жизни в сельской местности КНР.

Р. Хазиев [4] исследует процессы и направления развития аграрного сектора Китая с акцентом на цифровизацию, развитие сельского образования, государственную поддержку и экологическую устойчивость.

¹ Цели в области устойчивого развития. Текст : электронный // Официальный сайт Организации объединенных наций: [сайт]. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (дата обращения: 21.12.2024).

² О положении в области интеллектуальной собственности в мире. География инноваций: локальные центры и глобальные сети : Доклад 2019 // Официальный сайт Всемирной организации интеллектуальной собственности: [сайт]. URL: <https://www.wipo.int/wipr/ru/> (дата обращения: 23.12.2024).

Цель исследования автора заключается в анализе текущих реформ и их влияния на продуктивность и качество жизни в сельских районах. Результаты показывают, что, несмотря на достижения, остаются вызовы, такие как неравномерное развитие регионов и необходимость адаптации к климатическим изменениям. Следует отметить фундаментальные исследования ученых Василия Ерохина и Тяньмина Гао [5], которые изучали статистические данные сельскохозяйственного производства Китая, в том числе урожайность основных сельскохозяйственных культур, общий объем производства сельскохозяйственной продукции, экспорт, импорт и сальдо внешней торговли сельскохозяйственной продукцией и продовольствием в Китае. Также они выделили семь условий устойчивости продовольственной безопасности КНР и стратегические направления национальной политики в этой сфере. Конечной целью их исследования было определение условий устойчивости продовольственной безопасности Китая.

Ученые А. Ю. Мамычев, С. А. Складорова [9], Н. М. Матвейчук, Ю. Н. Сотсков, А. Ю. Михайлов [10] посвятили свои исследования последним трендам в области цифровизации и роботизации сельского хозяйства Китая. В частности, Алексей Мамычев и Софья Складорова целью своего исследования поставили углубленное изучение направлений инновационной политики КНР в аграрном секторе. Для достижения поставленной цели ученые изучили направления и приоритеты государственной аграрной политики КНР, выделили основные проблемы и перспективы «умной» аграрной политики КНР, а также изучили опыт интеграции науки и практики в аграрной политике Китая. Кроме того, некоторые международные организации (ООН, ВТО, Группа Всемирного банка) проводят множественные исследования по феномену быстрого развития Китая. В их исследованиях, в частности, приводятся основные факторы, за счет которых Китай является наиболее развитой цифровой экономикой с мощным аграрным сектором.

Целью нашего исследования является обобщение китайского опыта цифровизации и разработок стартапов в аграрном секторе.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Статья опирается на официальные международные источники, в том числе Отчет о глобальных инвестициях в агропромышленные технологии (2008–2022 годы), Программу развития Китая (2008–2023 годы), а также данные исследований российских и китайских ученых в области спутниковых и дроновых технологий для аграрного сектора КНР.

В статье использованы аналитический, статистический, графический методы исследования, а также метод сравнительного анализа. Проведен анализ статистических данных о мировых инвестициях в агропищевые технологии, цифровой экономике Китая за 2008–2023 годы. Статистические данные систематизированы с помощью таблиц и графиков, что позволяет проследить динамику изменений в сфере технологического развития. Используются данные о структурных вызовах, такие как раздробленность земель, технологическая доступность и цифровой разрыв между сельской и городской местностью Китая. Метод сравнительного анализа использован для сравнения объемов инвестиций по странам, а также уровней проникновения цифровых технологий в городской и сельской местности и динамики развития агротехнологий.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Несмотря на стратегическую важность аграрного сектора для национальных экономик и глобальной стабильности, инвестиции в агропродовольственные технологические стартапы в 2023 году достигли самого низкого уровня за последние шесть лет. Доля венчурного капитала, направленного на агропродовольственные технологии, снизилась до 5,5 % в 2023 году по сравнению с 6,7 % в 2022 году и 7,6 % в 2021 году. Общий объем инвестиций в агротехнологические стартапы в 2023 году составил 15,6 млрд долларов, что на 49,2 % меньше по сравнению с 30,5 млрд долларов в 2022 году (рисунок 1).

Китай является одним из лидеров по развитию и инвестициям в AgriTech- и FoodTech-технологии. В 2023 году инвестиции Китая в агропищевые технологии составили 1,3 млрд долларов США, в то время как, например, инвестиции Канады в это же направление составляют 416 млн долларов США. В 2023 году ВВП Китая вырос на 5,2 %, достигнув 17,5 трлн долларов США. Руководство страны планирует реализовать ряд целевых мер по созданию более благоприятных условий для развития цифровой экономики. Основные направления включают усовершенствование инфраструктуры данных, улучшение институциональных систем и содействие рыночному распределению ресурсов данных. Особое внимание уделяется развитию инновационных возможностей платформенных компаний и обеспечению устойчивого роста экономики платформ.

Цифровая экономика Китая уже много лет занимает второе место в мире и развивается быстрыми темпами и в 2022 году составила 50,2 трлн юаней, что на 10,2 % больше, чем в 2021 году, доля цифровой экономики в ВВП возросла до 41,5 % (рисунок 2).

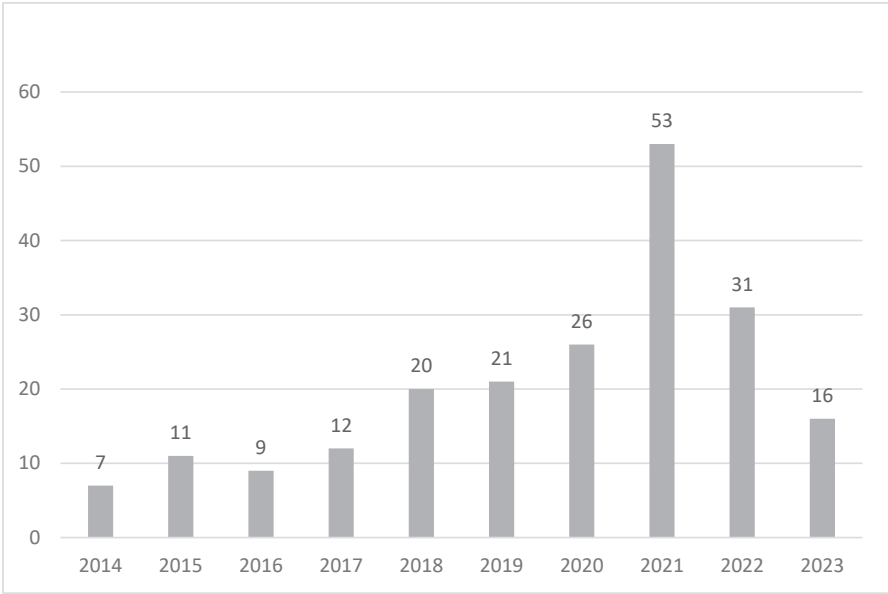


Рисунок 1
Мировые инвестиции в агропищевые технологии, млрд долл США ³

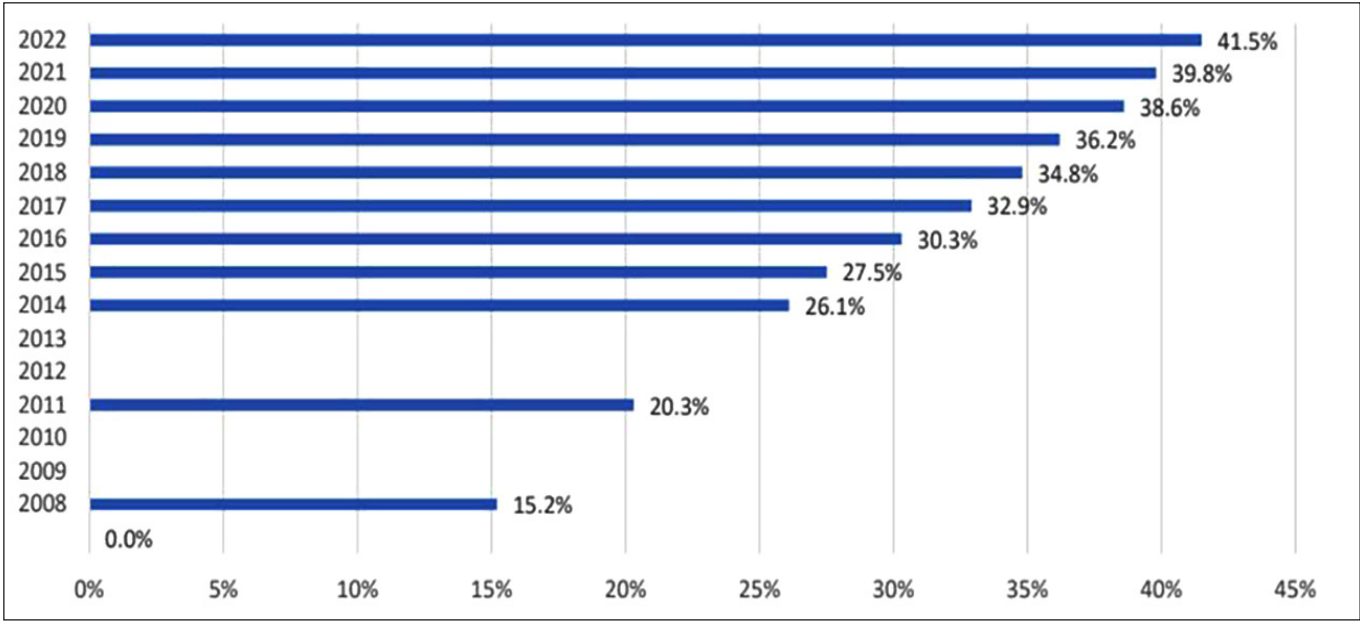


Рисунок 2
Цифровая экономика Китая, % от ВВП ⁴

³ Global AgriFoodTech Investment Report 2024. Agfunder. URL: https://cdn.asp.events/CLIENT_Dubai_Wo_4B15F265_5056_B739_54F3125D47F0BC95/sites/GulfoodGreen24/media/2024/agfunder-global-agrifoodtech-investment-report-2024.pdf (дата обращения: 05.01.2025).

⁴ China in numbers. United Nations Development Programme China // Официальный сайт Организации объединенных наций: [сайт]. URL: <https://www.undp.org/china> (дата обращения: 05.01.2025).

Но, несмотря на сверхбыстрые темпы цифровизации, для Китая остается актуальной проблема цифрового разрыва между сельской и городской местностью. Этот фактор в некоторой степени сдерживает развитие инноваций и диджитализации в аграрном секторе Китая.

В 2023 году уровень проникновения Интернета в городах и селах составил 85,1 и 60,5 % соответственно. Но позитивным является тот факт, что цифровой разрыв между городами и селами быстро снижается начиная с 2018 года (рисунок 3).

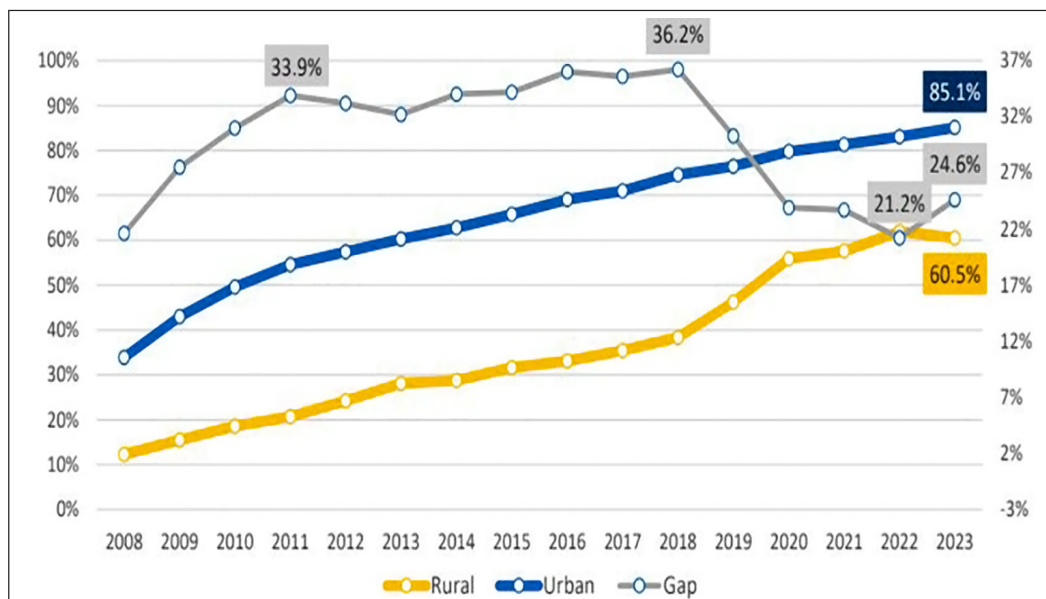


Рисунок 3

Уровень проникновения интернета в городской и сельской местности Китая ⁴

По мере улучшения инфраструктуры в сельской местности многие деревни в стране переходят на цифровые технологии, а с ускорением применения цифровых технологий в сельских районах меняются и способы сельскохозяйственного производства. Распространение мобильного интернета позволило большему числу сельских жителей страны, в частности китайских фермеров, приобщиться к цифровой жизни. Так, с помощью мобильных приложений фермеры могут в режиме реального времени анализировать состояние своих посевов и окружающей среды [11–13].

Второй проблемой, которая препятствует еще более активной цифровизации сельскохозяйственного сектора Китая, является «раздробленность» земель. Более 90 % аграрного бизнеса в Китае представлено мелкими фермерами. Таким хозяйствам часто не хватает ресурсов для модернизации оборудования, не говоря уже об инвестициях в современные технологии. Решение этих проблем зависит от доступности технических решений, что требует привлечения государственных субсидий и развития государственно-частного партнерства [7].

Следует отметить, что значительная доля потенциала устойчивости к сельскохозяйственным рискам в Китае обеспечивается государственными инициативами. Правительство субсидирует страховые программы, внедряет интеллектуальные сельскохозяйственные технологии и предоставляет их фермерам. В этом контексте фермеры являются конечными пользователями, в то время как правительство выступает основным «заказчиком». Благодаря поддержке первоначальных инвестиций

в передовые агротехнологии эти меры снижают финансовое бремя для мелких фермеров, способствуя внедрению ими инновационных решений [7].

Китай имеет огромное количество интересных цифровых решений, которые обеспечивают проникновение диджитал-инноваций в аграрный сектор страны. Рассмотрим некоторые из них.

В 2015 году Китай запустил Национальную облачную платформу сельскохозяйственных технологий и образования. Эта цифровая платформа способствует обмену знаниями и самостоятельному обучению среди сельскохозяйственных работников. Фермеры могут подавать данные о своих посевах, вредителях сельскохозяйственных культур, условиях на полях, а в обмен получают доступ к онлайн-курсам, диагностическим инструментам на базе искусственного интеллекта и горячим линиям поддержки [9].

Стартапы, использующие искусственный интеллект, позволяют фермерам определять виды насекомых по обычной фотографии со смартфона и получать рекомендации по применению пестицидов для защиты урожая. Кроме того, правительство в рамках государственных программ поддержки аграрного сектора отправляет специализированные группы экспертов в регионы, пострадавшие от стихийных бедствий или имеющие низкие показатели сельскохозяйственного производства, чтобы оказывать поддержку на местах и способствовать внедрению передовых агротехнологий [9; 14; 15].

Для цифровизации аграрного сектора Китая уже около 10 лет используются спутниковые технологии. Так, основанная в 2016 году китайская компания ICAN является лидером в сфере интеллектуальных услуг принятия решений по сельскохозяйственному сектору в Китае. ICAN самостоятельно разработала платформу обширных данных «iCAN» на основе спутниковых технологий и технологий БПЛА. Компания использует спутниковые изображения для оценки урожая, наличия и состояния имущества фермеров, что, в частности, позволяет предоставлять банкам данные об активах и доходах, облегчая таким образом доступ к кредитам для фермеров без традиционных подтверждений доходов.

Китайские компании YIMUTIAN и BRIC Agricultural Information Technology демонстрируют, как технологии геоинформационных систем (ГИС) и аналитики пространственных данных могут решать ключевые рыночные вызовы в аграрном секторе и эффективно сотрудничать с банковскими и страховыми компаниями. Компания YIMUTIAN, основанная в 2011 году, является ведущей цифровой платформой для торговли сельскохозяйственной продукцией в Китае. Она специализируется на решении проблемы сложности продаж, которая часто возникает у фермеров. Компания революционизировала торговлю сельскохозяйственными товарами, оцифровав всю цепь поставок – от производства до дистрибуции ⁵.

Из года в год в Китае возрастает популярность сельскохозяйственных дронов, наблюдается увеличение инвестиций в дронные технологии для аграрного сектора. Так, в 2020 году в аграрном секторе страны использовались 50 000 единиц дронов. Для сравнения, в 2017 году было использовано всего 4250 дронов. По состоянию на конец 2023 года количество сельскохозяйственных дронов в стране превысило 200 тыс. Лидерами рынка сельскохозяйственных дронов являются DJI Agriculture и XAG, удерживающие вместе более 90 % рынка [9]. Ожидается, что рынок сельскохозяйственных дронов в Китае достигнет прогнозируемого дохода в размере 889,5 млн долларов США к 2030 году. При этом совокупный годовой темп роста китайского рынка сельскохозяйственных дронов составит 26,4 % в период с 2025 по 2030 год. Самым прибыльным сегментом рынка дронов являются летательные аппараты с фиксированным крылом, которые демонстрируют самый быстрый рост в течение прогнозируемого периода.

В 2019 году в кодекс профессиональной классификации Китая была добавлена новая профессия, получившая название «оператор невоенных дронов (пилотирование

дронов)». Операторы дронов управляют летательными аппаратами для выполнения заранее определенных полетных задач. По данным Управления гражданской авиации КНР, к концу 2023 года в Китае было 929 000 зарегистрированных пользователей дронов, 1,3 миллиона зарегистрированных дронов и 194 400 действующих лицензий операторов (пилотов) дронов. Чаще всего дроны используются для опрыскивания сельскохозяйственных угодий с целью защиты сельскохозяйственных культур от вредителей. Неоспоримым является тот факт, что дроны имеют массу преимуществ по сравнению с ручным опрыскиванием сельскохозяйственных культур. Среди преимуществ следует отметить улучшенный тип распыления (в 30–60 раз эффективнее ручного опрыскивания), по данным ведущего китайского производителя беспилотников DJI, отсутствие контакта человека с удобрениями во время обработки, снижение затрат на рабочую силу [9].

Обычная практика для Китая, когда оператор дрона оказывает услуги по обработке полей большому количеству мелких фермеров. Операторы дронов, как и фермеры, зависят от погоды. Дождь разбавляет химикаты, сильный ветер приземляет дроны, а высокие дневные температуры воздуха заставляют останавливать работу, так как при таких погодных условиях распыленные химикаты испаряются, что значительно снижает эффективность обработки. Опытные китайские операторы дронов умеют работать ночью. Ночное распыление предотвращает фитотоксичность, вызванную жарой, и снижает химическое испарение. Кроме того, некоторые вредители ведут ночной образ жизни, что делает ночное распыление более эффективным. При этом пилотирование дронов по ночам сопряжено с риском аварии и вынужденного ремонта.

Современные digital-инновации в аграрном секторе Китая не ограничиваются аграрными дронами и спутниковыми технологиями. Например, в конце 2023 года в Китае была запущена первая в мире 20-этажная овощная ферма, управление которой возложено на алгоритмы искусственного интеллекта. Комплекс располагается в городе Чэнду в провинции Сычуань. Специальная система, использующая различные датчики и передовые технологии, отвечает за мониторинг, анализ и оптимизацию ключевых параметров окружающей среды. Это позволяет создать оптимальные условия для выращивания культур. Многоярусная вертикальная ферма дает возможность многократно повысить объемы урожая в расчете на квадратный метр площади по сравнению с традиционным горизонтальным земледелием.

⁵ Product and Services YIMUTIAN. Official page of the company // Официальный сайт Организации объединенных наций: [сайт]. URL: <https://tianji.ymt.com/#/> (дата обращения: 11.01.2025).

По мере улучшения инфраструктуры в сельской местности многие деревни в Китае переходят на цифровые технологии. Фермеры с помощью смартфонов могут в режиме реального времени отслеживать условия в теплицах (температуру, влажность воздуха и др.) и при необходимости корректировать их значения. В целом, традиционные концепции и методы сельскохозяйственного производства преобразовываются благодаря внедрению цифровых технологий.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В статье проиллюстрированы быстрые темпы цифровизации КНР. Показана статистика ежегодного роста цифровой экономики Китая в % от ВВП. Общий рост цифровой экономики Китая за 14 лет (с 2008 по 2022 г.) составил более 25 % от ВВП. За этот же период исследован цифровой разрыв между городской и сельской местностью Китая. Цифровой разрыв между городами и селами быстро снижается начиная с 2018 года. Описаны спутниковые и дроновые технологии, а также технологии на основе искусственного интеллекта, которые активно используются в аграрном секторе Китая. Акцент сделан на анализе использования сельскохозяйственных дронов. Установ-

лено, что сельскохозяйственная индустрия беспилотников в Китае помогает значительно преобразовывать сельское хозяйство. Проанализированный в статье китайский опыт внедрения digital-инноваций в аграрный сектор может активно применяться малыми хозяйственными формами аграрного сектора РФ, так как аграрный сектор КНР представлен в своем большинстве именно малыми хозяйственными формами. Обширное применение сельскохозяйственных дронов отечественными фермерами поможет значительно преобразовать ведение сельского хозяйства, в том числе снизит затраты на обработку посевов и повысит рентабельность производства.

Вклад авторов

И. В. Застрожникова: обоснование концепции исследования, составление методологии исследования, сбор и верификация данных, проведение исследования, обобщение результатов исследования, формулировка выводов.

