

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Кричевский Евгений Никитич

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ
НЕСОСТОЯТЕЛЬНЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ – БАНКРОТОВ

5.2.4. Финансы

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Ряховский Дмитрий Иванович,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2025

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Теоретические аспекты налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов	16
1.1 Особенности налогового администрирования при наступлении банкротства организации	16
1.2 Принципы и подходы к обеспечению баланса интересов участников процедуры банкротства для целей налогового администрирования.....	51
1.3 Концептуальные положения развития налогового администрирования института банкротства в условиях цифровизации.....	76
Глава 2 Практические аспекты налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов	91
2.1 Роль уполномоченных органов в процедуре банкротства несостоятельных организаций.	91
2.2 Особенности исчисления НДС в процедуре банкротства несостоятельных организаций	117
2.3 Влияние отложенных налогов на величину конкурсной массы с позиций налогового администрирования.....	135
Глава 3 Совершенствование налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов	150
3.1 Комплекс превентивных мероприятий налогового контроля	150
3.2 Апробация алгоритма реформации (реконструкции) структуры отчета о финансовом положении для целей налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов.....	160
3.3 Рекомендации по развитию цифровых решений налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов.....	187
Заключение.....	199
Список сокращений и условных обозначений	205
Список литературы.....	207
Список иллюстративного материала	229

Приложение А Анализ зарубежного опыта процедур банкротства	233
Приложение Б Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 1 за периоды с 31.12.2019 по 31.12.2021 и с 31.12.2022 по 31.12.2023	238
Приложение В Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 2 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023	244
Приложение Г Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 3 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023	248
Приложение Д Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 4 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023	251
Приложение Е Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 11 за периоды с 31.12.2022 по 30.09.2024	253

Введение

Актуальность темы исследования. Налоговое администрирование несостоятельных организаций - банкротов – это сложный, комплексный институт, в рамках которого приходится решать различные задачи, стоящие перед кредиторами, должниками и уполномоченными органами. В функционировании института банкротства имеется ряд проблем, приводящих к недостаточной эффективности деятельности данного института в целом.

Во-первых, за последние несколько лет наблюдается тенденция роста количества корпоративных банкротств в результате, направленных в адрес в Российской Федерации беспрецедентных санкций недружественных стран, затяжных дел и растущего долга налогоплательщиков, злоупотреблением процедурой банкротства с целью получения необоснованной, в том числе налоговой выгоды.

Во-вторых, в настоящее время институт банкротства подобен тромбу для экономики Российской Федерации, в то время как налоговое администрирование процедур банкротства должно быть институтом расчистки возникающих проблем между ключевыми участниками, в том числе с помощью развития методических подходов и внедрения моделей (алгоритмов) по выявлению искажений в налоговой отчетности, а также контроля правомерности исчисления и уплаты налоговых платежей в процедуре банкротства.

В-третьих, цифровое развитие налогового администрирования процедур банкротства играет важную роль в эволюции данного института в целом. Гармонизация цифровых решений с целью сохранения контроля за процедурами банкротства несостоятельных организаций, внедрения новых ИИ-инструментов, перехода от бумажного банкротства к цифровому, а также создание верифицированной поведенческой модели прошлого, настоящего и будущего юридического лица будут определять развитие данного института в целом, упрощать работу налоговых и судебных органов, а также определять

международную конкурентоспособность и эффективность налогового администрирования. Кроме того, необходимо последовательно интегрировать IT-решения, которые позволят выявлять схемы уклонения от исполнения налоговых обязательств, признаки фиктивных банкротств, оптимизировать механизмы обмена информацией ключевых участников процедур банкротства с целью повышения эффективности налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов.

Вместе с тем, повышается научно-методический интерес к проблемам налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, перспективы для дальнейшего совершенствования экономико-правовой базы в данной сфере имеются, их следует реализовать системно и последовательно, поскольку современные тренды развития рыночных отношений в Российской Федерации на фоне противоречивых тенденций в мировой экономике приводят к изменению парадигмы антикризисного управления на всех уровнях.

Степень разработанности темы исследования. Настоящее исследование основано на изучении теоретических и прикладных аспектов налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, достижении баланса интересов государства, кредиторов и должника в процедурах банкротства, совершенствовании методик прогнозирования и выявления угроз несостоятельности (банкротства).

Вопросам развития методических подходов по определению и прогнозированию причин возникновения несостоятельности посвящены работы зарубежных исследователей, среди которых следует отметить E. Altman, M. Ames, W. Beaver, D. Boughaci, B. Chakrabarti, L. Cultrera, J. Fulmer, B. Gavurova, A. Kasgari, H. Kim, M. Kim, T. Korol, H. Le, S. Letkovsky, H. Nguen, I. Ramsay, M. Rico, S. Smiti, R. Taffler, S. Tanthanongsakkun, C. Tsai, M. Wang, N. Wang.

В разработку современных вопросов и проблем налогового администрирования, а также совершенствования института

банкротства внесли российские ученые, в частности Л.И. Гончаренко, О.В. Мандрощенко, В.Г. Пансков, А.Н. Ряховская, Д.И. Ряховский, И.А. Цинделиани, А.А. Чесноков. Практическим аспектам совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов посвящены исследования Н.В. Апатовой, И.В. Ариничева, В.В. Богульмовой, С.Е. Козырева, Е.В. Кузьмина, В.И. Маляр, С.В. Местникова, Н.И. Рудневой.

Вопросы формирования баланса интересов участников процедуры банкротства исследованы в трудах Н.С. Бондаря, Ю.Н. Галицкой, О.П. Зайцевой, С.А. Карелиной, Н.А. Новикова, О.О. Немыкиной, Д.О. Османовой, Н.В. Рубцовой, Е.Д. Суворова, И.В. Фролова.

Отмечая весомый вклад исследователей в развитие теории и практики налогового администрирования, выявление причин несостоятельности - банкротства юридических лиц, а также в функционировании института банкротства в целом, следует отметить актуальность дальнейшего их системного развития в современных условиях. В частности, требуют дальнейших углубленных исследований теоретические и прикладные аспекты совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов с позиции достижения баланса интересов ключевых участников процедуры банкротства с учётом современной специфики развития технологической составляющей и экономики Российской Федерации, в том числе обусловленной процессами цифровизации и быстрого развития искусственного интеллекта. Проведённые исследования предметной области требуют корректировок, дополнений и развития в современных условиях. Все это стало основанием для выбора темы, формулирования цели и задач диссертационной работы.

Целью исследования является решение научной задачи формирования теоретико-методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования.

Для достижения сформулированной цели в работе поставлены и решены следующие **задачи**:

- провести комплексный анализ причин банкротства с позиции фискальной компоненты с целью развития научно-методических подходов налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов;
- разработать новые методические подходы по выявлению и прогнозированию возможной несостоятельности юридических лиц для целей налогового администрирования в условиях цифровизации;
- обосновать необходимость разработки единой цифровой платформы процедур банкротства, как ключевого инструмента налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов. Определить структуру и роль цифровой платформы в повышении эффективности налогового администрирования;
- определить направления развития организационно-методических подходов по обеспечению процедур банкротства организаций;
- определить методические подходы и разработать рекомендации по порядку исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в процедуре банкротства несостоятельных организаций;
- предложить методику выявления источников ошибок и/или искажений в налоговой и бухгалтерской отчетности на основе формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования.

Объектом исследования являются экономические отношения между государством, кредитором и должником, формирующиеся в процессе банкротства несостоятельных организаций.

Предметом исследования выступает совокупность форм, методов и технологий налогового администрирования в отношении несостоятельных организаций - банкротов.

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии научно-методических подходов и обосновании предложений по совершенствованию технологий налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, включая комплекс превентивных

мероприятий налогового контроля, создание единой цифровой платформы процедур банкротства с целью формирования баланса интересов государства, кредиторов и должника в процедуре банкротства.

Новыми являются следующие научные результаты:

1) Предложена авторская систематизация причин несостоятельности - банкротства организаций с позиции фискальной компоненты с целью дальнейшего развития подходов налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов. Для оценки возможных угроз несостоятельности - банкротства организаций, следует учитывать комплексный характер влияния различных факторов на финансовое положение юридических лиц. К несостоятельности (банкротству), в частности могут привести факторы, связанные с некачественным налоговым планированием в организации, обусловленные следующими причинами: ошибки, допущенные при оценке налоговых рисков, ошибки при формировании и реализации учетной политики организации; низкий уровень квалификации работников, осуществляющих ведение налогового и бухгалтерского учета; и другие (С. 24-28).

2) Обоснован и предложен методический подход, позволяющий выявить угрозы наступления предбанкротной ситуации у юридических лиц посредством определения контрольных соотношений налоговой и бухгалтерской отчетности с возможностью встраивания в автоматизированные системы контроля Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России). В частности, на основе показателей, характеризующих финансовое положение должника, предложен расчет контрольных соотношений показателей финансовой отчетности с последующем ранжированием на предмет предбанкротства. Предложен комплекс превентивных мероприятий налогового контроля, включающий усиление роли механизма согласительных процедур, погашение накопленной налоговой задолженности, развитию налоговой медиации, с условием обеспечения

баланса интересов ключевых участников процедур банкротства (С. 33-40; 156-160).

3) Предложено создание и содержательное наполнение единой цифровой платформы – «Личный кабинет должника». Личный кабинет должника позволяет: а) оптимизировать межведомственное взаимодействие с целью выявления угроз фиктивного банкротства и привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности; б) снизить административную нагрузку на налоговых инспекторов; в) контролировать исчисление и уплату текущих налоговых платежей в процедуре банкротства, в частности налог на добавленную стоимость и др. (С. 79-88; 187-194).

4) Разработаны предложения по развитию экстерриториального подхода в деятельности уполномоченных органов, посредством создания Центра компетенций ФНС России по обеспечению контрольных процедур банкротства. Экстерриториальный подход направлен на: во-первых, снижение излишней нагрузки на налоговых инспекторов путем передачи в Центр компетенции ФНС России всех полномочий территориальных налоговых органов и Межрегиональной инспекции ФНС России по управлению долгом (далее – МИ ФНС России по управлению долгом); во-вторых, повышение качества налогового администрирования процедур банкротства посредством стандартизации методологических подходов по администрированию процедур банкротства; в-третьих, оказание методологического и методического содействия (в том числе налогоплательщикам в «предбанкротном» состоянии) в части предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налоговых платежей (С. 111-116; 194-196).

5) Предложены рекомендации по унификации порядка исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства, обеспечивающие интересы государства и налогоплательщиков, с целью снижения налоговой нагрузки на конкурсную массу несостоятельной организации - банкрота, увеличения процента погашения требований кредиторов, а также повышения прозрачности

исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в процедуре банкротства (С. 131-134).

б) Разработана и апробирована методика по выявлению источников ошибок и/или искажений в налоговой и бухгалтерской отчетности несостоятельных организаций на основе формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования. Результатом выявления искажений на основе алгоритма реформации аналитическими системами ФНС России является комплекс мероприятий налогового контроля, направленный на уточнение выявленных искажений, а также регулярный мониторинг хозяйствующих субъектов, находящихся в процедуре банкротства (С. 140-147; 160-185).

Теоретическая значимость работы заключается в том, что в работе представлены предложения и выводы, которые вносят вклад в приращение научного знания в общей теории налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов. К элементам развития теории относятся:

- систематизация причин несостоятельности - банкротства организаций с позиции фискальной компоненты, обусловленных комплексным характером влияния различных факторов на финансовое положение юридических лиц;

- аргументация содержательного наполнения комплекса превентивных мероприятий налогового контроля на основании предложенного методического подхода по определению и прогнозированию возможной угрозы несостоятельности - банкротства юридических лиц в условиях цифровизации;

- обоснование методического подхода к реализации унифицированного порядка исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства с целью снижения налоговой нагрузки на конкурсную массу организации - банкрота и увеличения процента погашения требований кредиторов.

Практическая значимость работы состоит в том, что предложенные практические рекомендации по совершенствованию налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов могут быть использованы налоговыми органами для повышения эффективности их деятельности в сфере налогового администрирования, в частности:

- предложено создание единой цифровой платформы, как ключевого инструмента налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов;
- сформулирован экстерриториальный организационно-методический подход в деятельности уполномоченного органа, направленный на снижение нагрузки на налоговых инспекторов при обеспечении методического содействия, в части предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налоговых платежей;
- разработана методика (алгоритм) реформации структуры отчета о финансовом положении и формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования в процедуре банкротства несостоятельных организаций.

Методология и методы исследования. Методология выполненного исследования включает теоретический и эмпирический уровни, а также выбор адекватного научного инструментария, исследовательских процедур и техник. В частности, при выполнении работы использовался широкий спектр методов: общенаучных – анализ, синтез, системный подход, аналогии, сравнения, классификации, сравнения, формальной логики; специальных – экономический, статистический, кумулятивный, анализ нормативной правовой литературы.

Положения, выносимые на защиту:

- 1) Теоретическое обоснование специфики налогового администрирования через содержание фискальной компоненты в причинах банкротства организаций (С. 24-28).

2) Методический подход по определению возможной несостоятельности (предбанкротства) юридического лица, основанный на расчете контрольных соотношений по строкам финансовой отчетности (С. 33-40; 156-160).

3) Содержательное наполнение единой цифровой платформы – «Личный кабинет должника» как нового технологического подхода к налоговому администрированию с целью оптимизации взаимодействия ключевых участников процедур банкротства несостоятельных организаций (С. 79-88; 187-194).

4) Экстерриториальный организационно-методический подход в налоговом администрировании, реализуемый посредством внедрения Центра компетенции ФНС России с целью повышения качества налогового администрирования по обеспечению процедур банкротства и снижения административной нагрузки на налоговых инспекторов (С. 111-116; 194-196).

5) Рекомендации по унифицированному порядку исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства, с целью снижения налоговой нагрузки на конкурсную массу несостоятельной организации - банкрота и увеличения процента погашения требований кредиторов (С. 131-134).

6) Методика выявления источников ошибок и/или искажений в налоговой и бухгалтерской отчетности на основе разработанного алгоритма, базирующегося на формировании контрольных соотношений для целей налогового администрирования (С. 140-147; 160-185).

Теоретическую базу исследования составили работы отечественных и зарубежных исследователей, посвященные теоретическим аспектам налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов и института банкротства в целом, вопросам формирования баланса интересов участников процедуры банкротства, в том числе нормативно правовые акты, а также регулирующие вопросы, связанные с причинами несостоятельности.

Информационная база исследования представлена нормативно-правовыми актами Российской Федерации, официальными

статистическими и аналитическими данными ФНС России, справочно-аналитическими материалами Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) и Единого федерального реестра юридических значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности (далее – ЕФРСБ).

Область исследования диссертации соответствует пункту 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов и выводов исследования обеспечивается применением адекватных методов исследования, использованием широкого спектра научных трудов отечественных и зарубежных учёных и практиков по проблемам рассматриваемой предметной сферы, нормативно-правовых актов о налогообложении в Российской Федерации. Это позволило всесторонне исследовать проблемы налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов.

Основные положения работы, а также результаты проведенного исследования были апробированы и обсуждались на следующих научных мероприятиях: на XV Международной научно–практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 24 апреля 2023 г.); на III Международной научно–практической конференции «Наука в инновационном процессе», (Москва, ИПРАН РАН, 29-30 ноября 2023 г.); XV Международной научно–практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на XVI Международной научно–практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 1 апреля 2024 г.); на Всероссийской конференции

памяти доктора экономических наук, профессора, Заслуженного деятеля науки Российской Федерации Л.П. Павловой «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (Москва, Финансовый университет, 30 октября 2024 г.); на XVII Международной научно-практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 7 апреля 2025 г.).

Результаты диссертационного исследования используются в рамках деятельности Управления обеспечения процедур банкротства ФНС России. В частности, предложения, направленные на недопущение завышения (занижения) ожидаемых денежных потоков от реализации конкурсной массы, в части элементов алгоритма и подхода учтены при проектировании на основании пункта 7.1 статьи 61 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) методики оценки поручителя (предъявляемых дополнительных требований к нему) для целей предоставления налоговой рассрочки, что по своей сути является зеркальной задачей относительно расчета ожидаемых к уплате платежей от организации в процедуре банкротства.

Материалы диссертационного исследования используются Кафедрой налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Налоговые риски в системе риск-менеджмента» по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» (бакалавриат).

Апробация и внедрение результатов диссертационной работы подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты диссертации отражены в 5 работах общим объемом 5,0 п.л. (весь объем авторский) и опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и общей логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы из 150 наименований, списка иллюстративного материала и 6 приложений. Текст диссертации изложен на 254 страницах, содержит 36 таблиц и 26 рисунков.

Глава 1

Теоретические аспекты налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов

1.1 Особенности налогового администрирования при наступлении банкротства организации

В современных экономических условиях Российская экономика сталкивается с кризисными явлениями ввиду последствий многочисленных односторонних санкций, введенных в последнее время против Российской Федерации странами «коллективного Запада». В настоящее время сложился достаточно сложный механизм государственного регулирования института банкротства, который реализуется при принятии уполномоченными государственными органами решений, обеспечивающих стабильность экономики страны, при соблюдении баланса интересов участников процедуры банкротства. Вышеперечисленные обстоятельства в совокупности в ближайшей перспективе могут повлечь потенциально большой объем «новых» банкротств – когда ныне успешные и устойчивые предприятия не смогут продолжать свою деятельность в результате влияния объективных нерыночных факторов (отсутствие возможности пользоваться денежными средствами, замороженными в иностранных банках; несвоевременная поставка или невозможность поставки в Россию оборудования, товаров, услуг; разрыв логистических цепочек и тому подобное). Следовательно, в условиях банкротства организаций соблюдение налоговых обязательств становится более сложным, и неэффективное налоговое администрирование может привести к убыткам для государственного бюджета. Несмотря на стимулирующие меры, принимаемые Правительством Российской Федерации, ряд предприятий попадает в ситуации неплатежеспособности (банкротства) [30].

Институт несостоятельности (банкротства) на своем уровне предназначен для справедливого обеспечения решений, относящихся к стабильному росту экономики страны. Банкротство, в системе оценок, применяемых контролирующими и надзорными органами, есть признание неэффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

В рамках настоящей работы, соглашаясь с утверждением Фролова И.В. о том, «что рассмотрение института несостоятельности (банкротства) исключительно как совокупности обособленных норм права также не верно, как и рассмотрение указанного правового института как исключительно системы отношений и способов достижения конкретных экономических и корпоративных целей и показателей, характеризующих платежеспособность хозяйствующего субъекта» [109] мы рассматриваем совокупность факторов, влияющих, или способных повлиять на внешнее администрирование этого процесса.

Банкротство для целей налогового администрирования следует рассматривать не только с экономической или правовой стороны в отдельности. Для объяснения данного термина необходим комплексный подход, поскольку сущность банкротства заключается в экономико-правовом синтезе понятия.

Адам Смит, в своем научном труде «Исследования о природе и причинах богатства народов» четкой трактовки, равно как и понятия банкротства не освящает, однако видит институт банкротства глобальной проблемой для всего человечества, называя банкротство самым унижительным бедствием, которое может затронуть мировую экономику и человечество в целом [117].

Причины возникновения такого экономического явления, как банкротство, рассматривались в работах классиков экономической науки Д. Кейнса, К. Маркса, И. Фишера, А. Смита, а также современных ученых-экономистов У. Бивера, Г. Берли, Я.В. Зинченко, Дж. Килброна, О.А. Львовой, И. Рэмси, А.Г. Смирных, О.М. Свириденко, М. Эймса. Особенности развития законодательства о несостоятельности и исследования

разнообразных методов, моделей для выявления причин и прогнозирования несостоятельности организаций, оценки вероятности наступления банкротства, а также концепций формирования баланса интересов участников процедуры банкротства внесли современные ученые: Н.С. Бондарь, Ю.Н. Галицкая, О.П. Зайцева, С.А. Карелина, О.О. Немыкина, О.С. Нестеров, Н.А. Новиков, Д.О. Османова, А.Н. Ряховская, Д.И. Ряховский, Н.В. Рубцова, Е.Д. Суворов, И.В. Фролов.

Современные ученые-экономисты выделяют различные подходы к определению причин банкротства организаций.

По мнению Я.В. Зинченко, причины банкротства предприятия представляют собой явления или события, вследствие которых и появляется риск банкротства. Они оказывают непосредственное влияние на начало и дальнейшее развитие кризиса, способного привести к банкротству предприятия, и имеют временные рамки [17].

О.А. Львова в своем исследовании отмечает, что воздействие только макроэкономических факторов не может приводить к банкротству отдельные фирмы, ведь какими бы неблагоприятными ни были бы условия хозяйствования, производство в стране не останавливается, и рыночная деятельность не прекращается. Макроэкономические факторы воздействуют на всю сферу предпринимательской деятельности, но при этом лишь часть компаний становятся несостоятельными и уходят с рынка. Действие микроэкономических факторов во многом объясняет это положение [37].

М. Эймс выделил восемь основных причин банкротства: нехватка капитала, неудачное расположение бизнеса, недостаток опыта, неэффективное управление оборотным капиталом, плохая кредитная политика, излишнее инвестирование в фиксированные активы, использование средств предприятия на личные цели, неожиданный рост бизнеса [116].

Еще две причины добавляет Г. Берли – низкие продажи и конкуренция. Данные обстоятельства свидетельствует о попытках ученых исследовать

причины банкротства, как следствия действий макроэкономических и микроэкономических факторов развития института несостоятельности [119].

Современными учеными-экономистами выделяется множество причин банкротства, однако, следует отметить, что рассматривать их необходимо в комплексе и взаимодействии, так как маловероятно, что возникновение только одного фактора приведет к банкротству. Также, в ходе анализа теоретических концепций возникновения причин банкротства, следует устранить допущение в части классификации причин банкротства с точки зрения налоговой составляющей, как составной части экономической теории.

Так, А.Г. Смирных, в своем исследовании приходит к выводу, что привлечение статистических и экономических данных для законотворческой деятельности в сфере банкротства помогает и лучше сформировать аргументацию в пользу того или иного изменения, и более правильно определить направление желаемого регулирования, и попытаться предсказать эффект от вносимого изменения. Отсутствие же экономической аргументации, напротив, заставляет усомниться в том, действительно ли нужны предлагаемые изменения [98].

Развивая теоретические воззрения института несостоятельности, следует отметить исследование Д.И. Ряховского. Так, под банкротством организаций с точки зрения экономической составляющей, следует понимать объективное экономическое явление рыночной экономики, которое является предметом обязательного государственного регулирования для упорядочения общественных отношений в этой области, финансового оздоровления экономики, обеспечения паритета интересов субъектов отношений, возникающих в сфере банкротства, исключения паразитирования на банкротстве и различных злоупотреблений посредством осуществления процедур банкротства в целях сохранения и увеличения количества рабочих мест, создания точек эффективного роста, модернизации социально-экономического контура и роста благосостояния общества [91].

Налоговое администрирование банкротства является важной составной частью политики государства по регулированию макроэкономических процессов, что предопределяет ее необходимость. В настоящее время единственным и действующим на современном этапе развития института банкротства нормативным правовым актом является Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон № 127-ФЗ). В соответствии с ст. 2 Закона № 127-ФЗ под несостоятельностью (банкротством) понимается «признанная арбитражным судом или наступившая в результате завершения процедуры внесудебного банкротства гражданина неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, о выплате выходных пособий и (или) об оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей» [83].

Если рассматривать банкротство с учетом исторического опыта и правовой направленности, то представляется интересным исследование О.М. Свириденко. Автор приходит к выводу о том, что наиболее приемлемая гражданско-правовая модель несостоятельности (банкротства) для российской действительности заключается в соблюдении баланса интересов всех участников процесса в сфере несостоятельности (банкротства). При этом возврат кредитору денежных средств, смена собственника имущества юридического лица при одновременном сохранении его бизнеса в целом должны проводиться с сохранением интересов работников юридических лиц и учетом всех социально значимых вопросов [93].

Иэн Рэмси в своей книге, посвященной системному анализу современных систем банкротства граждан, приходит к интересному выводу, что при регулировании банкротства недостаточно используются экономические и статистические показатели. Основная причина «потребительского банкротства» – это «беспечное расточительство» (reckless

spending) должников, которые берут кредиты, чтобы жить выше уровня своих реальных доходов [136].

Кроме того, следует проанализировать специфику налоговых отношений в процедуре банкротства несостоятельных организаций, а также дать определение банкротства для целей налогового администрирования. Для целей дальнейшего исследования под банкротством для целей налогового администрирования будет пониматься – неспособность хозяйствующего субъекта выполнять свои долговые обязательства (полностью или частично), а также обязанность по уплате обязательных платежей по причине отсутствия (недостатка) средств. Само признание банкротства происходит путем специальной процедуры, осуществляемой арбитражным судом.

В настоящее время в виду образования законодательных лагун в Российской Федерации распространены случаи умышленного, криминального, фиктивного и заказного банкротства (поглощение должника кредитором через банкротство), что является уголовно наказуемым. В экономической практике выделяют несколько видов банкротства юридических лиц:

- реальное банкротство, характеризующееся неспособностью предприятия восстановить свою платежеспособность в силу реальных потерь собственного и заемного капитала. Высокий уровень потерь капитала, наличие огромной суммы кредиторской задолженности не позволяют вести нормальную производственно-хозяйственную деятельность [71]. Санирующими мероприятиями могут быть проведение конкурсного производства (ликвидация организации) или реорганизация;

- временное банкротство, которое характеризуется таким состоянием неплатежеспособности организации, которое вызвано существенной просрочкой ее кредиторской задолженности, а также большим размером дебиторской задолженности, затовариванием готовой продукцией, в то же время сумма активов организации превосходит объем ее долгов [71];

– преднамеренное банкротство – в соответствии с ст. 198 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ), понимается, как совершение руководителем или учредителем (участником) юридического лица, либо индивидуальным предпринимателем (далее – ИП) действий (бездействий), заведомо влекущих неспособность юридического лица или ИП в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если эти действия (бездействие) причинили крупный ущерб [85];

– фиктивное банкротство – это заведомо ложное публичное объявление руководителем или учредителем (участником) юридического лица, либо ИП или гражданином о своей несостоятельности [88];

– криминальное банкротство – намеренное завладение собственностью организации, ставшей должником при попустительстве руководства, которое может действовать не только в личных интересах, но и под давлением недобросовестных кредиторов. В данном случае банкротство становится неким вариантом криминального бизнеса, что достаточно явно прослеживается в Российской Федерации [38].

Как отмечалось ранее, причин неплатежеспособности может быть множество. Так, Ю.Н. Галицкая, О.О. Немыкина предлагают следующую классификацию причин банкротства и разделяют их на внешние (экзогенные) и внутренние (эндогенные) [8].

Внешние причины (экзогенные), представленные на рисунке 1.1 не зависят от деятельности предприятия и включают в себя: факторы социально-экономического развития страны; факторы развития товарных рынков; политическую нестабильность; правовые факторы; технологические факторы и так далее.