С. В. Кальченко: обзор литературных источников, расчеты, подготовка и редактирование текста, оформление рукописи, курирование метаданных.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES

- Белоглазов Г.П. Продовольственная безопасность Китая и ее российский вектор. *Россия и АТР*. 2007;3(57):75-83. EDN JJWYPP
Beloglazov G.P. Food security of China and its Russian vector. *Russia and the Asia-Pacific Region*. 2007;3(57):75-83. EDN JJWYPP
- Казанин М.В. Стратегия обеспечения продовольственной безопасности КНР: вызовы и пути их решения. *Этносоциум и межнациональная культура*. 2015; 3(81):167-171. EDN TXVFCJ
Kazanin M.V. PRC'S food security strategy: challenges and solutions. *Ethnosocium and interethnic culture*. 2007;3(57):75-83. EDN JJWYPP
- Авдокушин Е.Ф., Жуй В. Цифровизация села в Китае. *Мир новой экономики*. 2021;4:6-15. <https://doi.org/10.26794/2220-6469-2021-15-4-6-15> EDN HPXOAL
Adokushin E.F., Zhui V. Rural digitalization in China. *The World of New Economy*. 2021;15(4):6-15. <https://doi.org/10.26794/2220-6469-2021-15-4-6-15> EDN HPXOAL
- Хазиев Р.Р. Модернизация сельского хозяйства в КНР. *Молодой ученый*. 2024;24(523):237-239.
Khaziev R.R. Modernization of agriculture in China. *A young scientist*. 2024;24 (523):237-239.
- Ерохин В.Л., Гао Т. Продовольственная безопасность Китая: современное состояние и стратегические ориентиры. *Маркетинг и логистика*. 2019;5(25):12-32.
Erokhin V., Gao T. Food Security of China: Current Situation and Strategic Guidelines. *Marketing and Logistic*. 2019;5(25):12-32.
- Сунь Ц. Современное сельское хозяйство провинции Хэйлунцзян (КНР) как национальная модель развития. *Власть и управление на Востоке России*. 2019;2(87):36-41. <https://doi.org/10.22394/1818-4049-2019-87-2-36-41> EDN UQKRNG
Sun Tse. Modern agriculture of the Heilongjiang Province (China) as a national model of development. *Power and Administration in the East of Russia*. 2019;2(87):36-41. <https://doi.org/10.22394/1818-4049-2019-87-2-36-41> EDN UQKRNG

7. Liu M., FangMX., Ren J. Accelerating the modernization of agriculture and rural areas in China. *China Agricultural Economic Review*. 2023;4:871-880. <https://doi.org/10.1108/CAER-04-2023-0092>
8. Чеботарева Е.Н. Зарубежный опыт социально-экономического развития сельских территорий. *Индустриальная экономика*. 2024;5:146-157. <https://doi.org/10.47576/2949-1886.2024.5.5.022> EDN QOTKFK
Chebotareva E.N. Foreign experience of socio-economic development of rural areas. *Industrial Economics*. 2024;5:146-157. <https://doi.org/10.47576/2949-1886.2024.5.5.022> EDN QOTKFK
9. Мамычев А. Ю., Склярова С. А. Цифровизация и роботизация сельского хозяйства в современном Китае: основные приоритеты, направления инновационной политики государства. *Advances in Law Studies*. 2020;5:139-155. <https://doi.org/10.29039/2409-5087-2020-8-5-134-138>
Mamychev A. Yu., Sklyarova S. A. Digitalization and robotization of agriculture in modern China: the main priorities and directions of the state's innovation policy. *Advances in Law Studies*. 2020;5:134-138. <https://doi.org/10.29039/2409-5087-2020-8-5-134-138>
10. Матвейчук Н.М., Сотсков Ю.Н., Михайлов А.Ю. Обзор и перспективы развития управления информационными технологиями в сельском хозяйстве Российской Федерации, Китая и Белоруссии. *E-Management*. 2024;3:4-19. <https://doi.org/10.26425/26583445-2024-7-3-4-19>
Matsveichuk N.M., Sotskov Yu.N., Mikhailov A.Yu. Overview and prospects of information technology management in agriculture in the Russian Federation, China and Belarus. *E-Management*. 2024;3:4-19. <https://doi.org/10.26425/26583445-2024-7-3-4-19>
11. Мамонкина Е.В. Проблемы занятости и доходов сельского населения в условиях цифровой трансформации экономики. *Вестник НГИЭИ*. 2023;12(151):104-112. <https://doi.org/10.24412/2227-9407-2023-12-104-112>
Mamonkina E.V. Problems of employment and income of the rural population in the context of digital transformation of the economy. *Bulletin NGIEI*. 2023;12(151):104-112. <https://doi.org/10.24412/2227-9407-2023-12-104-112> EDN SNYJKN
12. Советова Н.П. Цифровизация сельских территорий: от теории к практике. *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. 2021;2:105-124. <https://doi.org/10.15838/esc.2021.2.74.7> EDN QAWQTU
Sovetova N.P. Rural territories' digitalization: from theory to practice. *Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*. 2021;2:105-124. <https://doi.org/10.15838/esc.2021.2.74.7> EDN QAWQTU.
13. Шамин А.Е., Проваленова Н.В. Организационно-экономические условия развития социальной инфраструктуры сельских территорий. *Вестник НГИЭИ*. 2020;2(105):77-89 EDN XAKNZN
Shamin A.Y., Provalenova N.V. Organizational and economic conditions for the development of social infrastructure in rural areas. *Bulletin NGIEI*. 2020;2(105):77-89. EDN XAKNZN
14. Александрова Ю.С. Формирование концепции управления развитием социальной инфраструктуры опорных и прилегающих сельских территорий. *Форпост науки*. 2024;4:4-9. <https://doi.org/10.22394/sp244.01> EDN QUIDBW
Alexandrova Yu.S. Formation of Management Concept of the Development of Social Infrastructure of Supporting and Adjacent Rural Areas. *Science Outpost*. 2024;18 (4):4-9. <https://doi.org/10.22394/sp244.01> EDN QUIDBW
15. Радченко М.В., Михно И.А. Трансформация сельскохозяйственного сектора: роль цифровых платформ в устойчивом развитии сельхозтоваропроизводителей. *Вестник Академии знаний*. 2024;5(64):344-347. EDN EQBEHA
Radchenko M.V., Mikhno I.A. Transformation of the agricultural sector: the role of digital platforms in the sustainable development of agricultural producers. *Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2024;5(64):344-347. EDN EQBEHA

Возвратный лизинг как источник налоговых рисков

Бочкарева Татьяна Николаевна✉

Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ, Москва, Россия

<https://orcid.org/0009-0004-5649-5855>

✉tnbochkareva@mephi.ru

Никитинская Юлия Валентиновна

Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ, Москва, Россия

<https://orcid.org/0009-0003-3226-0579>

yvnikitinskaya@mephi.ru



<https://elibrary.ru/fbtrym>

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Бочкарева Т.Н., Никитинская Ю.В.
Возвратный лизинг как источник
налоговых рисков. *Исследование
проблем экономики и финансов.*
2025;1:3.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-3>

EDN FBTRYM

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие
явных и потенциальных конфликтов
интересов, связанных с публикацией
настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 04.11.2024

ДОРАБОТАНА: 23.02.2025

ПРИНЯТА: 24.02.2025

COPYRIGHT: © 2025 Бочкарева Т.Н.,
Никитинская Ю.В.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. Лизинг во всем своем многообразии все чаще используется в качестве источника финансирования деятельности хозяйствующих субъектов, активно привлекая внимание налоговых органов как потенциальный инструмент управления налоговой нагрузкой предприятия. Поэтому изучение и прогнозирование проявления возможных налоговых рисков при использовании лизинговых сделок, особенно возвратного лизинга, необходимо как для обоснования управленческих решений по применению тех или иных видов сделок, так и для повышения эффективности действующей системы экономической безопасности предприятия.

ЦЕЛЬ. Разработка мер по предотвращению случаев возникновения налоговых рисков в деятельности предприятия при использовании им лизинговых сделок, а также минимизации негативных последствий при их проявлении.

МЕТОДОЛОГИЯ. При проведении исследования использованы методы анализа нормативной базы по лизинговым сделкам, аналогии и логического подхода при отборе и изучении примеров арбитражной практики. В качестве источников информации выступают законодательные и подзаконные акты, материалы арбитражной практики и постановлений Пленума и Президиума ВАС РФ.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Анализ материалов арбитражной практики позволил выявить ряд ключевых ошибок налогоплательщиков при заключении и исполнении договоров в рамках сделок возвратного лизинга, основные претензии налоговых органов, аргументы, приводимые сторонами в судебном процессе, и позицию суда.

ВЫВОДЫ. Прогнозирование проявления конкретных видов налоговых рисков позволяет разработать профилактические мероприятия по снижению их последствий в деятельности налогоплательщика. Предложены меры по предварительной подготовке, обоснованию, документальному оформлению и контролю за исполнением сделки.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: лизинг, возвратный лизинг, финансовая аренда, налоговые риски



Leaseback as a Source of Tax Risks

Tatiana N. Bochkareva✉

National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0009-0004-5649-5855>

✉tnbochkareva@mephi.ru

Yuliya V. Nikitinskaya

National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0009-0003-3226-0579>

yvnikitinskaya@mephi.ru

TO CITE:

Bochkareva T.N., Nikitinskaya Yu.V.

Leaseback as a Source of Tax Risks.

Research in Economic and Financial Problems. 2025;1:3.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-3>

EDN FBTRYM

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 04.11.2024

ACCEPTED: 23.02.2025

PUBLISHED: 24.02.2025

COPYRIGHT: © 2025 Bochkareva T.N.,
Nikitinskaya Yu.V.

ABSTRACT

INTRODUCTION. Leasing in all its diversity is increasingly used as a source of financing for the activities of business entities; it attracts the attention of tax authorities as a potential tool for managing the enterprises tax burden. The study and forecasting of the manifestation of possible tax risks when using leasing transactions, especially reverse leasing, is necessary for a systematic understanding of the issue. It is required both to justify management decisions on the application of certain types of transactions, and to increase the current system effectiveness of the economic security in enterprises.

THE PURPOSE of the study is to develop measures for prevention the occurrence of tax risks in business activities when using leasing transactions, as well as to minimize negative consequences when they occur.

METHODOLOGY. The research uses methods of analysis, synthesis, analogy, logical approach, etc. The sources of information are legislative and by-laws, materials of arbitration practice and resolutions of the Plenum and Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation.

RESULTS. The analysis of arbitration practice materials revealed several key mistakes of taxpayers: faulty concluding and executing contracts in the framework of leaseback transactions, the main claims of tax authorities, arguments given by the parties in the lawsuit and the position of the court.

CONCLUSIONS. Forecasting the manifestation of certain types of tax risks makes it possible to develop preventive measures to reduce their consequences in the taxpayer's activities. We proposed measures for preliminary preparation, justification, documentation and control over the execution of the transaction.

KEYWORDS: leasing, leaseback, finance lease, tax risks



ВВЕДЕНИЕ

Лизинг – финансовая аренда – способ финансирования деятельности предприятия, регламентируемый рядом статей Гражданского кодекса РФ¹ и Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 № 164-ФЗ. За счет применения лизинговых сделок осуществляются инвестиции во внеоборотные активы компании. Приобрести дорогостоящее имущество за счет собственных средств означает единовременный вывод из оборота крупной суммы, которая в этот момент может быть нужна для обеспечения бесперебойности производственного процесса: например, для покупки сырья и оплаты труда работников [1]. Привлечение для этой же цели кредитных средств не всегда возможно: во-первых, кредитоспособность заемщика может быть недостаточной, поэтому банковский процент будет высоким, во-вторых, под большой объем кредитования, как правило, необходимо дорогостоящее обеспечение. Обычная аренда тоже не всегда целесообразна, поскольку дорогостоящее оборудование, как правило, является уникальным, производится под заказ конкретного потребителя и в аренду не сдается. В этой ситуации лизинг – прекрасный выход: хоть собственность на имущество и не переходит лизингополучателю до окончания договора, но, во-первых, он получает именно то оборудование, которое ему было нужно, во-вторых, арендные платежи все же выгоднее привлечения заемных средств.

Форма возвратного лизинга была создана в 70-х годах XX века во Франции. Изначально целью разработки было стимулирование инвестиций в рынок недвижимости. Суть этой формы лизинговой сделки состоит в следующем: шаг первый – собственник имущества продает его лизинговой компании; шаг второй – лизинговая компания передает это имущество бывшему собственнику в финансовую аренду (лизинг). В выигрыше остаются, как правило, обе стороны: лизинговая компания приобретает имущество, затраты на приобретение которого в полном объеме в течение нескольких лет будут компенсированы получением лизинговых платежей; лизингополучатель, с одной стороны, получает денежные средства на пополнение оборотных активов, с другой – продолжает использовать необходимые ему основные средства в штатном режиме; обе стороны могут использовать те налоговые преимущества, которые предусмотрены положениями Налогового кодекса РФ².

За последнее десятилетие правовым, финансовым и организационно-экономическим аспектам лизинга посвящены исследования многих ведущих отечественных специалистов [2]. Но в большей степени внимание исследователей сфокусировано либо на документальном оформлении и учете лизинговых сделок [3; 4], либо на анализе и оценке финансового состояния лизинговых компаний [5–7]. Эта сосредоточенность на деятельности компаний-лизингодателей объяснима: будучи современным и высокоэффективным инвестиционным инструментом, лизинг функционирует в условиях определенных ограничений, накладываемых высокой зависимостью от заемного капитала, а также ролью, которую играют лизинговые компании в рамках создавших их финансово-промышленных или банковских групп. Поэтому очень важно правовое и финансовое обеспечение стабильности этого сектора отечественной экономики.

Финансовые риски лизинга исследованы в работах Д. А. Коробейникова, С. Ю. Шалдохинной [8], К. А. Зарецкого [9]. Особенно следует отметить значимость работы Н. А. Овчаренко, С. И. Берлина, А. С. Воинова [10], в которой раскрыты:

- классификация рисков, присущих деятельности лизинговых компаний:
 - риск несбалансированной ликвидности;
 - риск неплатежа;
 - процентный риск;
 - валютный риск;
 - кредитный риск;
- критерии определения наиболее проблемных с точки зрения проявления рисков аспектов лизинговой сделки;
- последовательность подготовки и осуществления лизинговых сделок.

Анализ деятельности лизингополучателя проводится, как правило, через призму его соответствия требованиям лизингодателя. С этой точки зрения основным риском в деятельности лизингополучателя является риск неплатежеспособности [11]. А вот исследования на тему налоговых рисков в сфере лизинга, к сожалению, представлены очень скупо. В большей степени они посвящены особенностям налогообложения [12], спорным ситуациям налогового регулирования лизинговых сделок [13], рискам налоговой оптимизации [14].

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации от 26.01.1996 № 14-ФЗ. Часть 2, § 6 Финансовая аренда (лизинг). Ст. 665–670. Текст : электронный // ГАРАНТ.РУ: информационно-правовой портал. URL: <https://base.garant.ru/10164072/4602655661dbb60530fcd5a8b19658b5/> (дата обращения: 17.01.2025).

² Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Часть 2. Глава 25, Ст. 4, п. 1, абз. 4. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/?ysclid=m60kjht9gi167251993 (дата обращения: 17.01.2025).

Таким образом, обзор актуальных на сегодняшний день публикаций на тему рисков в сфере лизинговой деятельности раскрывает недостаточную освещенность проблем одного из важнейших видов рисков – налоговых рисков, недостаточный учет которых может нанести серьезный ущерб, с одной стороны, государственному бюджету, с другой – хозяйствующему субъекту, а при более обобщенном подходе – экономике России в целом.

Целью исследования является расширение представлений о причинах и источниках налоговых рисков, а также разработка мер по предотвращению случаев их возникновения в деятельности предприятия при использовании им лизинговых сделок, а также минимизации негативных последствий при их проявлении. Поскольку классификация видов лизинговых сделок достаточно обширна, а каждый из этих видов имеет свои особенности, в том числе и в проявлении налоговых рисков, то в качестве объекта исследования был выбран возвратный лизинг – один из наиболее спорных видов с точки зрения налоговых органов.

Актуальность выбранной для исследования темы определяется тем, что, с одной стороны, растет число лизинговых операций в практике ведения деятельности хозяйствующих субъектов, с другой – увеличивается количество претензий к ним налоговых органов. Причиной противоречий между участниками налоговых правоотношений налогоплательщики, как правило, называют недостаточную корреляцию положений гражданского и налогового законодательства в части лизинга. А налоговые органы считают основной причиной возникающих противоречий стремление хозяйствующих субъектов к управлению налоговой нагрузкой за счет применения лизинговых сделок. По мнению авторов данного исследования, причина состоит в некорректном прочтении и трактовке положений законодательных актов преимущественно налогоплательщиками. Поэтому обеспечение безопасности применения лизинговых сделок с точки зрения минимизации налоговых рисков и их последствий является одной из важнейших задач соответствующих подразделений предприятия-лизингополучателя, которые занимаются подготовкой, оформлением и реализацией сделок.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Методический подход к выявлению налоговых рисков, возникающих при использовании сделок возвратного лизинга, базируется на анализе положений основных

законодательных актов в части лизинговых операций, положений НК РФ, материалов ФНС и Департамента налоговой и таможенной политики Министерства финансов России, а также арбитражной практики и постановлений Пленума и Президиума ВАС РФ, и предполагает выработку обоснованных рекомендаций и алгоритма их применения.

В настоящее время возвратный лизинг находит широкое применение во многих странах мира, но в российских законодательных актах эта форма сделки явно не прописана. Только в Федеральном законе № 164-ФЗ³ есть упоминание о том, что продавец имущества может одновременно выступать в качестве лизингополучателя этого же имущества. Именно на этом условии и базируется применение формы возвратного лизинга в России.

Следует отметить, что и понятие «налоговые риски» никак не закреплено в законодательстве [15; 16; 17], но, тем не менее, способно нанести существенный финансовый и репутационный ущерб хозяйствующему субъекту. Коротко суть налоговых рисков можно сформулировать в виде формулы «доначисления + штрафы + пени». В более развернутом виде налоговые риски – это вероятностная величина потерь предприятия за счет доначисления налогов и связанных с этим штрафных санкций [18]. Несмотря на абсолютную легитимность лизинговых сделок они вызывают негативную реакцию налоговых органов, так как применение этой формы финансирования деятельности налогоплательщика оказывает весьма ощутимое влияние на величину налоговых отчислений, перечисляемых налогоплательщиком в бюджет. Поэтому изначально каждая лизинговая сделка, а в форме возвратного лизинга особенно, рассматривается налоговиками как схема минимизации налогов в лучшем случае или ухода из-под налогов – в худшем.

Для иллюстрации проявления налоговых рисков при реализации сделок возвратного лизинга в работе представлены результаты анализа двух арбитражных дел. Одно из них рассматривалось в Арбитражном суде Красноярского края по иску ЗАО «Сибирь-1» к МИФНС № 10 по Красноярскому краю. Другое – в Арбитражном суде Тюменской области по иску ОАО «Запсибгазпром» к ИФНС по г. Тюмени № 3. У каждого из этих дел свой эпилог. И выявление причин этих различий позволяет разработать мероприятия, необходимые для предотвращения ошибок и нивелирования их последствий.

³ О финансовой аренде (лизинге) : федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20780/?ysclid=m60kmwcyf8620702586 (дата обращения: 17.01.2025).

РЕЗУЛЬТАТЫ

Виды налоговых рисков

К основным налоговым рискам при применении лизинговых сделок следует отнести следующие:

1. Отказ в признании затрат по лизинговой сделке в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Основным аргументом налоговых органов при вынесении решения об отказе является понятие «экономическая обоснованность затрат». Оно вошло в практику взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами после введения в действие главы 25 НК РФ и говорит о том, что расходами, уменьшающими налоговую базу, признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика⁴.

При подготовке лизинговой сделки налогоплательщик-лизингополучатель, опираясь в своей деятельности на п. 4 ст. 28 Федерального закона № 164-ФЗ, который устанавливает включение лизинговых платежей в состав расходов, как правило, не вчитывается в положение ст. 252 НК РФ. Налогоплательщик видит только фразу о документальном подтверждении затрат и не задумывается об их обоснованности, т. е. экономической оправданности. Под экономической оправданностью затрат в случае налога на прибыль понимается, прежде всего, разумность их осуществления и наступление позитивных последствий.

2. Отказ в признании вычетов НДС, поступивших в составе лизинговых платежей.

В этом случае налоговые органы ссылаются на понятие, с одной стороны, экономической обоснованности

затрат в части отсутствия деловой цели, с другой – необоснованной налоговой выгоды, полученной при совершении сделки.

В соответствии с положениями налогового законодательства право на вычет НДС по поступившим товарно-материальным ценностям (ТМЦ) возникает только в том случае, когда приобретенные ТМЦ используются в НДС облагаемой деятельности⁵. С этой точки зрения получение экономии на налогах за счет уменьшения НДС к уплате не может считаться деловой целью, а налоговая экономия относится к категории необоснованной налоговой выгоды⁶ [15].

3. Доначисление налогов с разницы между рыночной ценой и ценой сделки.

Этот налоговый риск наиболее характерен для сделок возвратного лизинга: отклонение цены в меньшую от рыночной сторону может стать причиной обвинения предприятия-продавца в занижении налогооблагаемой базы при реализации имущества и повлечь за собой доначисление налогов с разницы между рыночной ценой и ценой сделки⁷. Казалось бы, отклонение цены продаваемого, а затем предоставляемого в лизинг имущества в большую сторону, приводящее к росту налоговых отчислений как по налогу на прибыль, так и НДС, не должно вызвать негативную реакцию со стороны налоговиков, но... С точки зрения контролирующих органов эта ситуация может рассматриваться как попытка занижения налоговых платежей лизингополучателя за счет повышенного размера лизинговых платежей, включаемых в расчеты налогооблагаемых баз. Очень часто этот налоговый риск возникает в сделках между взаимозависимыми лицами⁸. Сама по себе взаимозависимость не является правонарушением⁹. Создание дочерних и зависимых предприятий, как правило, пресле-

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Часть 2. Глава 25, Ст. 252, п. 1. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ef9b3e2f8e3046127b2ef57fccf5141b694e2138/ (дата обращения: 17.01.2025).

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Часть 2. Глава 25, Ст. 172. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/0e7d06cd02f01c1e2308e366e556095e2181ffd2/ (дата обращения: 17.01.2025).

⁶ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/?ysclid=m60ky3ty466433635/ (дата обращения: 17.01.2025).

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Ст. 40. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/1f8829844bd77b6f5cbe57cf035af7da0d22ef3c/?ysclid=m60l0bzgds209193581/ (дата обращения: 17.01.2025).

⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации». Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54617/?ysclid=m60l2733wu918156759/ (дата обращения: 17.01.2025).

⁹ О признании расходов для целей налогообложения прибыли организаций : письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 3 апреля 2017 г. № 03-03-06/1/19337. Текст : электронный // ГАРАНТ.РУ: информационно-правовой портал. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71574306/?ysclid=m60l6hrtgn221707518> (дата обращения: 17.01.2025).