Группа факторов неплатежеспособности организаций	Причины
Социально–экономические	→ Экономический кризис в стране, наращивание инфляции, спад ВВП, рост цен на ресурсы, высокая конкуренция на мировом рынке, высокие ставки налогов и нестабильность налоговой системы, повышенный уровень безработицы
Политические	→ Политическая нестабильность в стране, внешнеэкономическая политика государства, разрыв экономических связей, потеря рынков сбыта, изменение условий экспорта–импорта
Социально–демографические	→ Низкая численность населения, низкая платежеспособность населения, низкий уровень благосостояния, а также спрос населения
Рыночные	→ Падение доли рынка, рост монополизма, снижение спроса, рост предложения товаров–заменителей, спад активности на фондовом рынке
Экономико–технологические	→ Усиление международной конкуренции, расширение доли занимаемого рынка и внедрение новых продуктов и технологий
Криминальные	→ Соккрытие имущества должника, сведений об имуществе, размере и местонахождении, а также передача имущества во владение иным лицам, уничтожение имущества должника. Неправомерное удовлетворение имущественных требований отдельных кредиторов в ущерб другим кредиторам. Воспрепятствование деятельности арбитражного управляющего, отказ от передачи документов, необходимых для осуществления возложенных на арбитражного управляющего обязанностей

Источник: составлено автором по материалам [8].

Рисунок 1.1 - Внешние причины банкротства организаций

Внутренние причины (эндогенные), наглядно показаны на рисунке 1.2, напрямую зависят от деятельности предприятия и включают факторы, связанные с инвестиционной, операционной и финансовой деятельностью предприятия, а также низким уровнем квалификации персонала и так далее.

Анализируя теоретические воззрения современных ученых-экономистов, демонстрирующие разнообразие подходов к пониманию природы и причин возникновения банкротств предприятий, следует отметить игнорирование роли налоговой составляющей в причинах несостоятельности - банкротства организаций.

Данные обстоятельства еще раз доказывают необходимость систематизации причин несостоятельности (банкротства) с условием фискальной компоненты с целью дальнейшего совершенствования методических подходов в налоговом администрировании несостоятельных организаций - банкротов.

Группа факторов неплатежеспособности организаций	Причины
Факторы, связанные с основной деятельностью организации	→ Неэффективный маркетинг, неэффективная система затрат, низкий уровень эффективности использования основных фондов, проблема со сбытом или его полное отсутствие из-за просчетов или низкого уровня организации маркетинговой деятельности, качества продукции
Факторы, связанные с инвестиционной деятельностью	→ Неэффективный фондовый портфель, перерасход инвестиционных ресурсов
Факторы, связанные с финансовой деятельностью	→ Неэффективная финансовая политика, неэффективная структура активов, высокая доля заемного капитала, рост дебиторской задолженности, нехватка собственного оборотного капитала как следствие неэффективной коммерческой, производственной деятельности
Факторы, связанные с управлением	→ Отсутствие эффективной системы управления, непродуманная стратегия развития предприятия, низкий уровень ответственности руководства при принятии решений
Факторы, связанные с контрагентами	→ Проблемные, находящаяся в состоянии банкротства контрагенты, со всеми вытекающими для предприятия последствиями. Что в конечном итоге приводит к так называемому цепному банкротству
Факторы, связанные с техническим оснащением организации	→ Недостаточный технический уровень производства, низкая эффективность использования производственных ресурсов и мощностей, в конечном итоге ведущая к убыткам

Источник: составлено автором по материалам [8].

Рисунок 1.2 - Внутренние причины банкротства организаций

Вместе с тем, на практике налоговые обязательства оказывают существенное влияние на финансовое положение хозяйствующих субъектов. Причины банкротства организаций с точки зрения налоговой составляющей представляют собой события, вследствие которых налогоплательщик не способен выполнить (полностью или частично) свои налоговые обязательства.

В настоящее время существует острая необходимость в систематизации и расширении перечня причин банкротства несостоятельных организаций с точки зрения налоговой составляющей, представленных в таблице 1.1, которые могут быть обусловлены комбинацией факторов различной природы. Важно учитывать налоговую составляющую, при оценке возможных угроз несостоятельности - банкротства организаций, учитывая комплексных характер влияния различных факторов, представленных в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Причины банкротства организаций с точки зрения налоговой составляющей

Группа факторов	Причины
1	2
Факторы, связанные с налогово–законодательной неопределенностью	Недостаточный уровень владения законодательством о налогах и сборах у налогоплательщика (или налогового агента); Специфические подходы к расчету уровня налоговой нагрузки; Информационно-налоговая неопределенность; Терминологическая неопределенность; Методическая (процессорная) неопределенность; Неопределенность процессуальной процедуры; Неопределенность налогового администрирования в деятельности ФНС России; Неопределенность арбитражной практики; Неконсистентность цифровых данных судебных дел по банкротству; Недостаточно развитая практика привлечения к уголовной ответственности лиц, совершивших преднамеренное банкротство; Низкий уровень налоговой и правовой культуры участников процедуры банкротства; Безрезультатное реформирование института банкротства; Недостаточность современных методических разработок по осуществлению аналитических процедур при банкротстве должника; Внесение частых корректировок в законодательство о налогах и сборах; Неточная трактовка высшими судебными инстанциями некоторых норм законодательства
Криминальные (коррупционные) факторы	Осознанное совершение налоговых правонарушений; Хищническая эксплуатация энергетических и промышленных объектов; Мошеннические действия материнской компании, которые выражаются в создании подконтрольных организаций, через использование посредников, которые фактически присваивают полученную прибыль дочерних предприятий; Рост теневого сектора экономики; Коррупционное внимание коррумпированных чиновников; Двойное чтение налогового законодательства и арбитражной практики
Факторы, связанные с действиями акционеров и участниками организации	Разные взгляды на ведение бизнеса между учредителями; Занижение стоимости долей выходящим участникам общества и наследникам, вступающих в право собственности на акции предприятия; Корпоративные разногласия учредителей и руководящих лиц предприятия

Продолжение таблицы 1.1

1	2
Факторы, связанные с контрагентами	Недобросовестные действия контрагентов должника при выполнении крупных доходобразующих контрактов, отказ и расторжение которых становятся губительными для компании из-за недополученной выручки; Взыскание денежных средств из-за выявленных недостатков оборудования при невозврате самого капиталоемкого оборудования, превышающего валюту баланса должника; Злоупотребление правами отдельными кредиторами, их недоговороспособное поведение; Нестабильность показателей деятельности хозяйствующих субъектов по причине нехватки прочных профессиональных связей с контрагентами; Ошибки при проявлении должной осмотрительности и реальности хозяйственных операций при выборе и работе с контрагентами; Потеря деловой репутации
Факторы, связанные с деятельностью законодательных и исполнительных органов власти, осуществляющих функции государства в процессе налогообложения	Аннулирование международных договоров в области налогообложения; Изменение условий налогообложения в оффшорных зонах; Изменение ключевой ставки Центральным Банком Российской Федерации (далее – ЦБ РФ); Отзыв ЦБ РФ лицензий у банков, на счетах которых находились денежные средства и поступления от выручки компании; Блокировка ФНС России расчетных счетов организаций; Признания сделок недействительными с применением двусторонней реституции; Крупные штрафы надзорных органов; Неэффективное налоговое администрирование; Изменение уровня ставок действующих налогов; Отмена налоговых льгот; Изменение сроков и условий уплаты налогов; Применение государством способов снижения возможностей компаний по минимизации налогов
Специфические факторы	Отсутствие концепции развития хозяйствующего субъекта в условиях рыночной экономики; Индексация цен на аренду, транспортные расходы и жилищно-коммунальных платежей; Достаточно низкие темпы внедрения инноваций; Утрата экономических связей с иностранными контрагентами; Недобросовестная приватизация государственной собственности в частную; Различия в менталитете в поведенческой модели иностранных контрагентов, а также принятии решений при совершении сделок

Продолжение таблицы 1.1

1	2
Факторы, связанные с рисками некачественного налогового планирования организации	Низкая эффективность управленческих решений должностных лиц несостоятельной организации, направленных на изменение стоимости чистых активов (в сторону завышения) с целью их скорейшего вывода на этапе конкурсного производства; Слабый риск-менеджмент; Технические ошибки при расчете налоговых обязательств, а также экономического обоснования произведенных расходов; Ошибки, допущенные при налоговом планировании, с целью определения налоговых рисков; Ошибки при формировании и реализации учетной политики организации; Ошибки при формировании документального подтверждения хозяйственных операций; Низкий уровень квалификации работников, осуществляющих ведение бухгалтерского и налогового учета
Факторы, связанные с действиями налоговых органов	Доначисления налогов и штрафные санкции в ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок; Усиление налоговой нагрузки; Принятие налоговыми органами решения о взыскании налоговой задолженности; Уголовного преследования налогового характера
Макроэкономические факторы	Изменения курсов валют и ключевой ставки (нестабильность цен); Недостаточное кредитование экономики; Низкое наполнение экономики денежной массой и кредитным предложением; Отсутствие благоприятных условий и предложений по получению инфраструктурных кредитов, а также действующих налоговых льгот для системообразующих предприятий
Микроэкономические факторы	Недостаточное развитие проектного финансирования, предоставление кредитов под высокие проценты с высоким обеспечением (в том числе залогом); Изменение условий налогообложения в оффшорных зонах; Обращение взыскания, на которое зачастую становится фатальным для предприятия–заемщика; Растрата денежных средств предприятия на личные нужды должностных лиц; Недостаточный мониторинг динамики потребительского спроса и конъюнктуры рынка; Просчеты с составлением сметы будущего строительства или инвестиционного проекта; Ошибки в расчетах при ведении бухгалтерского и налогового учета (кассовый разрыв); Негативные изменения в хозяйственно–финансовой деятельности

Источник: составлено автором по материалам [72; 90].

Например, аспекты, связанные с уплатой налоговых платежей, могут привести к доначислению существенных штрафов и пеней, увеличению налоговой задолженности и финансового положения организации. Факторы, связанные с действиями налоговых органов, которые в рамках налоговых проверок могут привести к дополнительным финансовым потерям, ухудшению деловой репутации организации и доначислениям. Отсутствие качественного налогового менеджмента внутри организации, факторы, связанные с рисками некачественного налогового планирования организации. Факторы, связанные с законодательной неопределенностью, могут привести к аналогичным негативным последствиям.

Кроме того, процедура банкротства, это длительный процесс, который подразумевает проведение нескольких этапов. Для целей настоящего исследования сформулированы этапы налогового администрирования применительно к процедуре банкротства несостоятельных организаций, представленных ниже в таблице 1.2.

После наступления процедуры банкротства требования налоговых органов разделяются на два вида: реестровые (предбанкротные) и текущие. Реестровые (предбанкротные) требования, обязательства по которым возникают до наступления процедуры несостоятельности (банкротства) включаются в реестр требований кредиторов по результатам завершения отчетного налогового периода, по итогам которого образовалась задолженность, и погашаются за счет конкурсной массы должника вне очереди.

Реестровые (предбанкротные) требования уполномоченного органа, в соответствии с п. 1 ст. 137 Закона № 127-ФЗ относятся к третьей очереди (за исключением уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) и страховых взносов, которые причислены ко второй очереди).

Таблица 1.2 – Этапы процедур банкротства

Этап	Описание	Для целей налогового администрирования
1	2	3
Предбанкротство	Вероятность угрозы непрерывности функционирования хозяйствующего субъекта	Возможность выявления налоговыми органами событий, способствующих оказать существенное влияние на прекращение деятельности организации в обозримом будущем
Наблюдение	В для выполнение этого этапа арбитражный суд назначает временного управляющего главной задачей которого является контроль за сохранностью имущества должника, установление финансового положения, составление и ведение реестра требований кредиторов. В этот период организация перестает погашать свои кредитные обязательства, а сотрудники Федеральной службы судебных приставов снимают аресты с ее имущества. В сроки, установленные законодательством (10 дней до окончания этапа наблюдения) временный управляющий обязан провести собрание кредиторов, в соответствии с решениями которого арбитражный суд принимает решение о переходе к одной из следующих процедур – финансовому оздоровлению или внешнему управлению. В зависимости от конкретных обстоятельств, арбитражный суд может сразу открыть конкурсное производство	Для целей налогового администрирования, значимым является внешний контроль за формированием реестра кредиторов для проведения первого собрания, на котором будет определена дальнейшая судьба должника Налоговый орган предъявляет должнику свой объем требований по неисполненным обязательным платежам для включения их в реестр Задолженность по текущим платежам не включается в реестр требований кредиторов, а взыскивается вне рамок процедуры банкротства в обычном порядке
Финансовое оздоровление	На данном этапе организация осуществляет попытки восстановить свою платежеспособность и покрыть долги. Суд назначает административного управляющего, который следит за этапом финансового оздоровления. Также им может стать временный управляющий. Продолжительность этапа не более двух лет	Недоимку по налогам должник уплачивает на основании графика погашения задолженности, утвержденного арбитражным судом. Штрафы и пени за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по внесению налоговых платежей не начисляются, за исключением санкций по текущим платежам. На налоговую задолженность начисляются проценты (перечисляются по графику)

Продолжение таблицы 1.2

1	2	3
—	Основной задачей временного управляющего является контроль расчетов с кредиторами. В случае, если по завершении процедуры установлено, что непогашенные долги и жалобы от кредиторов отсутствуют, то процедура банкротства прекращается, а организация продолжает вести бизнес без препятствий и ограничений. В противном случае суд переходит к следующему этапу – внешнему управлению или конкурсному производству	Пени и штрафы уплачиваются после уплаты недоимки и процентов в размере ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату введения финансового оздоровления, исходя из непогашенной суммы требований в соответствии с графиком
Внешнее управление	Арбитражный суд передает полномочия руководителя организации внешнему управляющему. Главной задачей внешнего управляющего является разработка плана по восстановлению платежеспособности должника, а его реализация. Процедуры внешнего управления длится до 18 месяцев с возможностью продления еще на шесть. Если должник на этом этапе расплачивается с кредиторами, то процедура банкротства прекращается, если нет – начинается конкурсное производство	На период внешнего управления для должника приостанавливается обязанность погашать денежные обязательства и уплачивать налоговые платежи, то есть в отношении этих сумм вводится мораторий, который не распространяется на текущие платежи. В то же время на сумму требований налогового органа начисляются проценты (штрафы, пени – не начисляются) в размере ставки рефинансирования ЦБ РФ, установленной на дату введения внешнего управления. Налоговые органы относятся к кредиторам третьей очереди, а согласно ст. 137 Закона № 127-ФЗ требования налоговых органов по уплате налогов среди кредиторов третьей очереди погашаются вне очереди
Конкурсное производство	Суд признает организацию банкротом и назначает конкурсного управляющего. Конкурсный управляющий привлекает оценщика, проводит инвентаризацию, затем продает имущество организации для погашения долгов. Срок данной процедуры составляет шесть месяцев с возможностью продлить еще на шесть	После проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий самостоятельно исчисляет сумму подлежащих уплате налогов в соответствии п. 3 ст. 289 НК РФ представляет в налоговый орган налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа

Продолжение таблицы 1.2

1	2	3
—	В завершении в Единый государственный реестр юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ) вносится запись о предстоящей ликвидации организации–должника	Налоговые органы выявляют основания и возможности привлечения лиц, ответственных за корпоративное управление к субсидиарной ответственности (пп. 2,4 п. 2, п. 4,6 ст. 61.11 Закона № 127-ФЗ). Налоговые органы анализируют правильность исчисления арбитражным управляющим налога и при выявлении фактов неправильного его исчисления обращаться в рамках дела о банкротстве с заявлением о разрешении разногласий применительно к статье 60 Закона № 127-ФЗ
Мировое соглашение	Мировое соглашение. На любой стадии банкротства организация имеет возможность договориться с кредиторами и заключить с каждым из них мировое соглашение. В таком случае процедура банкротства прекращается. Собрание кредиторов принимает мировое соглашение, а арбитражный суд его утверждает. В документе прописывается порядок и сроки исполнения обязательств должника	Полное погашение требований (вместе с пени и штрафами) ежемесячно, пропорционально, равными долями в течение года с даты утверждения мирового соглашения арбитражным судом; предоставление обеспечения исполнения должником обязательств в виде залога, поручительства либо банковской гарантии; начисление и уплата процентов в размере ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ, исходя из непогашенной суммы задолженности в соответствии с графиком. За несвоевременные выплаты по мировому соглашению начисляются пени, размер которых зависит от размера неоплаченного долга и количества дней просрочки. Налогоплательщик, который не может уплатить налоги в установленный срок, имеет право обратиться в налоговый орган за отсрочкой или рассрочкой по их уплате. Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена на основании возможной угрозы банкротства или невозможности единовременной уплаты налога, то на сумму задолженности начисляются проценты исходя из 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период отсрочки (рассрочки)

Источник: составлено автором по материалам [3].

Текущие требования уполномоченного органа, относятся к пятой очереди. В момент образования задолженности по текущим платежам, уполномоченный орган принимает решение о принудительном взыскании текущей задолженности в бессрочном порядке за счет имеющихся активов на счетах должника и в ходе реализации его конкурсной массы.

Вместе с тем, после признания должника банкротом, как правило хозяйственная деятельность предприятия прекращается. Однако, законодательство не содержит прямого запрета на осуществление своей деятельности несостоятельной организации. Например, большинство системообразующих предприятий (электростанции, гидроэлектростанции) продолжают осуществлять свою деятельность являясь при этом несостоятельными.

Однако, в процедуре банкротства у уполномоченного органа есть ряд преимуществ по сравнению с иными кредиторами, в вопросах, связанных с регулированием текущих платежей в процедуре банкротства несостоятельных организаций, которые непосредственно влияют на формирование баланса интересов ключевых участников процедур банкротства. Например, возможность взыскания налоговой задолженности с аффилированных лиц в порядке, предусмотренном ст. 45 НК РФ, приоритет очередности уплаты некоторых налоговых платежей (НДФЛ и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование), а также гарантия в виде налогового залога. Иными словами, предоставление приоритетного статуса уполномоченному органу в очередности уплаты текущих платежей существенно влияет на экономические отношения ключевых участников процедур банкротства, а также склоняет к негативным ожиданиям конкурсных кредиторов в процедуре банкротства и нуждается в детальном изучении.

Вместе с тем, процесс и процедуры банкротства происходят не одномоментно. Более того, ряд признаков угрозы возникновения неплатежеспособности (банкротства) проявляются за несколько отчетных периодов до, собственно, наступления банкротства в том его смысле, который

предусмотрен Законом № 127-ФЗ. В свою очередь, целью налогового администрирования является не скорейшее прекращение деятельности предприятия (при наличии угрозы банкротства), а, наоборот, принятие мер по сохранению его платежеспособности и сохранения возможности продолжения деятельности, поскольку именно действующее предприятие является налогоплательщиком.

Существует достаточное количество научно–методических материалов по выявлению ранних признаков угрозы возникновения неплатежеспособности, которые представлены в работах Н.В. Апатовой [1], И.В. Ариничева [2], Е.А. Беляевой [3], О.Е. Бехтиной [4], О.В. Ефимовой [12], В.Ю. Жильцовой [13], О.П. Зайцевой [14], Е.В. Ивановой [18], О.В. Ковалевой [28], С.В. Лаптевой [36], А.Н. Мамкина [41], Е.П. Наймович [45], О.Ю. Патласова [73], Г.В. Савицкой [92], Е.В. Федоровой [107], М.С. Хахалевой [111], А.А. Чеснокова [113], А.Д. Шеремет [114]. Зарубежными учеными-экономистами также разработано множество различных моделей оценки финансового положения организаций и методик прогнозирования банкротства организаций, в частности [73; 115; 118; 121; 128; 129; 137; 142; 146; 148]. Кроме того, в последнее время широко применяются технологии искусственного интеллекта и нейросетей в прогнозировании банкротства [24; 29; 35; 39; 40; 43; 75; 87; 120; 122; 124; 125; 130; 132; 133; 134; 135; 136; 139; 141; 149; 150].

Вместе с тем, нормативно эта процедура закреплена только в отношении кредитно-финансовых организаций и администрируется ЦБ РФ [20]. Ранее, эта процедура и нормативные показатели критериев были установлены и для хозяйствующих субъектов в Постановлении Правительства Российской Федерации от 20.05.1994 № 498 [55], но в 2003 году это Постановление утратило силу и, в дальнейшем, ни значения показателей, характеризующих наличие угрозы банкротства, ни процедуры их администрирования – не устанавливались и централизованно не регулировались. Поэтому критерии оценки признаков несостоятельности (банкротства) теперь каждая

саморегулируемая организация арбитражных управляющих (далее – СРО АУ) разрабатывает и применяет самостоятельно, как правило, базируясь на нормах отменённого Постановления Правительства Российской Федерации № 498. Это означает, что реальный анализ финансового положения организаций (с признаками несостоятельности) начинает осуществляться только после начала процедуры банкротства, когда возможности исправления ситуации уже в значительной степени упущены.

Вместе с тем, зарубежные модели и методики прогнозирования банкротства, а также многие отечественные вовсе не учитывают наличие налоговой составляющей в причинах возникновения банкротства организаций. В рамках настоящей работы, в том числе, рассматривается вопрос об администрировании не только в стадии начавшегося банкротства, но и ситуации ему предшествующей, то есть «предбанкротства», с использованием аналитических систем, которые используются ФНС России для целей налогового администрирования.

С точки зрения учетных и отчетных показателей, предбанкротная ситуация в настоящей работе рассматривается как угроза непрерывности функционирования хозяйствующего субъекта. Это могут быть отнесены финансовые, операционные и прочие события, способные оказать существенное влияние на прекращение деятельности организации в обозримом будущем.

В частности, к угрозам, которые могут привести к банкротству, можно отнести:

- снижение стоимости чистых активов или их отрицательную величину;
- наличие заемных средств с истекающим сроком погашения, при отсутствии перспектив продления их срока или их погашения;
- наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;

- отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки;
- несоблюдение законодательных требований стоимости чистых активов в соотношении с объявленным капиталом общества;
- наличие незавершенных судебных разбирательств как в спорах с контрагентами, так и контролирующими органами;
- изменения в законах, нормативных актах, которые могут иметь негативные последствия для организации.

Для целей налогового администрирования предлагается следующий набор показателей, доступных для анализа в автоматизированных системах контроля, применяемых ФНС России, представленный в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Показатели, доступные для анализа в автоматизированных системах ФНС России на предмет выявления состояния предбанкротства

Показатели	Расчет	Нормативное значение
1	2	3
Коэффициенты, характеризующие платежеспособность		
Коэффициент абсолютной ликвидности	Отношение наиболее ликвидных оборотных активов к текущим обязательствам организации	$\geq 0,2$
Коэффициент текущей ликвидности	Отношение ликвидных активов к текущим обязательствам организации	$\geq 2,0$
Показатель обеспеченности обязательств организации ее активами (коэффициент общей платежеспособности)	Отношение суммы ликвидных и скорректированных внеоборотных активов к обязательствам организации	$\geq 0,5$
Коэффициент задолженности другим организациям	Отношение суммы обязательств другим организациям к величине среднемесячной выручки	$0 - 0,5$
Коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость		
Коэффициент автономии (финансовой независимости)	Отношение собственных средств к совокупным активам	$\geq 0,5$

Продолжение таблицы 1.3

1	2	3
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	Отношение разницы собственных средств и скорректированных внеоборотных активов к величине оборотных активов	$\geq 0,1$
Показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам	Отношение суммы долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности и потенциальных оборотных активов, подлежащих возврату, к совокупным активам организации	$\leq 0,4$
Чистые активы организации (активы, не обремененные обязательствами)	Разница между активами по расчету и обязательствами по расчету	Больше величины уставного капитала
Коэффициенты, характеризующие деловую активность		
Рентабельность активов, в процентах	Отношение чистой прибыли (убытка) к совокупным активам организации	≥ 10
Рентабельность оборотного капитала	Отношение чистой прибыли (убытка) к оборотным активам	Не менее отраслевого показателя
Рентабельность продаж	Отношение прибыли от продаж к выручке за отчетный период	Не менее отраслевого показателя

Источник: составлено автором по материалам [32].

Таблица 1.3 подготовлена исходя из показателей, применяемых арбитражными управляющими (далее – АУ) в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 25.06.2003 № 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа».

Примечание – Отраслевые нормы рентабельности принимаются равной показателю, приведенному в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (с последующими изменениями и дополнениями).

Так, для целей настоящего исследования предлагается методический подход, посредством определения контрольных соотношений показателей

финансовой отчетности с последующем ранжированием на предмет предбанкротства, представленный в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Контрольные соотношения, которые могут быть применены ФНС России для целей налогового администрирования на предмет предбанкротства

Показатели	Контрольное соотношение по строкам финансовой отчетности	Нормативное значение, Ранг показателя
Коэффициенты, характеризующие платежеспособность		
Коэффициент абсолютной ликвидности	$(\text{строка } 1210 + \text{строка } 1250) \div (\text{строка } 1510 + \text{строка } 1520 + \text{строка } 1540 + \text{строка } 1550)$	$\geq 0,2$ Ранг – 0,5
Коэффициент текущей ликвидности	$\text{строка } 1200 \div \text{строка } 1500$	$\geq 2,0$ Ранг – 1
Показатель обеспеченности обязательств организации ее активами (коэффициент общей платежеспособности)	$(\text{строка } 1100 + \text{строка } 1200) \div (\text{строка } 1400 + \text{строка } 1500)$	$\geq 0,5$ Ранг – 0,5
Коэффициент задолженности другим организациям	$(\text{строка } 1400 + \text{строка } 1500) \div \text{строка } 2110$	$0 - 0,5$ Ранг – 0,5
Коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость		
Коэффициент автономии (финансовой независимости)	$\text{строка } 1300 \div \text{строка } 1100 + \text{строка } 1200 - \text{строка } 1220$	$\geq 0,5$ Ранг – 0,5
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$(\text{строка } 1300 - \text{строка } 1100) \div \text{строка } 1200$	$\geq 0,1$ Ранг – 0,5
Показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам	$(\text{строка } 1170 + \text{строка } 1230) \div 1600$	$\leq 0,4$ Ранг 0,5
Чистые активы организации (активы, не обремененные обязательствами)	$\text{строка } 1300 - \text{строка } 1310$	> 0 Больше величины уставного капитала Ранг – 3
Коэффициенты, характеризующие деловую активность		
Рентабельность активов, в процентах	$\text{строка } 1200 \div \text{строка } 1600$	≥ 10 Ранг – 1
Рентабельность оборотного капитала	$\text{строка } 1200 \div \text{строка } 1200$	Не менее отраслевого показателя Ранг – 1
Рентабельность продаж	$\text{строка } 2100 \div \text{строка } 2110$	Не менее отраслевого показателя Ранг – 1

Источник: составлено автором по материалам [32].

Следует отметить, что несоблюдение каждого из приведенных показателей, взятое в отдельности, не обязательно свидетельствует о приближении состояния предбанкротства, поэтому для принятия решения о применении тех или иных мер воздействия необходимо рассматривать все полученные показатели в совокупности. Для этой цели предлагается автоматическое ранжирование, то есть присвоение некоторого балла при выявлении того или иного негативного фактора и тогда кумулятивный показатель будет характеризовать вероятность наступления неплатежеспособности.

Такой подход может быть реализован следующим образом:

- высокая вероятность наступления предбанкротного состояния:
 $R \geq 3$ балла;
- средняя вероятность наступления предбанкротного состояния:
 $- 1,5 \leq R < 3$;
- низкая вероятность наступления предбанкротного состояния:
 $R \leq 1,5$.

Для проверки работоспособности предложенного подхода, в рамках настоящей работы, произведено тестирование. Построить выборку по хозяйствующим субъектам, которые могут находиться в предбанкротном состоянии, но в отношении которых процедура банкротства еще не началась, в общем случае – крайне затруднительно, поскольку сведения об их текущей финансовой отчетности никак не маркированы. Но есть такие субъекты, которые выпустили обращающиеся долговые ценные бумаги (облигации) и тогда для субъектов, допустивших технический дефолт (не исполнивших свои обязательства по оплате купонов или погашению самих обязательств, но не вступивших в процедуру банкротства) можно получить общедоступную информацию об их финансовой отчетности.

В частности, такую информацию размещает Московская биржа МОЕХ. По состоянию на 23.12.2024 в отчетности биржи за период с 15.09.2024, представленной в таблице 1.5 приведены сведения о следующих эмитентах,

допустивших технический дефолт, но не вступивших в процедуру банкротства:

Таблица 1.5 – Сведения об эмитентах, допустивших технический дефолт, но не вступивших в процедуру банкротства по состоянию на 23.12.2024

Краткое наименование эмитента	ИНН	ISIN	Вид обязательства	Состояние	Плановая дата
АО «РКК»	7703426268	RU000A105ZW4	Купон	Технический дефолт	19.09.2024
АО «РКК»	7703426268	RU000A106GZ5	Купон	Технический дефолт	03.10.2024
ООО «СЕЛЛЕР»	7725791850	RU000A106KY0	Амортизация номинальной стоимости	Технический дефолт	11.10.2024
ООО «Кузина»	5404373487	RU000A1065H8	Купон	Технический дефолт	16.10.2024
ООО «Кузина»	5404373487	RU000A1065H8	Купон	Технический дефолт	15.11.2024
АО «РКК»	7703426268	RU000A105VP7	Купон	Технический дефолт	19.11.2024
ООО «Ультра»	7446031217	RU000A106AU9	Оферта	Технический дефолт	29.11.2024
ООО «Чистая Планета»	5446020589	RU000A1070P1	Купон	Технический дефолт	05.12.2024
ООО «Завод КЭС»	1655294699	RU000A106QS9	Купон	Технический дефолт	13.12.2024
ООО «Кузина»	5404373487	RU000A1065H8	Купон	Технический дефолт	16.12.2024
ООО «КВС»	6450090478	RU000A1018G9	Амортизация номинальной стоимости	Технический дефолт	19.12.2024

Источник: составлено автором по материалам [11; 44].

У всех субъектов, указанных в таблице 1.5, ранг показателя превышает 3, то есть хоть они еще и не объявлены банкротами, но их финансовые показатели находятся в зоне риска, то есть субъекты уже находятся в предбанкротном состоянии. В качестве примера рассмотрим отчетность объекта № 11 ООО «КВС», представленного в приложении Е.

Как видно из представленного баланса ООО «КВС», по состоянию на 30.09.2024 стоимость чистых активов организации не только ниже объявленного уставного капитала, но и является отрицательной величиной, что при наличии большой кредиторской задолженности соответствует предложенному выше рангу 3, то есть общество находится в предбанкротном

состоянии. Кроме того, наблюдение за финансовым состоянием объекта № 11 было продолжено и установлено, что на 31 декабря 2024 года показатели общества ухудшились и, хотя банкротство организации по состоянию на отчетную дату не объявлено, но его восстановление становится маловероятным.

Выводы по предложенному методическому подходу, содержащего расчет контрольных соотношений на предмет возможной несостоятельности:

1) в настоящее время финансовая отчетность хозяйствующих субъектов не администрируется на предмет возможной несостоятельности (банкротства);

2) методический подход может быть реализован на основании данных, получаемых ФНС России в рамках администрирования бухгалтерской отчетности;

3) тестирование методического подхода, основанный на расчете контрольных соотношений по отчетности хозяйствующих субъектов, допустивших технический дефолт (по данным Московской биржи – МОЕХ), показало его работоспособность.

Роль института несостоятельности (банкротства) возрастает с каждым годом. Так, в рамках процедуры банкротства существует возможность сбалансировать интересы должника и всех кредиторов в условиях невозможности полного или частичного удовлетворения всех предъявленных требований.

Законом № 127-ФЗ регулируются основания для признания должника несостоятельным (банкротом), а также порядок и условия осуществления мер по предупреждению угроз возникновения несостоятельности (банкротства). В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.05.2004 № 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» (далее – Постановление № 257) уполномоченным органом на представление интересов России в делах о банкротстве является

ФНС России [63].

ФНС России осуществляет свои полномочия как непосредственно, так и через территориальные налоговые органы, а также представляет свои интересы (п. 2 Постановления № 257) по обязательным платежам и по денежным обязательствам Российской Федерации. ФНС России, выступая в роли уполномоченного органа консолидирует требования Минфина России, Федеральной таможенной службы России, Федерального агентства по государственным резервам, Социального фонда России, Службы судебных приставов и иных учреждений и внебюджетных организаций, администрирующих требования законодательства Российской Федерации по уплате обязательных платежей и выполнению денежных обязательств.

Выбор в пользу ФНС России объясняется наличием мощного цифрового арсенала, выстроенной методологией и организационной структуры на территории Российской Федерации. Вместе с тем, некоторые положения Закона № 127-ФЗ коррелируются с положениями НК РФ. Например, в соответствии с ст. 2 Закона № 127-ФЗ, обязательные платежи, задолженность по которым при наличии установленных в Законе № 127-ФЗ условий позволяет возбудить производство по делу о несостоятельности (банкротстве), включают в том числе налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации. Согласно п. 3 ст. 6 Закона № 127-ФЗ, требования уполномоченных органов об уплате обязательных платежей принимаются во внимание для возбуждения производства по делу о банкротстве, если такие требования подтверждены, в частности, решениями налогового органа о взыскании задолженности за счет денежных средств или иного имущества должника [83].

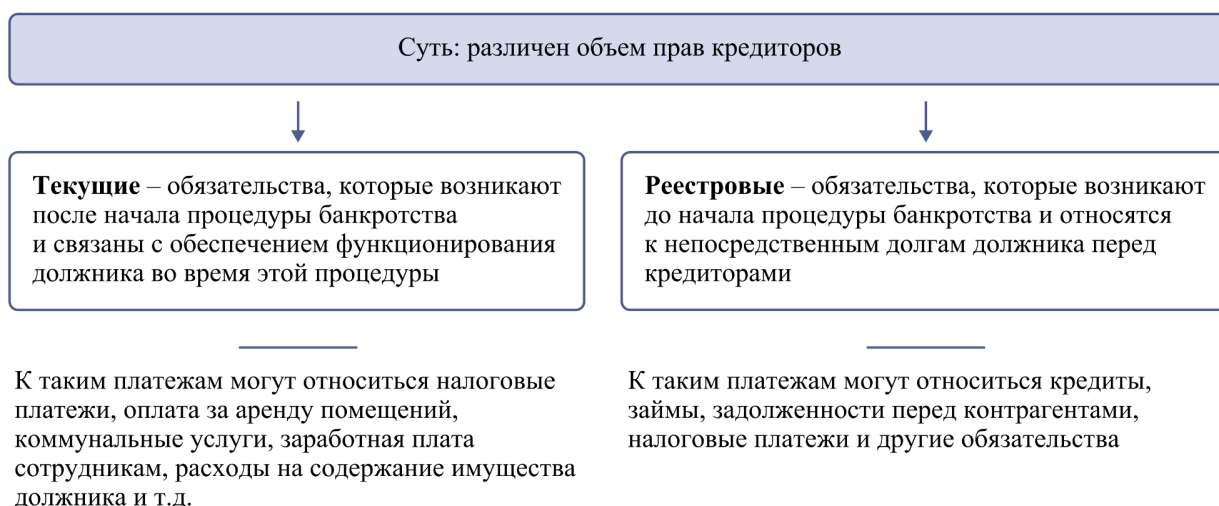
Опыт работы налоговых органов показывает, что в настоящее время налоговое администрирование несостоятельных организаций - банкротов, как и сам институт банкротства нуждается в реформировании. Сам институт банкротства в настоящее время является «неэффективным», а суммы

задолженности по обязательным платежам в делах о несостоятельности (банкротстве), достигают миллиардов рублей.

Степень возврата средств в бюджетную систему характеризуется эффективностью погашения задолженности по обязательным платежам в процедурах банкротства. Под эффективностью погашения в данном случае понимается доля удовлетворенных требований Российской Федерации в общей сумме ее требований, включенных в реестр требований кредиторов.

В свою очередь, полнота погашения задолженности, а также широта реализации предоставленных процессуальных прав в делах о несостоятельности во многом зависят от уровня организации и качества исполнения налоговыми органами соответствующих функций. В связи с этим, особый интерес представляет исследования специфики отношений, возникающих в связи с банкротством между государством, должником и кредиторами.

В соответствии с положениями Закона № 127-ФЗ требования кредиторов и обязательных платежей в процедуре банкротства разделены на два вида – текущие и реестровые.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.3 - Текущие и реестровые налоговые платежи

На рисунке 1.3 показано, что текущие платежи подлежат уплате до погашения реестра требований кредиторов в случае, если в конкурсной массе есть средства на эти цели, а реестровые платежи (3 очередь), подлежат погашению после уплаты текущих платежей, а также требований 1 и 2 очереди реестра требований кредиторов. Чтобы определить, текущий налог или реестровый, АУ исходит из того, когда образовалась соответствующая задолженность. Например, налог является текущим, если на дату окончания налогового периода пришелся момент, когда в отношении должника уже была возбуждена процедура банкротства, а если последний день налогового периода приходится на более раннюю дату, а именно до принятия судом заявления о банкротстве к производству – реестровым.

Негативными последствиями для государства, возникающими в связи с наступлением банкротства, являются:

- ущемление фискальных интересов государства;
- бюджет Российской Федерации лишается налоговых поступлений, так как повышается риск недополучить доходы с уплаты налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций, НДФЛ, а также страховых взносов и так далее.

Для должника негативными последствиями несостоятельности (банкротства) являются:

- прекращение жизненного цикла хозяйствующего субъекта;
- привлечение к субсидиарной ответственности руководящего состава хозяйствующего субъекта по причине его действий и/или бездействия;
- вред деловой репутации юридического лица;
- привлечение к субсидиарной ответственности должностных лиц за неисполнение обязанности по подаче заявления должника в арбитражный суд;
- исключение организации из единого реестра юридических лиц с последующей ликвидацией;

- ограничения по распоряжению имуществом хозяйствующего субъекта.

Также следует выделить негативные последствия, с которыми сталкиваются кредиторы в рамках процедуры банкротства несостоятельных организаций:

- действия, направленные на вывод имущества от принудительного взыскания, могут повлечь причинение вреда кредиторам, снижая вероятность погашения их требований. В соответствии со ст. 61.1 Закона № 127-ФЗ при установлении таких фактов указанные сделки могут быть признаны недействительными;

- в абсолютном большинстве случаев имущества компании не хватает для выплаты всех долгов кредиторам, поэтому кредиторы несут убытки.

До мая 2024 года действовал порядок, при котором ФНС России направляло в суд заявления о признании должника банкротом при наличии недоимок, превышающих 300 000 руб. (без учета пеней и штрафов), не погашенных в течение 3 месяцев, а также в упрощенном порядке, то есть в отсутствие судебного решения о взыскании долга, но при условии, что в отношении просроченной задолженности вынесены решения о ее взыскании за счет денежных средств на счетах компании и эти решения не исполнены в течение 30 дней. Это является следствием взаимосвязанного толкования норм Закона № 127-ФЗ и Постановления № 257. Если же обязательные платежи взыскиваются в судебном порядке, то ФНС России может подать заявление о банкротстве также только через 30 дней после аналогичного обращения к взысканию по исполнительному листу.

Изменениями, внесенными 29 мая 2024 года Федеральным законом от 29.05.2024 № 107-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и статью 223 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации», минимальный размер задолженности, являющийся основанием для инициирования процедуры

банкротства юридического лица, увеличен с 300 тыс. руб. до 2 млн руб., а для сельскохозяйственных организаций, стратегических предприятий и субъектов естественной монополии – с 500 тыс. руб. до трех млн руб. Подача заявления осуществляется после оценки экономической целесообразности введения процедуры банкротства и наличия гарантированной возможности поступления денежных средств в бюджет Российской Федерации.

К основным критериям оценки относятся:

- причины возникновения банкротства;
- участвовал ли должник в схемах по уклонению от налогообложения;
- какова финансово–хозяйственная деятельность должника;
- какова схема владения и управления должником;
- каково в настоящий момент имущественное положение должника, контролирующее должника лицо (далее – КДЛ), дебиторов и лиц, с которыми имеется возможность для оспаривания сделок.

До принятия такого решения ФНС России принимает ряд мер, направленных на побуждение должника к самостоятельному исполнению обязательств. А именно, направляет налогоплательщику информационное письмо о возможности поэтапного добровольного погашения задолженности и знакомит должника с условиями заключения мирового соглашения.

В рамках заключения мирового соглашения у налогоплательщика появляется возможность в полном объеме исполнить свои долговые обязательства по уплате налоговых платежей. Так, задолженность погашается ежемесячно равными долями в течение года, по согласованному ранее графику. В качестве гарантии по обеспечению исполнения обязательств несостоятельных организаций - банкротов может быть предоставлен залог, поручительство или банковская гарантия.

Приоритетом в работе налоговых органов остается содействие реструктуризации задолженности. Применяются все предусмотренные законодательством процедуры рассрочек, мировых соглашений и

согласительных процедур. Результатом оценки платежеспособности и «маркеров», указывающих на наличие угроз в финансово-хозяйственной деятельности несостоятельных организаций - банкротов с привлечением экспертов и иных кредиторов вырабатываются способы и методы оптимального урегулирования долга, направленные на сохранение жизненного цикла предприятия. Ввиду того, что несостоятельная организация - банкрот в процедуре банкротства остается налогоплательщиком и субъектом экономической деятельности.

Нередко в рамках исполнения своих обязанностей налоговый орган сталкивается с недобросовестными налогоплательщиками, которые умышленно, действуют в собственных интересах и используют схемы бизнеса, направленные на уход от уплаты налогов. Сегодня налоговые органы обладают уникальными функциональными комплексами, дающими полную картину деятельности налогоплательщиков, начиная от хозяйственной деятельности и заканчивая проверкой всех контрагентов по степени риска.

Одна из основных задач налоговых органов заключается в построении конструктивного диалога с налогоплательщиками. ФНС России меняет фискальную составляющую деятельности на партнерство с плательщиками, в основе которого – доверие и открытость. В целях наиболее полного представления интересов Российской Федерации в делах о банкротстве и процедурах, применяемых в делах о банкротстве, устанавливается разделение должников на три группы.

К первой группе относятся следующие юридические лица, индивидуальные предприниматели и физические лица, за исключением должников, обладающих признаками отсутствующих:

- стратегические предприятия и организации в соответствии с перечнем, утвержденным распоряжением Правительства Российской Федерации от 20.08.2009 № 1226-р, и перечнем, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 04.08.2004 № 1009, а также организации оборонно-промышленного комплекса, включенные в сводный

реестр организаций оборонно-промышленного комплекса в соответствии с порядком, определенным постановлением Правительства Российской Федерации от 20.02.2004 № 96 [59];

- должники, задолженность которых по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией (в том числе по выплате капитализированных платежей, а также прав требования, перешедших к Государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» в результате выплат возмещения по вкладам) в совокупности (в том числе с учетом оспариваемых в судебном и внесудебном порядке сумм) составляет не менее чем 300 млн руб.;

- унитарные предприятия, имущество которых принадлежит на праве собственности Российской Федерации;

- акционерные общества, доля Российской Федерации в которых составляет 25% и более.

Ко второй группе, за исключением должников, отнесенных к первой группе, относятся:

- градообразующие предприятия и организации;
- должники, задолженность которых по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией (в том числе по выплате капитализированных платежей, а также прав требования, перешедших к Государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» в результате выплат возмещения по вкладам), в совокупности (в том числе с учетом оспариваемых в судебном и внесудебном порядке сумм) составляет от 50 млн руб. до 300 млн руб. [49; 50];

- отсутствующие должники, задолженность которых по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией (в том числе по выплате капитализированных платежей) составляет свыше 50 млн руб.;

- унитарные предприятия, имущество которых принадлежит на

праве собственности субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию.

К третьей группе относятся должники, не отнесенные к первой и второй группам. По оформленному в письменной форме решению ФНС России должник первой группы может быть переведен во вторую группу, должник второй или третьей группы может быть переведен в первую группу [49]. По оформленному в письменной форме решению Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации должник второй группы может быть переведен в третью группу, должник третьей группы может быть переведен во вторую группу [49].

Отдельно следует отметить роль СРО АУ в процедуре банкротства несостоятельных организаций. СРО АУ – это саморегулируемая организация (некоммерческая), которая основана на членстве, создаваемая гражданами Российской Федерации. Сведения о СРО АУ включаются в единый государственный реестр саморегулируемых организаций арбитражных управляющих и целями деятельности СРО АУ являются регулирование и обеспечение деятельности АУ (в соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях») [68; 84].

В соответствии с приказом ФНС России от 13.12.2013 № ММВ-7-8/594@ «Об осуществлении выбора саморегулируемой организации арбитражных управляющих для указания в заявлении уполномоченного органа» ФНС России уполномочена представлять в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования РФ по денежным обязательствам [64]. При подаче в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом ФНС России выбирает СРО АУ, из членов которой арбитражный суд утверждает АУ [56].

С 2015 года сформированы рейтинги АУ и СРО АУ. Рейтинги составлены по показателям размера погашения требований кредиторов, эффективности реализации активов должников, длительности конкурсного производства и наличия нарушений в деятельности АУ.

Вместе с тем, роль отбора кандидатур АУ, как одной из ключевых фигур в процедуре банкротства юридических лиц очень важна. Кроме того, за последние пять лет судами выявлено более 30 тыс. нарушений АУ в делах о банкротстве. Учитывая изложенное, следует выделить основные преимущества и недостатки СРО. В таблице 1.6 выделены преимущества и недостатки создания СРО.

Таблица 1.6 – Преимущества и недостатки создания СРО

Преимущества	Недостатки
Повышение качества отбора новых участников Единые требования и критерии к вступлению новых организаций в СРО	Вероятность трансформации в картель осуществляется за счет увеличения требований к вступлению в СРО, что создает барьеры для доступа новых фирм на рынок
Возможность создания компенсационного фонда	Увеличение затрат на вход в отрасль и значительное повышение членских взносов для малых предприятий
Проведение мониторинга за деятельностью участников профессионального объединения и выявление нарушений законодательства	Представление интересов исключительно членов конкретной саморегулируемой организации
Обжалование нормативных правовых актов и решений государственных органов, ущемляющих права саморегулируемой организации либо её членов	Повышение требований к объему отчетной документации для участников СРО. Отсутствие стремления со стороны организаций делегировать в СРО наиболее квалифицированных и инициативных специалистов
Создание условий для институционального прогресса и развития организационных структур в смежных сферах, включая поддержку гражданских инициатив и социально ориентированных форм бизнеса с акцентом на долгосрочную устойчивость	Дефицит определённых компетенций, необходимых для обеспечения долгосрочной конкурентоспособности СРО на рынке

Источник: составлено автором.

В связи с вступлением в силу 23.11.2024 Постановления Правительства Российской Федерации от 22.05.2024 № 634 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 29 мая 2004 г. № 257» были введены правила расчета эффективности (баллов АУ и баллов СРО АУ) в целях выбора уполномоченным органом кандидатуры АУ при направлении

в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом, реализован сервис «Регистр арбитражных управляющих» (далее – РАУ).

Так, учитывая важность отбора кандидатур АУ, в промышленную эксплуатацию введен портал РАУ, на который переданы рассчитанные баллы и рейтинг АУ и СРО АУ. Реализована «Площадка выбора СРО», организовано информационное взаимодействие с СРО АУ и АУ. Оценка деятельности проводится на основании показателей по завершенным процедурам банкротства за последние три года в делах с участием ФНС России.

Кроме того, ФНС России проводится работа по совершенствованию взаимодействия между СРО, АУ и налоговыми органами на базе РАУ в части обмена процессуальными документами в электронном виде и представлении доступа к сведениям налоговых органов по запросам АУ. В части постепенного перехода на электронный документооборот созданы рабочие кабинеты, с помощью которых СРО и АУ участвуют в процедуре выбора. Также, АУ могут получать 29 видов сведений о должнике в автоматическом, в течении суток. Однако, данные мероприятия решают лишь транзакционные издержки АУ и судов при взаимодействии с налоговыми органами.

Учитывая изложенное, комплексный анализ причин банкротства с позиции фискальной компоненты показал, что на сегодняшний день множество факторов оказывают влияние на прекращение деятельности организации в обозримом будущем. На основании изученных научно-методических подходов по выявлению и прогнозированию причин банкротства, следует учитывать комплексный характер влияния различных факторов на финансовое положение юридических лиц с целью развития дальнейших научно-методических подходов по администрированию несостоятельных организаций - банкротов.

Кроме того, в настоящее время отчетность хозяйствующих субъектов не администрируется налоговыми органами на предмет возможной несостоятельности (банкротства), а также не существует единого подхода по администрированию ранних признаков угроз возникновения

неплатежеспособности юридических лиц с использованием аналитических систем, которые используются ФНС России для целей налогового администрирования. Предложенный методический подход по выявлению и прогнозированию возможной несостоятельности юридических лиц для целей налогового администрирования, способствует формированию баланса интересов государства и бизнеса, сохраняя возможность бизнесу продолжать свой жизненный цикл и исчислять налоговые платежи в бюджет Российской Федерации.

Вместе с тем, для целей дальнейшего исследования важно учитывать преимущества и недостатки опыта работы СРО АУ, так как именно СРО АУ разрабатывает и применяет критерии оценки признаков несостоятельности (банкротства), а также являются ключевыми фигурами в процессе банкротства.

1.2 Принципы и подходы к обеспечению баланса интересов участников процедуры банкротства для целей налогового администрирования

Одной из ключевых проблем экономического регулирования несостоятельности (банкротства) является процесс формирования баланса интересов, неизбежно сопровождающий налогоплательщиков на любом этапе процедуры банкротства. В этой связи актуализируется задача совершенствования комплекса мер защиты государственных интересов со стороны уполномоченного органа в лице ФНС России, а с другой стороны, государство обязано создать условия для обеспечения баланса интересов различных субъектов.

Речь идет о необходимости разработать комплекс мер налогового администрирования, которые позволят:

- сбалансировать интересы юридических лиц, выступающих в процедуре банкротства в качестве должника связанных прежде всего с сохранением своих активов и продолжением жизненного цикла;
- сбалансировать интересы кредиторов, связанных прежде всего со степенью удовлетворения требований и возврате долга;
- сбалансировать интересы государства в лице уполномоченного органа, связанные прежде всего с максимальными поступлениями налогов и сборов в бюджет Российской Федерации, а также соблюдения налогового законодательства [31; 34];
- сбалансировать интересы уполномоченного органа и кредиторов в части удовлетворения своих требований по денежным обязательствам в процедуре банкротства несостоятельных организаций.

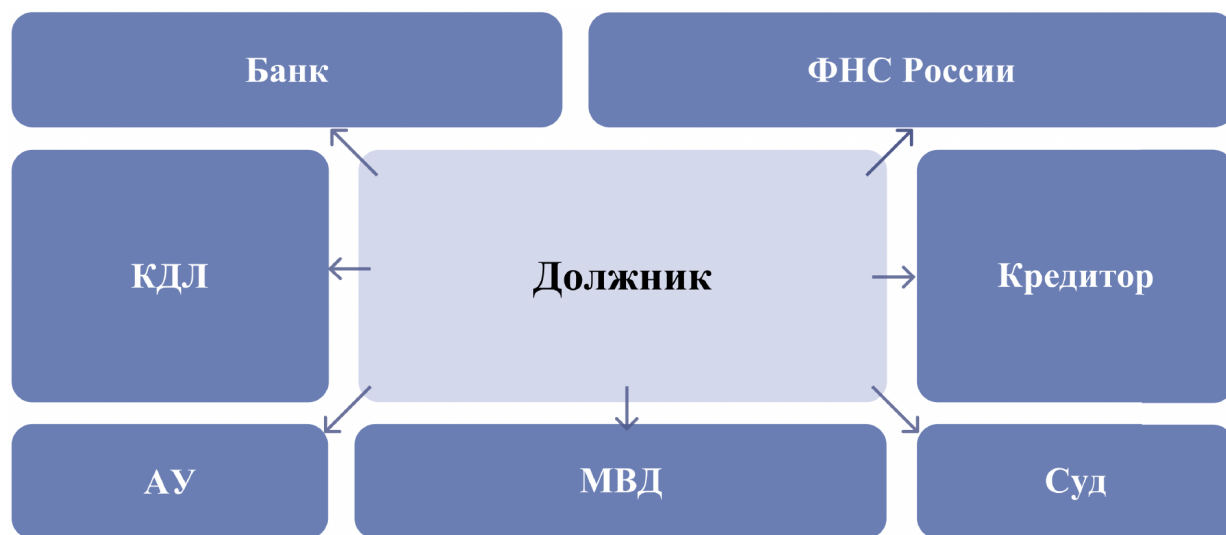
Соблюдение требований баланса интересов в процедуре банкротства организаций должно становится основополагающим ориентиром в налоговом администрировании несостоятельных организаций и в реформировании законодательства о банкротстве [31; 34]. В условиях рыночной экономики, надзор и регулирующая функция государства в процедуре банкротства должно быть нейтральным и равным образом воздействовать как на кредиторов, так и на должника. Необходимо обеспечить равные возможности для защиты прав кредиторов, государства и общества во всех ситуациях, связанных с банкротством.

Продолжая анализ теоретических основ института несостоятельности (банкротства), следует отметить, что вопрос формирования баланса интересов особо остро обсуждается в научном сообществе. Так, С.А. Карелина, в своем исследовании приходит к выводу, что формирование баланса интересов участников процедуры банкротства, при государственном регулировании признано обеспечивать соблюдение интересов всех кредиторов и должника и в то же время сочетать в себе частные и общественные интересы без ущерба для тех и других [25]. Кроме того, необходимость соблюдения баланса интересов были рассмотрены А.З. Бобылевой [5], Н.С. Бондарем [7],

В.В. Богульмовой [6], О.С. Нестеровой [46], Н.А. Новиковым [47], Д.О. Османовой [70], А.Н. Ряховской [89], Н.В. Рубцовой [86], Е.Д. Суворовым [105].

Государство, которое в процедурах банкротства является крупнейшим кредитором, проявляет наибольшую инициативу в обеспечении формирования баланса интересов, стабильности и повышении экономического роста. В частности, поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства, поддержание занятости населения, повышению международной конкурентоспособности, максимального бюджета и формировании благоприятного предпринимательского и инвестиционного климата, а также в снижении социальной напряженности.

Для того чтобы качественно определить, какие методы налогового администрирования следует использовать для максимального формирования баланса интересов в процедуре банкротства, необходимо проанализировать проблематику и взаимосвязь участников процедуры банкротства несостоятельных организаций, представленной на рисунке 1.4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.4 - Участники процедуры банкротства

Как отмечалось ранее ФНС России является уполномоченным органом по представлению интересов Российской Федерации как кредитора в делах о

банкротстве юридических лиц и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве. Соответственно, статус уполномоченного органа подразумевает защиту интересов государства по вопросам налоговых платежей и иных публичных требований.