дует цель укрепления позиций материнской компании. Однако потенциальная возможность использования компаниями Группы различных схем для оптимизации их налоговой нагрузки вызывает самое пристальное внимание у налоговиков к сделкам между ними.

4. Переквалификация лизинговой сделки.

Это один из тяжелейших налоговых рисков, который может объединить при своем проявлении все ранее описанные риски. Причиной возникновения этого риска чаще всего являются операции между взаимозависимыми лицами¹⁰, которые подлежат проверке и на наличие деловой цели, и на обоснованность расходов, и на соответствие цены сделки рыночной цене. Поэтому последствия проявления этого налогового риска могут быть если не катастрофическими, то наиболее приближенными к ним.

Практические примеры проявления налоговых рисков при совершении сделок возвратного лизинга

Пример 1. Судебный спор между ЗАО «Сибирь-1» и МИФНС № 10 по Красноярскому краю

В качестве примера проявления налоговых рисков на практике можно привести красивое раскрытие неправомерного применения сделки возвратного лизинга по иску ЗАО «Сибирь-1» к МИФНС № 10 по Красноярскому краю¹¹. Суть претензий заявителя – несогласие с решением налогового органа о доначислении сумм НДС и уменьшении убытка по налогу на прибыль в части действий налогоплательщика в рамках сделки возвратного лизинга.

В ходе судебного заседания ответчиком – МИФНС № 10 по Красноярскому краю – были представлены следующие доказательства фиктивности сделки:

- сделка возвратного лизинга была заключена между взаимозависимыми лицами: ООО «Агротех» – лизингодатель – приобрело оборудование по договору купли-продажи у ОАО «Саянмолоко». Затем это оборудование было передано в лизинг ООО «Сибирь-1», которое передало его в аренду ОАО «Саянмолоко»;
- реальные хозяйственные операции по передаче оборудования в лизинг между участниками сделки отсутствуют: договором лизинга предусмотрено, что лизингополучатель доставляет предмет лизинга до места

его эксплуатации самостоятельно, и при этом был указан адрес фактического местонахождения организации ОАО «Саянмолоко» – первоначального владельца и продавца оборудования. В ходе проверки налоговым органом сделан вывод о недоказанности транспортировки с территории открытого акционерного общества «Саянмолоко» приобретенного, реализованного и полученного в лизинг оборудования:

- поскольку оборудование является крупногабаритным и тяжеловесным, то для его транспортировки необходимо было получать специальное разрешение. В ответ на запрос налогового органа Министерство транспорта и дорожного хозяйства Республики Хакасия сообщило, что ни один из участников сделки разрешения на перевозку не получал;
- товарно-транспортные накладные и путевые листы на перевозку оказались поддельными;
- водители, указанные в сопроводительных документах, в организациях не работают;
- по заключению инспекции ГИБДД, автомобили, указанные в сопроводительных документах, физически не могли осуществить перевозку указанного оборудования, поскольку их габариты значительно превышают габаритные размеры транспортных средств;
- стоимость оборудования по договору купли-продажи и сумма лизинговых платежей по договору лизинга практически сопоставимы, разница составляет 226 500 руб. в пользу договора лизинга;
- движение денежных средств за поставленное оборудование носит формальный характер, оплата между взаимозависимыми лицами произведена безналичным путем через расчетный счет в один день, в одном и том же отделении банка. Наличие у всех участников сделки счетов в одном банке, скорость произведенных расчетов, «транзитный» характер проведения операций (в течение 1–2 рабочих дней) и практически идентичность сумм поступления и перечисления денежных средств указывают на наличие групповой согласованности проведения банковских операций между взаимозависимыми лицами;
- за проверяемый период ЗАО «Сибирь-1» понесены убытки от сдачи в аренду открытому акционерному обществу «Саянмолоко» оборудования, приобретенного в лизинг у общества с ограниченной ответственностью «Агротех» в размере 3 025 700,98 руб.;

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Часть 2. Ст. 150.3. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/cb7eee5d002075f6e672a265a20635101aa434d0/?ysclid=m60liwol5s470832463 (дата обращения: 17.01.2025).

¹¹ Решение Арбитражного суда Красноярского края от 04.05.2016. Дело № А33-10497/2015. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/Ebo48rN5dlh/?ysclid=m60lk7f22o108062009> (дата обращения: 17.01.2025).

- передача предмета лизинга в аренду третьему лицу осуществлена с нарушением законодательных норм ¹²: из протокола допроса свидетеля – директора ООО «Агротех» – следует, что сдача предмета лизинга в аренду произошла без письменного согласия лизингодателя;
- заключение договора лизинга между ООО «Агротех» и ЗАО «Сибирь-1» изначально противоречит законодательным нормам: лизинговые сделки подлежат обязательному контролю со стороны Федеральной службы по финансовому мониторингу ¹³, а ООО «Агротех» на дату заключения сделки на учете в МРУ Росфинмониторинга по СФО в качестве лизингодателя не состояло.

Учитывая всю совокупность представленных доказательств, Арбитражный суд согласился с доводами ответчика о том, что рассмотренная сделка представляет собой искусственную схему хозяйственных отношений, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды.

В чем же причины столь печального фиаско группы компаний? Их несколько:

- 1) незнание налогового законодательства:
 - получение налоговой выгоды не может быть деловой целью сделки [15];
 - фиктивный характер хозяйственных операций противоречит положению об экономической обоснованности понесенных затрат;
 - фиктивный документооборот не может быть подтверждением реальности понесения затрат по сделке;
- 2) незнание законодательных положений о лизинге: в соответствии с положениями ГК РФ и Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» любые действия с имуществом, передаваемым в лизинг, могут совершаться только с письменного разрешения лизингодателя ¹⁴;
- 3) незнание положений Федерального закона № 115-ФЗ: деятельность лизингодателя при совершении сделок на сумму, равную или превышающую законодательно установленный порог, подлежит обязательному контролю;

- 4) блестящая работа МИФНС № 10 по Красноярскому краю: с одной стороны, налоговый орган просто выполнил весь комплекс процедур, необходимых для подтверждения вынесенного решения; с другой стороны, вызывает восхищение та тщательность и логичность действий, которую налоговики продемонстрировали.

Пример 2. Судебный спор между ОАО «Запсибгазпром» и ИФНС по г. Тюмени № 3

В качестве еще одного примера можно рассмотреть арбитражную практику по иску ОАО «Запсибгазпром» к ИФНС по г. Тюмени № 3 ¹⁵. Суть иска – несогласие с решением налогового органа о доначислении налога на прибыль и штрафных санкций за 2016–2017 гг. В рамках сделки ОАО «Запсибгазпром» выступал одновременно в роли Продавца и Лизингополучателя имущества, а ООО «Запсибгазпром-Газификация» – в роли Покупателя и Лизингодателя.

Отказ налогового органа в признании лизинговых платежей расходами по налогу на прибыль основан на утверждении, что целью сделки было получение налоговой выгоды по налогу на прибыль за счет включения в налогооблагаемую базу лизинговых платежей. Этот вывод налоговики сделали на основании следующих обстоятельств:

- 1) ОАО «Запсибгазпром» как до, так и после продажи и передачи имущества в лизинг продолжало использовать его в целях извлечения дохода за счет сдачи в аренду третьему лицу;
- 2) право собственности на объект лизинга было переоформлено на Лизингодателя только через 9 месяцев после принятия его на баланс;
- 3) взаимные денежные транзакции между участниками сделки вызвали сомнение в реальности оплаты сделки.

Однако ходом судебного рассмотрения установлено:

- 1) в подтверждение обоснованности и безальтернативности принятого решения об использовании сделки возвратного лизинга заявителем были представлены предварительно, до начала сделки, подготовленные экономические расчеты. Расчеты были представле-

¹² Гражданский кодекс Российской Федерации от 26.01.1996 № 14-ФЗ. Ст. 615, п. 2. Текст : электронный // ГАРАНТ.РУ: информационно-правовой портал. URL: <https://base.garant.ru/10164072/ff34dc9e9c59cda62f5996f37bed632d/?ysclid=m60lphnbue630801462> (дата обращения: 17.01.2025).

¹³ О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : федеральный закон РФ от 07.08.2001 № 115-ФЗ. Ст. 6, п. 1, подп. 4, абз. 4. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/a6d3f0253809633c2805fc97e5040c9c9f2d22b5/?ysclid=m60luueex5695197400/ (дата обращения: 17.01.2025)

¹⁴ О финансовой аренде (лизинге) : федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ. Ст. 8, п. 2. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20780/?ysclid=m60kmwcyf8620702586/ (дата обращения: 17.01.2025).

¹⁵ Решение Арбитражного суда Тюменской области от 18.02.2020. Дело № А70-22894/2019. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/bbzyRfc8wXHJ/?ysclid=m60m2ozpge557481849/> (дата обращения: 17.01.2025).

ны в налоговый орган в составе возражений по Акту налоговой проверки, но налоговый орган не считал нужным учесть их при вынесении решения по результатам выездной налоговой проверки;

- 2) анализ счета 51 «Расчетный счет» за декабрь 2015 г. подтвердил, что ОАО «Запсибгазпром» не могло выполнить свои обязательства по кредиторской задолженности ввиду отсутствия необходимых денежных средств. Именно пополнение оборотных средств и явилось целью заключения договора возвратного лизинга;
- 3) с суммы дохода, полученного от совокупности сделок возвратного лизинга и сдачи имущества в аренду, в бюджет были начислены и уплачены соответствующие суммы налога на прибыль и НДС;
- 4) по поводу задержки в переоформлении права собственности на объект лизинга ОАО «Запсибгазпром» также дало вменяемое пояснение: причиной задержки был отказ Управления Росреестра в регистрации перехода права собственности на линейные объекты энергетики, которыми был представлен объект лизинга. Этот факт был подтвержден решением Арбитражного суда Тюменской области от 02.10.2015 Дело № А70-9108/2015, которое отменило отказ Росреестра.

Таким образом, ОАО «Запсибгазпром» представил необходимые доказательства того, что взаимозависимость участников сделки ни в коей мере не повлияла на ее результат. Учитывая это обстоятельство, а также то, что реальность сделки налоговым органом не оспаривалась, а все соответствующие налоговые платежи по НДС и налогу на прибыль налогоплательщиками перечислялись в бюджет своевременно, суд пришел к выводу, что сделка возвратного лизинга имеет экономический смысл, а требования, заявленные ОАО «Запсибгазпром», подлежат удовлетворению в полном объеме.

В чем же состоит причина выигрыша дела ОАО «Запсибгазпром»? Их, как и в предыдущем случае, тоже несколько:

- реальность сделки, что не оспаривалось даже налоговым органом;
- обоснованность принятия решения о выборе инструмента привлечения оборотных средств экономическими расчетами;
- правильное исчисление и своевременное перечисление в бюджет соответствующих сумм по НДС и налогу на прибыль.

ОБСУЖДЕНИЕ И ВЫВОДЫ

Используемый авторами методический подход к анализу теоретических и практических данных с использова-

нием конкретных примеров впервые применен к анализу арбитражной практики сделок возвратного лизинга с целью диагностики ключевых ошибок налогоплательщиков, как лизингодателей, так и лизингополучателей, при подготовке и реализации этого вида сделок. Представляется важным, что использование предлагаемого подхода поможет участникам сделки прогнозировать вероятность возникновения налоговых рисков на ранних этапах ее планирования и учитывать эту вероятность при разработке профилактических мер.

Следует отметить, что исследованиям налоговых рисков в сфере лизинга, особенно возвратного лизинга, уделяется слишком мало внимания как незначительным [7]. Однако рост роли этого вида сделок в качестве инструмента финансирования деятельности предприятия требует формирования научно-методической основы. Предложенный в данной работе методический подход является одним из первых и, к сожалению, немногих шагов в направлении научного исследования налоговых рисков.

Проведенные исследования свидетельствуют о том, что:

- недооценка роли налоговых рисков в деятельности хозяйствующих субъектов при реализации лизинговых сделок, прежде всего возвратного лизинга, может нанести серьезный финансовый ущерб как участникам сделки, так и бюджету;
- налоговые риски, как правило, проявляются в той или иной совокупности, поэтому их диагностика и профилактика требуют комплексного подхода на всех стадиях разработки, подготовки и реализации всех видов сделок;
- вероятность проявления налоговых рисков определяется не только положениями законодательства, но и особенностями действий участников сделки;
- диагностика налоговых рисков, как и налоговое планирование всех сделок, должно стать неотъемлемой частью стратегического и тактического планирования деятельности предприятия;
- профилактические мероприятия по диагностике, предотвращению и минимизации последствий проявления налоговых рисков должны входить в комплекс мер по обеспечению экономической безопасности.

Что же необходимо сделать, чтобы предотвратить наступление рассмотренных налоговых рисков или минимизировать их последствия? Для решения этой задачи авторами статьи предлагается следующий алгоритм действий:

- во-первых, перед заключением любой лизинговой сделки, а тем более сделки возвратного лизинга, необходимо подготовить ее обоснование. Посколь-

ку деловой целью этой сделки, скорее всего, является пополнение оборотных средств при сохранении возможности бесперебойного ведения производственного процесса, то необходимо рассмотреть и просчитать все варианты привлечения дополнительного финансирования. Это обоснование может иметь произвольную форму — от простой бухгалтерской справки до бизнес-плана, под реализацию которого привлекаются дополнительные источники финансирования. Созданием этого документа налогоплательщик делает главное — он, во-первых, подтверждает наличие деловой цели в своих действиях; во-вторых, демонстрирует целесообразность и разумность своего выбора, что, в-третьих, служит экономическим обоснованием расходов в виде лизинговых платежей, которые являются неотъемлемым условием договора лизинга;

- во-вторых, на стадии подготовки сделки необходимо проверить соответствие цены сделки ее рыночному уровню. Максимально обезопасить себя в этом случае налогоплательщик может за счет привлечения независимого оценщика;
- в-третьих, тщательное документальное оформление сделки. Анализ арбитражной практики свидетельствует о том, что лучшим вариантом документооборота будет заключение двух договоров: сначала договор купли-продажи, который оформит переход права собственности на реализуемое имущество к покупателю; затем договор лизинга между покупателем имущества, который в этом договоре выступает в качестве лизингодателя, и лизингополучателем, в качестве которого выступает бывший владелец этого имущества¹⁶. Если говорить о времени заключения договоров, то здесь никаких законодательных ограничений не существует, и суды

не видят нарушений в том, что оба договора заключены одной и той же датой или между датами заключения существует определенный временной интервал¹⁷.

Возникает правомерный вопрос: почему таким, казалось бы, очевидным и банальным аспектам придается столь важное значение? Ответ однозначный: оправдываться всегда тяжелее, чем подтверждать свою правоту. Вышеперечисленные шаги, свидетельствующие о правомерности позиции налогоплательщика, требуют определенного времени и внимания, поэтому они могут быть совершены только ДО заключения сделки. Тех пяти — семи дней, которые предоставляются налоговым органом для представления запрошенной информации, конечно же не хватит для вдумчивой проработки обоснования сделки, да и независимый оценщик вряд ли согласится подписывать заключение о соответствии цены рыночному уровню задним числом, так как дорожит своей репутацией.

Вклад авторов

Т. Н. Бочкарева – проведение исследования, написание черновика, создание рукописи и её редактирование.

Ю. В. Никитинская – концептуализация.

¹⁶ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 06.12.2013 № Ф03-5969/2013 по делу № А37-307/2013. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ADV&n=75457&ysclid=m60m785v7c842722326#1ApE8aUGqtkBLza2/> (дата обращения: 17.01.2025).

¹⁷ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.10.2010 № 09АП-22580/2010-АК по делу № А40-46411/10-13-246. Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB&n=187508&ysclid=m60m8t03eo426689492#uM8F8aUkLq0ZHhGA/> (дата обращения: 17.01.2025).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

1. Погребцова Е.А. Проблемы и перспективы развития лизинга. *Политика, экономика и инновации*. 2021;1(41):1-11. Pogrebtsova E.A. Problems and prospects of leasing development. *Politics, Economics and Innovation*. 2021;1(41):1-11.
2. Ковалев В.В. Лизинг в России: теория и мифы. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2011;4:88-98. Kovalev V.V. Leasing in Russia: theory and myths. *St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2011;4:88-98.
3. Мотовилов О.В. Финансовая аренда: Особенности законодательного регулирования и экономические выгоды применения. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2005;2:126-136. Motovilov O.V. Finance Lease: Features of Legislative Regulation and Economic Gains of Application. *St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2005; (2):126-136.

4. Ковалев В.В. *Учёт, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика*. Москва : Финансы и статистика; 2005.511.
Kovalev V.V. *Accounting, analysis and budgeting of leasing operations: theory and practice*. Moscow : Finance and Statistics; 2005.511.
5. Ковалёв В.В., Воронова Е.А. Особенности экономического анализа лизинговых компаний. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;6:714-731. <https://doi.org/10.24891/ia.21.6.714>
Kovalev V.V., Voronova E.A. Features of economic analysis of leasing companies. *International accounting*. 2018;6:714-731. <https://doi.org/10.24891/ia.21.6.714>
6. Ковалев В.В., Воронова Е.А. Логика и критерии оценки финансового состояния лизинговой компании. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2019;35,1:50-82. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2019.103>
Kovalev V.V., Voronova E.A. Logic and Criteria for Assessing Financial Stability of a Leasing Company. *St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2019;35,1:50-82. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2019.103>
7. Оганян Д.А., Даниловских Т.Е. Методические подходы к оценке финансового состояния лизинговых компаний. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2021;56:128-137. <https://doi.org/10.17223/19988648/56/10>
Oganyan D.A., Danilovskikh T.E. Methodological approaches to assessing the financial condition of leasing companies. *Tomsk State University Journal of Economics*. 2021;56:128-137. <https://doi.org/10.17223/19988648/56/10>
8. Коробейников Д.А., Шалдохина С.Ю. Управление рисками финансового лизинга. *Финансы и кредит*. 2012;39:21-31.
Korobeynikov D.A., Shaldokhina S.Yu. Risk management of financial leasing. *Finance and Credit*. 2012;39:21-31.
9. Зарецкий К.А. Методика оценки риска лизингового проекта. *Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки*. 2011;1-1:206-2011.
Zaretsky K.A. Methodology for assessing the risk of a leasing project. *News of TulSU. Economic and Legal Sciences*. 2011;1-1:206-2011.
10. Овчаренко Н.А., Берлин С.И., Воинов А.С. Анализ особенностей управления финансовыми рисками коммерческой организации в сфере лизинга. *Вестник Академии знаний*. 2019;1(30):213-221.
Ovcharenko N.A., Berlin S.I., Voinov A.S. Analysis of features of financial risk management of a commercial organization in the sphere of leasing. *Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2019;1(30):213-221.
11. Биткина Д.Е., Даниловских Т.Е. Методика оценки риска неплатежеспособности клиентов лизинговых компаний. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2023;63:105-117. <https://doi.org/10.17223/19988648/63/6>
Bitkina D.E., Danilovskikh T.E. Methodology for assessing the risk of insolvency of clients of leasing companies. *Tomsk State University Journal of Economics*. 2023;63:105-117. <https://doi.org/10.17223/19988648/63/6>
12. Конюхов В.Ю., Ли Сянь. Особенности и проблемы налогообложения лизинговых операций. *Вестник ИргТУ*. 2010;6(46):266-269.
Konyuhov L., Lee Syan. Features and uncertainty of taxation of leasing operations. *Proceedings of Irkutsk State Technical University*. 2010;6(46):266-269.
13. Змановская М.А. Спорные ситуации налогового регулирования лизинговых сделок. *Финансы и кредит*. 2009;31(367):66-71.
Zmanovskaya M.A. Controversial situations of tax regulation of leasing transactions. *Finance and credit*. 2009;31(367):66-71.
14. Авдеев В.В. Аренда (лизинг): возвратный лизинг или риски налоговой оптимизации. *Бухгалтер и закон*. 2011;7(151):7-9.
Avdeev V.V. Lease (leasing): refundable leasing, or the risks of tax optimization. *Accountant and the law*. 2011;7 (151):7-9.
15. Шевелева Е.В. О дефиниции понятия «налоговый риск». *Бухгалтерский учет, анализ и аудит*. 2014;4:78-81.
Sheveleva E.V. On the definition of the concept of «tax risk». *Accounting, analysis and audit*. 2014;4:78-81.
16. Ольховая К.А. Налоговый риск. *Вестник магистратуры*. 2017;2-1(65):115-118.
Olkhovaya K.A. Tax risk. *Bulletin of the Magistracy*. 2017;2-1(65):115-118.
17. Полякова М.А., Носов А.В. Экономика управления финансовыми и налоговыми рисками. *Экономика. Налоги. Право*. 2023;16(4):146-157. <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2023-16-4-146-157>
Polyakova M.A., Nosov A.V. Economics of financial and tax risk management. *Economics, taxes & law*. 2023;16(4):146-157. <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2023-16-4-146-157>
18. Хусаинов М.К., Лебедева Е.С., Голованова Н.Б. Экономическая безопасность предприятия: управление налоговыми рисками. *Вестник ТГУПБП*. 2024;1(98):119-129. <https://doi.org/10.24412/3005-8023-2024-1-119-129>
Khusainov M.K., Lebedeva E.S., Golovanova N.B. Economic security of an enterprise: tax risk management. *Bulletin of the TSULBP*. 2024;1(98):119-129. <https://doi.org/10.24412/3005-8023-2024-1-119-129>

Формирование информации об углеродных единицах и квотах на парниковые выбросы в бухгалтерской финансовой отчетности

Галлямов Эльмир Азатович

Казанский государственный аграрный университет

Казань, Российская Федерация

<https://orcid.org/0000-0003-1643-4260>

SPIN-код: 7341-4524

tvmkazan@mail.ru



<https://elibrary.ru/fpzmue>

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Галлямов Э.А.

Формирование информации

об углеродных единицах и квотах

на парниковые выбросы

в бухгалтерской финансовой отчетности.

Исследование проблем экономики

и финансов. 2025;1:4.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-4>

EDN FPZMUE

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

автор декларирует отсутствие

явных и потенциальных конфликтов

интересов, связанных с публикацией

настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 10.11.2024

ДОРАБОТАНА: 17.02.2025

ПРИНЯТА: 20.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Галлямов Э.А.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. В связи с большим количеством подходов в литературе к учету квот на выбросы и углеродных единиц, а также широкой областью для проведения таких исследований актуальной становится выработка общего подхода к формированию и раскрытию соответствующей информации в бухгалтерской финансовой отчетности предприятий.