Так, для целей настоящего исследования, под балансом интересов понимается принцип, который предполагает справедливое распределение прав и обязанностей между всеми участниками процедуры банкротства несостоятельных организаций, учитывающее интересы каждой стороны. Однако для ключевых участников процедуры банкротства несостоятельных организаций баланс интересов индивидуален:

1) Для ФНС России:

- соблюдение налогоплательщиками положений НК РФ;
- максимальный возврат налоговой задолженности;
- минимизация ущерба для государства, в случае фиктивного, преднамеренного или криминального банкротства.

2) Для кредитных организаций и кредиторов:

- максимальный возврат задолженности (в том числе проценты и штрафы);
- контроль над выбором АУ, процедурой банкротства в целом, а также процесс ликвидации или реструктуризации должника;
- защите от недобросовестных действий должника;
- справедливой реализации конкурсной массы, соблюдая интересы всех кредиторов.

3) Для должников:

- сохранении своих активов и продолжении жизненного цикла предприятия после процедуры банкротства путем возможности финансового оздоровления, заключения мирового соглашения или качественного внешнего управления;
- сохранении деловой репутации;

– минимизации рисков для руководящего состава организаций, например риск привлечения к уголовной ответственности за долги.

Таким образом, каждый участник процедуры банкротства стремится к максимальному удовлетворению своих требований. Вместе с тем, в последние годы в институте банкротства и практике рассмотрения дел о банкротстве прослеживается устойчивая тенденция к расширению привилегий ФНС России, выступающей в роли кредитора по налоговым обязательствам.

Примечательно, что данная динамика выражается в предоставлении возможности индивидуального исполнения обязательств по уплате налогов и сборов со стороны третьих лиц, увеличении сроков подачи заявлений об установлении требований со стороны налогового органа до шести месяцев вместо ранее установленных двух, а также в праве обращения взыскания на имущество КДЛ вне рамок процедуры банкротства. Кроме того, изменения касаются допуска предъявления прогнозируемых, хотя и недоказанных требований до окончания мероприятий налогового контроля, а также планируемых нововведений, касающихся установления налогового залога, который предоставляет ФНС России право на обращение взыскания на арестованное в ходе принудительного взыскания задолженности имущество должника. Хотя каждое из этих изменений само по себе может не обеспечивать явных преимуществ для налогового кредитора перед частными кредиторами, совокупный эффект данных мер способствует облегчению процесса удовлетворения налоговых требований и укреплению доходной части федерального бюджета Российской Федерации.

Для реализации цели обеспечения справедливого баланса интересов участников процедуры банкротства требуется систематизация, консолидация и ранжирование требований кредиторов по множеству критериев классификации. Группировка требований кредиторов является необходимой и обоснованной ввиду невозможности гарантирования полного равноправия всех кредиторов в условиях банкротства должника по объективным причинам.

Это обусловлено необходимостью учета приоритетных прав некоторых категорий кредиторов, например, чьи интересы связаны с возмещением ущерба, нанесенного жизни и здоровью. Также могут применяться санкции в отношении отдельных кредиторов при выявлении признаков их формальной либо фактической аффилированности с должником, а также в зависимости от времени возникновения требований – до начала процедуры банкротства или после ее инициирования.

И.В. Фролов, С.А. Карелина предлагают следующую модель группировки требований кредиторов, основанной на иерархии восьми классификационных признаков, представленной на рисунке 1.5.

Классификационный признак	Виды требований кредиторов по денежным обязательствам
По источнику образования обязательства	Публичные требования (налоговые требования — задолженность по обязательным платежам и прочие публичные требования), частные требования
По групповой очередности удовлетворения	Реестровые, текущие, зарегистрированные
По внутригрупповой очередности удовлетворения	Первой очереди, второй и так далее
По экономико-правовой природе обязательств	Реальные, фиктивные
По взаимосвязи с должником	Независимые, аффилированные
По обеспеченности обязательства залогом	Залоговые, не залоговые (обычные)
По содержанию	Требования по основному долгу и требования по санкциям, договорные и недоговорные и прочее
По результатам процедуры банкротства	Погашенные, прекращённые (списанные)

Источник: составлено автором по материалам [110].

Рисунок 1.5 - Группировка требований кредиторов по денежным обязательствам к должнику в процедуре банкротства юридических лиц

Таким образом, развивая теоретические положения, следует выделить несколько групп требований кредиторов (включая требования уполномоченных органов) по наиболее существенным классификационным

признакам, имеющим значение для принятия решений в рамках дела о банкротстве и при реализации процедур, применяемых в делах о банкротстве, представленных в таблице 1.7.

Таблица 1.7 – Классификационные признаки денежных требований кредиторов

Классификационный признак	Виды требований
По источникам образования	Публичные требования, включающие в себя задолженность по обязательным платежам (налогам и сборам); Иные виды публичных требований, например обязательства по государственным контрактам и государственным гарантиям, объединяются под общим понятием «налоговые требования»; Несмотря на существенные различия между этими категориями, уполномоченным органом, представляющим данные требования в процедурах банкротства, выступает ФНС России
По экономической природе	Реальные – требования, соответствующие положениям Закона № 127-ФЗ; Фиктивные – требования, при установлении которых судебные органы выносят решения об отказе во включении соответствующей задолженности в реестр требований кредиторов; Тем не менее, сделки, направленные на искусственное создание долговых обязательств должника, не всегда удастся выявить и доказать вследствие их скрытого характера или использования сложных схем, маскирующих такие сделки под договоры займа, уступку права требования, аренду, комиссию, подряд и аналогичные правоотношения
По взаимосвязи	Требования независимых кредиторов и аффилированных с должником кредиторов выделяются как по формально установленным критериям, так и по фактически существующим связям
По обеспечению	С целью разрешения спорных вопросов в рамках процедур банкротства особое внимание уделяется разграничению требований, обеспеченных залоговыми обязательствами, и обычных требований
По результатам завершения	По итогам завершения или прекращения дела о банкротстве важную роль играет классификация требований кредиторов на погашенные и списанные (непогашенные)
Фиктивные требования	Государственные и частные

Источник: составлено автором.

Тем не менее, вопрос о том, следует ли предоставлять налоговым требованиям более высокий ранг в иерархии кредиторов, остается предметом

оживленных обсуждений как в отечественной, так и в международной практике. Эта проблема касается, в частности, присвоения налоговым кредиторам залогового статуса согласно п. 2.1 ст. 73 НК РФ, а также оценки последствий введения данного статуса для соотношения прав кредиторов в процессе банкротства. Важно помнить, что модель банкротства основывается на принципе равенства требований частных лиц и государства.

Османова Д.О. в своем исследовании приходит к выводу, что в контексте банкротства далеко не все кредиторы и требования имеют ценность, а, значит, главная задача правоприменителя – выявить наиболее существенные и значимые и именно им предоставить необходимую защиту, для них создать баланс, и именно перед ними помочь должнику погасить требования в максимально возможном объеме. При этом автор не отрицает и такую вероятность, что в каждом случае процедуры банкротства состав подобных приоритетных требований будет различным и дифференцирован в зависимости от специфики должника [70].

Следует отметить, что существуют неоднозначные трактовки необходимости предоставления государству приоритета в очередности удовлетворения публичных требований по сравнению с требованиями частных лиц в делах о банкротстве. Например, это отражено в концепции «государство – невольный кредитор несостоятельного налогоплательщика» («involuntary creditor»). В ряде стран (Великобритания, Германия, Франция, Италия, Испания, Канада, США, Мексика, Китай, Бразилия, Индия) реализовывали концепцию «государство – институциональный кредитор несостоятельного налогоплательщика» в качестве основной модели построения иерархии требований кредиторов, предъявляемых к несостоятельному должнику [19]. В таблице 1.8 представлены основные концепции, применяемые странами в рамках процедур банкротства. Вместе с тем, многие страны последовательно отказались от реализации концепции «involuntary creditor» ввиду превалирования экономических интересов кредиторов. Иными словами, для многих государств гораздо

выгоднее предоставлять приоритет в очередности удовлетворения своих требований частным кредиторам, чем государству с перспективой экономического роста и будущих налоговых поступлений [19]. Приверженцы этой точки зрения утверждают, что налоговые кредиторы не выступают в роли добровольных кредиторов, следовательно, они не способны предоставить достаточные гарантии исполнения своих требований, и потому их нельзя рассматривать в контексте принципа равноправного отношения ко всем остальным кредиторам.

С одной стороны, предоставление налоговому кредитору статуса залогового уравнивает его положение с другими конкурсными кредиторами в ситуациях, когда имущество должника находится в залоге. Такое решение могло бы способствовать увеличению поступлений в бюджет Российской Федерации без необходимости пересмотра очередности удовлетворения требований в делах о банкротстве. Вместе с тем, наделение уполномоченного органа преимущественным положением в делах о банкротстве ограничивает возможности прочих кредиторов на получение удовлетворения своих требований за счет конкурсной массы должника.

Налоговое администрирование несостоятельных организаций - банкротов, как и законодательство о банкротстве в экономической системе любого государства с развитой рыночной экономикой выступает важнейшим элементом регулирования хозяйственных отношений, направленных на повышение стабильности экономики, поддержание платежеспособности налогоплательщиков и финансовой стабильности страны. Все зарубежное законодательство о банкротстве можно разделить на три группы согласно концепциям в зависимости от степени защиты должников и кредиторов при признании должника несостоятельным (банкротом), представленным в таблице 1.8.

Отличительной особенностью Российской Федерации является то, что несмотря на прокредиторскую направленность, уделяется внимание не только интересам кредиторов, созданию условий и финансовому оздоровлению

должника, но и во многом защите интересов государства в процедуре банкротства. В этой связи можно отметить важность разработки инструментов налогового администрирования, которые будут способствовать формированию баланса интересов всех участников процедуры банкротства несостоятельных организаций.

Таблица 1.8 – Основные концепции в рамках процедуры банкротства организаций

Концепции	Характеристика	Страны
«Продолжниковая»	Концепция направлена на защиту интересов должника, оказавшегося в тяжелой кризисной ситуации. Государство применяет попытки по выводу должника из тяжелого финансового положения и создает условия по финансовому оздоровлению, позволяя приобрести шанс восстановления платежеспособности («fresh start»)	США, Франция, Бельгия, Греция, Испания, Португалия, некоторые государства Африки, Мексика и так далее
«Прокредиторская»	Концепция уделяет внимание интересам кредиторов, а именно их правам на удовлетворение требований, возмещение убытков. В случае, если активов организации не хватает для того, чтобы погасить все долги, кредиторы имеют приоритетное право на получение части суммы, которая должна быть выплачена	Российская Федерация, Англия, Ирландия, Индия, Пакистан, ЮАР, Израиль, Сингапур, Гонконг, Австралия, Новая Зеландия, Германия, Финляндия, Норвегия, Швеция, Голландия, Польша, Япония, Южная Корея, Тайвань, Индонезия, Канада и так далее
«Государство – невольный кредитор несостоятельного налогоплательщика» («involuntary creditor»)	Концепция ориентирована на защиту интересов государства в процессе банкротства юридических лиц. Особое внимание уделяется фискальной функции государства, соблюдения законных налоговых обязательств, минимизации убытков бюджета и поддержании фискальной стабильности [17]	Франция, Германия, Италия, Испания, Австралия, Великобритания, Канада, США, Мексика, Китай, Бразилия, Индия и так далее

Источник: составлено автором по материалам [19; 27].

Противники концепции «государство – невольный кредитор несостоятельного налогоплательщика» полагают, что приоритетность

удовлетворения налоговых требований может существенно снизить шансы частных кредиторов на возмещение своих убытков, что способно привести к серьезным финансовым затруднениям в их предпринимательской деятельности. Более того, это может повлечь сокращение налоговых поступлений в бюджеты разных уровней. Помимо этого, уполномоченный орган обладает возможностью отслеживать финансовое состояние предприятий и оперативно принимать меры для предотвращения накопления задолженностей. Государство же, в свою очередь, располагает инструментами налоговой политики, позволяющими распределять риски среди всех налогоплательщиков, тем самым минимизируя негативные последствия для своей финансовой системы.

В результате анализа зарубежного опыта несостоятельности (банкротства), представленного в приложении А, следует разделить анализируемые государства на две группы исходя из стратегической цели банкротства: удовлетворение требований кредиторов (например, Германия) и реабилитация должника (например, Франция, США).

К первой группе государств следует отнести Германию. В Германии банкротство юридических лиц регулируется Федеральным законом «Об упорядочении процедуры рассмотрения дел о несостоятельности» от 5 октября 1994 года, который устанавливает комплекс критериев, необходимых для объявления юридического лица банкротом. К таким критериям относятся следующие обстоятельства: неспособность юридического лица исполнять свои долговые обязательства вследствие нехватки ликвидных средств; существенное превышение совокупной суммы обязательств перед третьими лицами над стоимостью активов данного юридического лица; невозможность самостоятельного удовлетворения требований кредиторов в текущий момент, равно как и отсутствие перспектив покрытия долгов за счет будущих поступлений (предстоящая утрата платежеспособности). Должностью конкурсного управляющего в Германии называется «Администратор», которому в рамках конкурсного производства поручается контроль над

имуществом обанкротившегося юридического лица, проведение мероприятий по ликвидации либо реструктуризации компании в зависимости от фактических условий.

В Германии система мер, используемых в процессе банкротства, отличается высокой степенью унификации. Независимо от положения должника, помимо мирового соглашения, существует лишь одно основное направление действий – процедура конкурсного производства. Переход к реабилитационным мерам посредством конкурсного плана (ориентированного главным образом на сохранение деятельности предприятия) возможен исключительно при достижении определенного уровня консенсуса между должником и его кредиторами.

Процедура банкротства в Германии включает в себя три последовательных стадии разрешения конфликта: две первоначальные обязательные фазы – досудебное урегулирование и последующее судебное разбирательство между должником и его кредиторами. Третья стадия, которая применяется судом по усмотрению в случае невозможности достижения компромисса на предыдущих этапах, – альтернативное удовлетворение требований кредиторов. Эта процедура предполагает добросовестное поведение должника в течение шестилетнего периода, заключающегося в передаче значительной части своих доходов АУ, который впоследствии распределяет эти средства среди кредиторов. По завершении указанного срока суд оценивает степень исполнения долговых обязательств и принимает решение об освобождении должника от оставшихся задолженностей. По данным Федерального статистического ведомства Германии – Destatis, количество корпоративных банкротств компаний и физических лиц за 2024 год выросло почти на 17% по сравнению с 2023 годом. Кроме того, за последние 15 лет, это наивысшие показатели по количеству банкротств [140].

Ко второй группе государств можно отнести США и Францию. США придерживается «продолжниковой» концепции, с учетом менталитета и реорганизационной философии, предоставляющая должнику, попавшему в

тяжелое финансовое положение, возможность выйти из кризисной ситуации и начать с чистого листа. Это стимулирует как юридических лиц, так и граждан активно использовать данную процедуру для финансового оздоровления, что ежегодно порождает огромное количество банкротных дел. Вместе с тем, количество корпоративных банкротств в США в 2024 году достигло максимального значения за последние 14 лет. Так, около 686 компаний признаны несостоятельными (банкротами), что на 8% выше показателя за 2023 года (636 компаний) [138]. Кроме того, как отмечает американская пресса, на уровне общего снижения некоторые штаты демонстрируют стабильный рост банкротных дел (например, в штате Нью-Йорк рост приблизительно на 3% ежегодно) [77].

Подобная ситуация обуславливает необходимость наличия достаточно серьезной нормативной базы, предотвращающей возможные махинации в ходе банкротства и устанавливающей ответственность за криминальные деяния, которые могут сопутствовать этому процессу. В законодательстве США нормы об ответственности за соответствующие преступления сосредоточены как на федеральном уровне в главе 9 «Банкротство» раздела 18 Свода законов США, так и в законах штатов [145].

Во Франции основным законодательным актом, регулирующим налоговое администрирование процедуры банкротства, является закон «О реорганизации компаний и судебной ликвидации их активов». Данный Закон, исходя из своего наименования, в первую очередь регламентирует судебную процедуру рассмотрения дел о банкротстве. В нем установлено, что дела о банкротстве предприятий подлежат рассмотрению коммерческими судами, однако при возникновении особых обстоятельств такие дела могут передаваться на рассмотрение в суды высшей инстанции. Наряду с этим Законом, который, как уже отмечалось, акцентирует внимание на вопросах процессуального характера, связанных с разрешением судебных споров, во Франции действует ещё один важный нормативный документ, содержащий нормы материального права, включая положения о банкротстве юридических

лиц. Этот документ известен под названием Торговый кодекс Франции (далее – Кодекс). Согласно Кодексу, производство по делам о банкротстве может быть возбуждено в отношении таких субъектов, как физические лица, корпорации и товарищества.

Вместе с тем область применения Кодекса имеет ограничения относительно определённых типов юридических лиц, таких как страховые и банковские корпорации, строительные учреждения и кредитные союзы. Законодательство Франции, подобно американскому, не склонно к применению жёстких мер и радикальных методов. Во Франции ликвидацию юридического лица не рассматривают, как единственный способ разрешения вопроса с организацией, потерявшей платёжеспособность.

Согласно статистическим данным, в 2023 году число банкротств выросло до 55 492 к концу декабря. Этот показатель высчитывается на основе среднего числа банкротств и ликвидаций частных предприятий за последние 12 месяцев. Во время пандемии коронавирусной инфекции COVID-19 (2020–2021 годы) он был вдвое ниже, чем сейчас. В большинстве случаев речь идет о малых и средних предприятиях, в количестве 55 435 со штатом до 250 человек. В то же время число средних и крупных компаний со штатом свыше 250 человек, закрывшихся в 2022 году, достигало 57 – вдвое больше, чем в 2022 году. Сильнее всего негативная тенденция заметна в ресторанном и гостиничном бизнесе (+44,6% по сравнению с 2022 годом) и в сфере информационных и коммуникационных технологий (+44,4%). Также достаточно сильно сократилось число компаний в сфере недвижимости (+40,4%) и строительства (+38,7%). Только в сельскохозяйственной отрасли заметно улучшение ситуации (–1,3%) [144].

По данным BPCE L'Observatoire (организация, публикующая отчёты о бизнес-банкротствах во Франции), в 2024 году общее число количества банкротств составило около 63 000, что на 21% больше, чем до кризиса, связанного с пандемией коронавирусной инфекции COVID-19 [126]. Данная тенденция вызывает ряд опасений, особенно для малых и средних

предприятий. Особенность применяемого в ЕС (например, во Франции) подхода в случаях выявления признаков банкротства, состоит в том, что в отношении прав работников компании действуют приоритетные меры защиты, поэтому на первом этапе процедуры (наблюдение) работники не подлежат увольнению, кроме случаев их собственного желания.

В различных странах мира, таких как Мексика, Франция и Эквадор, законодательство о несостоятельности отдает свое предпочтение должнику по сравнению с другими кредиторами. В Индии, принятая в 2016 году реформа в области несостоятельности, ориентированная на кредиторов и стремится к созданию эффективного администрированию института банкротства, с целью реорганизации жизнеспособных компаний и быстрому выводу нежизнеспособных предприятий из кризисных ситуаций. [123]. В Сингапуре, приступили к реформированию системы банкротства с целью укрепления своих позиций в качестве международного центра реструктуризации долгов. [127].

Следует отметить, что черты института банкротства имеют общие и отличительные особенности в законодательстве зарубежных стран. Сравнивая зарубежную и отечественную модели банкротства, следует отметить, что в Российской Федерации действует принцип равенства требований и соблюдения баланса интересов. Баланс интересов проявляется в формировании равной очередности удовлетворения требований кредиторов. В то время, как, в США и Европе иной подход к налогообложению в банкротстве, где требования об уплате налогов имеют приоритет над требованиями частного сектора.

На сегодняшний день в Российской Федерации институт банкротства развит гораздо больше, по сравнению с анализируемыми странами «коллективного запада». Кроме того, наблюдается ежегодное увеличение количества корпоративных банкротств в США, Франции и Германии. Вместе с тем, в Российской Федерации с каждым годом создаются цифровые проекты, платформы, ноу-хау, позволяющие облегчить жизнь, как

уполномоченным органам в процедуре банкротства организаций, так и самим должникам. В Германии и Франции, вовсе отсутствует уполномоченный орган в процедуре банкротства, а также СРО в то время, как в Российской Федерации институт СРО только развивается. Понятие налоговое администрирование процедур банкротства несостоятельных организаций в США и ЕС отсутствует.

Остаются актуальными вопросы, касающиеся центральной фигуры в процессе банкротства несостоятельных организаций – АУ такие как:

- изменение регламента назначения АУ на конкретный банкротный процесс;
- возможность и целесообразность назначения юридического лица в качестве АУ;
- вопросы независимости профессиональной деятельности АУ;
- уровень его профессиональной квалификации с точки зрения соблюдения стандартов добросовестности и разумности.

В соответствии с ст. 20 Закона № 127-ФЗ АУ – это гражданин Российской Федерации, который отвечает за контроль и организацию процедуры банкротства. Он не является должностным лицом и не заключает трудовой договор ни с органами судебной власти, ни с кем-либо из кредиторов. АУ обязан действовать добросовестно и разумно в интересах должника, кредиторов и общества. АУ, в зависимости от ситуации может выступать:

- в качестве временного управляющего на этапе наблюдения;
- в качестве административного управляющего на этапе финансового оздоровления;
- в качестве внешнего управляющего на этапе внешнего управления;
- в качестве финансового управляющего – это АУ, занимающийся вопросами банкротства физических лиц;

– в качестве конкурсного управляющего на этапе конкурсного производства.

Качество профессиональной деятельности АУ, как ключевого участника процедуры банкротства несостоятельных организаций во многом предопределяет эффективность всей системы несостоятельности. Исследование функциональных аспектов работы АУ в контексте процедуры банкротства позволяет выявить случаи «оппортунистического поведения», а также разработать меры по устранению обнаруженных недостатков. Негативные проявления в деятельности АУ зачастую обусловлены следующими факторами:

- недостаточная экономическая квалификация и малый практический опыт, препятствующий эффективному применению современных подходов в конкретных ситуациях;
- нехватка профессионального опыта;
- неверные трактовки фактов финансовой и хозяйственной деятельности, что приводит ошибкам в принятии решений по делам о банкротстве;
- недостаточная квалификация экспертов, привлеченных для работы с АУ;
- недостаточный уровень понимания отраслевых особенностей должника, его специализации, применения стандартов (правил) бухгалтерского и налогового учета и других аспектов, имеющих значение;
- предвзятость АУ в отдельных случаях.

Так, для целей совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов и института банкротства в Российской Федерации, с условием формирования баланса интересов, усиления роли реабилитационной направленности и развития согласительных процедур, вопросы повышения уровня компетенций АУ и уполномоченного органа требуют особого внимания.

В этой связи существует потребность в дальнейшем развитии теории и практики АУ применительно к накопленному опыту налогового администрирования процедур банкротства, которая заключается в следующем:

1) Необходимость реформировать предусмотренный порядок утверждения АУ для проведения процедур банкротства в отношении конкретного юридического лица.

В соответствии с п. 2 ст. 39 и п. 3 ст. 41 Закона № 127-ФЗ в случае подачи заявления о признании должника банкротом конкурсным кредитором, работником (бывшим работником) должника или уполномоченным органом, соответствующие субъекты должны указать в этом заявлении кандидатуру временного управляющего или наименование и СРО, из числа членов которой должен быть утвержден временный управляющий.

Когда в поданном заявлении обозначается конкретная кандидатура АУ, арбитражный суд передает соответствующую резолюцию в СРО АУ, к которой принадлежит указанный кандидат. СРО АУ, предоставляет суду данные, подтверждающие соответствие предложенной кандидатуры предъявленным требованиям. Если же заявление не содержит указания на конкретную кандидатуру управляющего, СРО вправе по запросу арбитражного суда предложить своего члена, выразившего готовность исполнять обязанности АУ в рамках дела о банкротстве, для последующего утверждения судом.

Действующий механизм назначения АУ стал объектом обоснованной критики. Предоставление законодателем права выбора АУ кредиторам привело к возникновению проблем, связанных с возможным вступлением отдельных управляющих в сговор с кредиторами либо с самим должником.

Т.Н. Семина, также указывает на коррупциогенность норм о порядке назначения АУ, «так как на практике заинтересованное лицо сначала подбирает того управляющего, который согласится «играть по его правилам», что осуществляется за дополнительную плату» [97].

Сложившийся порядок – содержит внутренний механизм, способный генерировать нарушение интересов разных кредиторов, вовлечённых в процедуру банкротства. Поэтому, кандидатура АУ, представляемая в арбитражный суд через СРО АУ в ряде случаев является компромиссной, а вовсе не наилучшей. В этой связи интересным является предложение Министерства экономического развития Российской Федерации о внесении поправок в Закон № 127-ФЗ, в соответствии с которым утверждение кандидатуры АУ может быть установлено путем применения программно-технических средств, обеспечивающих случайный выбор кандидата из реестра аккредитованных управляющих [82].

2) Введение ограничения по количеству проводимых АУ процедур одновременно.

На данный момент Закон № 127-ФЗ не предусматривает ограничений относительно числа и специфики процедур банкротства, которые АУ может осуществлять параллельно. Тем не менее, представляется целесообразным ввести подобные ограничения, учитывая ограниченность человеческих ресурсов с учетом сложностей каждой процедуры. В ряде случаев перегруженный управляющий делегирует ведение дел компании своим ассистентам, несмотря на их квалификацию, фактически оставляя за собой лишь формальные полномочия.

3) Разработка критериев, которые позволят разграничить организации, способные успешно преодолевать кризис благодаря государственной поддержке, от тех, чья финансовая несостоятельность делает неизбежной ликвидацию, а дополнительное финансирование лишь временно отсрочивает этот процесс. Кроме того, предлагается активнее использовать механизмы института отсрочки (рассрочки).

Эффективность реализации мер по совершенствованию системы банкротства невозможна без активного участия компетентных АУ. Согласно классическим представлениям, АУ должен владеть глубокими знаниями в области экономики и права, уметь находить оптимальные решения

для вывода организации из кризиса, действуя в интересах всех заинтересованных сторон – должника, кредиторов и общества в целом. Однако на практике часто наблюдается, что деятельность АУ направляется конкретными лицами, обеспечившими ему назначение, с целью получения контроля над предприятием по заниженной стоимости.

Существенное влияние на процедуру банкротства (через контрольные и надзорные органы) оказывает государство. Это может стать причиной нарушения баланса интересов в процессе банкротства, поскольку государство действует не только и не столько как кредитор с определенными требованиями к должнику, сколько как субъект, обладающий как возможностью оказать административную и/или финансовую поддержку несостоятельной организации. Безусловно, государство играет ключевую роль в экономике, но важно помнить, что избыточное государственное вмешательство в рыночные механизмы может привести к их искажению.

В рамках налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов совершенствуется практика привлечения КДЛ к субсидиарной ответственности. Однако не всегда возможно провести четкую грань между непреднамеренными ошибками в управлении бизнесом и преднамеренными действиями КДЛ, направленными на доведение ее до состояния банкротства. Это обстоятельство, при прочих равных условиях должно учитываться судом при оценке требований, выдвинутых как АУ, так и кредиторами в отношении экономической обоснованности, документальной подтвержденности или неэффективности оспариваемых сделок.