ЦЕЛЬ СТАТЬИ – систематизация и обобщение знаний о проблемах и возможностях отражения и квот на парниковые выбросы и углеродных единиц в бухгалтерской финансовой отчетности предприятий.

МЕТОДОЛОГИЯ. Исследование основано на диалектическом подходе, наблюдении, синтезе разрозненной информации, анализе полученных результатов, а также элементах методов бухгалтерского учета, таких как счета, баланс, отчетность и др. Информационную базу составили научные труды российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам учета и отражения в отчетности экологических затрат.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Предложено детализировать отдельные строки баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, а также пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в части показателей, связанных с учетной информацией о квотах на парниковые выбросы и углеродных единицах. Предложено ввести изменения в пункт 8 Положения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» для нормативного закрепления в составе элементов затрат дополнительного элемента, связанного с затратами углеродных единиц.

ВЫВОДЫ. Возможности составления бухгалтерской финансовой отчетности с раскрытием информации о квотах на выбросы и углеродных единицах позволяют избежать дополнительных форм отчетности. Строки бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений могут быть детализированы для предоставления внешним пользователям необходимой информации. Этот подход не требует изменений в учетных программах, что делает его применимым в любой момент и на любом предприятии. Перспективным направлением дальнейших исследований может стать изучение аналогичных вопросов в управленческой отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: квоты на выбросы, углеродные единицы, учетные регистры, финансовая отчетность



Formation of Information on Carbon Units and Greenhouse Emission Quotas in Accounting Financial Statements

Elmir A. Gallyamov

Kazan State Agrarian University

Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0003-1643-4260>

SPIN: 7341-4524

tvmkazan@mail.ru

TO CITE:

Gallyamov E.A.

Formation of Information on Carbon Units and Greenhouse Emission Quotas in Accounting Financial Statements.

Research in Economic and Financial Problems. 2025;1:4.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-4>

EDN FPZMUE

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 10.11.2024

ACCEPTED: 17.02.2025

PUBLISHED: 20.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Gallyamov E.A.

ABSTRACT

SIGNIFICANCE. Due to the large number of approaches to accounting for emission allowances and carbon units developed by researchers, it is important to develop a common approach to the preparation and disclosure of relevant information in the financial statements of companies.

THE GOAL of the article is to systematize and generalize knowledge of the problems and possibilities of accounting for greenhouse gas emissions and carbon units in corporate financial reporting.

METHODS. The research methodology is based on a dialectical approach, observation, synthesis of disparate information, analysis of the results obtained; as well as elements of accounting methods, such as accounts, balance sheets, reporting, etc. The information base consists of scientific works of Russian and foreign scientists devoted to the problems of accounting and reflection in reporting of environmental costs.

RESULTS. We proposed to detail individual items of the balance sheet, the financial performance report, the report on the targeted use of funds, as well as the notes to the balance sheet and the financial performance report – in terms of indicators related to accounting information on greenhouse gas quotas and carbon units. The proposed amendments to paragraph 8 of the Regulation (PBU) 10/99 «Organizational Costs» for the normative consolidation of an additional element is related to the cost of carbon units in the composition of cost elements.

CONCLUSIONS. The ability to produce accounting financial reports that include information on emission quotas and carbon units avoids the need for additional reporting forms. Lines in the balance sheet, income statement and accompanying notes can be detailed to provide external users with the information they need. This approach does not require any changes to accounting software, making it applicable at any time and in any company. A promising direction for further research could be to investigate similar issues in management reporting.

KEYWORDS: emission quotas, carbon units, accounting registers, financial statements



ВВЕДЕНИЕ

Задача сокращения углеродных выбросов является приоритетной для большинства стран. Согласно Парижскому соглашению по климату, подписанному представителями 197 государств в 2015 г. на конференции ООН об изменении климата, достижение «углеродной нейтральности» к середине XXI века должно замедлить процессы глобального потепления. Основными субъектами снижения углеродных выбросов должны стать предприятия, находящиеся на территории стран, подписавших Парижское соглашение. Таким образом, проблема глобального потепления потребовала выработки глобального же подхода к ее решению – с разработкой соответствующих отчетов, методик и рекомендаций, носящих наднациональный характер.

Вместе с тем на сегодняшний день не существует единого общепринятого подхода к учету операций с углеродными единицами, а также с единицами выполнения квот, получаемых от государства. Каждым исследователем предлагается к применению собственный подход, в рамках которого обычно делается большой уклон в сторону проработки системы учетных записей и в меньшей степени – отражения информации об углеродных выбросах в формах бухгалтерской финансовой отчетности [1]. В трудах исследователей встречается также методика отражения полученной от государства квоты на выбросы с использованием счета нематериальных активов, как если бы квоты имели исключительно долгосрочный характер, что не соответствует текущей практике их применения в Российской Федерации. Предложения по совершенствованию финансовой отчетности в этом случае ограничиваются внесением изменений в раздел «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса, а также в раздел, посвященный нематериальным активам в Приложении к бухгалтерскому балансу [2].

Обратная ситуация возникает, когда делается упор на краткосрочность получаемых квот – в этом случае изменения в отчетности затрагивают показатели отчетности, связанные с запасами предприятия [3]. Помимо этого, анализ учетной практики в различных странах мира позволил выявить тот факт, что в Китае [4], ЕС и США [3] многие компании отражают государственные квоты на выбросы парниковых газов по нулевой стоимости, что делает отражение квот в финансовой отчетности проблематичным. Встречается мнение, что основные формы бухгалтерской финансовой отчетности малоприспособлены для отражения экологических показателей, в связи с чем больший упор следует делать на разработку дополнительных разделов (таблиц) в «Пояснении к бухгалтерскому балансу» [5]. Еще одна часть исследователей трактует экологические показатели в широком смысле

– во всем их разнообразии, что неизбежно приводит к выводу о необходимости разработки дополнительных форм отчетности к уже имеющимся [6; 7; 8].

Часть исследователей рассматривают смежные аспекты данной предметной области, в частности, связанные с экологическим аудитом финансовой отчетности [9; 10]. Однако в отсутствие единых подходов к отражению экологической информации в бухгалтерской финансовой отчетности исследования в смежных областях неизбежно сталкиваются с проблемой фрагментации результатов и отсутствия увязки с результатами альтернативных исследований. Отметим, что наряду с наличием статей в области экологического аудита практически отсутствуют исследования, посвященные формированию экологической управленческой отчетности. В большинстве источников авторы сосредотачиваются либо на раскрытии аспектов ведения экологического управленческого учета [11; 12; 13], либо на описании особенностей составления управленческой отчетности без привязки к специфике экологической компоненты [14; 15], в т. ч. без привязки к государственным квотам на выбросы и углеродным единицам.

В текущем исследовании сделана попытка на основе перечисленных подходов выработать единый подход к формированию в бухгалтерской финансовой отчетности информации о квотах на выбросы, полученных от государства и оцененных по справедливой стоимости; а также об углеродных единицах, приобретенных у продавцов на углеродном рынке. Формирование учетных данных о квотах и углеродных единицах на синтетических счетах, являющихся основой для построения показателей бухгалтерской финансовой отчетности, излагалось автором ранее [16], в связи с чем указанный аспект в статье не раскрывается. Ввиду обширности темы аспекты, связанные с составлением экологической управленческой отчетности, будут рассмотрены в дальнейших исследованиях автора.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Ввиду специфики темы, связанной с формированием бухгалтерской финансовой отчетности, в процессе проведения исследования автор опирался на нормативные акты в области учетного законодательства РФ, в т. ч. на Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская финансовая отчетность», а также на другие федеральные стандарты и положения по ведению бухгалтерского учета, связанные с формированием бухгалтерской финансовой отчетности.

В данном научном исследовании для подкрепления теоретического материала и более наглядного его представления приводятся условные цифровые данные.

В процессе написания статьи использовались элементы методов бухгалтерского учета – счета, являющиеся основой для составления бухгалтерской отчетности; бухгалтерский баланс, являющийся основной формой отчетности; а также другие законодательно утвержденные формы финансовой отчетности.

Логика проведения исследования основана на том, что при всех вариантах учета квот на выбросы и углеродных единиц задействуется ограниченный перечень синтетических счетов, являющихся основой для составления бухгалтерской финансовой отчетности. По этой причине исследование предполагает раскрытие следующих этапов:

- 1) обобщение учетной информации о квотах на выбросы и углеродных единицах в учетных регистрах по синтетическим счетам;
- 2) раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в бухгалтерском балансе;
- 3) раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в отчете о финансовых результатах предприятия и в отчете о целевом использовании средств;
- 4) раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Обобщение учетной информации о квотах на выбросы и углеродных единицах в учетных регистрах по синтетическим счетам

Завершающей стадией ведения бухгалтерского учета является обобщение учетной информации предприятия, что выражается в окончательном формировании учетных регистров, придании им выверенного и завершенного вида, а также в подготовке форм бухгалтерской финансовой отчетности. Учетные регистры не имеют законода-

тельно утвержденной формы – предполагается, что бухгалтеры разрабатывают их самостоятельно, после чего регистры утверждаются за подписью руководителя предприятия (согласно пункту 5 статьи 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ)¹.

Утвержденные формы учетных регистров должны иметь обязательные реквизиты, перечисленные в пункте 4 статьи 10 того же Федерального закона № 402-ФЗ. Сама система регистров должна обеспечивать полноту, достоверность, ведение учета на синтетических счетах, а также выполнение других требований согласно пункту 10 раздела II Федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (ФСБУ 27/2021)².

Некоторые учетные регистры традиционно представляют собой оборотно-сальдовые ведомости по счетам и субсчетам синтетического учета. Для целей контроля достоверности ведения учета квот на парниковые выбросы, а также углеродных единиц на предприятиях, осуществляющих растениеводческую деятельность, могут формироваться оборотно-сальдовые ведомости по следующим субсчетам:

- 04.03 «Долгосрочная государственная квота на парниковые выбросы»;
- 10.14 «Краткосрочные активы по выбросам углерода»;
- 20.01 «Основное производство»;
- 41.14 «Остаток квоты в обращении/углеродные единицы»;
- 86.03 «Государственные субсидии на приобретение квот на выбросы»;
- 90.01 «Продажи»;
- 98.01 «Доходы будущих периодов» и пр.

Помимо оборотно-сальдовых ведомостей, к учетным регистрам относятся и другие формы отчетов, полностью отличающиеся или, наоборот, напоминающие по структуре указанные ведомости. Наиболее похожим на оборотную сальдовую ведомость является отчет «Анализ субконто», чьи колонки содержат и сальдо (начальное и конечное), и обороты за период. Но если оборотно-сальдовая ведомость формирует информацию по счету (субсчету) или всем счетам предприятия сразу, то «Анализ субконто» формирует информацию по конкретному субконто, которое представляет собой аналитику счета. Суть отчета заключается в том, что аналитика на счетах похожа. Ярким приме-

¹ О бухгалтерском учете : федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения)

² Документы и документооборот в бухгалтерском учете : федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 27/2021, утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16.04.2021 № 62н. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/ (дата обращения: 17.02.2025).

ром тому является аналитика счетов 60, 62 и 76, которые на практике могут содержать данные по одному и тому же контрагенту, выступающему в роли поставщика, покупателя, прочего дебитора (кредитора) одновременно. Для анализа операций с этим контрагентом требуется отчет, в котором субконто (с отбором – конкретный контрагент) будет главным уровнем в структуре выводимой отчетом информации, а счета и субсчета – подчинёнными. Таким образом, в отчете «Анализ субконто» информация счетов 60, 62, 76, связанная с контрагентом, будет обобщена в целом по аналитике, общей для этих счетов, с соответствующим отбором конкретного аналитического значения.

Аналогичным образом в отчете «Анализ субконто» формируются данные по статьям затрат. На счетах 20, 23, 25, 26 могут присутствовать общие для счетов статьи, например, «Списание квот по углеродным выбросам». Иначе говоря, затраты на списание углеродной квоты «расползаются» между производственными счетами, имеющими общую аналитику в виде статьи затрат (с отбором статьи – «Списание квот по углеродным выбросам»). В этой связи отчет «Анализ субконто» используется для обобщения соответствующей информации в конце отчетного периода, при этом статья по списанию квоты попадет со счетов 23 и 25 на счет 20, а значит, обобщение следует делать только по счетам 20 и 26 (рисунок 1).

крыть в качестве дополнительной информации (например, в пояснительной записке, которая с 2013 года не является обязательной, однако при необходимости может составляться в произвольной форме). Дело в том, что применение справедливой стоимости для полученных от государства квот ведет к тому, что себестоимость производства и продажи продукции растениеводства, а также выручка увеличиваются на одну и ту же величину. А значит, показатели бухгалтерской отчетности должны представляться внешним пользователям с пояснениями относительно сумм завышения (доходов, расходов, затрат и запасов), вызванных применением методики оценки квот по справедливой стоимости.

Безусловно, на практике возможен вариант, при котором безвозмездно полученные от государства квоты не отражаются на счетах ввиду применения нулевой оценки. В этом случае показатели, связанные с углеродными выбросами, не влияют на финансовую отчетность так, чтобы это требовало отдельных разъяснений – в пояснительной записке либо в пояснениях к бухгалтерскому балансу и другим формам отчетности.

В то же время помимо квотных значений предприятие может осуществлять операции с углеродными единицами, приобретенными на развитом углеродном рынке. Эти операции влияют на эффективность деятельности организации, так как, с одной стороны, они увеличи-

Статьи затрат	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
Счет	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Списание квот по углеродным выбросам			140 000,00	140 000,00		
20			131 250,00	131 250,00		
20.03			131 250,00	131 250,00		
26			8 750,00	8 750,00		
Списание углеродных единиц			29 750,00	29 750,00		
20			26 250,00	26 250,00		
20.03			26 250,00	26 250,00		
26			3 500,00	3 500,00		
Итого			169 750,00	169 750,00		

Рисунок 1
Отчет «Анализ субконто» (с выбором субконто – «статьи затрат» и отбором двух статей) программы «1С: Бухгалтерия предприятия», сформированный за год, рубли
Источник: авторская разработка по материалам исследования

В приведенном на рисунке отчете отображены сразу две статьи затрат – первая показывает величину покрытия выбросов за счет единиц выполнения квоты; вторая – за счет углеродных единиц, приобретенных у контрагентов на углеродном рынке. С точки зрения составления бухгалтерской отчетности отчет помогает бухгалтеру определить величину погашения углеродных выбросов, которую требуется рас-

вают себестоимость продукции, концепцию включения в которую стоимости квоты в объеме ее использования, а также затрат на углеродные единицы автор описывал в одной из предыдущих своих статей [16]; с другой – могут приводить к увеличению выручки, если углеродные единицы выступают в качестве товара. Все это требует разъяснений со стороны руководства организации.

Раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в бухгалтерском балансе предприятия

Далее предложим действия по раскрытию информации об углеродных выбросах и их влиянию на результаты деятельности компании в формах годовой финансовой отчетности. Для этого, по нашему мнению, необходимо:

- 1) увеличить детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о целевом использовании средств – согласно пункту 3 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н в редакции от 19.04.2019 «О формах бухгалтерской отчетности организаций»³;
- 2) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 1 «Нематериальные активы» – о полученных от государства квотах долгосрочного характера, если таковые имели место;
- 3) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 4 «Запасы» – о полученных от государства квотах краткосрочного характера, если таковые имели место;
- 4) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 6 «Затраты на производство» – об элементе затрат, связанном с углеродными единицами, введенном дополнительно. С этой целью на законодательном уровне следует внести изменения и в пункт 8 Положения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999⁴;
- 5) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 9 «Государственная помощь» – о полученных от государства квотах на выбросы, оцененных по справедливой стоимости и признанных в учете как субсидии, если таковая оценка осуществлялась.

Согласно пункту 3 Приказа Минфина России № 66н⁵, а также подпункту «б» пункта 10 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская финансовая отчетность»⁶, детализация показателей по статьям финансовой отчетности определяется руководством организаций самостоятельно. В условиях усиления значимости экологической компоненты в деятельности предприятий необходимость в такой детализации будет нарастать, особенно у крупных предприятий. В этой связи имеет смысл усиление следующих показателей бухгалтерского баланса:

1. Строка «Нематериальные активы». По данной строке может осуществляться детализация, связанная с выделением полученных от государства долгосрочных квот из общей величины нематериальных активов. При этом имеются в виду квоты, оцененные по справедливой стоимости. Погашение стоимости таких квот осуществляется с помощью амортизации, а значит, в балансе по указанной строке квоты отражаются по остаточной справедливой стоимости. Внешние пользователи на основе данных бухгалтерского баланса смогут оценивать динамику долгосрочных квот, что при снижении их объемов будет косвенно означать повышение эффективности экологической деятельности предприятия, а при увеличении, наоборот, снижение эффективности. Указанное не распространяется на ситуацию, при которой имеет место расширение деятельности предприятия, например, путем приобретения и использования дополнительных посевных площадей, что неизбежно приводит к увеличению парниковых выбросов, а значит, и к увеличению квот. Кроме того, в условиях развития углеродного рынка оценка квот по справедливой стоимости будет возрастать, поскольку возрастать будет и стоимость углеродных единиц на углеродном рынке. Согласно пункту 15 Федерального стандарта (ФСБУ) 14/2022 «Нематериальные активы»⁷ в условиях активного рынка предприятия могут осуществлять переоценку видов нематериальных активов, что будет сказываться на оценке долгосрочных квот в балансе предприятия по соответствующей строке, связанной с нематериальными активами;

³ О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) (зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год). Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 15.02.2025).

⁴ Расходы организации : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99, утвержденные Приказом Минфина России № 33н от 6 мая 1999 года. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 17.02.2025).

⁵ О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Министерства финансов РФ № 66н от 2 июля 2010 года (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год). Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 17.02.2025).

⁶ Бухгалтерская финансовая отчетность : федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 4/2023, утвержден приказом Министерства финансов РФ № 157н от 04.10.2023. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/ (дата обращения: 19.02.2025).

⁷ Нематериальные активы : федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022, утвержденный Приказом Минфина России № 86н от 30.05.2022. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/ (дата обращения: 19.02.2025).

2. Строка «Запасы». По этой строке отражаются краткосрочные квоты на выбросы, полученные от государства и оцененные по справедливой стоимости, а также углеродные единицы, приобретенные у продавцов на углеродном рынке. Первые могут отражаться, например, на основе субсчета 10.14 «Краткосрочные активы по выбросам углерода», сальдо которого будет использоваться для выделения в балансе указанных объектов из общей величины запасов. При этом, основываясь на информации оборотно-сальдовой ведомости по субсчету 10.14, в агрегированной балансовой строке «Запасы» можно отдельно отразить краткосрочные квоты и отдельно углеродные единицы. Строка «Запасы» также содержит информацию о товарах для перепродажи, в т. ч. углеродных единицах, учтенных на субсчете 41.14 «Остаток квоты/углеродные единицы». В связи с этим детализация строки «Запасы» может происходить двумя способами:
 - в строке «Запасы» вводятся 2 детализирующие позиции, первая из которых отражает остаток по краткосрочной квоте, вторая – общую величину углеродных единиц, учтенных на субсчетах 10.14 и 41.14. Очевидным недостатком такого подхода является то, что углеродные единицы субсчета 41.14 являются товаром, в то время как их аналоги, учтенные на субсчете 10.14, перепродаже не подлежат (пока не будут пущены в обращение, о чем в Реестре углеродных единиц должна быть сделана соответствующая запись). Данный нюанс не позволяет в полной мере представить внешним пользователям информацию о состоянии углеродных единиц на предприятии с точки зрения их целевой составляющей. В то же время такой подход дает общее представление о потенциале предприятия, связанном с его способностью покрывать углеродные выбросы, а также оценивать динамику происходящих с углеродными единицами изменений. Учтенные на субсчете 41.14 объекты в любой момент могут быть реклассифицированы из товаров в активы для погашения выбросов, так как целевая составляющая объектов учета зависит не от синтетических счетов, а от решений руководства предприятия, на основании которых задействуются те или иные синтетические счета (субсчета);
 - в строке «Запасы» вводятся три детализирующие позиции, первая из которых показывает остаток по краткосрочной государственной квоте; вторая – остаток углеродных единиц, назначенных для погашения парниковых выбросов; третья – остаток углеродных единиц, предназначенных для продажи. Подобный

подход, по нашему мнению, делает расшифровку строки «Запасы» перегруженной, при этом возникает вопрос о необходимости выделения в составе товаров отдельной категории «углеродные единицы для перепродажи». Действительно, в связи с чем данная категория товаров подлежит самостоятельному выделению, в то время как другие категории товаров выделению в балансе не подлежат? По этой причине более обоснованным выглядит предыдущий вариант расшифровки запасов, в котором упор сделан на сам факт наличия углеродных единиц, а не на их целевую определенность, тем более что последняя может быть раскрыта уже в Пояснении к бухгалтерскому балансу, которое составляется крупными предприятиями;

3. Строка «Доходы будущих периодов». Строка формирует информацию в пассиве бухгалтерского баланса, при этом используются остатки по счетам 98 «Доходы будущих периодов» и 86 «Целевое финансирование». Указанные счета задействуются для учета долгосрочных и краткосрочных государственных квот в случае использования для оценки справедливой стоимости. Субсчет 86.03 «Государственные субсидии на приобретение квот на выбросы» показывает в балансе разницу между общей величиной квоты и частью квоты, признанной по итогам отчетного года, за который составляется бухгалтерский баланс, в составе доходов будущих периодов, что далее позволяет уравнивать расходы предприятия с доходами – в части завышения, обусловленного применением справедливой стоимости. Что касается субсчета 98.01 «Доходы будущих периодов», то он по итогам года остатков не имеет – за исключением случаев, когда квота признается в составе доходов будущих периодов на срок, превышающий год. В этом случае субсчет 86.03 сальдо не имеет, ибо полностью закрывается на субсчет 98.01. Таким образом, в строке баланса «Доходы будущих периодов» будет одна расшифровка – либо по сальдо субсчета 86.03, либо по сальдо субсчета 98.01.

Раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в отчете о финансовых результатах предприятия и отчете о целевом использовании средств

Показатели отчета о финансовых результатах тоже могут детализироваться, при этом согласно пунктам 18.1 Положения (ПБУ) 9/99 «Доходы организации»⁸ и 21.1 По-

⁸ Доходы организации : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99, утвержденные Приказом Минфина России № 32н от 6 мая 1999 года. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 17.02.2025).

ложения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации»⁹ выручка (и связанные с ней расходы) показывается по каждому виду обычной деятельности, если объем доходов от этой деятельности в общей сумме доходов составляет пять и более процентов за отчетный период. Таким образом, доходы и расходы по виду деятельности, связанной с учетом квот на выбросы и углеродных единиц, могут детализироваться в отчете о финансовых результатах, что особенно актуально для предприятий, осуществляющих климатические проекты.

Детализация показателей в отчете о финансовых результатах может быть оформлена следующими способами: детализируются либо показатели выручки и расходов по видам обычной деятельности, либо только показатели прибыли – и в первую очередь, валовой прибыли (убытка). Детализация доходов и расходов по климатическим проектам должна отображаться в финансовой отчетности по всем проектам сразу, при этом согласно схеме формирования показателей для отчета по валовой прибыли доходы предприятия могут состоять:

- из выручки от продажи продукции;
- выручки от продажи углеродных единиц;
- выручки, наличие которой обусловлено необходимостью регулирования квоты, оцененной по справедливой стоимости.

Информация о приведенных источниках доходов присутствует в аналитике субсчета 90.01 «Выручка», при этом продажа продукции будет по удельному весу преобладать среди всех источников доходов предприятия. Выручка от продажи углеродных единиц может разлагаться на составляющие – на выручку, полученную от осуществления климатических проектов, и на выручку от продажи углеродных единиц, приобретенных для перепродажи. В случае незначительного дохода от углеродных единиц, приобретенных для перепродажи, такую выручку следует добавить к объему доходов от продаж товаров или (если продажи товаров не имеют значимого удельного веса) к общей выручке от продаж продукции – с приведением необходимой детализации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Что касается регулирования квоты, то доход будущих периодов, признанный в отчетном году, компенсирует расходы, связанные со списанием справедливой стоимости квоты. В этой связи доходы и расходы, связанные с регулированием стоимости квоты, следует выделять в отчете о финансовых результатах для того, чтобы у пользователей отчета имелась возможность достоверной оценки финансовых результатов предприятия за год. Как вари-

ант, соответствующая детализация может приводиться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах – без детализации, соответственно, в самом отчете о финансовых результатах.

Что касается расходов, участвующих в формировании валовой прибыли, то они тоже делятся на три группы:

- себестоимость продажи продукции;
- себестоимость продажи углеродных единиц, приобретенных как товар;
- расходы на осуществление климатического проекта;
- величина списания квоты, оцененной по справедливой стоимости.

Информация об указанных расходах, в т. ч. по себестоимости продукции и товаров, присутствует на субсчете 90.02 «Себестоимость продаж». Что касается климатических проектов, то бухгалтерия сводит по ним информацию (через функцию отбора в оборотно-сальдовой ведомости по субсчету 90.02) и определяет общую сумму расходов по проектам для отражения в отчете о финансовых результатах. Что касается стоимости списания квоты, то она уравнивается доходами будущих периодов, о чем упоминалось выше.

Детализация отчета о финансовых результатах при расшифровке показателя только валовой прибыли (без дополнительной детализации доходов и расходов) осуществляется аналогичным образом, однако внешнему пользователю при этом дается ограниченная информация, позволяющая убедиться в прибыльности того или иного вида деятельности – без каких-либо подробностей.

Отчет о целевом использовании средств составляется в том случае, когда полученная квота оценивается по справедливой стоимости, а значит, возникает необходимость в ее отражении на синтетическом счете 86 как субсидии от государства. Если же предприятия денежную оценку квот не формируют и, соответственно, на счетах квоты не отражают, то отчет составлять не надо, поскольку для его заполнения отсутствуют данные.

Детализация строк отчета должна соотноситься с суммами дебетового и кредитового оборотов субсчета 86.03 «Государственные субсидии на приобретение квот на выбросы». В разделе отчета, связанном с поступлением средств целевого финансирования, для статьи «Прочие» можно ввести дополнительную строку – «в том числе: Полученные квоты на парниковые выбросы», с уточнением их характера (долгосрочного или краткосрочного). Данные для заполнения строки формируются по кредитово-

⁹ Расходы организации : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99, утвержденное Приказом Минфина России № 33н от 6 мая 1999 года. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 17.02.2025).

му обороту субсчета 86.03. Соответственно, дебетовый оборот субсчета 86.03 позволяет формировать дополнительную строку в разделе, связанном с использованием средств. Для этого статью «Прочие» в данном разделе аналогичным образом детализируют: «в том числе: Квоты, использованные для погашения парниковых выбросов». Начальный и конечный остатки формируются в отчете о целевом использовании средств обычно общей суммой.

Раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах позволяют уточнять для пользователей отчетности ряд показателей, показывая последние в динамике (с оборотами) за год, а также представляя агрегированные показатели отчетности в разложенном виде. Так, раздел Пояснений «Наличие и движение нематериальных активов» представляет нематериальные активы по видам с детализацией: «на начало периода», «изменения за период» (поступило, было, начислено амортизации, переоценка и др.), «на конец периода». При этом показатели остатков на начало и конец года приведены в первоначальной оценке и сумме накопленной амортизации.

Применительно к теме исследования пояснения к бухгалтерскому балансу могут содержать следующую информацию, уточняющую данные двух основных форм отчетности:

- в разделе «Наличие и движение нематериальных активов» вводится строка о полученных от государства квотах долгосрочного характера;
- в разделе «Наличие и движение запасов» вводится дополнительная строка о полученных от государства квотах краткосрочного характера;
- в разделе «Государственная помощь» вводится дополнительная строка о полученных от государства квотах, оцененных по справедливой стоимости и признанных в учете как субсидии.

Основное предложение по совершенствованию пояснений заключается в добавлении дополнительного элемента в раздел с элементами затрат по обычным видам деятельности. Новый элемент должен быть связан с углеродными выбросами, поскольку они являются неотъемлемым результатом деятельности любого предприятия. В отличие от прочих доходов и расходов, которые имеют разовый (нерегулярный) характер, парниковые выбро-

сы нельзя отменить решением руководства – их можно только снизить, причем снижение сказывается на эффективности работы предприятия в последующие годы – позволяя, с одной стороны, использовать меньшие объемы квот, с другой – делая продукцию предприятия более экологичной. Принимая во внимание еще и то, что после 2028 года практику Сахалинского эксперимента предполагается распространить на оставшиеся регионы РФ, можно с высокой уверенностью утверждать, что для ведения статистики, а также для информирования пользователей финансовой отчетности, включая инвесторов, ввод дополнительного элемента «Углеродные единицы» в соответствующий раздел пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах является актуальным. Соответственно, следует внести изменения и в пункт 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Основная проблема с углеродными единицами заключается в том, что по мере развития углеродного рынка их объемы в перспективе будут возрастать, занимая все большую долю в себестоимости продукции и в составе элементов затрат предприятий.

Таким образом, финансовая отчетность предприятий в значительной мере адаптирована под перспективу необходимости отражения информации о квотах на выбросы и углеродных единицах – для соответствующего ознакомления с этими данными внешних пользователей. Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, а также отчет о целевом использовании средств могут быть детализированы по строкам – с добавлением статей, характеризующих экологическую деятельность предприятия в части фактического погашения углеродных выбросов за отчетный период, а также возможностей такого погашения в будущих периодах. Вместе с тем существует необходимость внесения изменений в нормативные акты, в частности, в пункт 8 Положения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» и в пояснения к бухгалтерскому балансу для законодательного закрепления среди элементов затрат шестого элемента, связанного с расходом углеродных единиц.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной статье исследованы аспекты отражения информации о квотах на выбросы и углеродных единицах в бухгалтерской финансовой отчетности. Результаты исследования показали, что решение данной задачи не требует разработки дополнительных форм бухгалтерской финансовой отчетности, а также составления новых таблиц в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. По результатам исследования предложено формирование шестого элемента

затрат «Углеродные единицы» в пояснении к бухгалтерскому балансу. Учитывая, что информация о полученных квотах на выбросы и об углеродных единицах раскрывается в отчетности путем детализации уже существующих статей финансовой отчетности, предложенный в статье подход может быть использован коммерческими пред-

приятиями без осуществления дополнительных затрат, связанных с автоматизацией учета. Дальнейшее перспективное направление исследований по данной теме заключается в изучении возможностей отражения информации о квотах на выбросы и углеродные единицы в управленческой отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES

1. Замула И.В., Кирейцева А.В. Квоты на выбросы парниковых газов как объект бухгалтерского учета на предприятиях Украины. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;46(340):50-63.
Zamula I.V., Kireitseva A.V. Quotas for greenhouse gas emissions as an object of accounting at enterprises of Ukraine. *International accounting. Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. Zhytomyr State Technological University. 2014;46(340):50-63.
2. Ильичева Е.В. Предпосылки построения национальных счетов для учета экологического фактора. *Бухгалтерский учет*. 2008;1:72-75. EDN IJAUVL.
Ilyicheva E.V. Prerequisites for building national accounts to account for the environmental factor. *Accounting*. 2008;1:72-75.
3. Lovell H., Sales de Aguiar T., Bebbington J., Larrinaga C. Accounting for carbon. *Research Report*. 2010;122.
4. Амурская М.А. Бухгалтерский учет прав на выбросы углерода: опыт КНР. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;2:40-48. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48> EDN LRKZBB
Amurskaya M.A. Accounting for carbon emission rights: hina's experience. *Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):40-48. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48> EDN LRKZBB
5. Замула И.В. Экологическая информация в бухгалтерской отчетности предприятий Украины. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;19(217):61-67. EDN OXMMCB
Zamula I.V. Environmental information in accounting statements of enterprises of Ukraine. *International accounting*. 2012;19(217):61-67. EDN OXMMCB.
6. Иванова М.Д. Необходимость организации экологического учета и формирования экологической отчетности. *Вестник Бурятского государственного университета*. 2015;2S:211-215.
Ivanova M.D. Need for organization of ecological accounting and formation of ecological reporting. *Bulletin of the Buryat State University*. 2015;2S:211-215.
7. Корнеева Т.А., Прохорова А.Н. Интегрированная отчетность: представление результатов экологической и социальной деятельности организации. *Наука XXI века: актуальные направления развития*. 2021;2-1:204-209. <https://doi.org/10.46554/ScienceXXI-2021.10-2.1-pp.204> EDN LLJHPF
Korneeva T.A., Prokhorova A.N. Integrated reporting: presentation of the results of environmental and social activities of the organization. *Science of the 21st century: current directions of development*. 2021;2-1:204-209. <https://doi.org/10.46554/ScienceXXI-2021.10-2.1-pp.204> EDN LLJHPF
8. Ракаева А.Н. Экологический учет на предприятиях: проблемы и пути решения. *Вестник Казахской академии транспорта и коммуникаций им. М. Тынышпаева*. 2018; (104):333-341. EDN XPSQBF
Rakayeva A.N. Environmental accounting at enterprises: problems and ways to solve them. *The Bulletin of Kazakh Academy of Transport and Communications named after M. Tynyshpayev*. 2018;104:333-341. EDN XPSQBF
9. Еремеева О.С. Аудит организаций, загрязняющих окружающую среду. *Стандарты и качество*. 2010;10:92-95. EDN TLLYCH
Eremeeva O.S. Audit of organizations polluting the environment. *Standards and quality*. 2010;10:92-95. EDN TLLYCH
10. Zhupysheva A.O., Makysh S.B. Conducting a state environmental audit at industrial enterprises of the Karaganda region. *Economic series of the Bulletin of the L.N. Gumilyov ENU*. 2020;1:181-191. <https://doi.org/10.32523/2079-620X-2020-1-181-19> EDN VSJTCY
11. Бердимурат Н., Нурмагамбетова А., Бердимурат А. Современные аспекты формирования экологического управленческого учета. *Статистика, учет и аудит*. 2020;3 (78):27-31. EDN XCNNHU
Berdimurat N., Nurmagambetova A., Berdimurat A. Modern aspects of forming environmental management accounting. *Statistics, accounting and auditing*. 2020;3(78):27-31. EDN XCNNHU

12. Ержанов А.К., Тайгашинова К.Т., Бердимурат А. Современная интерпретация управленческого учета в решении экологических проблем. *Статистика, учет и аудит*. 2020;1(76):7-10. EDN NPCTUA
Yerzhanov A.K., Taigashinova K.T., Berdimurat A. Modern interpretation of management accounting in resolving ecological problems. *Statistics, accounting, and auditing*. 2020;1(76):7-10. EDN NPCTUA
13. Еспергенова Л.Р., Макишева Ж.А. Организация экологического учета затрат на природоохранную деятельность в Республике Казахстан. *Вестник университета Туран*. 2016;4(72):118-123. EDN XICSPD
Espergenova L.R., Makisheva Zh.A. Organization of environmental accounting of environmental activities costs in the republic of Kazakhstan. *Bulletin of Turan University*. 2016;4(72):118-123. EDN XICSPD
14. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации. *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2011;6;1(19):44-48. EDN NDUMZB
Klychova G.S., Zakirova A.R. Methodology for the formation of internal management reporting in an agricultural organization. *Bulletin of Kazan State Agrarian University*. 2011;6;1(19):44-48. EDN NDUMZB
15. Клычова Г.С., Багаев И.В., Поплаухина Т.Д. Построение системного контроля показателей управленческой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;Т.26;5:478-499. <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.478> EDN HBYDJN
Klychova G.S., Bagaev I.V., Poplaukhina T.D. Designing a System of Control over Management Reporting Indicators. *International Accounting*. 2023;26;5:478-499. <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.478> EDN HBYDJN
16. Галлямов Э.А. Учет доходов и расходов по государственным квотам на парниковые выбросы в растениеводстве. *Международный бухгалтерский учет*. 2024;Т.27;6(516):706-722. <https://doi.org/10.24891/ia.27.6.706>
Gallyamov E.A. Accounting of income and expenses on state quotas for greenhouse emissions in crop production. *International accounting*. 2024;Vol.27;6(516):706-722. <https://doi.org/10.24891/ia.27.6.706>
17. Буханцева С.Н., Конобеева О.Е. Трансформационные процессы сберегательного поведения населения на финансовом рынке. *Форпост науки*. 2024.8,2:73-77. <https://doi.org/10.22394/sp242.10> EDN VZWLXC
Bukhantseva S.N., Konobeeva O.E. Transformational Processes of Savings Behavior of the Population in the Financial Market. *Science Outpost*. 2024;18(2):73-77. <https://doi.org/10.22394/sp242.10> EDN VZWLXC

Бухгалтерский учет товарных знаков: нормативные ограничения и практический аспект

Агафонова Нелли Павловна✉

Ставропольский государственный аграрный университет,
г. Ставрополь, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-7729-624X>

SPIN-код: 8171-0849

✉ nelly.a1996@yandex.ru



Бобрышев Алексей Николаевич

Ставропольский государственный аграрный университет,
г. Ставрополь, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-5039-507X>

SPIN-код: 1792-0426

bobrishevaleksey@yandex.ru

Носенко Анастасия Витальевна

Ставропольский государственный аграрный университет,
г. Ставрополь, Россия

<https://orcid.org/0009-0009-9152-3993>

SPIN-код: 8219-1233

nastya.nosenko.2020@mail.ru

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Агафонова Н.П., Бобрышев А.Н.,
Носенко А.В.

Бухгалтерский учет товарных знаков:
нормативные ограничения и практический
аспект. *Исследование проблем
экономики и финансов*. 2025;1:5.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-5>

EDN ILSPWS

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие
явных и потенциальных конфликтов
интересов, связанных с публикацией
настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 20.12.2024

ДОРАБОТАНА: 23.02.2025

ПРИНЯТА: 01.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Агафонова Н.П.,
Бобрышев А.Н.,
Носенко А.В.



АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. Законодательство в области бухгалтерского учета последние годы претерпевает изменения в соответствии со стратегией развития бухгалтерского учета и отчетности в России. Обновление федеральных стандартов внесло затруднения в практическую деятельность в связи с изменениями не только в способах и методах, но и классификации объектов бухгалтерского учета. Например, в соответствии с ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», товарные знаки, созданные собственными силами, больше не включаются в состав нематериальных активов.

ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ – сформировать многовариантную схему бухгалтерского учета товарных знаков в соответствии с действующей нормативной базой и особенностями практической деятельности.

МЕТОДЫ. В данной работе использованы общенаучные методы познания: анализ и синтез, метод формализации. Особое внимание уделяется применению метода классификации для определения варианта учетного сопровождения. Также используются элементы метода бухгалтерского учета – счета и двойная запись.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Ключевыми результатами исследования являются критерии отнесения товарного знака к различным объектам учета, алгоритм выбора учетного сопровождения товарных знаков, система корреспондирующих записей.

ВЫВОДЫ. Устраненные проблемные аспекты в учете товарных знаков могут послужить базой для дальнейшего исследования по формированию комплексного подхода к бухгалтерскому учету нематериальных активов в условиях глобальной неопределенности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: Учет нематериальных активов, счета бухгалтерского учета, алгоритм выбора учетного сопровождения, оценка товарного знака, стандарты бухгалтерского учета

Trademark Accounting: Regulatory Constraints and Practical Aspect

Nelly P. Agafonova✉

Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7729-624X>
SPIN-код: 8171-0849
✉ nelly.a1996@yandex.ru

Alexey N. Bobryshev

Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-5039-507X>
SPIN-код: 1792-0426
bobryshevalexsey@yandex.ru

Anastasia V. Nosenko

Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russia
<https://orcid.org/0009-0009-9152-3993>
SPIN-код: 8219-1233
nastya.nosenko.2020@mail.ru

TO CITE:

Agafonova N.P., Bobryshev A.N.,
Nosenko A.V.
Trademark Accounting: Regulatory
Constraints and Practical Aspect. *Research
in Economic and Financial Problems*.
2025;1:5.
<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-5>
EDN ILSPWS

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 20.12.2024

ACCEPTED: 23.02.2025

PUBLISHED: 01.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Agafonova N.P.,
Bobryshev A.N.,
Nosenko A.V.

ABSTRACT

INTRODUCTION. Accounting legislation has undergone significant changes in recent years in alignment with the strategy for the development of accounting and reporting in Russia. The revision of federal standards has posed challenges for practitioners, as it has resulted in alterations not only in methodologies and techniques but also in the classification of accounting objects. For example, according to federal accounting standard 14/2022 «Intangible Assets,» trademarks developed internally are no longer classified as intangible assets.

THE PURPOSE of this study is to establish a multivariate accounting scheme for trademarks in accordance with the current regulatory framework and the specificities of practical application. **Methods.** This research employs general scientific methods of cognition, including analysis and synthesis, as well as formalization. Particular attention is given to the application of the classification method to determine the appropriate accounting support. Additionally, elements of accounting methodology, such as invoices and double-entry bookkeeping, are used.

RESULTS. The principal outcomes of the study include the establishment of criteria for categorizing trademarks as various accounting objects, the development of an algorithm for selecting appropriate accounting support for trademarks, and the formulation of a corresponding system of records.

CONCLUSIONS. The resolution of problematic issues in trademark accounting may serve as a foundation for further research aimed at forming an integrated approach to accounting for intangible assets in the context of global uncertainty.

KEYWORDS: Accounting for intangible assets, accounting, algorithm for selecting accounting support, trademark valuation, accounting standards



ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования меняются подходы к бухгалтерскому учету. Наличие различных информационных запросов от широкого круга пользователей, в частности одновременное обеспечение полноты и оперативности данных на практике является противоположным запросом и в большинстве случаев свойствами отдельных видов бухгалтерского учета – финансового и управленческого. В то же время появляются новые объекты учета (бизнес-процессы, проекты и др.), а также меняются условия деятельности (налоговая реформа, санкционное давление и др.). Подобные изменения затрагивают все аспекты учетной работы, для упорядочения которых последнее десятилетие проводится обновление нормативной базы бухгалтерского учета в России, а именно, внесение изменений в Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и принятие Федеральных стандартов о бухгалтерском учете, к которым относится ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Данный нормативно-правовой акт, с одной стороны, внес разъяснения в ранее не регламентированные аспекты, такие как элементы амортизации, с другой стороны, возник ряд других вопросов, касающихся, например, включения товарных знаков в состав нематериальных активов.

В практике российского учета всегда присутствовало настороженное отношение к такой категории, как «нематериальный актив», ввиду сложности его инвентаризации, оценки и амортизации. Анализ содержания бухгалтерского баланса в России, проведенный Л. А. Челмакиной [1], показал включение нематериальных активов в состав объектов бухгалтерского учета только в 1990-е гг. после перехода к рыночной экономике. Впервые на законодательном уровне нематериальные активы были охарактеризованы в Законе СССР от 6 марта 1990 года № 1305-1 «О собственности в СССР». Л. З. Шнейдман связывает данный факт с обоснованием нематериального актива как нового объекта учета, так как ранее в работах советских авторов критиковался учет цены фирмы, фирменной марки, стоимости патентов, лицензий и т. д., которые оцениваются в стоимостном выражении и отражаются в бухгалтерском балансе¹. Несмотря на всестороннее обоснование нематериального актива как объекта бухгалтерского учета, большим вопросом остается понимание сущности и многообразие видов нематериальных активов. Отдельные разъяснения трактовки гудвила как актива организации можно найти в трудах профессора Я. В. Соколова². Однако в связи с принятием

ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» наибольший научно-практический интерес вызывает категория «товарный знак» с позиции его отражения в бухгалтерском учете.