Кроме того, еще одним направлением формирования баланса интересов ключевых участников процедур банкротства является максимальное ограничение участия аффилированных с должником лиц, посредством налогового администрирования. Анализ практики уполномоченных органов в процедурах банкротства демонстрирует, что несостоятельные организации и связанные с ним контролирующие лица оказывают негативное влияние на справедливое урегулирование налоговых споров в делах о несостоятельности

(банкротстве). Кроме того, данные обстоятельства нарушают процесс формирования баланса интересов ключевых участников процедур банкротства. Контролирующие лица используют различные схемы и методы, направленные на вывод активов несостоятельной организации, искусственное завышение стоимости чистых активов, чаще всего в сторону завышения, что напрямую влияет на конкурсную массу хозяйствующего субъекта. Среди таких сделок выделяются следующие категории:

- заключение фиктивных договоров с аффилированными контрагентами с целью установления контроля над процедурой банкротства и извлечения максимальной необоснованной выгоды;
- перечисление крупных авансов или займов в пользу аффилированной компании с последующей невозможностью возврата денежных средств вследствие ликвидации дружественной компании-контрагента;
- списание средств по сомнительным сделкам на расходы, связанные с незавершенным строительством, текущими операциями или прочими затратами;
- предоставление кредитов, отсрочек (рассрочек) по исполнению договорных/контрактных обязательств с подконтрольными контрагентами;
- проведение расчетов, посредством замены лиц в обязательствах, зачет однородных встречных требований, без отражения операций на расчетных счетах должника по совершенным сделкам;
- создание цепочек зависимых фирм, обеспечивающих намеренное увеличение издержек предприятия или выступающие в роли элемента уклонения от уплаты налогов, выгодных КДЛ и другим участникам схемы;
- создание схемы реорганизации, при которой выделяется заведомо нерентабельный сегмент операционной деятельности, с целью его последующего банкротства, и, тем самым, списания всей накопленных

обязательств, в то время как оставшийся сегмент продолжает операционную деятельности под видом нового юридического лица.

Представленные выше способы взаимодействия с аффилированными лицами представляют серьезную угрозу формирования баланса интересов ключевых участников процедур банкротства несостоятельных организаций. Еще одним из неблагоприятных аспектов в достижении баланса публичных и частных интересов является безосновательное введение тех или иных процедур банкротства в отношении конкретных организаций без достаточных на то оснований. Наиболее востребованными традиционно являются процедуры наблюдения и конкурсного производства. Восстановительные процедуры применяются крайне редко. В 2023 году их доля составила 1,3%, а в 2024 году 0,9% от общего количества проведенных процедур банкротства [103; 104]. Такая ситуация обусловлена тем, что кредиторы, с одной стороны, стремятся как можно скорее удовлетворить свои требования (даже частично), а с другой – сомневаются в успехе реабилитационных мероприятий. Более того, процедуры банкротства осуществляются за счет должника, следовательно, затяжной процесс может лишить организацию банкрота последнего имущества.

Наряду с этими факторами существуют и объективные препятствия для введения реабилитационных процедур: отсутствие предпосылок (включая ресурсы) для восстановления предприятия, отказ учредителей инвестировать дополнительные средства в убыточное юридическое лицо и другие обстоятельства. Вместе с тем целесообразно более тщательно подходить к выбору процедур банкротства и активнее применять потенциал реабилитационных механизмов, поскольку ликвидация хозяйствующего субъекта в результате банкротства почти всегда влечет за собой негативные социальные последствия. Во-первых, уволенные сотрудники увеличивают ряды безработных, которым государство обязано предоставить определенные социальные гарантии и поддерживать их покупательскую способность.

Во-вторых, конкурсное производство не обеспечивает полное возмещение задолженности перед кредиторами.

Стоит подчеркнуть, что введение финансового оздоровления подразумевает утверждение графика погашения задолженности, согласно которому все требования кредиторов, внесенные в соответствующий реестр, удовлетворяются пропорционально в течение всего срока проведения финансового оздоровления. Вместе с тем, для целей настоящего исследования и принимая во внимание международный опыт института банкротства, предлагается трансформировать модель включения требований уполномоченного органа в реестр требований кредиторов в отдельный сегмент и реализовать механизм автоматического списания налоговой задолженности.

Так, в рамках совершенствования механизмов автоматической уплаты налоговых платежей, предлагается автоматическое списание налоговой задолженности, без необходимости организации-банкроту направлять в налоговый орган уведомление об исчисленных платежах. Соблюдая баланс интересов, организация банкрот оплатит только ту сумму, в рамках которой получит налоговое уведомление в связи с образовавшийся налоговой задолженности.

Если же средств на едином налоговом счете недостаточно, то погашается лишь часть суммы, а затем уполномоченный орган включается в реестр требований кредиторов. Такой подход не нарушает действующих положений о том, что обязанность по уплате налоговых платежей возникает у налогоплательщика по налоговому уведомлению с даты его получения.

Анализ проблематики формирования баланса интересов в процедуре банкротства несостоятельных организаций, позволяет выделить комплекс мер налогового администрирования в деятельности налоговых органов, направленных на максимальное удовлетворение требований кредиторов, в том числе требований уполномоченного органа в лице ФНС России:

- неотвратимость санкций за нарушения налогового законодательства и формирование понятной налоговой среды с уклоном на

стимулирование добросовестности и «прозрачности» налогоплательщиков, ориентированность на повышение комфортности условий налогового администрирования несостоятельных организаций -банкротов и снижения издержек для добросовестного бизнеса;

- с целью совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов с условием формирования баланса интересов ключевых участников процедур банкротства и соблюдения фискальных и экономических интересов государства, необходим баланс распорядительных фискальных мер и поощрительных стимулирующих мероприятий с одновременным ужесточением контроля, в частности, субъектов, применяющих агрессивные схемы уклонения от налогообложения;

- разработка единой цифровой платформы, с учетом применения блокчейн технологий, искусственного интеллекта, сквозного цифрового мониторинга финансовых показателей должников, в условиях стремительного развития цифровизации в налоговом администрировании и трансформации контрольно-надзорной деятельности государства;

- побуждение налогоплательщиков к добровольному исполнению недоимок по налогам и сборам и отказу от использования недобросовестных схем налогового планирования, фиктивного, контролируемого, преднамеренного банкротства;

- сохранение тренда на упрощение отчетности и процедур налогового администрирования, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов посредством активного применения автоматизированных систем, электронного документооборота и искусственного интеллекта;

- развитие необходимых компетенций налоговых инспекторов с целью эффективного применения возможностей цифровизации в налоговом администрировании несостоятельных организаций - банкротов, направленных на оценку налоговых рисков, цифрового мониторинга угроз возникновения банкротства, выявлении новых схем фиктивного, преднамеренного банкротства;

- учете влияния недопустимости продолжения применения «допущения непрерывности» в процедуре банкротства (в условиях его неприменимости), которое должно обязывать организаций-банкротов к проведению специальной реконструкции (реформации) отчетов о финансовом положении (балансов) [33];
- разработка методического подхода, содержащего алгоритм учета влияния специальных правил восстановления НДС в отношении внеоборотных активов, а также исключения отложенных налоговых обязательств (далее – ОНО) и отложенных налоговых активов (далее – ОНА) из состава активов и обязательств, с целью формирования адекватных показателей финансового состояния и величин конкурсной массы;
- анализ на предмет реальности сделки, совершаемой между несостоятельной организацией (или с признаками банкротства) и контрагентом;
- развитие согласительных процедур по предоставлению отсрочки (рассрочки) по уплате налоговой задолженности в соответствии с ст. 64 НК РФ с целью возможности финансового оздоровления должника.

Таким образом, каждый ключевой участник процедуры банкротства несостоятельных организаций стремится к реализации своих целей с учетом соблюдения законодательства Российской Федерации. Предложенный комплекс мер налогового администрирования, с условием формирования баланса интересов ключевых участников процедур банкротства направлен на повышение квалификаций кандидатов в АУ, разумное использование возможностей цифровизации в налоговом администрировании при проведении процедур банкротства несостоятельных организаций, защите добросовестных хозяйствующих субъектов от злоупотреблений аффилированных лиц в процедуре банкротства, а также способствующий стабильному развитию экономики и бизнеса в текущих условиях хозяйствования и повышению уровня доверия налогоплательщиков к институту банкротства.

1.3 Концептуальные положения развития налогового администрирования института банкротства в условиях цифровизации

Цифровизация в налоговом администрировании банкротства, это не только создание данных, их интеллектуально-человеческое осмысление, но и цифровая обработка данных, построение предиктивных моделей, применение блокчейн технологий, генеративных моделей и все элементы LegalTech, которые сильно упрощают деятельность налоговых и судебных органов. Полная цифровизация, автоматизация и разработка передовых IT-технологий представляет собой неотъемлемый и неизбежный процесс в любой развитой стране [106].

Особое внимание уделяется технологиям, используемым для построения системных решений в налогообложении, а именно блокчейну, искусственному интеллекту [42]. Одним из несомненных достоинств цифровизации в контексте института банкротства является возможность мониторинга, то есть онлайн доступа к документам организации-банкрота, включая специализированные регистры, которые составляются и ведутся государственными органами. Это не только ускоряет процесс администрирования, но и воздействует на участников процедуры банкротства на предмет ограничения их возможностей для совершения недобросовестных действий, таких как вывод активов, сокрытие или неправомерное обременение обязательствами, осуществление недобросовестных сделок и прочее [88].

Кроме того, новые технологии налогового администрирования строятся прежде всего на цифровых инструментах. Национальный проект «Цифровая экономика» (2019–2024 годы) содержит в своем составе раздел «Цифровое государственное управление», предусматривающий в том числе обеспечение высокого качества налогового администрирования в Российской Федерации посредством широкого вовлечения в контрольные мероприятия цифровых технологий и информационных сервисов [9].

Цифровизация контрольной среды позволила в последние годы, активно применять превентивные меры по недопущению самих фактов неплатежеспособности юридических лиц, поскольку стали активно применяться методы досудебного урегулирования финансовых обязательств, введены эффективные меры реструктуризации долга до момента инициирования дела о банкротстве. Параллельно развиваются информационные технологии, направленные на повышение транспарентности и оперативности доступа заинтересованных сторон к актуальной информации относительно финансового состояния предприятий.

В 2022 году объем списанной задолженности, невозможной к взысканию, составил 173 475,8 млн руб., что на 54 572,6 млн руб. (на 23,9%) меньше, чем в 2021 году [15]. Чаще всего задолженность признается подлежащей списанию в случае невозможности её погашения ввиду неплатежеспособности юридического лица после завершения процедуры банкротства. Ещё одной распространённой причиной является отсутствие у должника каких-либо средств или имущества. Задолженность также подлежит списанию при исключении юридического лица из ЕГРЮЛ или в случае смерти налогоплательщика.

Наглядной является динамика соотношения списанных безнадежных ко взысканию сумм к поступлениям налогов всего в консолидированный бюджет Российской Федерации. За последние пять лет показатель удельного веса списанных сумм улучшен в четыре раза. Если в 2019 году было списание двух копеек на каждый взысканный рубль налогов, то уже в 2020 году – 0,88 копеек с рубля, в 2021 году – 0,75 копеек с рубля, в 2022 году списание составило лишь 0,5 копеек на 1 рубль поступлений, то есть 0,5%, в 2023 году – 0,98 копеек с рубля [103]. С 01.01.2023 введен институт единого налогового счета (далее – ЕНС), в связи с этим обновлен порядок списания сумм (безнадежных долгов) к поступлениям налогов. Так, безнадежная задолженность по налогам, пеням, штрафам, страховым взносам отражается, как отрицательное сальдо ЕНС.

В отличие от кредитных учреждений, которые обычно обеспечивают возврат выданных средств посредством залога имущества заемщика и привлечения поручительства, налоговые органы не обладают статусом обеспеченного кредитора. В связи с этим ФНС России приходится активно прибегать к использованию механизма обращения взыскания на косвенные и производные активы должников.

По данным ЕФРСБ в 2023 году 38,5% должников имеют нулевую конкурсную массу (доля завершенных дел о банкротстве, в которых кредиторы получили 0% по инвентаризации), в 2024 году показатель увеличился и составил 43%. В этой связи, сформировать истину о реальных причинах отсутствия источников взыскания способен только комплексный анализ финансовых показателей несостоятельной организации - банкрота с условием выявления «маркеров», указывающих на наличие цифровых следов неправомерных действий в деятельности должника и связанных с ним лиц [104]. В этой связи, можно сделать заключение, что вывод и сокрытие активов становится все более популярным среди недобросовестных организаций. Также повышается количество фирм однодневок, которые занимаются преднамеренным или фиктивным банкротством.

Для целей решения проблемы, указанной выше, ФНС России активно идентифицирует наличие признаков вывода активов и схемы недобросовестного исполнения долговых обязательств. На основе полученных данных формируется стратегия ведения дел о банкротстве организаций, которая включает выявление и обращение взыскания на скрытые активы через оспаривание сделок, привлечение к субсидиарной ответственности, взыскание убытков и ущерба. Хотя законом предусмотрено, что данная работа должна выполняться АУ, на практике чаще всего положительные результаты достигаются благодаря инициативам активных кредиторов.

Сегодня у ФНС России имеется возможность отслеживать цифровые следы действий не только руководства и менеджеров, но и трансформировать

эти данные в доходы бюджета с помощью «Системы комплексного управления и администрирования долга» (далее – СКУАД). Критерии оспоримости сделок и взыскания задолженностей с КДЛ интегрированы в автоматизированную систему ФНС России в виде цифровых профилей, которые затем конвертируются в задачи для сотрудников службы.

Кроме того, в рамках Площадки по реструктуризации долга, которая функционирует с 01.04.2022 на базе МИ ФНС России по управлению долгом (специализированного федерального центра по работе с проблемными долгами ФНС России) и выполняет роль платформы для достижения договоренностей с должниками по отсрочке налоговых платежей придерживается следующих принципов, которые прямо связаны с банкротством юридических лиц: честность; открытость; прозрачность и безвозмездность, в соответствии с Манифестом ФНС России [66].

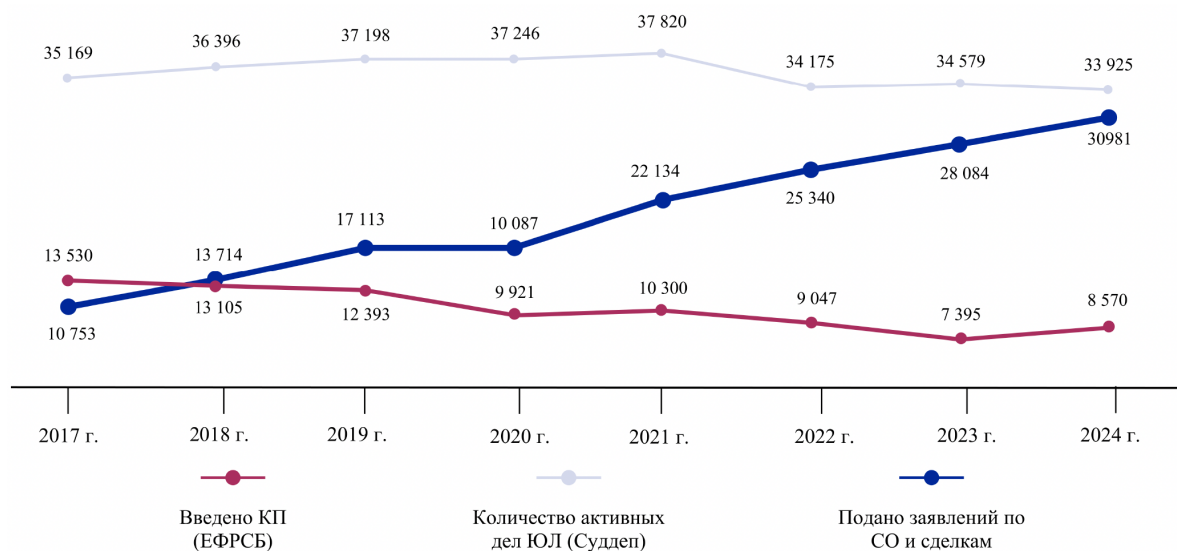
Институт банкротства в Российской Федерации, это процедура, в которой важна прозрачность и полнота информации. В настоящее время, в цифровизации налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов существует несколько проблемных аспектов:

1) Неконсистентность цифровой модели данных в банкротстве. Намеренно ложные сведения о банкротстве, публикуемые на официальных федеральных статистических ресурсах, приводят к тому, что на основании этих данных строятся убеждения уполномоченных органов и кредиторов, а также выводы в части достоверности публикуемых сведений.

2) Отсутствие единой цифровой модели данных по банкротству в Российской Федерации. Необходимо исследовать потенциал законодательного закрепления правил наполнения электронных ресурсов информацией о финансовом состоянии компаний, способствующей повышению эффективности внесудебных реабилитационных мероприятий.

3) Кроме того, некоторыми из наиболее конфликтных видов аспектов в банкротстве являются – оспаривание сделок и субсидиарная ответственность контролирующих должника лиц. Их число увеличивается несмотря на тренд

на общее снижение количества процедур несостоятельности (банкротства), представленного на рисунке 1.6.



Источник: составлено автором по материалам [94-96; 99-104].

Рисунок 1.6 - Неконсистентность статистических сведений в процедуре банкротства

На рисунке наглядно показан тренд неконсистентности данных, публикуемых ЕФРСБ и Судебным департаментом при Верховном суде. Так, в 2022 году число упомянутых споров составило 25,34 тыс., в 2023 году – 28,084 тыс., в 2024 году – 30,981 тыс., тогда как количество банкротных дел за те же годы было 9,047 тыс., 7,395 тыс. и 8,57 тыс. соответственно.

Как отмечалось ранее, в настоящее время одной из причин тренда на рост числа обособленных споров заключается в том, что участники дела о банкротстве не обладают понятной верифицированной поведенческой моделью, картиной прошлого и настоящего юридического лица, а потому не могут прогнозировать его перспективы и будущее связанных с ним лиц. В результате на долю заявлений о привлечении КДЛ к субсидиарной ответственности от арбитражных управляющих приходится 86,1%, а от кредиторов – 10,5% [94-96].

Внедрение единой цифровой платформы с машиночитаемыми формами и интеллектуальной обработкой данных станет ключевым этапом повышения прозрачности и эффективности налогового администрирования в банкротных процедурах. Это обеспечит защиту публичных интересов, повышение собираемости налогов и укрепление доверия к институту банкротства.

Так, в рамках настоящего исследования с целью обеспечиваются условия для сквозного цифрового мониторинга налоговых органов и создании цепочек принятия решений с минимальным человеческим вмешательством, предлагается разработка единой смарт-платформы с машинным анализом сделок, применением блокчейн технологий, цифровыми профилями должника и кредитора, возможностью раннего выявления «маркеров», указывающих на наличие цифровых следов неправомерных действий должника (например, отсутствие встречного исполнения обязательств, согласно книге покупок должника) и формально-логического контроля еще до возбуждения дела о банкротстве.

Так, для целей формирования истины и совершенствования цифровизации налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, предлагается разработать единую цифровую платформу по сбору и раскрытию сведений, ориентированную на следующие правила:

- информированность, как путь к эффективности;
- открытость для пользы;
- стандартизация и унификация.

Правило информированности, как путь к эффективности налогового администрирования, предполагает достоверную одинаково потребляемую информацию из открытых публичных источников.

Правило открытости, предполагает, что ФНС России с учетом соблюдения положений ст. 102 НК РФ, готова делиться информацией с ключевыми участниками процедур банкротства.

Правило стандартизации и унификации предполагает внедрение обязательных машиночитаемых стандартных форм документов для описания

активов, обязательств, списка кредиторов, контрактов, шаблоны доказательств обоснованности требований кредиторов, а также судебных постановлений и решений.

Для целей настоящего исследования, необходимо выделить преимущества для целей налогового администрирования:

- в части контроля возможности платежеспособности несостоятельной организации. Налоговые органы смогут качественно оценивать финансовое положение организаций - банкротов на основе комплексного анализа всех данных, отраженных в ЛК Должника (активов и обязательств должника, наличии конкурсной массы);

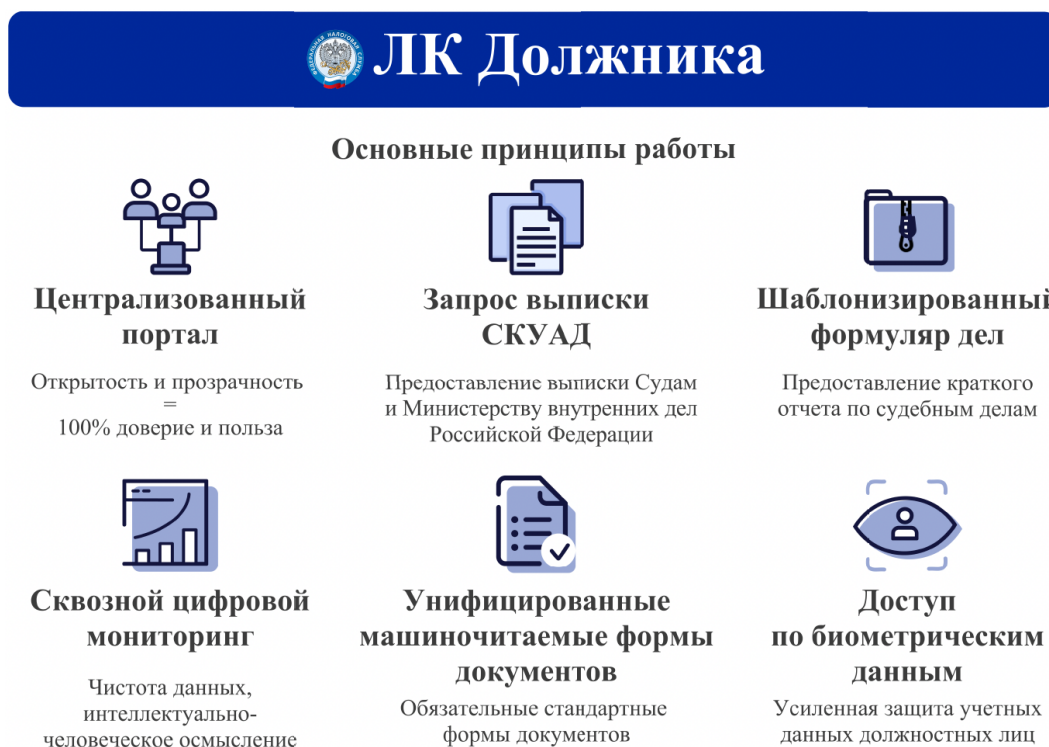
- в части снижения административной нагрузки на инспекторов. Налоговые инспекторы получают доступ к готовым отчетам о финансовом положении должника, текущих активах и обязательствах перед кредиторами, что значительно сократит время на обработку и поиск информации и оптимизирует процесс взыскания налоговой задолженности. Кроме того, появится возможность оперативного обмена информацией между ключевыми участниками процедур банкротства;

- в рамках оперативного обмена информацией и взаимодействия ключевых участников процедуры банкротства, повысится качество налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, а также сократится длительность затяжных процедур банкротства;

- сквозной мониторинг статистических данных по банкротству;
- возможность интенции поведенческой модели должника;
- автоматизация взаимодействия с АУ (не по электронной почте).

На рисунке 1.7 представлены основные принципы работы ЛК Должника. Интеграция IT-решений на этапе синхронизации информации о счетах, активах и корпоративных связях несостоятельной организации позволит создать «единую карточку организации-банкрота», интенцию верифицированной поведенческой модели прошлого и настоящего

юридического лица с целью определения будущего при выявлении схем уклонения от исполнения обязательств.



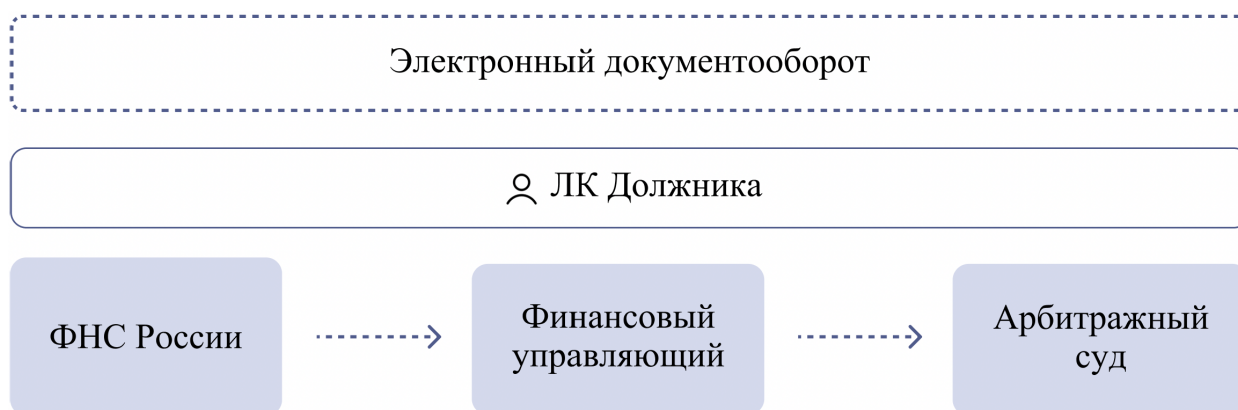
Источник: составлено автором.

Рисунок 1.7 - Основные принципы работы ЛК Должника

Вместе с тем, предлагается обеспечить оптимизацию процедуры банкротства в рамках налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов в части взаимодействия ФНС России и АУ, а также интегрировать Регистр арбитражных управляющих в ЛК Должника:

- 1) автоматизация процесса предоставления сведений по запросам АУ. Предложения по автоматизации представлены в таблице 1.9;
- 2) автоматизация процесса переноса данных из отчета АУ в Автоматизированную информационную систему «Налог-3» (далее – АИС «Налог-3»);
- 3) автоматизация процесса формирования заявлений о включении в реестр требований кредиторов.

Процесс предоставления сведений в личном кабинете АУ представлен на рисунке 1.8.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.8 - Процесс предоставления сведений в личном кабинете АУ

Для решения данной задачи необходимо:

- внедрение ЛК Должника;
- разработка единого формата запроса АУ и ответов налогового органа;
- законодательное закрепление электронного формата обмена данными;
- представление доступа к «Личному кабинету налогоплательщика».

Таблица 1.9 – Автоматизация процесса предоставления сведений запросам АУ

Текущее положение дел	Предложения
100% бумажный документооборот между АУ и налоговым органом;	Автоматизация процесса регистрации запросов АУ о предоставлении сведений;
Значительные временные затраты на анализ, сбор документов и формирование ответа о должнике в ручном режиме;	100% электронный документооборот между АУ и налоговым органом;
Вынужденное представление сведений от иных источников и размещенных в открытом доступе	Автоматизация процесса сбора данных, формирование и направление ответа о должнике

Источник: составлено автором.

Еще одним предложением является процесс переноса данных из отчета АУ в АИС «Налог-3» и показан в таблице 1.10.