Проведенный анализ публикаций по вопросу принятия к бухгалтерскому учету товарных знаков позволил выделить два основных направления исследований. Первая группа авторов рассматривает товарные знаки с позиции бухгалтерского учета покупки и создания собственными силами товарных знаков. Д. С. Крылова [2] подчеркивает, что одним из новых и отличительных изменений в учете нематериальных активов является исключение из перечня нематериальных активов товарных знаков и знаков обслуживания, которые были созданы внутри организации ее сотрудниками (собственными силами). Также перечислены основные нормативно-правовые подтверждения исключения данных активов из перечня нематериальных активов, такие как информационное сообщение Минфина России от 18.07.2022 № ИС-учет-40, где говорится, что затраты, связанные с созданием таких объектов, признаются расходами периода, в котором они были понесены. Также в п. 53 ФСБУ 14/2022 указано, что организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) списать балансовую стоимость таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль организации, за исключением случаев, когда проходит переклассификация таких объектов в другой вид активов. С. В. Козменкова, И. П. Селезнева, Е. А. Шляпкинова, И. А. Селезнева [3] выделяют особенности, на основании которых разрабатываются способы учета товарных знаков в соответствии с новым ФСБУ 14/2022. Во-первых – это товарные знаки, имеющие стоимость, равную и превышающую лимит, разграничивающий объекты, относимые и не относимые к нематериальным активам. Во-вторых – это товарные знаки и другие средства индивидуализации, имеющие стоимость за единицу ниже лимита, установленного учетной политикой организации, не относящиеся к нематериальным активам. В-третьих – это товарные знаки и другие средства индивидуализации, созданные собственными силами организации, не относящиеся к нематериальным активам, затраты на создание которых подлежат признанию в составе расходов периода, в котором они понесены в соответствии с нормами ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Вторая группа авторов рассматривает товарные знаки с точки зрения юриспруденции, где в основном описаны правовые нормы и условия создания и регистрации товарных знаков на территории Российской Федерации. О. С. Толстова [4] говорит о сущности понятия товарного знака, процессе его регистрации юридическими лицами и регулировании товарных знаков со стороны государства. Перечислены основные нормативные акты, в которых

¹ Шнейдман Л. З. Бухгалтерский учет на совместных предприятиях. Москва : Финансы и статистика, 1989. 77 с.

² Соколов Я. В. Бухгалтерский учет – веселая наука : сборник статей. Москва : 1С-Паблишинг, 2011. 637 с.

отражено понятие товарного знака и условия их регистрации. Также расписано, какие именно государственные пошлины лицо обязано оплатить для того, чтобы зарегистрировать товарный знак: формальная экспертиза в ФИПС стоимостью 3500 рублей и дополнительно 1000 рублей за каждый класс МКТУ выше 5; экспертиза по существу стоимостью 11 500 и дополнительно 2500 за каждый класс МКТУ выше одного; регистрация товарного знака стоимостью 16000 рублей и дополнительно 1000 рублей за каждый класс МКТУ, превышающий значение 5; оформление свидетельства стоимостью 2000 рублей. Итого если просуммировать все минимальные затраты, то получится 33 000 рублей. Прописан список необходимых документов для регистрации товарного знака. Также обозначен список прав обладателей товарным знаком. М. М. Трапезникова [5] отмечает, что к числу основных причин роста количества заявок на товарные знаки относятся: а) либерализация экспертных подходов по оценке степени сходства товарных знаков; б) сокращение сроков рассмотрения заявок на товарные знаки; в) развитие системы электронной подачи заявок; г) 30-процентная скидка на уплату государственной пошлины; д) заинтересованность предпринимателей в защите своих брендов. Проведенный анализ публикаций позволил подтвердить актуальность выбранной темы исследования и сформировать цель.

Цель исследования – сформировать многовариантную схему бухгалтерского учета товарных знаков в соответствии с действующей нормативной базой и особенно с практикой деятельности.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

В работе использованы общенаучные методы познания: анализ и синтез, метод формализации при соотнесении нормативно-правовой базы и конкретных финансово-хозяйственных операций. Особое внимание уделяется применению метода классификации для определения варианта учетного сопровождения товарных знаков, в частности предложены взаимосвязанные критерии включения товарного знака в состав оборотных или внеоборотных активов. Также используются элементы метода бухгалтерского учета – счета и двойная запись.

Для достижения поставленной цели определены следующие этапы исследования:

- 1) обоснование критериев включения товарного знака в состав нематериальных активов;
- 2) составление алгоритма выбора учетного сопровождения товарного знака;
- 3) формирование учетного сопровождения товарного знака;
- 4) определение способов автоматизированного учета товарных знаков.

Источниками информации для практических примеров послужили условные данные автора. Ключевыми нормативно-правовыми актами, определившими направления исследования, послужили Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы».

РЕЗУЛЬТАТЫ

1. Обоснование критериев включения товарного знака в состав нематериальных активов

Развитие бухгалтерского учета в Российской Федерации предполагает постоянное изменение законодательства и методов ведения учета. На данный момент система бухгалтерского учета находится на стадии перехода от Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) к Федеральным стандартам по бухгалтерскому учету (ФСБУ), что вызывает некоторые затруднения у практикующих специалистов. Например, ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» заменен ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и обязателен к применению с 1 января 2024 г.

До 1992 года в Российской практике ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности активы учитывались в совокупности. В 1992 году появилось Положение «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», которое в разделе «Основные средства и нематериальные активы» разделило ведение бухгалтерского учета и отражения в отчетности материальных и нематериальных активов. Так, нематериальные активы выделились в отдельную группу.

Действующий в настоящее время ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» определяет следующие критерии отнесения объектов к нематериальным активам:

- 1) не имеет материально-вещественной формы;
- 2) возможность выделения или отделения объекта от других активов;
- 3) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 4) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем;
- 5) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управ-

ленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

К нематериальным относятся такие виды активов, как программное обеспечение, научные и литературные произведения, произведения искусства, промышленные модели, научные достижения и изобретения, фирменные торговые марки и товарные знаки, патенты, лицензии, ноу-хау, деловая репутация и прочие объекты, удовлетворяющие вышеизложенным признакам.

Основные различия действующего ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и предшествующего стандарта, которые необходимо учитывать при разработке учетной политики [6], представлены в таблице 1.

В новом Федеральном стандарте по такой статье, как «Элементы амортизации НМА», появился список элементов амортизации нематериальных активов. Некоторые положения учета стали более конкретными, например, проверка на обесценение нематериальных активов в ФСБУ 14/2022 стала нести обязательный характер. Также четко определено невключение в состав нематериальных активов средств индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданных собственными силами организации. Отмеченные отличия позволяют говорить о необходимости переосмысления подхода к учету нематериальных активов [4; 7–9]. Рассмотрим более подробно нормативно-правовую базу создания и учета товарных знаков.

Таблица 1
Сравнительная характеристика ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»

Элементы учета	ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы»	ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»
Элементы амортизации НМА	В Положении данная информация отсутствует	В п. 42 прописан список элементов амортизации НМА (срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации)
Проверка на обесценение НМА	Согласно п. 22 Положения проверка на обесценения НМА является добровольной	Данная проверка стала обязательной, за исключением организаций с упрощенным учетом и отчетностью (ведется согласно МСФО 36 «Обесценение активов»)
Отнесение лицензий к НМА	Не рассматривает лицензии как НМА	Дает разрешение на отнесение лицензий к НМА
Лимит стоимости НМА	Определять лимит стоимости НМА нельзя. В их составе учитываются все активы которые отвечают заданным критериям в п. 3 ПБУ 14/2007	Организация может принять решение не применять стандарт к активам стоимостью ниже лимита, который она сама установила. Лимит устанавливается с учетом существенности информации об активе (п. 7 ФСБУ 14/2022)
Отнесение товарных знаков, созданных собственными средствами	Товарные знаки, созданные собственными силами, учитываются в составе НМА	Товарные знаки, созданные собственными силами, не учитываются в составе НМА и относятся на забалансовые счета

Источник: составлено автором на основании нормативно-правовых актов.

Согласно статье 1477 ГК РФ, товарный знак представляет собой обозначение, используемое для индивидуализации услуг и товаров юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Задача такого обозначения – помочь потребителю отличить товары и услуги одних производителей от схожих товаров и услуг других производителей.

У товарного знака также имеются смежные понятия, такие как коммерческое обозначение и фирменное наименование [10]. Коммерческое обозначение описано в статье 1538 ГК РФ, что означает обозначение, которое индивидуализирует (выделяет) предприятие (бизнес); его регистрация не требуется. Фирменное наименование отражено в статье 1473 ГК РФ. Это обязательный атрибут юридического лица, являющегося коммерческой организацией. В ходе анализа понятий, данных нам законодательными актами, можно сделать вывод, что все эти понятия объединяет индивидуализация предприятия и его товаров (работ, услуг).

Для того чтобы Роспатент одобрил зарегистрировать товарный знак, необходимо следующее:

- 1) регистрируемый товарный знак не должен носить общеупотребительный характер;
- 2) быть общепринятым обозначением, термином, определением;
- 3) не должен описывать собой товар, являться его характеристикой;
- 4) не должен являться государственным символом, иметь наименование международных организаций;
- 5) иметь ложные обозначения, обозначения, которые противоречат принципам морали.

Все ограничения подробным образом перечислены в статье 1483 ГК РФ.

После регистрации товарного знака Роспатентом выдается свидетельство, удостоверяющее исключительное право пользования данным товарным знаком в отношении выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

В ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» в отличие от предшествующего стандарта конкретизированы критерии отнесения товарного знака и других средств индивидуализации к нематериальным активам в п. п. 7 и 8:

- 1) соответствие стоимости единицы объекта лимиту, установленному организацией самостоятельно (превышение лимита служит основанием включения в состав нематериального актива при соблюдении других условий);
- 2) способ образования товарного знака (к нематериальным активам не могут быть отнесены товарные знаки, созданные собственными силами).

2. Составление алгоритма выбора учетного сопровождения товарного знака

К вопросам классификации нематериальных активов, в т. ч. критериям признания и оценки, обращались Е. А. Шляпникова, И. П. Селезнева, И. А. Селезнева, К. А. Джикия [10], Т. Ю. Серебрякова, Е. В. Карпова [9], выделяя в качестве основных возможность получения экономических выгод. Представленные ранее в исследовании критерии отнесения товарных знаков к нематериальным активам позволили сформировать алгоритм выбора учетного сопровождения, первичным критерием в котором выступает лимит стоимости единицы объекта, определяемый каждой организацией самостоятельно исходя из значения существенности. Важность соблюдения существенности при раскрытии информации отмечает [11]. Следующим критерием является способ создания товарного знака, а именно объекты, созданные собственными силами, не могут быть включены в состав нематериальных активов и должны быть списаны в состав расходов текущего периода [12]. Составленный алгоритм представлен на рисунке 1.



Рисунок 1

Алгоритм выбора учетного сопровождения товарного знака

Источник: составлено автором на основании нормативно-правовой базы.

3. Формирование учетного сопровождения товарного знака

В соответствии с предложенным алгоритмом выбора учетного сопровождения товарный знак может быть учтен как в составе внеоборотных активов в качестве нематериального актива, так и в составе оборотных в качестве расходов текущего периода. В связи с последними изменениями законодательства, вызванными вступлением в силу Федерального стандарта по бухгалтерскому учету 14/2022 «Нематериальные активы», который полностью отменяет действие Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов», товарные знаки, которые были созданы собственными силами организации, перестают включаться в перечень нематериальных активов. Далее представим две возможные схемы учетного сопровождения товарного знака (таблица 2).

При любом случае сначала происходит аккумулирование затрат на счете 08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических

работ». Однако при наступлении стадии принятия к учету при первом способе затраты списываются на счета учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.), при втором способе затраты переходят в качестве нематериального актива на счет 04 «Нематериальные активы». Счет 08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» закрывается.

Для обеспечения контроля товарных знаков, созданных собственными силами, рекомендуется их отражение на забалансовом счете 012 «Малоценные нематериальные активы». Данный счет отсутствует в Плате счетов бухгалтерского учета, поэтому организации вводят данный счет самостоятельно [14; 15]. При отражении операций на забалансовых счетах отсутствует такой элемент метода бухгалтерского учета, как двойная запись, поэтому в кредите не будет корреспондирующего счета. С переходом на новый стандарт необходимо установить стоимостной критерий оценивания нематериальных активов и перенести на забалансовые счета те нематериальные активы, которые не удовлетворяют установленным ограничениям.

Таблица 2
Учетное сопровождение принятия к учету товарного знака

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Способ 1 – Принятие к учету товарного знака в состав расходов текущего периода		
Затраты на создание товарного знака в части оплаты труда задействованных лиц	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Затраты на создание товарного знака в части отчислений взносов по социальному страхованию и обеспечению	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Материальные затраты на создание товарного знака	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	10 «Материалы»
Начислена госпошлина за регистрацию товарного знака	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	68.90 «Единый налоговый счет»
Оплачена госпошлина за регистрацию товарного знака	68.90 «Единый налоговый счет»	51 «Расчетные счета»
Списание затрат на создание товарного знака	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»
Принятие к учету товарного знака	012 «Малоценные нематериальные активы»	
Способ 2 – Принятие к учету товарного знака в состав нематериальных активов		
Приобретение товарного знака у поставщика	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Начислена госпошлина за регистрацию товарного знака	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	68.90 «Единый налоговый счет»
Оплачена госпошлина за регистрацию товарного знака	68.90 «Единый налоговый счет»	51 «Расчетные счета»
Принятие к учету товарного знака	04.01 «Нематериальные активы»	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»
Приобретение товарного знака у поставщика	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Рассмотрим практический пример. Деятельность предприятия заключается в производстве соленого, вареного, запеченного, копченого, вяленого и прочего мяса (10.13.1). За регистрацию товарного знака и принятия решения по результатам формальной экспертизы Межрегиональное операционное УФК (Федеральная служба интеллектуальной собственности) затребовало 4000 рублей. В бухгалтерском учете оформлены следующие бухгалтерские записи.

Поскольку в учетной политике по бухгалтерскому учету организации прописано, что актив признается нематериальным активом только в том случае, когда его стоимость больше либо равна сумме 100 000 рублей. Сумма полученного актива равна 59 500, поэтому мы не относим полученный товарный знак к нематериальному активу и принимаем его за балансом как малоценный нематериальный актив.

4. Определение способов
автоматизированного учета
товарных знаков

В условиях быстро развивающейся цифровой трансформации бизнеса необходимо понимать, что автоматизация учетных процессов становится неотъемлемой частью ведения бухгалтерского учета организации.

Таблица 3
Бухгалтерские записи по учету товарного знака, созданного собственными силами организации

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражены материальные затраты на создание товарного знака	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	10 «Материалы»	10 000
Отражены затраты на оплату труда рабочим, занятым в создании товарного знака	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	35 000
Отражены затраты на социальные взносы работников, занятых в создании товарного знака	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	69.9 «Страховые взносы по единому тарифу»	10 500
Начислена госпошлина за регистрацию товарного знака и принятие решения по результатам формальной экспертизы	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	68.90 «Единый налоговый счет»	4 000
Оплачена госпошлина за регистрацию товарного знака и принятие решения по результатам формальной экспертизы	69.90 «Единый налоговый счет»	51 «Расчетные счета»	4 000
Списание затрат на создание товарного знака	91.02 «Прочие расходы»	08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	59 500
Принят к учету созданный товарный знак	012 «Малоценные НМА»		59 500

В частности, бухгалтерского учета товарных знаков, созданных собственными силами или приобретенных у контрагентов. Одной из распространенных программ для ведения учета является «1С: Бухгалтерия предприятия». Однако функционал данной программы недостаточно настроен, поскольку ориентирован только на поступление нематериальных активов со стороны одной суммой. В рассматриваемом практическом случае стоимость товарного знака суммируется из стоимости его разработки контрагентом и суммы госпошлины за его регистрацию. Поэтому бухгалтеру необходимо совершать определенные операции вручную. На данном этапе будет подробно описана методика принятия к учету товарного знака путем приобретения его за плату с помощью специализированной компьютерной программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

Действие 1. Осуществляем работу в разделе «Операции» → «Операции, введенные вручную», где мы начисляем госпошлину. Нажимаем на кнопку «Создать» и заполняем графу «Содержание» и табличную часть. В табличной части прописываем бухгалтерскую запись: по дебету проставляем счет 08.05 «Приобретение нематериальных активов», по кредиту 68.90 «Единый налоговый счет». Также отражаем сумму начисленной госпошлины – 4000 рублей. Все описанные процессы наглядно показаны на рисунке 2.

← → ☆ Операция 0000-000001 от 20.03.2025 12:00:02

Записать и закрыть

Записать

Бухгалтерская справка

Еще -

Номер: 0000-000001 от: 20.03.2025 12:00:02 Сумма операции: 4 000,00

Содержание: Уплата государственной пошлины за регистрацию товарного знака

Добавить

↑ ↓

Е

N	Дебет	Кредит	Сумма	Сумма НУ Дт	Сумма НУ Кт
1	08.05	68.90	4 000,00	4 000,00	
	Товарный знак		Уплата госпошлины		

Рисунок 2

Начисление госпошлины за регистрацию товарного знака

Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

Действие 2. Начисленную госпошлину необходимо оплатить, чтобы погасить возникшую кредиторскую задолженность перед налоговыми органами. Для этого переходим в раздел «Банк и касса» → «Банковские выписки» → «Списание». Заполняем основные реквизиты документа. Необходимо проследить, чтобы в графе «Вид операции» было указан вид «Уплата налога». Указываем также получателя «МИ ФНС по управлению долгом». Статья расходов «Прочие налоги и сборы». Далее проводим и закрываем документ, всё проиллюстрировано на рисунке 3.

Действие 3. Теперь необходимо создать счет на оплату товарного знака от поставщика. Для совершения данной операции заходим в раздел «Покупки» → «Счета от поставщиков» → «Создать». Затем заполняем основные реквизиты документа: его номер, дата, реквизиты поставщика, дата и номер договора. В табличной части необходимо добавить товарный знак из раздела «Справочники» и указать его стоимость. Нажимаем кнопку «Провести». Данная операция наглядно показана на рисунке 4.

← → ☆ Списание с расчетного счета 0000-000006 от 20.03.2025 12:00:04

Провести и закрыть

Записать

Провести

Акт

Создать на основании -

Чек

Дата: 20.03.2025 12:00:04 Счет учета: 51

По документу №: от: . .

Вид операции: Уплата налога

Налог: Единый налоговый платеж

Получатель: МИ ФНС России по управлению долгом

68.90

Сумма: 4 000,00

Статья расходов: Прочие налоги и сборы

Код валютной операции: ?

Назначение платежа: Единый налоговый платеж

☒ Подтверждено выпиской банка: Платежное поручение не требуется (документ исполнен банком)

Комментарий: Ответственный: Агафонова Нелли Павловна

Рисунок 3

Оплата госпошлины за регистрацию товарного знака

Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

← → ☆ Счет от поставщика 0000-000005 от 20.03.2025 12:00:00

Провести и закрыть Записать Провести Счет на оплату Создать на основании ЗДО

Счет №: 19 от: 20.03.2025 Оплата до: 08.04.2025 Оплачен

Номер: 0000-000005 от: 20.03.2025 12:00:00 НДС в сумме

Контрагент: Общество с ограниченной ответственностью Центр патен

Договор: 19 от 20.03.2025

Товары и услуги (1) Возвратная tara

Добавить Подбор Изменить

N	Номенклатура	Количество	Цена	Сумма	% НДС	НДС	Всего
1	Товарный знак	1,000 шт	35 000,00	35 000,00	20%	5 833,33	35 000,00

Состояние ЗДО: Пригласить Общество с ограниченной ответственностью Цен...

Всего: 35 000,00 НДС (в т.ч.): 5 833,33

Рисунок 4

Создание счета от поставщика на поступление товарного знака

Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

Действие 4. На основании счета через кнопку «Создать на основании» создаем платежное поручение. В данном документе указываем, также все основные реквизиты, а также сумму приобретения товарного знака. После этого нажимаем на кнопку «Провести». Далее создаем

на основании платежного поручения документ списания с расчетного счета, в котором также вводим все основные реквизиты и сумму для оплаты. Наглядно это показано на рисунке 5.

← → ☆ Платежное поручение 0000-000005 от 24.03.2025 12:00:00

Провести и закрыть Записать Провести Настройка Платежное поручение Создать на основании

Номер: 0000-000005 от: 24.03.2025 12:00:00 Повторять платеж?

Вид операции: Оплата поставщику ИНН 2607023891, КПП <не требуется>, ООО "ОГЗАР"

Получатель: Общество с ограниченной ответственностью Цент Досье Статья расходов: Оплата поставщикам (подрядчикам)

ИНН 2635052083, КПП <не требуется>, Общество с ограниченной ответственность... Вид платежа:

Счет получателя: 40702810188110000010, АО ЮниКредит Банк Очередность: 5 Прочие платежи (в т.ч. налоги и взносы)

Договор: 19 от 20.03.2025 Идентификатор платежа:

Сумма платежа: 35 000,00 Ставка НДС: 20%

Сумма НДС: 5 833,33 Код валютной операции:

Назначение платежа: Оплата по договору 19 от 20.03.2025
Сумма 35000-00
В т.ч. НДС (20%) 5833-33

Состояние: Оплачено Не согласовано: Агафонова Н. П. Списание с расчетного счета № 5 от 24.03.2025

Комментарий: Ответственный: Агафонова Нелли Павловна

Рисунок 5

Создание платежного поручения для оплаты поставщику за создание товарного знака

Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

Действие 5. После того как была произведена оплата и тем самым погашена задолженность перед поставщиком, необходимо оформить документ принятия к учету НМА. Создаем на основании счета «Поступление, накладная, Акт, УПД». Заполняем основные реквизиты документа: номер, дата, данные контрагента, дата и номер договора, срок оплаты. В табличной части необходимо указать поступивший товарный знак, его сумму, а также счет учета 08.05 «Приобретение нематериальных активов». Все описанные в данном пункте процедуры проиллюстрированы на рисунке 6.

Действие 6. Поступивший нематериальный актив в форме товарного знака необходимо принять к учету. Для того, чтобы это сделать, через раздел «ОС и НМА» переходим во вкладку «Нематериальные активы» → «Принятие к учету НМА» → «Создать». Далее заполняем документ. Вводим дату, вид операции «Принятие к учету НМА», способ приобретения «Приобретение за плату». Также в разделе документа «Внеоборотный актив» указываем счет учета 08.05. После этого нажимаем на кнопку «Рассчитать суммы». Если возникли трудности, значит необходимо записать вручную сумму поступившего товарного знака без учета НДС. Все наглядно представлено на рисунке 7.

← → ☆ Поступление НМА 0000-000001 от 20.03.2025 12:00:03

Провести и закрыть | Записать | Провести | Акт | Печать | Создать на основании | Еще | ?