Таблица 1.10 – Автоматизация переноса данных из отчета АУ в АИС «Налог-3»

Текущее положение дел	Предложения
100% ручной ввод отчета АУ в АИС «Налог-3»; Значительные временные затраты на ввод отчета АУ в АИС «Налог-3»; Отчет АУ заполняется в основном с помощью программ Word, Excel и представляется на бумажном носителе (нет электронной формы отчета); При подготовке отчета АУ допускаются технические ошибки; Отсутствие в форме отчета АУ данных, необходимых для его введения в АИС «Налог-3» ИНН у привлеченных лиц, покупателей имущества, дебиторов, кредиторов, контрагентов и так далее)	Автоматизация ввода отчета АУ в АИС «Налог-3»; Существенное снижение временных издержек на ввод отчета АУ в АИС «Налог-3»; Заполнение отчета АУ с использованием ПО, разработанного налоговым органом в рамках разработки ЛК Должника с использованием ресурсов ФНС России (сведений о работниках на основании справок по форме 2-НДФЛ, о движении денежных средств по расчетным счетам), что позволит исключить ряд технических ошибок; Интеграция заполненных отчетов из ЛК Должника в АИС «Налог-3»

Источник: составлено автором.

Для решения данной задачи предлагается:

- внесение изменений в действующее законодательство, касающееся доработки формы отчета АУ (добавление ИНН привлеченных лиц, покупателей имущества, дебиторов, кредиторов, контрагентов);
- в рамках внедрения сервиса ЛК Должника разработка машиночитаемого формата отчетов АУ;
- доработка блока «Банкротство» по автоматическому переносу данных отчета АУ в АИС «Налог-3»;
- проведение разъяснительной работы по преимуществам для АУ по заполнению отчетов АУ в ЛК Должника.

Автоматизация процесса переноса данных из отчета АУ в АИС «Налог-3» является выгодным двухсторонним взаимодействием ФНС России и АУ. Данный инструмент позволит ФНС России предоставлять информацию в отношении должника и программного обеспечения для

заполнения отчета в ЛК Должника. АУ получит в личном кабинете сведения о должнике и бесплатный сервис для быстрого и удобного заполнения отчета о ходе процедуры банкротства. В тоже время ФНС России получает отчёт АУ с последующей интеграцией в АИС «Налог-3» [30].

Далее предлагается автоматизировать процесс формирования заявлений о включении в реестр требований кредиторов, в соответствии с таблицей 1.11.

Таблица 1.11 – Автоматизация процесса формирования заявлений о включении в реестр требований кредиторов

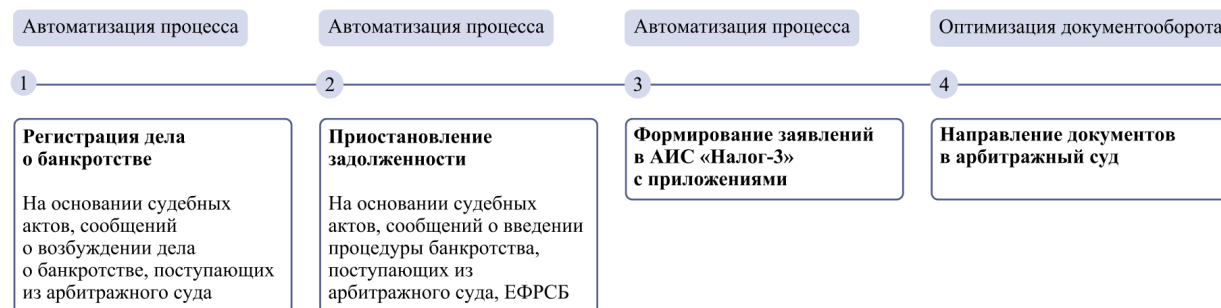
Текущее положение дел	Предложения
100% формирование заявлений в ручном режиме; Выявление задолженности, подлежащей включению в реестр требований кредиторов, не автоматизировано; Значительные временные затраты на формирование заявлений и сбор документов, подтверждающих задолженность и меры взыскания; Регистрация заявлений в сэд «регион» (Lotus Notes) и направление в суд через сервис «МойАрбитр»; Внесение в АИС «Налог-3» сведений о зарегистрированном заявлении; Мониторинг сайта арбитражного суда на предмет возбуждения новых дел о банкротстве	Автоматизация процесса регистрации дела о банкротстве в АИС «Налог-3» на основании сообщений о возбуждении дела о банкротстве, поступающих из арбитражного суда; Создание технического процесса на формирование заявления не позднее 1 дня после автоматического приостановления задолженности в деле о банкротстве; Автоматизация процесса формирования заявлений в АИС «Налог-3»; Автоматизация процесса формирования пакета документов, подтверждающих возникновение задолженности и применение мер взыскания, для представления в арбитражный суд; Оптимизировать процесс направления документов в арбитражный суд

Источник: составлено автором.

Для реализации данной инициативы, в соответствии с рисунком 1.9, предлагается:

- доработка программного обеспечения для автоматического формирования заявления и пакета документов, подтверждающих возникновение задолженности и применение мер взыскания;
- создание технического процесса на формирование заявления о включении задолженности в реестр требований кредиторов.

Создание электронной системы взаимодействия с арбитражным судом позволит оптимизировать документооборот, сократить почтовые расходы у суда [50].



Источник: составлено автором.

Рисунок 1.9 - Схема процесса формирования заявлений о включении в реестр требований кредиторов

Конечной целью стратегии ФНС России является неотвратимость наказания для тех, кто не соблюдает налоговое законодательство, и создание стабильной налоговой среды для добросовестных, «прозрачных» налогоплательщиков, с предоставлением им комфортных условий налогового администрирования и исполнения налоговых обязательств. На основании предложенных инструментов у ФНС России появится возможность создавать условия, когда налогоплательщику выгоднее платить, быть добросовестным, выстраивая деятельность для приобретения репутации, позволяющей иметь связи с такими же добросовестными контрагентами, взаимодействовать с государством. Также данные инструменты и предложения позволят сократить трудозатраты сотрудников налоговых органов, снижат нагрузку на инспекторов, а также повысят эффективность налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов [30].

Учитывая изложенное, использование и развитие цифровых решений в налоговом администрировании несостоятельных организаций - банкротов способствует повышению информированности ключевых участников процедуры банкротства, снижению уровня асимметрии информации между

кредиторами, должниками и уполномоченными органами, а также созданию условий для своевременного выявления кризисных ситуаций и принятия превентивных мер. Кроме того, вопрос формирования специализированных информационных платформ приобретает особую значимость ввиду потенциальных возможностей сокращения затяжных сроков процедур банкротства, сокращения транзакционных издержек для субъектов экономической деятельности и органов государственной власти. Новые технологии налогового администрирования строятся прежде всего на цифровых инструментах. Вместе с тем, нечистота данных убивает любое современное IT-решение, что влечет за собой подрыв необходимости создания такого IT-решения.

По итогам первой главы диссертационного исследования рассмотрены аспекты действующего порядка налогового администрирования в отношении организаций, находящихся в различных стадиях банкротства, а также получены выводы, которые заключаются в следующем:

- систематизированы причины несостоятельности - банкротства организаций с позиции фискальной компоненты, обусловленных комплексным характером влияния различных факторов на финансовое положение юридических лиц;
- изучена специфика налоговых отношений в процедуре банкротства несостоятельных организаций;
- исследован «предбанкротный» этап в процедуре банкротства несостоятельных организаций для целей налогового администрирования;
- предложен методический подход, позволяющий выявить угрозы наступления предбанкротной ситуации у юридических лиц посредством определения контрольных соотношений. Методический подход может быть реализован на основании данных, получаемых ФНС России в рамках администрирования бухгалтерской отчетности;
- проведено тестирование методического подхода по определению и прогнозированию возможной угрозы несостоятельности - банкротства

юридических лиц в условиях цифровизации, посредством расчета контрольных соотношений отчетности хозяйствующих субъектов, допустивших технический дефолт;

- предусмотрена реализация комплекса мер налоговых органов, позволяющих достичь формирования баланса интересов участников процедуры банкротства несостоятельных организаций;

- предложено создание и содержательное наполнение единой цифровой платформы – ЛК Должника с целью развития цифровизации, как ключевого инструмента налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, а также повышения эффективности и прозрачности налогового администрирования процедур банкротства;

- выделены преимущества и недостатки СРО;

- расширена классификация денежных требований кредиторов;

- проанализирован зарубежный опыт процедур банкротства на примере США, Франции и Германии. Хотя процедуры, применяемые за рубежом, имеют определенное сходство с отечественными, но на сегодняшний день в Российской Федерации институт банкротства развит гораздо больше, по сравнению с анализируемыми странами «коллективного запада». Так, в Российской Федерации с каждым годом расширяются цифровые проекты, платформы, ноу-хау, позволяющие облегчить жизнь, как уполномоченным органам в процедуре банкротства организаций, так и самим должникам. Заметим, что в Германии и Франции, вовсе отсутствует уполномоченный орган в процедуре банкротства, а также СРО в то время, как в Российской Федерации институт СРО только развивается;

- проанализированы применяемые в упомянутых выше странах особенности учета активов и обязательств хозяйствующих субъектов-банкротов. Поскольку в этих странах применяемые принципы учета либо базируются на правилах международных стандартов финансовой отчетности (Франция, США, Германия), либо максимально приближены к ним, то в финансовой или налоговой отчетности организаций-банкротов

производится реформация (реконструкция) финансовых отчетов с целью учета прекращения действия «допущения непрерывности». Кроме того, предусмотрено отнесение отложенных налогов на источник их возникновения с созданием соответствующих резервов, с вероятностью (вплоть до нулевой) возможности их покрытия, что в значительной мере снижает риски искажений, содержание которых будет раскрыто во второй главе диссертационного исследования.

Глава 2

Практические аспекты налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов

2.1 Роль уполномоченных органов в процедуре банкротства несостоятельных организаций

К настоящему времени в Российской Федерации сформирован сложный организационно-управленческий механизм государственного регулирования процедур банкротства, позволяющий решать задачи по предупреждению банкротства организаций, финансовые показатели которых содержат признаки высокого риска утраты финансовой устойчивости. Данный механизм используется при принятии государственных решений, обеспечивающих стабильность экономики на основе достижения баланса интересов участников отношений несостоятельности [91].

Как отмечалось ранее, главным звеном функционирования механизма института банкротства в Российской Федерации является ФНС России, которая в процессах банкротства юридических лиц с 2004 года выступает в статусе уполномоченного органа по обеспечению интересов Российской Федерации как кредитора. Многозадачность и разноплановость деятельности уполномоченного органа в усложняющихся условиях хозяйствования, изменения законодательства о банкротстве и НК РФ привели к тому, что в 2015 году в ФНС России было создано самостоятельное специализированное структурное подразделение – Управление обеспечения процедур банкротства, которое реализует функции уполномоченного органа через отделы обеспечения процедур банкротства в территориальных налоговых органах. При этом в целях повышения эффективности защиты интересов налогового кредитора и обеспечения независимости представителей уполномоченного органа, в ряде субъектов Российской Федерации функции уполномоченного

органа по сопровождению процедур банкротства были полностью переданы от районных инспекций управлениям по субъектам Российской Федерации, то есть централизованы [50].

Вместе с тем, в процедуре банкротства немаловажную роль играют региональные и местные органы исполнительной власти. Именно эти органы являются уполномоченными на своей территории в вопросах земельных отношений, в социальных вопросах и ряда налоговых поступлений.

Поддержка государства является важнейшим фактором успешного функционирования института банкротства. Государственная политика должна обеспечивать баланс интересов всех участников процедуры банкротства – должников, кредиторов и общества в целом. Кроме того, без активного вмешательства региональных и местных органов исполнительной власти невозможно эффективно урегулировать экономические проблемы, возникающие в результате неплатежеспособности организаций.

В соответствии с п. 2 ст. 30 Закона № 127-ФЗ федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления – имеют необходимые полномочия, предусмотренные положениями Закона № 127-ФЗ и принимают активные превентивные меры по предупреждению банкротства организаций. В целях предупреждения банкротства организаций учредители (участники) должника, собственник имущества должника - унитарного предприятия до момента подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом принимают меры, направленные на восстановление платежеспособности должника.

Так, например, в соответствии с Постановлением Правительства Курской области от 22 октября 2020 года № 1061-па, утвержден порядок взаимодействия органов исполнительной власти Курской области с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти и органами местного самоуправления при определении позиции в отношении применения и хода процедур, применяемых в деле о банкротстве,

и организации информационного обмена по вопросам в сфере банкротства. В рамках данного постановления Министерство экономического развития Курской области проводит подготовку единого мнения органов исполнительной власти Курской области и органов местного самоуправления в отношении применения к должнику процедур, применяемых в деле о банкротстве, с учетом сроков рассмотрения дела о несостоятельности (банкротстве) и сроков проведения собраний кредиторов, предусмотренных Законом № 127-ФЗ [67].

Кроме того, наблюдается тренд развития санации и предупреждения банкротства организаций. Например, в соответствии с Постановлением Правительства Московской области от 15.12.2023 № 1241-ПП «О принятии мер в целях предупреждения банкротства и восстановления платежеспособности (санация) акционерного общества «Мострансавто», в целях предупреждения банкротства и восстановления платежеспособности предприятия разработаны меры по уменьшению просроченной кредиторской задолженности более, чем на 85% [58].

Для качественной оценки налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, следует обратиться к статистическим данным, представленным в таблице 2.1.

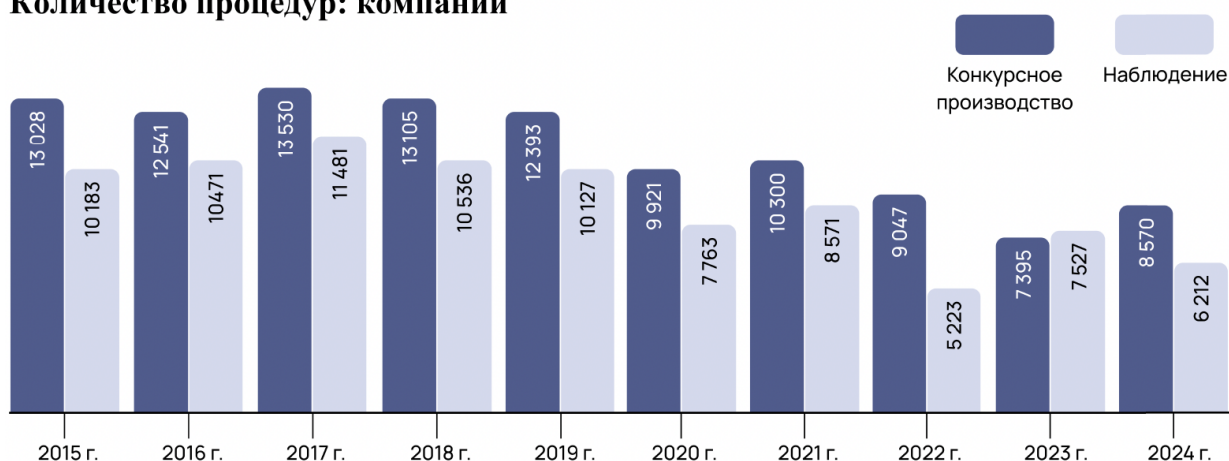
Таблица 2.1 – Количество всех процедур банкротства в отношении организаций

Количество процедур	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.	2024 г.
Количество процедур о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства, штуки	12 401	9 930	10 317	9 055	7 395	8 750
Количество процедур о введении наблюдения, штуки	10 134	7 775	8 575	5 227	7 532	6 212
Количество процедур о введении внешнего управления, штуки	209	150	157	140	88	69
Количество процедур о введении финансового оздоровления, штуки	19	23	22	9	9	12
Доля реабилитаций, в процентах	1,8	1,7	1,7	1,6	1,3	0,9

Источник: составлено автором по материалам [99-104].

Доля реабилитационных процедур за последние 5 лет сокращается. Убывающий тренд в динамике обусловлен тем, что реабилитационные процедуры в Российской Федерации становятся менее востребованными, а также нуждаются в трансформации. Следует учитывать, что с 01.04.2022 по 01.10.2022 введен мораторий на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям кредиторов (в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 28.03.2022 № 497). Кроме того, увеличение количества конкурсных производств связано с рядом экономических факторов, например: повышение цен; рост процентных ставок по кредитам; инфляция и так далее.

Количество процедур: компании



Источник: составлено автором по материалам [99-104].

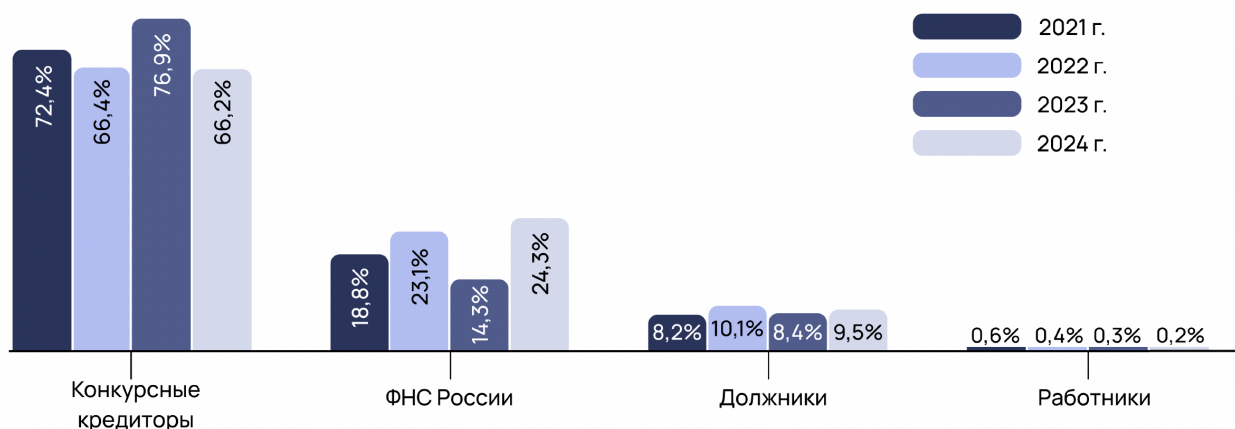
Рисунок 2.1 - Количество процедур: компании

В 2024 году количество корпоративных банкротств в Российской Федерации, в соответствии с рисунком 2.1 достигло отметки в 8570 случаев, что существенно превышает показатели 2023 года (7395 случаев). Однако стоит отметить, что в целом темпы роста числа банкротств за последние пять лет значительно замедлились.

Основная доля корпоративных банкротств, согласно рисунку 2.2 остается за конкурсными кредиторами, однако их удельный вес сократился с 77,6% в 2023 году до 66,2% в 2024 году. Доля, где ФНС России выступала

инициатором процедур банкротства в 2024 году существенно увеличилась (на 10%) и составила 24,3%.

Инициаторы дел о банкротстве компаний



Источник: составлено автором по материалам [99-104].

Рисунок 2.2 - Количество инициаторов дел о банкротстве компаний

Также увеличилась доля, где должники по собственной инициативе выступали инициаторами банкротства – 9, 5 дел (8,4% в 2023 году), а случаи инициирования банкротства работниками остались незначительными и составили – 0,2% дел (0,3% в 2023 году). Вместе с тем, увеличилась средняя длительность конкурсного производства в днях с 1123 дней (в 2023 году) до 1179 дней (в 2024 году) дней. Средняя длительность наблюдения упала, но разница осталась незначительной – 226 случаев в 2024 году и 229 случаев в 2023 году [99-104].

Данная тенденция может быть связана с поправками, внесенными в мае 2024 года в Закон № 107-ФЗ, согласно которым минимальная сумма задолженности для начала процедуры банкротства юридических лиц увеличена с 300 тыс. руб. до 2 млн руб., а для сельскохозяйственных организаций, стратегических предприятий и субъектов естественной монополии – с 500 тыс. руб. до 3 млн руб. Эти действия направлены на уменьшение количества обращений с исками о банкротстве со стороны

кредиторов. Кроме того, средняя длительность конкурсного производства в 2024 году составила 1179 дней, а прирост составил 4,89% по сравнению с 2023 годом.

Таблица 2.2 – Количество открытых конкурсных производств в отношении юридических лиц и крестьянско-фермерских хозяйств

Регион	2021 г.	2022 г.	2023 г.	Прирост в процентах	2024 г. (январь – сентябрь)	Прирост в процентах
Москва	2 129	1 969	1 763	–10,3	1 446	41,4
Московская область	793	759	520	–31,6	592	96,8
Санкт–Петербург	801	699	544	–22,1	471	43,3
Краснодарский край	315	314	208	–33,8	187	40,0
Свердловская область	344	241	234	–2,5	155	4,0
Новосибирская область	279	211	159	–24,6	138	28,0
Республика Татарстан	307	211	286	35,5	207	31,0
Ростовская область	280	182	145	–19,9	129	51,6
Тюменская область	151	156	133	–14,7	142	141,9
Самарская область	219	155	151	–2,6	131	40,9

Источник: составлено автором по материалам [99-104].

Среди регионов в 2023 году, в соответствии с таблицей 2.2 лидировали по числу компаний-банкротов – Москва (1763 случая; –10,3% к 2022 году), Московская область (520 случаев; –31,6%), Санкт–Петербург (544 случая; –22,1%), Краснодарский край (208 случаев; –33,8%), Свердловская область (234 случая; –2,5%), Новосибирская область (159 случаев; –24,6%), Республика Татарстан (286 случаев; –35,5%), Ростовская область (1842 случая; –19,9%), Тюменская область (133 случая; –14,7%), Самарская область (151 случай; –2,6%) [99-104].

В части анализа отраслевой структуры банкротств следует зафиксировать три основные отрасли: строительство (2171 случай, прирост

составил 19,1% к 2023 году), торговля (2022 случая, прирост составил 11,5%) и операции с недвижимым имуществом (870 случая, прирост 18,7%) [99-104].

Таким образом, несмотря на общий рост числа корпоративных банкротств, наблюдается стабилизация ситуации благодаря законодательным изменениям и тенденции к решению споров вне суда. Вместе с тем, количество корпоративных банкротств продолжает расти, а значит необходимость в качественном и эффективном налоговом администрировании остается.

В сфере несостоятельности (банкротства) юридических лиц ФНС России руководствуется принципами поддержания баланса между публичными интересами и законными частными интересами, основываясь на приоритете удовлетворения требований государства в части пополнения бюджета Российской Федерации. Сопровождение дел налогоплательщиков осуществляется начиная с этапа возникновения риска банкротства, при этом активно используются возможности цифровизации для обеспечения транспарентности информации о банкротстве должника в рамках действующего законодательства Российской Федерации.

Для определения перспективных направлений дальнейшего диссертационного анализа необходимо провести оценку результатов деятельности уполномоченного органа по осуществлению процедур банкротства, представленных в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Сравнительный анализ итогов деятельности ФНС России по обеспечению процедур банкротства

В миллиардах рублей

Показатель по состоянию на 31.12.2022	На сумму всего	Показатель по состоянию на 31.12.2023	На сумму всего	Показатель по состоянию на 31.12.2024	На сумму всего
1	2	3	4	5	6
Налогоплательщики в процедуре банкротства	301,3 тыс. НП	Налогоплательщики в процедуре банкротства	365,8 тыс. НП	Налогоплательщики в процедуре банкротства	—
Налогоплательщики с признаками банкротства	54,0 тыс. НП	Налогоплательщики с признаками банкротства	78,2 тыс. НП	Налогоплательщики с признаками банкротства	—
Заклучено мировых соглашений	16,7	Заклучено мировых соглашений	26,4 Прирост: 58,4%	Заклучено мировых соглашений	—

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5	6
Поступило в бюджет в процедурах банкротства	152,3	Поступило в бюджет в процедурах банкротства	199,3 Прирост: 30,3%	Поступило в бюджет в процедурах банкротства	252,1 Прирост: 26,5%
Поступило в результате информирования должника о рисках банкротства	44,5 Прирост: 254,7%	Эффективность банкротства (поступления на один рубль долга в банкротстве)	18,1 Прирост: 3,5%	Эффективность банкротства (поступления на один рубль долга в банкротстве)	21,0 Прирост: 2,9%
Площадка реструктуризации долга					
Предоставление мер поддержки и насыщение экономики ликвидностью, в том числе:	664,7	Предоставление мер поддержки и насыщение экономики ликвидностью, в том числе:	897,0	Предоставление мер поддержки и насыщение экономики ликвидностью, в том числе:	1 084,0
Принято мер отлагательного взыскания	258,2	Принято мер отлагательного взыскания	345,3	Принято мер отлагательного взыскания	738,3
Отсрочка (Рассрочка)	40,3	Отсрочка (Рассрочка)	159,0	Отсрочка (Рассрочка)	280,4
Мировые соглашения	12,5	Мировые соглашения	39,0	Мировые соглашения	65,5
В отношении системообразующих НП (решения в мае 2022 года)	353,7	В отношении системообразующих НП (решения в мае 2022 года)	353,7	В отношении системообразующих НП (решения в мае 2022 года)	353,7

Источник: составлено автором по материалам [21-23; 30; 51].

В бюджетную систему Российской Федерации в 2024 году должниками, находящимися в процедурах банкротства, а также после принятия уполномоченным органом решения о подаче заявления в арбитражный суд о признании должника банкротом, перечислено 252,1 млрд руб., что на 26,5% больше по сравнению с 2023 годом. Поступления на один рубль долга в банкротстве за 2024 год составили 21,0%, что на 2,9% больше, по сравнению с 2023 годом. Кроме того, в 2024 году увеличилось число мировых соглашений 65,5 млрд руб. Также посредством системы СКУАД реализовано:

- оценочная карта лица с наложением активов на пассивы: 8 видов активов, 16 внутренних и 8 внешних источников, залоги;
- 9 пользовательских заданий (оспаривание сделок, субсидиарная ответственность, прекращение центра убытков в банкротстве, противодействие аффилированным кредиторам и другие);

– 37 связей в графе.

В соответствии с планом-графиком мероприятий ФНС России на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов от 18.01.2024 № 03-00-03/ВН-1623 в части развития концепции повышения эффективности процедур банкротства следует отметить следующие мероприятия:

– взаимодействие с правоохранительными органами при сопровождении процедур банкротства (в части повышения эффективности взаимодействия, законности в сфере несостоятельности (банкротства), поступлений в бюджет Российской Федерации (письма ФНС России, участие в совместных совещаниях и рассмотрении материалов));

– представление в Минфин России информации о результатах рассмотрения уведомлений федеральных органов исполнительной власти, выступающих кредиторами по денежным обязательствам (их территориальных органов), о задолженности по денежным обязательствам перед Российской Федерацией, а также о включении соответствующих требований в реестр требований кредиторов (в части обеспечения надлежащего учета задолженности должников по денежным обязательствам перед Российской Федерацией. Улучшение информационного взаимодействия и координации действий Минфина России и ФНС России по обеспечению возврата задолженности по денежным обязательствам перед Российской Федерацией);

– обеспечение мониторинга и контроля за своевременностью и соблюдением очередности удовлетворения требований по текущим налоговым платежам в делах о банкротстве (в части обеспечении поступлений в бюджет Российской Федерации);

– усиление роли механизма согласительных процедур, направленных на погашение накопленной задолженности по налоговым платежам в рассрочку, сохранение бизнеса и рабочих мест (в части обеспечении поступлений в бюджет, сохраняя бизнес) [74].

Также, в ходе анализа статистических данных публикуемых ФНС России можно сделать вывод, что количество налогоплательщиков, находящихся в процедуре банкротства, увеличилось на 64,5 тыс. Также число налогоплательщиков с признаками банкротства увеличилось на 44,8% и составило 78,2 тыс. Данные обстоятельства свидетельствуют, что ввиду завершения моратория и направленных в адрес Российской Федерации односторонних санкций, количество организаций оказавшихся в процедуре банкротства увеличивается, однако большинство анализируемых показателей показывают положительную динамику, в связи с развитием информационных систем и ресурсов ФНС России, направленных на формирование баланса интересов всех участников процедуры банкротства, а также на финансовое оздоровление предприятий (в особенности системообразующих). Данная тенденция еще раз доказывает необходимость разработки направлений и алгоритмов, направленных на повышение эффективности налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов [30].

Сравнительные результаты работы налоговых органов по обеспечению процедур банкротства показали, что количество принятых решений о направлении в арбитражный суд о признании должника банкротом за анализируемый период возросло, одновременно количество юридических лиц в отношении которых возбуждено дело о несостоятельности (банкротстве) по заявлению уполномоченного органа о признании должника банкротом сократилось, что свидетельствует о формировании более обоснованного подхода к направлению заявления о признании должника банкротом.

Анализ итогов деятельности уполномоченного органа в делах о банкротстве, представленный в таблице 3 показывает, что основная проблема обеспечения интересов Российской Федерации в современных делах о банкротстве заключается в том, что интересы участников дел о банкротстве страдают от низкой эффективности в реализации процедур банкротства (понимаемой как степень удовлетворения требований кредиторов), несмотря на активное совершенствование законодательства о банкротстве, изменение

тенденций налоговой политики по взысканию налоговой задолженности в сторону согласительных процедур, развитие судебной практики по сделкам (имеющим признаки недобросовестности) организаций-банкротов в отношении массовой двусторонней реституции, а также на более активное применение субсидиарной ответственности – не позволяющие выводить активы должника, и другие новации в данной сфере [91].

Таблица 2.4 – Основные результаты процедур банкротства по завершенным делам о банкротстве должника

Наименование показателя эффективности процедур банкротства	Отчетный период (годы)								
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Количество отчетов о завершении конкурсного производства, штуки	6 112	6 759	7 260	7 624	6 650	7 253	9 055	6 716	–
Включено требований кредиторов, всего, млрд руб.	2 252	3 457	1 990,3	2 029,9	2 167,0	4 487,2	3 567,6	2 958,5	3 305,7
Удовлетворено требований кредиторов, всего, штуки	98	103	102,7	95,3	96,1	159,1	243,6	292,0	261,9
Доля удовлетворенных требований, всего, в процентах	6,0	5,5	5,2	4,7	4,4	3,5	6,8	9,9	7,9
Доля завершенных дел о банкротстве, в которых кредиторы получили 0 процентов									
Удовлетворено - 0	67,1	67,1	65,0	62,0	60,6	58,4	57,2	54,7	53
Инвентаризация - 0	41	38	37	37	37	37	38	38	43

Источник: составлено автором по материалам [99-104].

По данным ЕФРСБ, отраженных в таблице 2.4 степень удовлетворения требований кредиторов по завершенным делам находится в 2024 году на низком уровне по сравнению с 2023 годом, несмотря на позитивные тенденции в теории и практике банкротств.

Исходя из статистических данных, можно сделать вывод, что значительная часть суммы неудовлетворенных требований кредиторов приходится на так называемое контролируемое банкротство, когда группы

дружественных кредиторов или аффилированных лиц в контакте с должником документально создают несуществующую задолженность с целью увеличить объем требований в реестре кредиторов, добавляя себе голоса на их собраниях и в комитете кредиторов, где решаются дальнейшая судьба предприятия и последующие процедурные и процессуальные действия [91]. Так, по данным ЕФРСБ количество привлеченных лиц к субсидиарной ответственности возрастает с каждым годом за последние пять лет, динамика показана на рисунке 2.3.

Субсидиарная ответственность



Источник: составлено автором по материалам [100-104].

Рисунок 2.3 - Количество лиц, привлеченных к субсидиарной ответственности

Также количество удовлетворенных требований кредиторов в 2024 году сократилось с 292 млрд руб. (в 2023 году) до 261,9 млрд руб. Доля завершенных дел о банкротстве, в которых кредиторы получили ноль процентов удовлетворенных требований также сократилось с 54,7% (в 2023 году) до 53%. Данные обстоятельства еще раз говорят о необходимости совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, в том числе разработки инструментов и комплекса мер налогового администрирования с целью формирования баланса интересов

участников процедуры банкротства несостоятельных организаций и соблюдения налогового законодательства.

Вместе с тем, обращаясь к Закону № 127-ФЗ и судебной практике, можно увидеть, что по большей части непосредственные выплаты обязательных платежей в процедурах банкротства преимущественно выплачиваются именно на стадии конкурсного производства и осуществляются АУ, исходя из имеющихся у него средств от реализации имущества должника. Для целей настоящего исследования необходимо систематизировать комплекс проблем, в разрезе уплаты налоговых платежей в процедуре банкротства несостоятельных организаций, представленных в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Систематизация комплекса проблем связанных с уплатой налоговых платежей в процедуре банкротства несостоятельных организаций

Налог	Проблема
1	2
НДС	Неоднозначность законодательства, в части уплаты НДС в бюджет Российской Федерации по операциям отчуждения внеоборотных активов; Неопределенность в части отнесения суммы восстановленного НДС к текущим платежам при реализации конкурсной массы
Налог на прибыль организаций	Обязательства по налогу на прибыль должны формироваться исходя из финансового результата, признаваемого для целей налогового учета, от той деятельности, целью которой является получение прибыли, тогда как в процедуре банкротства осуществляется завершение операционной деятельности предприятия и формирование конкурсной массы, предназначенной для расчетов с кредиторами, включая погашение неисполненных обязательств перед государством; Несоблюдение принципа «допущения непрерывности» в части возникновения отложенных налогов, влияющих на бухгалтерский и налоговый учет
НДФЛ	Несвоевременное и неполное перечисление в бюджет НДФЛ, ввиду отсутствия денежных средств, в связи с автоматическим списанием поступивших денежных средств в счет погашения требований кредиторов
Имущественные налоги	Неопределенность законодательства, в части порядка уплаты текущих имущественных налогов за счет выручки от продажи залогового имущества

Продолжение таблицы 2.5

1	2
—	Расхождения в сведениях о наличии имущества у должника из регистрирующего органа и аналогичные сведения из налогового органа (например, сведения о наличии транспортных средств не совпадают)
Акцизы	Аннулирование и приостановление свидетельств по ст.179 НК РФ, а также лицензий в связи с неисполнением обязанностей налогоплательщиков по исчислению акциза в бюджет Российской Федерации
НДПИ	Аннулирование лицензии, в ходе образования задолженности, вследствие чего, налогоплательщик не может осуществлять добычу полезных ископаемых

Источник: составлено автором.

В рамках проанализированных проблем, связанных с уплатой налоговых платежей, следует отметить, что с 1 января 2023 года только текущая задолженность формирует отрицательное сальдо ЕНС у организации банкрота. В соответствии со ст. 134 Закона № 127-ФЗ при наличии отрицательного сальдо ЕНС текущие платежи будут погашаться в первую очередь. При отсутствии у должника отрицательного сальдо ЕНС и уведомления об исчисленных суммах авансовых платежей зачет денежных средств будет направлен в приостановленную задолженность, то есть в реестровую.

В настоящее время, очередность и порядок уплаты налоговых платежей, установленные п. 8 ст. 45 НК РФ, а также положения Закона № 127-ФЗ представляют собой диссонанс и свидетельствуют об отсутствии гармонизации, в части формирования баланса интересов в процедуре банкротства несостоятельных организаций. По нашему мнению, следует внести изменения в п. 8 ст. 45 НК РФ с учетом специфики организаций банкротов. Речь идет о том, что структура и методология ведения ЕНС не учитывает приоритетности некоторых платежей в ходе банкротства. Таким образом, будет достигнут баланс интересов в части принудительного погашения налоговой задолженности, обусловленный очередностью

исполнения обязанности по уплате налоговых платежей по отдельным налогам.

Тем не менее, до настоящего момента не был принят соответствующий законодательный акт либо поправки в НК РФ, предоставляющие конкурсному управляющему возможность отсрочить исполнение налоговых обязательств, как по существующей задолженности на момент подачи заявления о банкротстве, так и по текущим платежам. По сути, организации, официально признанные судом банкротами и фактически утратившие способность исполнять свои долговые обязательства перед кредиторами, продолжают платить налоги, оставаясь обязанными выполнять все текущие налоговые обязательства перед ФНС России.

Несостоятельная организация, в отношении которой введено конкурсное производство, не может рассматриваться как полноценный участник экономической деятельности и нести бремя налогообложения, поскольку это нарушает права конкурсных кредиторов, которым предстоит получить выплаты из сформированной конкурсной массы лишь по завершении всех предусмотренных законом процедур. Такое положение дел, то есть недостаточное урегулирование законодателем положений о лишении организации-банкрота статуса экономического субъекта нарушает основополагающие принципы налогового законодательства Российской Федерации, закрепленные в ст. 3 НК РФ, то есть положений об экономической обоснованности налогообложения и фактической способности субъекта налогообложения к уплате налоговых платежей [80].

Кроме того, следует обратить внимание на положения ст. 217 НК РФ, согласно которым граждане, признанные банкротами, независимо от способа проведения данной процедуры (как через судебное, так и внесудебное разбирательство), освобождены от уплаты налогов при продаже своего движимого или недвижимого имущества. Однако такие привилегии не распространяются на юридически лиц, и нормы налогового законодательства продолжают действовать в отношении них в полном объеме, несмотря на

отсутствие какой-либо коммерческой активности на предприятии. Важно подчеркнуть, что все усилия конкурсного управляющего сосредоточены исключительно на формировании конкурсной массы, предназначенной для удовлетворения требований кредиторов, пусть даже частично.

Налогообложение организации-должника, находящейся в стадии банкротства, например НДС, налогом на прибыль организаций, земельным налогом, транспортным налогом, по существу, означает, что объектом налогообложения становится конкурсная масса должника – те активы, которые должны быть реализованы по решению суда. Исходя из положений Закона № 127-ФЗ, налогообложение конкурсной массы фактически приводит к изъятию налоговых платежей из средств, полученных от продажи имущества, что ущемляет интересы конкурсных кредиторов и уменьшает размер конкурсной массы на сумму текущих налоговых обязательств.

Как правило, если только целью банкротства должника не является уклонение от погашения налоговой задолженности, так называемые «контролируемые» банкротства достигают планируемого результата без участия уполномоченного органа, поскольку недобросовестные лица стараются не допустить уполномоченный орган в лице ФНС России к процедуре банкротства, аккуратно уплачивая налоги и обязательные платежи. Поэтому налоговые органы включаются в дело о банкротстве значительно позже, когда возникает задолженность по текущим налоговым требованиям. Как уже было сказано, в условиях контролируемого банкротства должника практически все ключевые вопросы в отношении его уже решены аффилированными (как правило, в скрытой форме) лицами в своих интересах.

Причины невысокой эффективности реализации процедур банкротства необходимо рассмотреть более тщательно. Анализ судебной практики и опыта деятельности налоговых органов в статусе уполномоченного лица в делах о банкротстве должника позволяет обобщить и систематизировать основные проблемы, с которыми сталкиваются представители налоговых органов, защищая интересы Российской Федерации во внесудебных и судебных

процедурах, связанных с несостоятельностью. Эти проблемы ведут к существенным потерям для национальной экономики.

Как показывает анализ, сопровождению процедур банкротства со стороны контрольных и надзорных органов складывается из следующих направлений:

- подготовка решений (при наличии оснований, связанных с неисполнением несостоятельной организацией обязательств перед государством/бюджетом) о подаче в арбитражный суд заявлений о признании должника банкротом;
- мониторинг и анализ текущего финансового состояния должника в процедуре банкротства;
- содействие реструктуризации долга;
- сбор и анализ материалов с применением информационных систем и ресурсов ФНС России для участия в делах о банкротстве;
- участие в судебных спорах и собраниях кредиторов;
- осуществление мониторинга процесса инвентаризации и продажи активов в рамках процедур банкротства несостоятельных организаций;
- формирование статистической отчетности по делам о банкротстве;
- сопровождение процедур банкротства крупнейших налогоплательщиков, стратегических предприятий и проблемных должников.

Основные обязанности отдела обеспечения процедур банкротства:

- направление заявлений о признании банкротами тех физических и юридических лиц, чья задолженность превысила порог, достаточный для возбуждения дела о несостоятельности (банкротстве);
- включение в реестр требований кредиторов должника задолженности по налоговым платежам;
- направление запросов в государственные органы о наличии у должника перед ними задолженности, при получении положительного ответа – включение их требований в реестр требований кредиторов;

- проведение проверок на предмет выявления оснований для оспаривания сделок;
- проведение анализа на наличие признаков фиктивного банкротства;
- выявление оснований для привлечения КДЛ к административной, уголовной и (или) субсидиарной ответственности;
- привлечение к административной ответственности за неисполнение обязанности должником или его ответственным лицом заявления о банкротстве;
- направление в арбитражный суд всех видов исков, отзывов, позиций, связанных с банкротством;
- заключение мировых соглашений в любой из процедур банкротства, а также на этапе после возбуждения дела о банкротстве, до введения первой из процедур;
- контроль за деятельностью арбитражных управляющих.

Структура ФНС России по обеспечению процедур банкротства наглядно показана на рисунке 2.4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.4 - Структура ФНС России по обеспечению процедур банкротства

К основной цели отдела обеспечения процедур банкротства относится обеспечение максимального поступления денежных средств в бюджет Российской Федерации по итогам проведения процедуры банкротства, причем не только от реализации активов должника, от оспаривания сделок и взыскания убытков, но и от мероприятий по привлечению КДЛ к субсидиарной ответственности. Особое внимание отдела обеспечения процедур банкротства уделяется тем должникам, в деятельности которых были выявлены нарушения налогового законодательства и к которым, по результатам налоговых проверок, были доначислены налоги, в том числе штрафы и пени.

Кроме того, к основным проблемным аспектам, связанных с деятельностью налоговых органов относятся:

- дела о банкротстве неравномерно распределены между структурными подразделениями ФНС России;
- обеспечение процедур банкротства в большинстве случаев осуществляют ограниченное (иногда один-два) количество сотрудников, уровень подготовки которых далеко не всегда соответствуют современным требованиям;
- сопровождение банкротных дел порождает расходы на командировки лиц, участвующих в арбитражном процессе по банкротству;
- высокая трудоемкость и значительные временные затраты сотрудников инспекции на согласование позиций по ряду вопросов с вышестоящими органами, усложнённый документооборот, присущий таким ситуациям, а также необходимость формирования обширной доказательственной базы, включающей документы, подлежащие отправке с пометкой «Для служебного пользования»;
- бумажный документооборот;
- недостаточная автоматизация процессов по направлению обеспечения процедур банкротства.

Вместе с тем, обобщение опыта деятельности уполномоченного органа позволяет выделить следующие приоритетные направления организационно–экономического характера по решению ключевых проблем обеспечения государственных интересов в процедурах банкротства юридических лиц и функционирования института банкротства в целом:

- развитие методов институциональной поддержки предупреждения банкротства компаний на государственном уровне управления, в том числе расширение практики предупреждения банкротства компаний в форме налоговой медиации и заключения мировых соглашений при наличии угрозы неплатежеспособности или после возбуждения дела о банкротстве, но до введения первой процедуры банкротства;

- оказание методического и методологического содействия крупнейшим налогоплательщикам в процедуре банкротства с суммой кредиторской задолженности по данным бухгалтерской отчетности, превышающей 500 млн руб., с условием отсутствия требований налогового органа на дату подачи заявления о признании организации несостоятельной - банкротом;

- включение уполномоченного органа в лице ФНС России в состав экспертного совета при Министерстве экономического развития Российской Федерации по рассмотрению федеральных стандартов деятельности АУ;

- повышение требований к профессиональному уровню и морально-этическим качествам арбитражных управляющих, а также к критериям отбора арбитражных управляющих по управлению банкротством общественно значимых организаций;

- расширение арсенала организационных и экономических инструментов обеспечения процедур банкротства, в том числе в части составления заключений о наличии признаков фиктивного и/или преднамеренного банкротства отдельных категорий должников;

- привлечение экспертов (в том числе с ученой степенью юридических и экономических наук) для рассмотрения и подготовки

заклучений по делам о банкротстве повышенной сложности. Кроме того, предлагается уделить особое внимание подготовке заключений на отчеты оценщиков, связанных с наполнением конкурсной массы должника, так как от итоговой стоимости конкурсной массы должника зависит процент удовлетворения требования кредиторов, в том числе требования уполномоченного органа;

- развитие методического обеспечения экономического обоснования для оспаривания сделок должника и/или привлечения недобросовестных КДЛ к субсидиарной ответственности;
- создание центра компетенций ФНС России по обеспечению контрольных процедур банкротства;
- автоматизация процессов работы налоговых органов по обеспечению контрольных процедур банкротства.

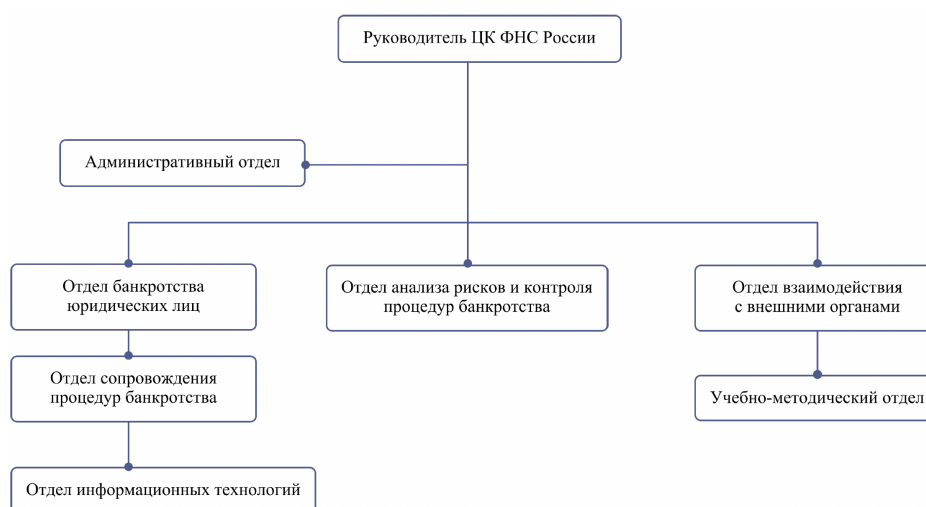
Учитывая высокую загруженность Управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации по направлению обеспечения процедур банкротства, недостаточной компетентностью инспекторского состава в вопросах администрирования процедур банкротства, возникает необходимость в развитии централизованного и экстерриториального подхода. Так, для целей настоящего исследования предлагается трансформировать МИ ФНС России по управлению долгом и структурные подразделения по обеспечению процедур банкротства УФНС России по субъектам Российской Федерации в специализированные центры компетенций ФНС России (далее – ЦК ФНС России), которые возьмут на себя весь функционал администрирования процедур банкротства. Трансформация МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России представлена на рисунке 2.5.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.5 - Трансформация МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России

ЦК ФНС России создаются с целью развития экстерриториального подхода в деятельности уполномоченных органов, направленных на повышение качества налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, стандартизации организационно-методических подходов к решению, возложенных на ФНС России задач, а также снижения временных и финансовых издержек при ведении процедур банкротства. На рисунке 2.6 представлена структура ЦК ФНС России.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.6 - Структура ЦК ФНС России

Отдел банкротства юридических лиц:

- подготовка исковых заявлений, ходатайств и процессуальных документов;
- представительство интересов ФНС России в арбитражных судах.

Отдел анализа рисков и контроля процедур банкротства:

- проведение анализа финансового состояния должников;
- выявление схем уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Отдел сопровождения процедур банкротства:

- контроль за деятельностью арбитражных управляющих;
- мониторинг исполнения планов внешнего управления и конкурсного производства.

Отдел информационных технологий:

- разработка и поддержка специализированных информационных систем;
- обеспечение доступа к аналитическим платформам и базам данных.

Учебно–методический отдел:

- организация обучения сотрудников ФНС России, занимающихся процедурами банкротства;
- разработка методических рекомендаций и стандартов.

Административный отдел:

- обеспечение документооборота, внутреннего контроля и хозяйственной деятельности центра.

Основные функции ЦК ФНС России:

- администрирование и сопровождение всех стадий процедур банкротства;
- контроль за законностью и обоснованностью действий арбитражных управляющих;

- принятие решений о целесообразности подачи заявлений о признании должников банкротами;
- представления интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве;
- регулярный мониторинг текущего финансового положения стратегических предприятий, системообразующих предприятий, организаций оборонно-промышленного комплекса и хозяйствующих субъектов на предмет угроз возникновения признаков несостоятельности (банкротства), посредством применения методического подхода, представленного в таблице 1.4;
- привлечение КДЛ и руководителя должника к субсидиарной ответственности по обязательствам должника;
- взыскания убытков, причинённых в следствии неправомерных действий АУ;
- развитие практики согласительных процедур, налоговой медиации в делах о банкротстве, а также возможности поиска оптимального способа урегулирования налоговой задолженности, посредством предоставления отсрочки (рассрочки) и реструктуризации налоговой задолженности, в том числе на стадии инициирования процедур банкротства;
- формирования предложений в отношении выбора объекта для проведения мероприятий налогового контроля и качества доначисляемых сумм (долга) по контрольной работе с соотнесением с источниками их уплаты;
- сопровождения долга размером свыше одного млрд руб., возникающего в связи с проведением мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков;
- установления источников погашения предполагаемой (образовавшейся) задолженности по итогам контрольной работы, в том числе с повышенным риском невзыскания;

- определения наличия (отсутствия) рисков невзыскания предполагаемых к доначислению сумм;
- применения обеспечительных мер для исполнения обязанности по уплате обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации в соответствии с п. 10-13 ст. 101 НК РФ;
- формирования предложений в отношении методологических подходов по установлению факта (критериев) устранения схемы уклонения от налогообложения;
- рассмотрении заявлений и принятие решений о представлении отсрочки (рассрочки) в связи с угрозой возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица;
- осуществление взаимодействия с судами, правоохранительными органами и иными ведомствами.

Основные задачи ЦК ФНС России:

- мониторинг финансового состояния, платежеспособности, рисков и вывода активов: выявление признаков преднамеренного или фиктивного банкротства;
- оценка текущей и ликвидационной стоимости предприятия (бизнеса), а также долговой нагрузки;
- правовое сопровождение: подготовка и подача заявлений о привлечении лиц к субсидиарной ответственности, оспаривание сделок;
- контроль за соблюдением обязательств: мониторинг реализации конкурсной массы и выполнения обязательств перед кредиторами;
- организационная работа по привлечению к административной ответственности в соответствии с п. 5,5.1 и 8 ст. 14.13 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях;
- организационное обеспечение определения возможности восстановления платежеспособности и оказания содействия в проведении

реабилитационных процедур, в том числе с участием иных кредиторов и заинтересованных лиц.

Ожидаемые преимущества для целей налогового администрирования:

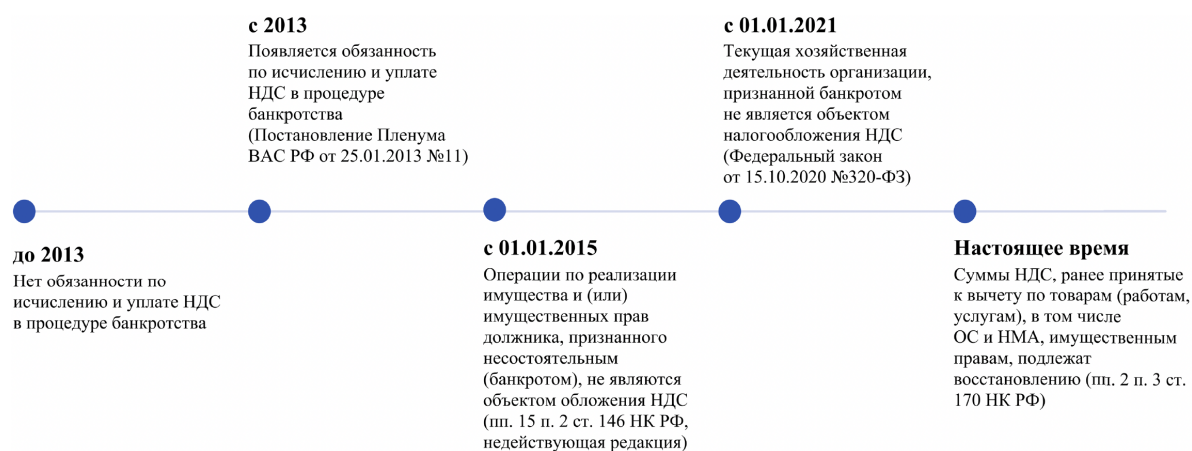
- снижение нагрузки на УФНС России по субъектам Российской Федерации: передача сложных процедур в ЦК ФНС России освободит региональные управления от полномочий по администрированию процедур банкротства и позволит перенаправить силы на решение других приоритетных задач службы;
- повышение качества налогового администрирования: компетенции и квалификация сотрудников ЦК ФНС России обеспечит, профессиональный подход к решению задач;
- внедрение современных технических процессов по вопросам, связанных с банкротством организаций;
- сформированный квалифицированный штат сотрудников ФНС России, обладающих опытом и компетенциями для эффективного налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов;
- сокращение финансовых затрат на обеспечение процедур банкротства в разрезе УФНС России по субъектам Российской Федерации. Сэкономленные средства могут быть распределены между другими отделами управлений, а также направлены на разработку новых сервисов и информационных ресурсов, повышающих эффективность налогового администрирования в целом.

Учитывая изложенное, создание ЦК ФНС России обеспечит более эффективное и качественное налоговое администрирование несостоятельных организаций - банкротов, что будет способствовать сокращению временных издержек на проведение затяжных процедур банкротства, пополнению квалифицированных кадров инспекторского состава, повышению налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации. Вместе с тем, проблема временных лагов в работе структурных подразделений ФНС России по обеспечению процедур банкротства может быть решена созданием сразу двух

ЦК ФНС России, учитывая разницу в часовых поясах и часовых зонах Российской Федерации.

2.2 Особенности исчисления НДС в процедуре банкротства несостоятельных организаций

Не менее дискуссионным вопросом можно считать налогообложение, непосредственно связанное с уплатой НДС. На рисунке 2.7 показана эволюция исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства. Исходя из нововведений, внесенных в пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ Федеральным законом от 15.10.2020 № 320-ФЗ, операции по реализации имущества не могут быть обложены НДС. Однако эта норма, вступившая в силу 1 января 2021 года, не предусматривает освобождения от уплаты этого налога.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.7 - Эволюция исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства

На сегодняшний день из числа облагаемых НДС не исключены операции по выполнению работ, оказанию услуг, предоставлению имущества в пользование. Кроме того, на основании пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы налога, принятые должником к вычету при приобретении имущества, использовавшегося в деятельности, в рамках которой осуществлялись

облагаемые НДС операции по реализации товаров (работ, услуг), подлежат восстановлению [80].