Документ №: 19 от: 20.03.2025 Расчеты: [Срок 20.03.2025, 60.01, 60.02, зачет аванса автоматически](#)

Номер: 0000-000001 от: 20.03.2025 12:00:03 [НДС сверху](#)

Контрагент: Общество с ограниченной ответственностью Центр патен

Договор: 19 от 20.03.2025

Добавить | Еще -

N	Нематериальный актив	Сумма	%НДС	НДС	Всего	Счет учета	Счет НДС
1	Товарный знак	35 000,00	20%	7 000,00	42 000,00	08.05	19.02

☒ УПД

Всего: 42 000,00 НДС (в т.ч.): 7 000,00

УПД: 19 от 20.03.2025

Рисунок 6
Создание документа поступления товарного знака
Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

← → ☆ Принятие к учету НМА 0000-000001 от 20.03.2025 0:00:00

Провести и закрыть | Записать | Провести | Акт | Акт о приеме | Еще | ?

Номер: 0000-000001 Дата: 20.03.2025 0:00:00

Вид операции: Принятие к учету НМА

Внеоборотный актив | Бухгалтерский учет | Налоговый учет

Вид объекта учета: Нематериальный актив | Расходы на НИОКР

Способ поступления: Приобретение за плату

Нематериальный актив: Товарный знак

Счет: 08.05 | Рассчитать суммы

Стоимость: 39 000,00

Стоимость НУ: 39 000,00

Рисунок 7
Создание документа принятия к учету товарного знака. Раздел «Внеоборотный актив»
Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

Действие 7. Продолжаем работать в документе «Принятие к учету НМА». Переходим в раздел документа «Бухгалтерский учет», где указываем счет учета 04.01 «Нематериальные активы». Счет начисления амортизации 05.01 «Амортизация нематериальных активов». В соответствии с учетной политикой организации способ начисления амортизации указываем «Линейный». Также в соответствии с учетной политикой все основные затраты аккумулируются на счете 20.01. «Основное производство». Поэтому в графе «Способ отражения расходов по амортизации» указываем «Амортизация (счет 20.01)». Поскольку срок полезного использования

данного товарного знака 15 лет, необходимо в соответствующей графе документа указать срок полезного использования в месяцах, то есть 180 месяцев. Все наглядно показано на рисунке 8.

Действие 8. Переходим к последнему разделу документа принятия к учету НМА «Налоговый учет». В графе «Порядок включения стоимости в состав расходов» указываем начисление амортизации. Отмечаем специальным знаком «Начислять амортизацию (НУ)». Снова указываем срок полезного использования 180 месяцев. Специальный коэффициент принимает значение 1,0. Наглядно это представлено на рисунке 9.

← → ☆ Принятие к учету НМА 0000-000001 от 20.03.2025 0:00:00 *

Провести и закрыть Записать Провести ДТ КТ Акт о приеме

Номер: 0000-000001 Дата: 20.03.2025 0:00:00

Вид операции: Принятие к учету НМА

Внеоборотный актив Бухгалтерский учет Налоговый учет

Счет учета: 04.01

Параметры начисления амортизации

Счет начисления амортизации: 05.01 ☐ Начислять амортизацию

Способ начисления амортизации: Линейный

Способ отражения расходов по амортизации: Амортизация (счет 20.01)

Срок полезного использования (в месяцах): 180 (15 лет)

Рисунок 8
Создание документа принятия к учету товарного знака. Раздел «Бухгалтерский учет»
Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

← → ☆ Принятие к учету НМА 0000-000001 от 20.03.2025 0:00:00 *

Провести и закрыть Записать Провести ДТ КТ Акт о приеме

Номер: 0000-000001 Дата: 20.03.2025 0:00:00

Вид операции: Принятие к учету НМА

Внеоборотный актив Бухгалтерский учет Налоговый учет

Порядок включения стоимости в состав расходов: Начисление амортизации

Параметры начисления амортизации

☒ Начислять амортизацию (НУ)

Срок полезного использования (в месяцах): 180 (15 лет)

Специальный коэффициент: 1,00

Рисунок 9
Создание документа принятия к учету товарного знака. Раздел «Налоговый учет»
Источник: фрагмент из программы «1С: Бухгалтерия предприятия».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование направлено на решение проблемы включения товарных знаков, как средств индивидуализации, в состав нематериальных активов и выбора учетного сопровождения. Выявлено, что товарный знак является активом организации, однако его отнесение в состав оборотных или внеоборотных определяется лимитом стоимости единицы объекта, установленным организацией самостоятельно, и источником поступления. Предложенные алгоритм и схема учетного сопровождения в совокупности с методом автоматизированного учета позволят решить ряд практи-

ческих вопросов и сформировать базу для дальнейших исследований по вопросам бухгалтерского учета нематериальных активов.

Вклад авторов

- А. Н. Бобрышев:** методология, руководство исследованием.
- Н. П. Агафонова:** концептуализация, создание рукописи и ее редактирование.
- А. В. Носенко:** анализ литературы, проведение исследования, создание черновика рукописи.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Челмакина Л.А. История и перспективы развития бухгалтерского баланса. *Системное управление*. 2013;4(21):11. EDN TICHNP

Chelmakina L.A. History and development prospects of the balance sheet. *System management*. 2013;4(21):11. EDN TICHNP

2. Крылова Д.С. Особенности перехода на федеральный стандарт бухгалтерского учета. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2024;3:96-101. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2024.02.03.012> EDN EVXGIR

Krylova D.S. Features of the transition to Federal Accounting Standard. *Accounting and taxation, analysis and audit*. 2024;3:96-101. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2024.02.03.012> EDN EVXGIR

3. Козменкова С.В., Селезнева И.П., Шляпникова Е.А., Селезнева И.А. Особенности учета операций приобретения и создания товарных знаков. *Международный бухгалтерский учет*. 2024;12(522):1372-1391. <https://doi.org/10.24891/ia.27.12.1372>

Kozmenkova S.V., Selezneva I.P., Shlyapnikova E.A. Selezneva I.A. Specifics of accounting for transactions of acquisition and creation of trademarks. *International Accounting*. 2024;12(522):1372-1391. <https://doi.org/10.24891/ia.27.12.1372>

4. Толстова О.С. Нормативно-правовое регулирование реализации товарного знака в России. *Вестник ВИАПП*. 2022;2:64-67. EDN GLSXNS

Tolstova O.S. Regulatory regulation of trademark implementation in Russia. *Bulletin of the RESP*. 2022;2:64-67. EDN GLSXNS

5. Трапезникова М.М. К вопросу о государственной регистрации товарного знака. *Вестник Санкт-Петербургской юридической академии*. 2023;3(60):76-81. EDN LTRVGX

Trapeznikova M.M. On the question of the state registration of a trademark. *Bulletin of the St. Petersburg Law Academy*. 2023;3(60):76-81. EDN LTRVGX

6. Алборов Р.А., Козменкова С.В., Мосунова Е.Л. Бухгалтерский учет признания нематериальных активов, результатов их оценки и переоценки. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;10:1090-1115. <https://doi.org/10.24891/ia.25.10.1090>

Alborov R.A., Kozmenkova S.V., Mosunova E.L. Accounting for the Recognition of Intangible Assets and the Results of Their Valuation and Revaluation. *International Accounting*. 2022;10:1090-1115. <https://doi.org/10.24891/ia.25.10.1090>

7. Дружиловская Э.С. Анализ основных нововведений ФСБУ. *Бухучет в здравоохранении*. 2022;10:13-22. <https://doi.org/10.33920/med-17-2210-02>

Druzhilovskaya E.S. Analysis of the main innovations of FAS 14/2022. *Accounting in healthcare*. 2022;10:13-22. <https://doi.org/10.33920/med-17-2210-02>

8. Демяхина Е.В. Анализ изменений в бухгалтерском учете нематериальных активов в связи с переходом на новый стандарт. *Вестник Таганрогского института управления и экономики*. 2023;2(38):9-13.

Demyakhina E.V. Analysis of changes in accounting of intangible assets in connection with the transition to the new standard. *Bulletin of the Taganrog Institute of Management and Economics*. 2023;2(38):9-13.

9. Серебрякова Т.Ю., Карпова Е.В. Проблемы учета нематериальных активов по новому стандарту на этапе их идентификации. *Международный бухгалтерский учет*. 2024;3:244-263. <https://doi.org/10.24891/ia.27.3.244> EDN WBTQXH

Serebryakova T.Yu., Karpova E.V. Issues of Accounting for Intangible Assets under the New Standard at the Stage of Their Identification. *International Accounting*. 2024;3:244-263. <https://doi.org/10.24891/ia.27.3.244> EDN WBTQXH

10. Шляпникова Е.А., Селезнева И.П., Селезнева И.А., Джикия К.А. Нематериальные активы: критерии признания, классификация и оценка. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2023;4:211-226. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2304-02> EDN GHJDRT
Shlyapnikova E.A., Selezneva I.P., Selezneva I.A., Dzhikiya K.A. Intangible assets: recognition criteria, classification and evaluation. *Accounting in Agriculture*. 2023;4:211-226. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2304-02> EDN GHJDRT
11. Остаев Г.Я., Клычова Г.С., Шляпникова Е.А., Селезнева И.П., Селезнева И.А., Нуриева Р.И. Особенности документального оформления фактов хозяйственной жизни по приобретению, переоценке и списанию нематериальных активов. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(6):668-691. <https://doi.org/10.24891/ia.26.6.668> EDN AXBYFP
Ostaev G.Ya., Klychova G.S., Shlyapnikova E.A., Selezneva I.P., Selezneva I.A., Nurieva R.I. Particularities of Documenting the Accounting Events on Intangible-Asset Acquisition, Revaluation and Write-Off. *International Accounting*. 2023;26(6):668-691. <https://doi.org/10.24891/ia.26.6.668> EDN AXBYFP
12. Сафонов Д.В., Терехова Е.Ю. Изменения в бухгалтерском учете нематериальных активов: что необходимо учитывать при регистрации, учете и оценке. *Вестник Академии Пастухова*. 2023;1(29):8-12. EDN ZTDRUJ
Safonov D.V., Terekhova E.Y. Changes in accounting of intangible assets: what needs to be considered during registration, accounting and evaluation. *Bulletin of the Pastukhov Academy*. 2023;1(29):8-12. EDN ZTDRUJ
13. Дружиловская Т.Ю. Проблемы бухгалтерского учета малоценных материальных объектов. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;4(502):405-423. <https://doi.org/10.24891/ia.26.4.405>
Druzhilovskaya T.Yu. Problems of accounting of low-value material objects. *International Accounting*. 2023;4(502):405-423. <https://doi.org/10.24891/ia.26.4.405>
14. Дружиловская Э.С. Оценка при признании нематериальных активов в учете коммерческих и некоммерческих организаций: совершенствование методики и терминологии. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022;22(550):2-14.
Druzhilovskaya E.S. Valuation in recognition of intangible assets in accounting for commercial and non-profit organizations: improving methodology and terminology. *Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2022;22(550):2-14.
15. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Особенности признания отдельных объектов нематериальных активов с позиции ФСБУ 14/2022/. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;1(499):4-27. <https://doi.org/10.24891/ia.26.1.4>
Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Features of recognition of certain objects of intangible assets from the perspective of FSB 14/2022/. *International Accounting*. 2023;1(499):4-27. <https://doi.org/10.24891/ia.26.1.4>

Оценка влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций

Рудская Ирина Борисовна✉

Азово-Черноморский инженерный институт – филиал
ФГБОУ ВО «Донской государственный аграрный университет» в г. Зернограде,
г. Зерноград, Российская Федерация,

[ORCID 0000-0001-8023-9190](https://orcid.org/0000-0001-8023-9190)

✉: i.rudskaya@mail.ru

Лебедева Галина Владимировна

Азово-Черноморский инженерный институт – филиал
ФГБОУ ВО «Донской государственный аграрный университет» в г. Зернограде,
г. Зерноград, Российская Федерация,

[ORCID 0000-0001-7485-9422](https://orcid.org/0000-0001-7485-9422)

gvlebedeva@yandex.ru



<https://elibrary.ru/ilspws>

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Рудская И.Б., Лебедева Г.В.

Оценка влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций.

Исследование проблем экономики и финансов. 2025;1:6.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-6>
EDN ILSPWS

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 03.01.2025

ДОРАБОТАНА: 14.02.2025

ПРИНЯТА: 20.02.2025

COPYRIGHT: © 2025 Рудская И.Б.,
Лебедева Г.В.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. Одной из наиболее сложных и противоречивых проблем современной налоговой системы является определение оптимальной налоговой нагрузки для достижения баланса интересов между государством и налогоплательщиками. Для этого целесообразным является расчет и анализ уровня налоговой нагрузки субъектов предпринимательской деятельности, оценка налоговых рисков.

ЦЕЛЬЮ ИССЛЕДОВАНИЯ является расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций с целью оценки ее влияния на финансовые результаты их деятельности, а также проведение сравнительного анализа налоговой нагрузки организации, применяющей общий режим налогообложения и организации, находящейся на специальном налоговом режиме для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

МЕТОДЫ. В процессе выполнения исследования использовались такие современные методы, как динамический, сравнительно-аналитический, методики расчета налоговой нагрузки и оценки эффективности налоговой политики предприятия. Объектами исследования явились сельскохозяйственные организации Зерноградского района Ростовской области.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Проведена оценка налоговой нагрузки объектов исследования в динамике за 2021–2023 гг., определена вероятность проведения выездной налоговой проверки, выявлено влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности пилотных организаций, проанализирован уровень эффективности проводимой исследуемыми организациями налоговой политики.

ВЫВОДЫ. Целесообразным является периодический расчет налоговой нагрузки организации с целью определения уровня налогового риска, эффективности налогового менеджмента, решения вопроса изменения режима налогообложения организации. При этом, по нашему мнению, при расчете налоговой нагрузки организации в сумму налоговых платежей нужно включить страховые взносы, но не учитывать НДФЛ.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: налоговая нагрузка, сельскохозяйственная организация, финансовые результаты деятельности, эффективность налоговой политики



Assessment of the Impact of the Tax Burden on the Financial Results of Agricultural Organizations

Irina B. Rudskaya✉

Azov-Black Sea Engineering Institute – branch
FSBEI HE «Don State Agrarian University» in Zernograd,
Zernograd, Russian Federation,

[ORCID 0000-0001-8023-9190](https://orcid.org/0000-0001-8023-9190)

✉ i.rudskaya@mail.ru

Galina V. Lebedeva

Azov-Black Sea Engineering Institute – branch
FSBEI HE «Don State Agrarian University» in Zernograd,
Zernograd, Russian Federation,

[ORCID 0000-0001-7485-9422](https://orcid.org/0000-0001-7485-9422)

gvlebedeva@yandex.ru

TO CITE:

Rudskaya I.B., Lebedeva G.V.
Assessment of the impact of the tax burden
on the financial results of agricultural
organizations. *Research in Economic and
Financial Problems*. 2025;1:6.
<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-6>
EDN ILSPWS

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 03.01.2025

ACCEPTED: 14.02.2025

PUBLISHED: 20.02.2025

COPYRIGHT: © 2025 Rudskaya I.B.,
Lebedeva G.V.

ABSTRACT

INTRODUCTION. The modern tax system constitutes a complex problem to determine the optimal tax burden for a balance of interests between the state and taxpayers. For this purpose, it is advisable to calculate and analyze the level of tax burden of business entities and assess tax risks.

THE PURPOSE of the study is to calculate the tax burden of agricultural organizations in order to assess its impact on the financial results of their activities. Moreover, a comparative analysis of the tax burden is proposed using the general tax regime under a special tax regime for agricultural producers.

METHODS. The study is based on dynamic, comparative-analytical, methods for calculating the tax burden and assessing the effectiveness of the enterprise's tax policy. The objects of the study were agricultural organizations of the Zernograd district of the Rostov region.

RESULTS. An assessment of the tax burden was carried out in dynamics for 2021-2023. The probability of an on-site tax audit was determined, the impact of the tax burden on the financial results of the pilot organizations was revealed, the level of effectiveness of the tax policy pursued by the studied organizations was analyzed.

CONCLUSIONS. It is advisable to periodically calculate the tax burden of an organization in order to determine the level of tax risk, the effectiveness of tax management, and resolve the issue of changing the organization's tax regime. At the same time, when calculating the tax burden, insurance premiums should be included in the amount of tax payments, but personal income tax should not be taken into account.

KEYWORDS: tax burden, agricultural organization, financial results of activities, tax policy efficiency



ВВЕДЕНИЕ

Одной из актуальных, пока не решенных проблем является проблема оценки уровня и оптимизации налоговой нагрузки предприятий. Значимость расчета и анализа уровня налоговой нагрузки предприятия определяется важностью данного показателя для определения налоговых рисков, риска выездной налоговой проверки, влияния тяжести налогообложения на финансовые результаты деятельности экономического субъекта, разработки направлений налоговой оптимизации.

В современной экономической литературе нет единого подхода к определению налоговой нагрузки. Предлагаются различные авторские модели математически формализованного расчета налоговой нагрузки предприятий. Наибольшее распространение получили методики Е. С. Вылковой, Н. В. Покровской [1], Е. А. Кировой, Е. А. Пономаренко [2], Г. Д. Гребневой, Т. К. Островенко [3], А. Ф. Кузиной и др. [4]. Все они имеют преимущества и недостатки. Федеральная налоговая служба РФ, рассчитывая налоговую нагрузку организаций, по одной методике не включает в расчет страховые взносы, уплаченные в государственные внебюджетные фонды, и НДФЛ, по другой методике НДФЛ учитывает, а страховые взносы нет. Предложенная нами методика расчета налоговой нагрузки организаций основана на включении в расчет уплаченных налогоплательщиком налоговых платежей страховых взносов на обязательное социальное страхование, но без включения НДФЛ, удерживаемого из заработной платы работников и не относящегося в затраты организации.

Целью настоящего исследования является расчет показателей налоговой нагрузки исследуемых сельскохозяйственных организаций с целью оценки ее влияния на финансовые результаты их деятельности, а также проведение сравнительного анализа налоговой нагрузки организации, применяющей общий режим налогообложения, и организации, находящейся на специальном налоговом режиме для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Для достижения цели исследования предполагается решение следующих задач:

- изучить методики расчета налоговой нагрузки предприятий;
- провести расчет совокупного, частных и интегрального показателей налоговой нагрузки пилотных организаций;
- оценить вероятность риска выездной налоговой проверки исследуемых организаций;
- оценить влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности рассматриваемых хозяйствующих субъектов;

- провести сравнительный анализ налоговой нагрузки и эффективности налоговой политики организации, применяющей общий режим налогообложения, и организации, находящейся на специальном налоговом режиме для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Гипотеза исследования заключается в необходимости расчета и анализа налоговой нагрузки предприятия в целях оценки риска налоговой проверки и принятия управленческих решений в области налоговой оптимизации.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

К методам, используемым авторами в данном исследовании, относятся динамический, сравнительно-аналитический, методы расчета налоговой нагрузки, применяемые ФНС РФ, а также методика расчета интегрального показателя налоговой нагрузки, разработанная И. В. Булава, Е. В. Меньшиковой [5], методика оценки эффективности налоговой политики предприятия.

С применением перечисленных методов исследования нам удалось оценить уровень налоговой нагрузки пилотных организаций, вероятность риска налоговой проверки, определить эффективность налоговой политики рассматриваемых экономических субъектов.

Материалы исследования были рассчитаны на основе использования данных годовых бухгалтерских отчетностей, налоговых деклараций ООО «Альтаир-Агро» и АО «Учхоз Зерновое» за 2021–2023 гг. ООО «Альтаир-Агро» является малым по размеру хозяйством, специализирующимся на производстве и реализации пшеницы, сахарной свёклы и подсолнечника. АО «Учхоз Зерновое» можно отнести к средним по размеру организациям, занимающимся производством и реализацией пшеницы и подсолнечника. Пилотные организации являются прибыльными, рентабельными, но в 2023 г. наблюдается уменьшение суммы, полученной чистой прибыли вследствие ускорившегося темпа роста затрат. ООО «Альтаир-Агро» применяет общую систему налогообложения, а АО «Учхоз Зерновое» находится на специальном режиме налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН).

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

В настоящее время не разработана единая методика расчета налоговой нагрузки предприятия. Согласно Приказу ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» № ММ-3-06/333 от 30.05.2007 г. налоговая нагрузка предприятий рассчитывается путем соотношения суммы уплаченных

налогов, включая НДС, но без включения страховых взносов и выручки от реализации продукции, товаров, работ и услуг. Но при расчете налоговой нагрузки с помощью «Налогового калькулятора по расчету налоговой нагрузки» в электронном сервисе «Прозрачный бизнес» на официальном сайте ФНС России из суммы уплаченных налогов предприятия исключаются НДС и страховые взносы, так как базой для их исчисления является фонд оплаты труда. Это, на наш взгляд, некорректно и несправедливо, так как, во-первых, страховые взносы во внебюджетные фонды составляют 20–30 % налоговых платежей и занимают существенную долю в затратах предприятий и организаций; во-вторых, НДС экономические субъекты уплачивают как налоговые агенты, не относя его к составу своих расходов.

Используя методику ФНС РФ в целях определения риска выездной налоговой проверки, рассчитаем совокупную налоговую нагрузку сельскохозяйственных организаций Зерноградского района Ростовской области и сравним ее уровень со среднеотраслевыми значениями, приведенными в приложении № 3 к приказу ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» № ММ-3-06/333 от 30.05.2007 г. (рисунок 1) ¹.

На рисунке 1 видно, что на протяжении 2021–2023 гг. совокупная налоговая нагрузка АО «Учхоз Зерновое» была существенно выше данного показателя

в ООО «Альтаир-Агро». К концу анализируемого периода отмечается рост уровня налоговой нагрузки исследуемых организаций: в ООО «Альтаир-Агро» с 5,49 % в 2021 г. до 33,33 % в 2023 г., в АО «Учхоз Зерновое» налоговая нагрузка возросла на 19,57 п. п. Кроме того, рассматриваемые организации имеют низкий налоговый риск включения в перечень объектов выездных налоговых проверок, так как их налоговая нагрузка значительно превышает среднеотраслевые значения: в ООО «Альтаир-Агро» в 4,2, в АО «Учхоз Зерновое» – почти в 7 раз.

Стремительный рост налоговой нагрузки исследуемых организаций, а также существенное превышение ее уровня среднеотрасловых значений свидетельствуют о необходимости разработки и внедрения мероприятий налоговой оптимизации, налогового аудита [6; 7]. Для определения причин роста совокупной налоговой нагрузки пилотных организаций рассчитаем и приведем в таблице 1 налоговую нагрузку по каждому из уплачиваемых налогов и взносов. Анализируя показатели таблицы 1, можно отметить, что в наибольшей степени – в 9,7 раза – возросла налоговая нагрузка ООО «Альтаир-Агро» по налогу на прибыль, налоговая нагрузка по НДС и налогу на имущество, напротив, сократилась. В АО «Учхоз Зерновое» в 2023 г. по сравнению с 2021 г. почти в 2 раза увеличилась налоговая нагрузка по НДС и ЕСХН, на 0,27 и на 0,14 п. п. произошло повышение налоговой нагрузки по страховым взносам и земельному налогу соответственно.

Указанный рост налоговой нагрузки связан с увеличением сумм уплаченных налогов и взносов: в ООО «Альтаир-Агро» сумма налога на прибыль возросла в 11,4, страховых взносов – в 1,7, в АО «Учхоз Зерновое» в 2023 г. относительно 2021 г. более чем в два раза увеличилась сумма НДС и ЕСХН.

¹ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 ; в ред. от 10.05.2012. Текст: электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 05.01.2025).

² Сервис «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки» на сайте ФНС России. URL: <https://pb.nalog.ru/calculator.html> (дата обращения: 05.01.2025).

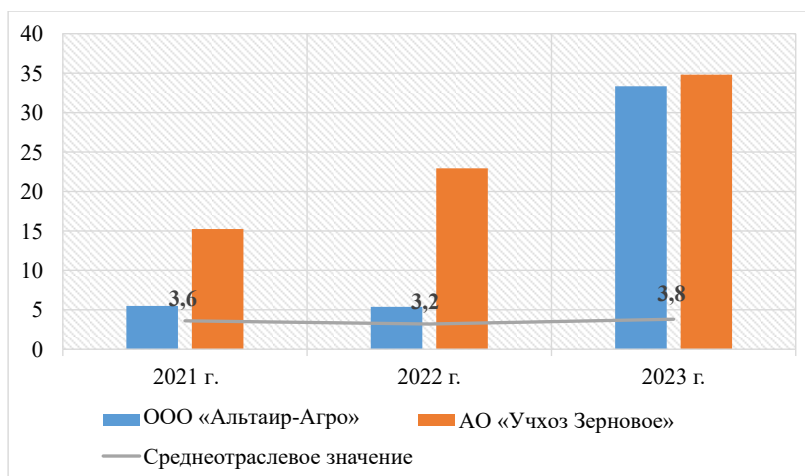


Рисунок 1

Динамика совокупного показателя налоговой нагрузки пилотных предприятий, рассчитанного по методике ФНС РФ

Таблица 1

Частные показатели налоговой нагрузки исследуемых сельскохозяйственных организаций в динамике за 2021–2023 гг.

Показатель, %	Анализируемый период			Абсолютное отклонение
	2021 г.	2022 г.	2023 г.	
ООО «Альтаир-Агро»				
НН по налогу на прибыль	0,07	0,62	0,68	0,61
НН по НДС	3,62	3,40	3,10	–0,52
НН по страховым взносам	1,73	1,38	2,46	0,73
НН по налогу на имущество	0,11	0,06	0,06	–0,05
НН по транспортному налогу	0,03	0,03	0,04	0,01
НН по земельному налогу	0,04	0,03	0,04	0
АО «Учхоз Зерновое»				
НН по ЕСХН	0,55	0,17	1,01	0,46
НН по НДС	11,10	18,59	19,97	8,87
НН по страховым взносам	4,20	4,68	4,47	0,27
НН по налогу на имущество	0,01	0,01	0,01	0
НН по транспортному налогу	0,05	0,05	0,04	–0,01
НН по земельному налогу	0,26	0,29	0,40	0,14

На наш взгляд, практическую значимость имеет расчет интегрального показателя налоговой нагрузки, методика которого представлена в работе И. В. Булава [5]. Согласно данной методике, интегральный показатель налоговой нагрузки определяется по формуле

$$НН_{и} = \frac{НН_{дс} + НН_{чп} + НН_{вр}}{3},$$

(1)

где НН_и – интегральный показатель налоговой нагрузки на организацию, %;
НН_{дс} – расчет налоговой нагрузки по добавленной стоимости, %;
НН_{чп} – расчет налоговой нагрузки по чистой прибыли, %;
НН_{вр} – расчет налоговой нагрузки по выручке, %.

Однако И. В. Булава не отразил, какие налоги были им включены в расчет. На наш взгляд, при расчете налоговой нагрузки корректным будет использование следующей формулы уплаченных организацией налогов и взносов (НнВз) [8]:

НнВз = Итого налогов и сборов – НДФЛ + Страховые взносы на социальное страхование.

(2)

В таблице 2 представлены результаты расчетов указанных выше показателей налоговой нагрузки исследуемых сельскохозяйственных организаций.

Из таблицы 2 видно, что на в 2021–2022 гг. интегральный показатель налоговой нагрузки АО «Учхоз Зерновое» почти в 7 раз был выше аналогичного показателя ООО «Альтаир-Агро», но в 2023 г. их уровни значительно возросли и приблизились друг к другу. Тем не менее в среднем за период анализа интегральный показатель налоговой нагрузки организации, применяющий специальный налоговый режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей, на 31,37 п. п. выше уровня налоговой нагрузки ООО «Альтаир-Агро», находящимся на общем режиме налогообложения, что нивелирует преимущества специального режима налогообложения. Виды, суммы уплачиваемых налогов сельскохозяйственными организациями, несомненно, оказывают преобладающее влияние на финансовые результаты их деятельности [9; 10]. Проведем сравнительный анализ влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности ООО «Альтаир-Агро» и АО «Учхоз Зерновое» на основе данных рисунка 2. При этом стоит учесть, что пилотные организации расположены в сходных природно-климатических условиях, цены реализации и цены приобретаемых материальных ресурсов, а также суммы их государствен-

Таблица 2

Интегральный показатель налоговой нагрузки анализируемых организаций

Показатель	ООО «Альтаир-Агро»			АО «Учхоз Зерновое»		
	2021 г.	2022 г.	2023 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
НН _{дс}	10,63	8,66	64,46	32,83	77,67	94,00
НН _{чп}	12,70	8,82	245,87	45,76	125,36	227,45
НН _{вр}	5,61	5,52	33,76	16,18	23,79	35,39
НН _и	9,65	7,67	114,70	31,59	75,61	118,95
НН _{и. ср}	44,01			75,38		
ΔНН _и	+105,05			+87,39		

ной поддержки находятся на примерно одинаковом уровне, поэтому внешние экономические факторы, оказывающие влияние на финансовые результаты и налоговую нагрузку ООО «Альтаир-Агро» и АО «Учхоз Зерновое» равнозначны. Из рисунка 2 следует, что в среднем за три рассматриваемых года налоговая нагрузка сельхозорганизации, находящейся на специальном налоговом режиме, существенно выше налоговой нагрузки организации, применяющей общий режим налогообложения. Так, налоговая нагрузка, исчисленная по выручке в АО «Учхоз Зерновое», в 1,7 раза выше, чем в ООО «Альтаир-Агро», а показатель налоговой нагрузки, рассчитанный по чистой прибыли, отличается на 43,76 п. п. В том числе и вследствие этого в ООО «Альтаир-Агро» окупаемость затрат на про-

изводство и реализацию продукции в 2,4 раза выше, чем в АО «Учхоз Зерновое», а эффективность использования активов выше на 7,56 п. п. в среднем за 2021–2023 гг. Вследствие этого на следующем этапе исследования целесообразно оценить эффективность налоговой политики изучаемых организаций. Изучение методик оценки эффективности налоговой политики предприятия, исследованных в работах Н. Н. Шестаковой, О. В. Лавриной, О. А. Долговой, С. В. Барулина, Е.А. Ермаковой, В. В. Степаненко, Л. Н. Сотниковой, А. Л. Лавлинской [11–15], позволило выбрать коэффициенты, которые, на наш взгляд, наиболее содержательно отражают результативность налогового менеджмента рассматриваемых организаций (таблица 3).

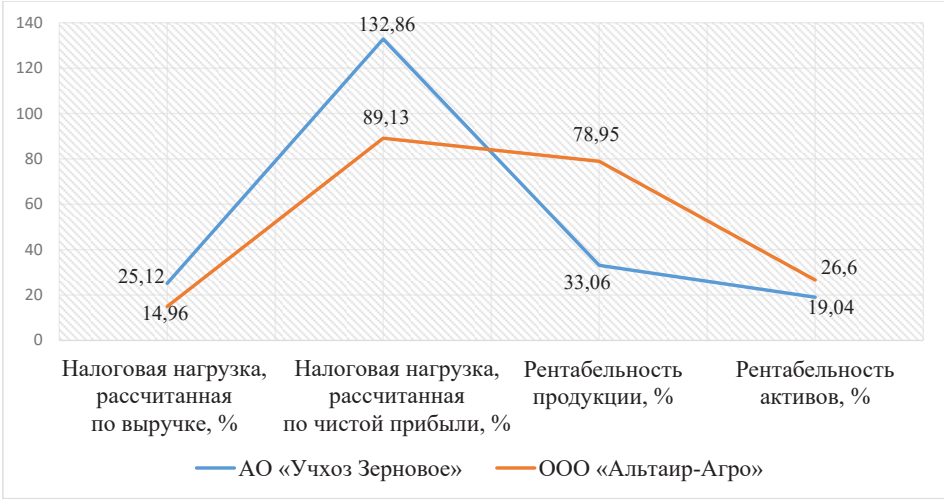


Рисунок 2
Сравнительный анализ налоговой нагрузки и финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации, находящейся на общем режиме налогообложения и организации, уплачивающей ЕСХН в среднем за 2021–2023 гг.

Таблица 3
Показатели эффективности налоговой политики ООО «Альтаир-Агро» и АО «Учхоз Зерновое»

Показатель	ООО «Альтаир-Агро»				АО «Учхоз Зерновое»			
	2021	2022	2023	Отклонение	2021	2022	2023	Отклонение
Коэффициент налоговой платёжеспособности	3,76	0,83	1,75	–2,01	14,70	76,10	8,55	–6,15
Коэффициент налоговой оборачиваемости	17,83	15,42	2,96	–14,87	6,18	4,20	2,83	–3,35
Срок погашения налоговых обязательств, дни	20,2	23,3	121,6	101,4	58,3	85,7	127,2	68,90
Коэффициент налоговой нагрузки продукции	0,06	0,06	0,34	0,28	0,16	0,24	0,35	0,19
Коэффициент налоговой нагрузки расходов	0,04	0,04	0,22	0,18	0,08	0,07	0,18	0,10
Коэффициент налоговой нагрузки прибыли	0,002	0,01	0,05	0,05	0,02	0,01	0,06	0,04
Коэффициент эффективности налогообложения	7,88	11,33	0,41	–7,47	2,19	0,80	0,44	–1,75

Анализируя показатели таблицы 3, можно заключить, что АО «Учхоз Зерновое» обладает лучшей налоговой платёжеспособностью, но ООО «Альтаир-Агро» погашает свои налоговые обязательства в течение 55 дней, а АО «Учхоз Зерновое» в течение 90 дней в среднем за период анализа. Значение коэффициента налоговой оборачиваемости, означающего величину полученного дохода на рубль налоговых платежей, в ООО «Альтаир-Агро» выше, чем в АО «Учхоз Зерновое» на протяжении всего исследуемого периода. Коэффициенты налогообложения продукции, расходов и прибыли в ООО «Альтаир-Агро» в среднем за 2021–2023 гг. значительно меньше, чем в АО «Учхоз Зерновое». Это означает, что ООО «Альтаир-Агро» проводит более эффективную налоговую политику, чем АО «Учхоз Зерновое», подтверждением чему являются и значения коэффициента эффективности налогообложения. Отрицательным моментом следует признать сокращение данного коэффициента в 2023 г. вследствие уменьшения сумм чистой прибыли в пилотных организациях, а также увеличение налоговой нагрузки продукции, налогообложения расходов и прибыли вследствие увеличения сумм уплаченных налогов и взносов.

Тем не менее важно отметить преимущества использования специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей [16–19]. Это, прежде всего, возможность включения в состав расходов затрат на приобретение, сооружение основных средств, их реконструкцию и модернизацию; увеличенный срок (полгода), в течение которого нужно заплатить налог, – актуально для сезонных видов деятельности; сокращение отчетных налоговых документов в связи с освобождением от уплаты налога на прибыль, налога на имущество организаций и необходимостью представления налоговой декларации только по итогам налогового периода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной статье на основе изучения методик расчета налоговой нагрузки организаций был предложен подход к расчету суммы налоговых платежей налогопла-

тельщика, учитывающий все уплаченные им налоги, включая страховые взносы во внебюджетные фонды, но без учета НДС/НДФЛ. Был проведен сравнительный анализ налоговой нагрузки и эффективности налоговой политики сельскохозяйственных организаций, применяющей общий режим налогообложения и уплачивающей единый сельскохозяйственный налог. В результате проведенного исследования были сделаны следующие выводы. Несмотря на то, что АО «Учхоз Зерновое» находится на специальном налоговом режиме для сельскохозяйственных товаропроизводителей, предполагающем более выгодные условия налогообложения, проведенный анализ показал, что налоговая нагрузка ООО «Альтаир-Агро», применяющего общий режим налогообложения, существенно ниже, а эффективность его налоговой политики выше. Из этого следует необходимость разработки и внедрения мероприятий налоговой оптимизации, возможно, пересмотра системы налогообложения АО «Учхоз Зерновое». Более того, рост налоговой нагрузки ООО «Альтаир-Агро» в 2023 г. требует принятия оперативных управленческих решений в области налогового менеджмента с целью увеличения чистой (нераспределенной) прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, что будет являться предметом будущих исследований.

Вклад авторов

И. Б. Рудская – анализ и интерпретация данных, обзор публикаций по теме исследования, проведение оценки налоговой нагрузки пилотных организаций и ее влияния на финансовые результаты их деятельности.

Г. В. Лебедева – сбор аналитического материала, его обработка, проведение динамического и сравнительного анализа уровня эффективности налоговой политики исследуемых организаций, вычитка статьи.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вылкова Е.С., Покровская Н.В. Теоретические подходы к интерпретации налоговой нагрузки, налогового бремени и тяжести налогообложения. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2021;4(130):45-51. EDN OFPYW
Vylkova E.S., Pokrovskaya N.V. Theoretical Approaches to Interpretation of Tax Burden, Tax Burden and Gravity of Taxation. *Bulletin of the St. Petersburg State University of Economics*. 2021;4(130):45-51. EDN OFPYW
2. Кирова Е.А., Пономаренко Е.А. Инновационные подходы в оптимизации налогообложения организаций. *Вестник университета*. 2024;4:145-154. <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2024-4-145-154> EDN KSRMCW
Kirova E.A., Ponomarenko E.A. Innovative Approaches to Optimization of Taxation of Organizations. *University Bulletin*. 2024;4:145-154. <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2024-4-145-154> EDN KSRMCW

3. Гребнев Г.Д., Островенко Т.К. Проблемы оптимизации налоговых издержек, налоговой нагрузки и рентабельности бизнеса в коммерческих организациях. *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2013;8(157):170-174. EDN RCOWOP
Grebnev G.D., Ostrovenko T.K. Problems of optimization of tax costs, tax burden and business profitability in commercial organizations. *Bulletin of the Orenburg State University*. 2013;8(157):170-174. EDN RCOWOP
4. Кузина А.Ф., Калинская М.В., Олейник И.А., Штепа Д.А. Налоговая нагрузка: методика расчета и способы оптимизации. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2023;1(45):342-347. EDN NJEAUW
Kuzina A.F., Kalinskaya M.V., Oleynik I.A., Shtepa D.A. Tax burden: calculation methodology and optimization methods. *Natural Sciences and Humanities*. 2023;1(45): 342-347. EDN NJEAUW
5. Булава И.В., Меньшикова Е.В. Влияние налоговой нагрузки на финансовую устойчивость компании. *Economics*. 2016;12(21):36-40. EDN XKPZHT
Bulava I.V., Menshikova E.V. Influence tax burden on financial stability. *Economics*. 2016;12(21):36-40. EDN XKPZHT
6. Нещадимова Т.А., Бездольная Т.Ю., Нестеренко А.В. Ключевые недостатки и методы развития налогового аудита в коммерческих организациях. *Исследование проблем экономики и финансов*. 2021;2. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2021-2-7-1-8> EDN WXAEO
Neshchadimova T.A., Bezdolnaya T.Yu., Nesterenko A.V. Key shortcomings and methods for developing tax audit in commercial organizations. *Research of problems of economics and finance*. 2021;2. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2021-2-7-1-8> EDN WXAEO
7. Бездольная Т.Ю., Нещадимова Т.А. Проблемы и перспективы развития налогового аудита как средство снижения налоговых рисков. *Исследование проблем экономики и финансов*. 2022;3. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2022-3-2-1-11> EDN JSJE
Bezdolnaya T.Yu., Neshchadimova T.A. Problems and prospects of the development of tax audit as a means of reducing tax risks. *Research of problems of economics and finance*. 2022;3. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2022-3-2-1-11> EDN JSJE
8. Рудская И.Б., Христюк В.В., Головина Д.В. Налоговая нагрузка как фактор, влияющий на финансовую устойчивость сельскохозяйственных организаций. *Modern Economy Success*. 2019;4:78-82. EDN TRFUVY
Rudskaya I.B., Khrystyuk V.V., Golovina D.V. Tax load as a factor influencing on agricultural organizations financial stability. *Modern Economy Success*. 2019;4:78-82. EDN TRFUVY
9. Платоненко Е.И., Охотников И.В., Брингель П.В. Налоговая нагрузка и ее влияние на финансовое состояние организации. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2020;11(287):3-8. EDN PQDDJL
Platonenko E.I., Okhotnikov I.V., Bringel P.V. Tax burden and its impact on the financial condition of the organization. *Accounting and analysis*. 2020;11(287): 3-8. EDN PQDDJL
10. Назарова Н.А. Налоговая нагрузка: принципы и эффективные пути оптимизации. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2021;2(110):136-142. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2021.02.02.024> EDN TFAVFA
Nazarova N.A. Tax burden: principles and effective ways of optimization. *Economy and management: problems, solutions*. 2021;2(110):136-142. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2021.02.02.024> EDN TFAVFA
11. Шестакова Н.Н. Оценка налоговой нагрузки и ее оптимизация в организации. *Проблемы современной аграрной науки : материалы Международной научной конференции*. Красноярск, 15 октября 2022 г. Красноярск : Красноярский ГАУ; 2022;189-193. EDN WCEQHQ
Shestakova N.N. Assessment of the tax burden and its optimization in the organization. *Problems of modern agricultural science: materials of the International scientific conference*. Krasnoyarsk, October 15, 2022. Krasnoyarsk : Krasnoyarsk SAU; 2022;189-193. EDN WCEQHQ
12. Лаврина О.В. Оценка влияния налоговой нагрузки на эффективность деятельности организации. *Актуальные проблемы финансирования и налогообложения АПК в условиях глобализации экономики : II Всероссийская научно-практическая конференция*. Пензенская государственная сельскохозяйственная академия; 2015;46-50. EDN VAZZKX
Lavrina O.V. Assessment of the impact of the tax burden on the efficiency of the organization. *Actual problems of financing and taxation of the agro-industrial complex in the context of economic globalization : II All-Russian scientific and practical conference*. Penza State Agricultural Academy; 2015;46-50. EDN VAZZKX
13. Долгова О.А., Барулин С.В. Применение специальных налоговых режимов в налоговом планировании. *Вестник современных исследований*. 2018;5.2(20):113-115. EDN XTGMLB

- Dolgova O.A., Barulin S.V. Application of special tax regimes in tax planning. *Bulletin of modern studies*. 2018;5.2(20):113-115. EDN XTGMLB
14. Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Российская модель налоговой выгоды: проблемы применения. *Наука и общество*. 2011;2(2):26-31. EDN OOMKCR
Ermakova E.A., Stepanenko V.V. Russian model of tax benefit: problems of application. *Science and Society*. 2011;2(2):26-31. EDN OOMKCR
15. Сотникова Л.Н., Лавлинская А.Л. Тенденции и перспективы собираемости налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации. *Исследование проблем экономики и финансов*. 2023;2:5. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-2-5>
Sotnikova L.N., Lavlinskaya A.L. Trends and Prospects of Collecting Tax Revenues of Consolidated Budget in Russian Federation. *Research of Problems of Economy and Finance*. 2023;2:5. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-2-5>
16. Кучерук А.А. Цифровизация налогообложения: тенденции и перспективы. *Вестник Академии знаний*. 2024;2(61):504-506. EDN DQNXZM
Kucheruk A.A. Digitalization of taxation: trends and prospects. *Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2024;2(61):504-506. EDN DQNXZM
17. Павленко Ю.Н., Калининская М.В., Богданова А.В., Ефимцева А.И. Особенности и проблемы налогового учета в сельскохозяйственной отрасли. *Вестник Академии знаний*. 2023;6(59):335-337. EDN MSBPEU
Pavlenko Yu.N., Kalinskaya M.V., Bogdanova A.V., Efimtseva A.I. Features and problems of tax accounting in the agricultural sector. *Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2023;6(59):335-337. EDN MSBPEU
18. Боброва Е.А., Мазур Л.В., Губина О.В., Мосина Е.И. Особенности формирования налогового потенциала на муниципальном уровне. *Вестник ОрелГИЭТ*. 2021;2(56):105-114. <http://dx.doi.org/10.36683/2076-5347-2021-2-56-105-114> EDN MWBLHG
Bobrova E.A., Mazur L.V., Gubina O.V., Mosina E.I. Features of Tax Potential Formation at the Municipal Level. *OrelSIET bulletin*. 2021;2(56):105-114. <https://dx.doi.org/10.36683/2076-5347-2021-2-56-105-114> EDN MWBLHG
19. Орлова С.А., Думнова Н.А., Минакова Е.И. Оценка эффективности контрольной деятельности налоговых органов. *Форпост науки*. 2023;2(64):53-59. <http://dx.doi.org/10.22394/2949-0855-2023-2-64-53-59> EDN VWDUNG
Orlova S.A., Dumnova N.A., Minakova E.I. Effectiveness Assessment of Tax Authorities Inspection Activities. *Science Outpost*. 2023;2(64):53-59. <http://dx.doi.org/10.22394/2949-0855-2023-2-64-53-59> EDN VWDUNG