Конкурсные кредиторы фактически могут быть ограничены в реализации права на часть конкурсной массы, поскольку цена объекта налогообложения в конкурсном производстве может быть существенно снижена. При этом, налог, подлежащий уплате, рассчитывается исходя из первоначальной стоимости.

Исходя из положений НК РФ, НДС является текущим платежом. Это означает, что его уплата в бюджет приведет к пропорциональному уменьшению процента реестровых требований. По нашему мнению, в данном вопросе законодательством не в полной мере проработаны детали уплаты налоговых взносов, касающихся организаций-банкротов, допуская ущемление интересов реестровых конкурсных кредиторов.

Кроме того, в судебной практике были сформированы новые подходы к определению очередности уплаты иных налогов в процедурах банкротства должников. Например, в соответствии с определением Верховного суда Российской Федерации (далее – ВС РФ) от 11.02.2020 № 303-ЭС19-10320 по делу № А51-17152/2017, суды изменили свой подход по вопросу очередности уплаты банкрутом налога на прибыль организаций или налога, уплачиваемого по упрощенной системы налогообложения (далее – УСН), возникающего после реализации активов должника с торгов.

В зависимости от применяемого должником режима налогообложения, доход (прибыль) от реализации имущества становятся объектом налогообложения налога на прибыль организаций. В отличие от НДС, действующим законодательством не предусмотрено освобождение банкрота от уплаты налога на прибыль организаций или налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, при продаже с торгов имущества в рамках процедуры банкротства. До формирования нового подхода налог на прибыль организаций и налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, исчислялись в качестве

текущих платежей преимущественно перед реестровыми требованиями кредиторов должника.

Далее, начиная с 2021 года, эта позиция неоднократно преобладала в локальных спорах. И окончательно такой подход нашел свое отражение в актах ВС РФ от 20.06.2022 № 308-ЭС17-16991 по делу № А53-32017/2016; от 25.07.2022 № 305-ЭС22-11487 по делу № А40-61908/2018), обзор судебной практики ВС РФ № 3 за 2021 год.

Анализируя позиции, изложенные в актах ВС РФ, можно сделать вывод, что налог на имущество организаций и земельный налог, начисленные на залоговое имущество несостоятельной организации - банкрота за период нахождения этого имущества в процедуре банкротства имеют приоритет и погашаются в первоочередном порядке за счет поступивших от реализации предмета залога средств в соответствии с положениями ст. 138 Закона № 127-ФЗ [112].

Учитывая изложенное, в процедуре банкротства несостоятельных организаций именно судебная практика позволяет ответить на большую часть противоречивых вопросов, в части порядка исчисления и уплаты налоговых платежей в процедуре банкротства, с учетом формирования баланса имущественных интересов не только реестровых кредиторов, но и ФНС России, являющейся крупнейшим кредитором в лице государства. Вместе с тем, в настоящее время существует проблематика, которая заключается в дисбалансе толкований положений Закона № 127-ФЗ и НК РФ, и применения их на практике, в части очередности уплаты восстановленного НДС в процедурах банкротства.

Как уже отмечалось, процедуры банкротства зачастую длятся достаточно продолжительное время, в течение которого банкрот может продолжать выпускать продукцию или оказывать услуги, то есть формировать объекты налогообложения. Но, с другой стороны, в соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) и (или)

имущественных прав должников, признанных несостоятельными (банкротами), в том числе товаров (работ, услуг), изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

Так, с 1 января 2021 года, несостоятельная организация (банкрот) при реализации товаров и выполненных (оказанных) в процессе длящейся процедуры банкротства услуг, не обязана исчислять НДС в бюджет. Однако, на основании пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым организацией-банкротом в процессе осуществления хозяйственной деятельности, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Правовая коллизия продолжает сохраняться в тех случаях, когда покупатель приобрел продукцию предприятия-банкрота (включая счета-фактуры) и по каким-то причинам (например, в случае застройщика, признающего вычет по сводному счету-фактуре при завершении строительства) не принял НДС к вычету до 1 января 2021 года. Применяемая в ФНС России система «АСК НДС-2» не признает такой вычет по НДС в качестве легитимного, соответственно, процедура налогового администрирования даст сбой.

Как было указано выше, в соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ (с 01.01.2021 в редакции Федерального закона от 15.11.2020 № 320-ФЗ) не признаются объектом обложения НДС операции по реализации товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), в том числе товаров (работ, услуг), изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) [81].

Это означает, что с 1 января 2021 года вся выручка (как по торгам в отношении конкурсной массы, так и при реализации активов, не подлежащих продаже на торгах) продукции организации-банкрота – более не включается в состав операций, подлежащих обложению по НДС. Следовательно, счета-фактуры по таким операциям (реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг) не выставляются и заявить вычет по ним покупатель не вправе.

Тем не менее, хозяйствующие субъекты на протяжении достаточно длительного времени могут продолжать выполнять работы (оказывать услуги). Это связано с тем, что в составе активов организаций-банкротов могут находиться объекты ресурсоснабжения (жизнеобеспечения) прилегающих поселков (например энергоцеха или водозаборы). Выполнение упомянутых работ (услуг) также не облагается НДС (письма Минфина России от 17.03.2021 № 03-07-11/18708 и от 23.04.2021 № 03-07-11/31160) [61].

Следовательно, с указанной даты несостоятельная организация при реализации работ (услуг), выполненных (оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности, НДС уплачивать не должна. Однако, в соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, суммы НДС, ранее принятые к вычету по товарам (работам, услугам), а также основным средствам (далее – ОС), нематериальным активам (далее – НМА) и имущественным правам, подлежат восстановлению в случаях их дальнейшего использования для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в том числе не признаваемых объектом обложения НДС в соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении объектов ОС и НМА – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. При этом, налог нужно восстановить в том налоговом периоде (квартале), в котором товары (работы, услуги), в том числе объекты ОС и НМА, имущественные права переданы или начинают использоваться

налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Следует иметь в виду, что НДС, ранее правомерно принятый к вычету по объектам ОС, являющимся недвижимостью, которые не выбывают, а продолжают использоваться организацией-банкротом в своей деятельности в ходе банкротства, подлежит восстановлению в порядке, установленном ст. 171.1 НК РФ. Иными словами, НДС восстанавливается за последний налоговый период каждого календарного года из десяти лет начиная с года, в котором наступил момент, указанный в п. 4 ст. 259 НК РФ, за исключением полностью амортизированных ОС или с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло не менее 15 лет [52].

В отношении применения вычетов сумм НДС, исчисленных и уплаченных в бюджет при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего выполнения работ (оказания услуг), выполняемых (оказываемых) в процессе осуществления хозяйственной деятельности организацией-банкротом на основании ранее заключенных договоров и не завершенных по состоянию на 01.01.2021, Минфин России рекомендует руководствоваться следующим (Письма от 09.04.2021 № 03-07-11/26558 и от 23.04.2021 № 03-07-11/31160) [61; 62]:

- если в договор внесены изменения, согласно которым стоимость работ (услуг) уменьшена на сумму НДС, сумма налога, исчисленная и уплаченная при получении оплаты (частичной оплаты), возвращенная покупателю работ (услуг) на основании изменений к договору, принимается к вычету;

- если в договор внесены изменения, согласно которым стоимость работ (услуг) без учета НДС соответствует ранее установленной стоимости работ (услуг) с учетом налога, сумма налога, исчисленная и уплаченная при получении оплаты (частичной оплаты), к вычету не принимается;

– если в договор изменения не внесены и работы (услуги) выполняются (оказываются) с учетом НДС, сумма налога подлежит перечислению в бюджет в порядке, предусмотренном п. 5 ст. 173 НК РФ.

Разъяснения, касаются самих организаций-банкротов, однако на их основе можно сделать выводы и для покупателей – заказчиков работ (услуг). Так, если стоимость работ (услуг) будет уменьшена на сумму НДС и организация-банкрот вернет «авансовый» НДС покупателю (сама примет налог к вычету), покупатель, заявивший вычет по «авансовому» НДС, обязан будет восстановить налог. Если стоимость работ (услуг) останется прежней, но без НДС, организация-банкрот «авансовый» НДС покупателю не вернет, соответственно, к вычету налог не примет.

Не исключено, что у покупателя возникнут проблемы с вычетом. С одной стороны, НДС в бюджет поступил, значит, и вычет «авансового» НДС правомерен. Во всяком случае такие выводы следуют из Постановления Конституционного суда Российской Федерации (далее – КС РФ) от 19.12.2019 № 41-П. Однако суд высказался по поставкам в том числе и до 01.01.2021, когда прямой нормы в НК РФ не было. Получается, что в текущем году НДС в стоимости нет в принципе. Позиция КС РФ направлена для использования в работе Письмом ФНС России от 28.01.2020 № КЧ-4-18/1198@ [31; 54].

И, наконец, ситуация, когда изменения в договор организация-банкрот не вносила, услуги оказаны (работы выполнены) с учетом НДС, то НДС в бюджет Российской Федерации следует исчислить. Аналогично, если налогоплательщик применяет специальные налоговые режимы, в случае выставления покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, обязан начислить и уплатить налог в бюджет Российской Федерации. Вместе с тем, в НК РФ не уточняется, можно ли принять к вычету НДС покупателю, если налог уплачен при совершении операции, которая не должна была считаться объектом налогообложения. Официальная позиция сводится к тому, что принять к вычету «входной» НДС в такой ситуации покупатель не вправе.

Рассмотрим подробнее положения КС РФ от 19.12.2019 имеющие значение для настоящей работы. ФНС России письмом от 28.01.2020 № КЧ-4-18/1198@ направила для использования в работе Постановление КС РФ от 19.12.2019 № 41-П судебный акт, включенный в Обзор правовых позиций по вопросам налогообложения за 4 квартал 2019 года [31; 54].

При применении выводов, изложенных в Постановлении № 41-П, необходимо учитывать, что сформулированные КС РФ решения и правовые позиции распространяются:

- на реализацию товаров, произведенных при хозяйственной деятельности в ходе конкурсного производства;
- на реализацию в ходе конкурсного производства товаров, произведенных до признания должника несостоятельным (банкротом), но не реализованных до открытия конкурсного производства.

В рамках настоящей работы следует выделить следующие особенности, оказывающих влияние на налоговое администрирование несостоятельных организаций:

1) Право на вычет НДС по выставленному счету–фактуре.

С одной стороны, если операции по реализации товаров не признаются объектами обложения НДС (п. 2 ст. 146 НК РФ), выставление продавцом счета-фактуры недопустимо. Это в полной мере относится к имуществу должника, реализуемому в конкурсном производстве с торгов.

Вместе с тем, все зависит от ситуации. Так, КС РФ не опровергает неправомерность выставления счета-фактуры с выделенным НДС, но с учетом неясности толкования законодательства считает возможным до устранения такой неясности предоставлять покупателям продукции предприятия–банкрота, произведенной в ходе продолжения хозяйственной деятельности, право на вычет (п. 2.1 Письма № КЧ-4-18/1198@).

2) Ограничения, установленные КС РФ.

Покупатели имеют право на вычет, если не будет установлено, что сумма НДС, учтенная в цене продукции, произведенной и реализованной

организацией-банкротом в процессе ее текущей хозяйственной деятельности, при объеме и структуре ее долгов заведомо для ее конкурсного управляющего и для покупателя указанной продукции не могла быть уплачена в бюджет (п. 2.2 Письма № КЧ-4-18/1198@).

3) Признак того, что НДС может быть не уплачен в бюджет.

О том, что сумма НДС может быть не уплачена в бюджет, свидетельствует ведение должником убыточной деятельности. На это, в свою очередь, могут указывать следующие обстоятельства (п. 2.2.1 Письма № КЧ-4-18/1198@):

- наличие текущей задолженности по НДС и (или) иным обязательным платежам в период процедуры наблюдения;
- продолжение хозяйственной деятельности в условиях, когда временный управляющий пришел к выводу, что данный вид деятельности или выпуск продукции данного вида (наименования) нецелесообразен и безубыточная деятельность невозможна;
- в декларации по налогу на прибыль организаций за налоговый (авансовый) период, предшествующий введению конкурсного производства, отражен убыток от реализационной деятельности;
- имеются пояснения, обосновывающие размер полученного убытка, истребованные в соответствии с абз. 3 п. 3 ст. 88 НК РФ;
- наличие текущей задолженности по НДС в ходе конкурсного производства за предыдущий налоговый период;
- изменение состава покупателей либо появление новых после открытия конкурсного производства, введение в цепочку поставщиков сырья, материалов, энергоресурсов (покупателей готовой продукции) компаний (зачастую вновь созданных), реализующих сырье и материалы (покупающих готовую продукцию) по ценам, отличающимся в худшую для должника сторону, чем это было до введения процедур банкротства, либо по ценам, отличающимся от рыночных;

- введение посредников в цепочку приобретения товаров (работ, услуг) либо продажи товаров;
- организация предпринимательской деятельности лицами, объединенными общим интересом (например, единым производственным и (или) сбытовым циклом), которая направлена на перераспределение дохода от нее (формирование «центра прибыли») в пользу одного или нескольких членов группы с одновременным аккумулярованием на стороне должника основной долговой нагрузки (формирование «центра убытков»).

4) Признак того, что предъявленный в составе цены реализованного товара НДС не может поступить в бюджет.

Как уточняется в п. 2.2.2 Письма № КЧ-4-18/1198@, заведомость того, что суммы НДС, предъявленные покупателю в составе цены реализованного товара, не могут поступить в бюджет, определена одновременным наличием следующих факторов:

- должник ведет убыточную деятельность;
- оставшейся необремененной конкурсной массы недостаточно для компенсации убытка, понесенного от реализации готовой продукции.

В отношении первого пункта ФНС России отметила, что к убытку ведет деятельность, при которой выручка от реализации произведенной продукции не покрывает всех расходов, связанных с ее изготовлением, а также причитающихся сумм налогов.

Что касается второго пункта, то оставшейся необремененной конкурсной массы для компенсации убытков от реализации готовой продукции не хватит, если сумма задолженности по текущим обязательствам, включая исчисленный (подлежащий исчислению) НДС, превышает сумму возможных к поступлению денежных средств от реализации имущества, которые могут быть направлены на уплату этой задолженности. При расчете таких поступлений необходимо учитывать, как имеющуюся информацию о стоимости необремененной конкурсной массы, так и имеющиеся данные

о средней эффективности реализации конкурсной массы (удельном весе цены сделок к рыночной стоимости), сложившейся в регионе.

5) Признак того, что исчисленный НДС не может поступить в бюджет.

В п. 2.2.3 Письма № КЧ-4-18/1198@ указаны обстоятельства, которые свидетельствуют о том, что исчисленный НДС не может поступить в бюджет и отражены в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Признаки невозможности поступления в бюджет исчисленного НДС

Имущество в залоге	Незаложенное имущество	Размер основного долга, обеспеченного залогом (размер текущих обязательств)
Все имущество должника	Отсутствует; Не имеет стоимости, например, дебиторская задолженность или акции (доли участия) должников–банкротов; Находится в аренде или лизинге	Основной долг превышает ту часть стоимости залогового имущества, которая в соответствии с п. 1 и 2 ст. 138 Закона № 127-ФЗ должна направляться на его погашение
Есть имущество должника, находящееся в залоге	Есть незаложенное имущество	Основной долг превышает совокупную стоимость имущества, не обремененного залогом, и сумму превышения стоимости заложенного имущества, которая в соответствии с п. 1 и 2 ст. 138 Закона № 127-ФЗ должна направляться на погашение обязательства, обеспеченного залогом этого имущества, над размером основной части данного обязательства
Есть имущество должника, находящееся в залоге	Есть незаложенное имущество	Стоимость незаложенного имущества или сумма превышения стоимости заложенного имущества, которая в соответствии с п. 1 и 2 ст. 138 Закона № 127-ФЗ должна направляться на погашение обязательства, обеспеченного залогом этого имущества, над размером основной части данного обязательства не превышает размер текущих обязательств

Источник: составлено автором.

6) Действия конкурсного управляющего.

В п. 2.2.4 Письма № КЧ-4-18/1198@ отмечено: поскольку все данные основаны либо на бухгалтерской и (или) налоговой отчетности должника, подписываемой АУ, либо на документах, обязательных к составлению в ходе процедур банкротства (анализ финансового состояния должника, отчет конкурсного управляющего о своей деятельности и о ходе конкурсного производства), предполагается, что конкурсный управляющий осведомлен о данных обстоятельствах.

Кроме того, в составе отчета конкурсного управляющего о своей деятельности и о ходе конкурсного производства необходимо требовать анализ возможных к получению денежных средств от реализации необремененного имущества.

7) Осведомленность покупателя.

Осведомленность покупателя продукции, произведенной должником в ходе продолжения хозяйственной деятельности, о том, что учтенная в цене сумма НДС не могла быть уплачена в бюджет, предполагается в следующих случаях (п. 2.2.5 Письма № КЧ-4-18/1198@):

- покупатель является заинтересованным лицом в соответствии с ст. 19 Закона № 127-ФЗ по отношению к должнику, и (или) АУ, и (или) кредитору (по аналогии с п. 2 ст. 61.2 Закона № 127-ФЗ);

- имеются иные доказательства, указывающие на взаимозависимость лиц в соответствии с гражданским законодательством либо позволяющие суду признать их таковыми (Письма ФНС России от 19.12.2016 № СА-4-7/24347@ и № СА-5-7/2190дсп@);

- покупатель получил уведомление от налогового органа о наличии указанных обстоятельств (при этом необходимо учитывать, что в соответствии с п. 1 ст. 126 Закона № 127-ФЗ сведения о финансовом состоянии должника прекращают относиться к сведениям, признанным конфиденциальными или составляющими коммерческую тайну);

- имеются иные основания (исходя из обстоятельств заключения либо исполнения сделок, особенностей процедур банкротства и тому

подобное) полагать, что контрагент знал (должен был знать) о таких обстоятельствах.

Кроме того, предполагается, что осведомлен о данных обстоятельствах бенефициар (выгодоприобретатель) от ведения заведомо убыточной деятельности, в том числе кредитная организация, получающая выгоду от сохранения стоимости предмета залога за счет ведения должником заведомо убыточной деятельности, либо лица, связанные с ним (покупатели, кредиторы, как текущие, так и включенные в реестр) и имеющие доступ к соответствующим материалам.

Очередность удовлетворения требований, в том числе налоговых органов – регулируется ст. 134 Закона № 127-ФЗ, а также очередность платежей, в том числе налоговых. Одной из особенностей процедуры банкротства несостоятельных организаций является то, что она не гарантирует фактическое удовлетворение всех требований кредиторов. Однако, институт банкротства в Российской Федерации придерживается принципу справедливого распределения денежных средств между всеми кредиторами.

Так, размер кредиторской задолженности организации банкрота и фактический размер денежных средств, который может быть ей распределен, как правило, не равны. Иными словами, НДС, подлежащий восстановлению в процедуре банкротства, рассчитывается и отражается в налоговой декларации по НДС по стандартным правилам, определенным положениями ст. 170 и 171.1 НК РФ. Вместе с тем, фактическая уплата регулируется положениями Закона № 127-ФЗ.

Так, на практике встречаются различия в данных налоговой декларации и фактической суммы НДС, которая может быть уплачена в бюджет. Иными словами, в случае продолжения выполнения должником своих договорных обязательств в конкурсном производстве, ситуация становится не просто сложной, а приводит хозяйствующий субъект к необоснованным убыткам, причиной которых является неопределенность в исчислении и уплате НДС в переходных ситуациях, когда договора при его заключении была с НДС

(выплачены и получены авансы с НДС), а окончание договора в конкурсном производстве необходимо исполнить без НДС. Например, в деле № А40-331754/2019, восстановленный НДС составил 15 млн руб., однако был отнесен к реестровым требованиям кредиторов, где выплаты составили 3% от всей суммы налога [76].

Как видно, нормативная база налогового администрирования операций организаций-банкротов в части обложения НДС текущей деятельности содержит ряд неопределенностей. Кроме того, положения НК РФ не содержат специальных норм для процедур налогообложения организаций, находящихся в состоянии банкротства, а методических рекомендаций по исчислению и уплате НДС организациями банкрутами не создано.

В этой связи, при определении размера ущерба бюджета от неотражения в налоговой декларации по НДС суммы налога, подлежащего восстановлению, предлагается анализировать методологические аспекты восстановления налога в процедуре банкротства. Иными словами, анализ расчёта суммы налога, которую налогоплательщик (организация-банкрот) мог бы уплатить в бюджет Российской Федерации с учётом действующей правоприменительной практики.

Минфин России, в своих письмах от 09.04.2021 № 03-07-11/26558 и от 23.04.2021 № 03-07-11/31160, предлагает внести изменения в договор, касающихся стоимости работ (услуг). Необходимо принять одно из двух решений: либо снизить совокупную стоимость договора (без НДС) на двадцать процентов, сохранив неизменность общей контрактной суммы; либо сохранить указанную величину без изменений [61; 62].

Если же изменения в договор внесены не будут, возникает обязательство исчислить НДС в бюджет Российской Федерации в порядке, установленном п. 5 ст. 173 НК РФ (в размере суммы, указанной в счете-фактуре, без вычета исходящего НДС, уплачиваемого поставщикам, подрядчикам), что подразумевает собой уплату в объеме, который в разы превышает ранее

планируемую сумму налога и приводит исполнителя по договору к значительным убыткам.

Так, для целей настоящего исследования предлагаются следующие рекомендации по унифицированному порядку исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства несостоятельных организаций, представленные в таблице 2.7. С целью снижения налоговой нагрузки на конкурсную массу организации-банкрота, а также с целью увеличения процента погашения требований кредиторов, принимая во внимание положения п. 1 ст. 56 НК РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере».

Вместе с тем, пунктом 2. ст. 56 НК РФ установлено, что «налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить её использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Таблица 2.7 – Унифицированный порядок исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства для целей налогового администрирования

Этапы	Порядок исчисления НДС и уплаты	Для целей налогового администрирования
1	2	3
Этап 1. До начала процедуры банкротства	НДС к уплате: в бюджет считают по итогам квартала: суммируют исчисленный и восстановленный НДС за квартал, результат уменьшают на вычеты. Если получают отрицательный результат, налог подлежит возмещению (ст. 173 НК РФ) НДС к вычету: при применении обычных ставок можно принять входной НДС, предъявленный поставщиком; НДС по авансам, выданным и полученным; НДС, исчисленный в качестве налогового агента; НДС, уплаченный при импорте. При пониженных ставках – только НДС по полученным авансам (ст. 171 НК РФ) Налоговую декларацию представляют в электронном виде по месту учета организации не позднее 25 числа следующего квартала	Налоговое администрирование представленной налоговой отчетности, а также контрольные мероприятия проводятся в общем порядке
Этап 2. В процедуре банкротства	НДС не начисляется: При реализации имущественных прав банкрота; При реализации товаров (работ, услуг) банкрота, в том числе тех, которые изготовлены и (или) приобретены (выполнены, оказаны) в ходе текущей хозяйственной деятельности после признания банкротом (пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ, п. 2 ст. 171 НК РФ); Предлагается внести дополнительные соглашения к договорам по реализации товаров, работ и услуг с пометкой «Без НДС»; НДС при выполнении работ, оказании услуг банкротом: пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ применяется, если решение арбитражного суда о признании должника банкротом вступило в силу (Письмо Минфина России от 26.04.2021 № 03-07-11/31584) НДС, подлежащий восстановлению: В случае получения первичных документов и обнаружения в поданной в налоговый орган налоговой декларации занижения суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в связи с реализацией основных средств, в соответствии с пунктом 1 статьи 81 НК РФ налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию	Налоговый орган предъявляет должнику свой объем требований по неисполненным обязательным платежам для включения их в реестр требований кредиторов Задолженность по текущим платежам не включается в реестр требований кредиторов, а взыскивается вне рамок процедуры банкротства в обычном порядке

Продолжение таблицы 2.7

1	2	3
–	Восстановление «входного» НДС, ранее принятого к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе ОС и НМА, имущественным правам, которые используются при выполнении работ, оказании услуг в процессе хозяйственной деятельности после признания должника банкротом; Восстановленный НДС следует учитывать в прочих расходах по налогу на прибыль организаций (пп. 2 п. 3 ст. 170, пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ); Предложение: принимая во внимание п.2 ст.56 НК РФ дать возможность исчислять и уплачивать в НДС в общем порядке, существующем до введения процедуры конкурсного производства	Комплекс превентивных мероприятий налоговых органов: Информационное письмо; Автоматическое требование по выявленным искажениям в представленной финансовой отчетности; Требование о представлении пояснений; Уведомление о вызове в налоговый орган; Ознакомление с материалами на комиссии; Возможность предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налоговой задолженности; Согласительные процедуры; Побуждение налогоплательщика к налоговой реконструкции
Этап 3. Конкурсное производство и ликвидация	НДС не начисляется: как на этапе 2 После проведения торгов и получения выручки, конкурсный управляющий самостоятельно исчисляет сумму подлежащих уплате налогов в бюджет РФ (п. 3 ст. 289 НК РФ), а также представляет в налоговый орган налоговую декларацию, на основании которой вносит в реестр запись об установлении требований уполномоченного органа Перед проведением торгов конкурсному управляющему необходимо провести инвентаризацию и оценку конкурсной массы должника	При определении размера ущерба бюджета от неотражения в налоговой декларации по НДС суммы налога, подлежащего восстановлению, предлагается анализировать методологических аспекты восстановления налога в процедуре банкротства

Источник: составлено автором.

Учитывая изложенное, предлагаются следующие рекомендации по реализации унифицированного порядка исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства, с учетом внесения изменений в Закон № 127-ФЗ и НК РФ:

- предложено унифицировать подходы начисления и уплаты НДС организацией-банкротом по всем основаниям;
- предлагается, чтобы стоимость незаложенного имущества или сумма превышения стоимости заложенного имущества, которая в соответствии с п. 1 и 2 ст. 138 Закона № 127-ФЗ должна направляться на погашение обязательства, обеспеченного залогом этого имущества, над размером основной части данного обязательства не превышает размер текущих обязательств;
- детализировать положения ст. 45 НК РФ в части, касающейся очередности налоговых платежей в ходе банкротства с предоставлением конкурсному управляющему (как распорядителю платежей банкрота) специальный статус;
- с целью специального налогового администрирования – вынести налоговые платежи организации-банкрота в отдельный сегмент ЕНС;
- необходимо исключить неопределенность законодательства, в части порядка уплаты текущих имущественных налогов за счет выручки от продажи залогового имущества;
- необходимо исключить расхождения в сведениях о наличии имущества у должника из регистрирующего органа и аналогичные сведения из налогового органа (например, сведения о наличии транспортных средств не совпадают);
- предоставить право в соответствии с п. 2 ст. 56 НК РФ отказаться от применения льготы, оставив за собой право и обязанность исчислять и уплачивать в НДС в общем порядке, существующем до введения процедуры конкурсного производства.

Таким образом, предложенные рекомендации по унифицированному порядку исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства несостоятельных организаций позволяют последовательно обеспечивать интересы как самих налогоплательщиков, так и государства, в лице уполномоченного органа. Реализация предложенных рекомендаций способствуют повышению прозрачности исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства, сокращению налоговых споров, а также устранению возникающих в следствии несоблюдения положений Закона № 127-ФЗ и НК РФ правовых лакун.

2.3 Влияние отложенных налогов на величину конкурсной массы с позиций налогового администрирования

Отдельно следует отметить влияние на величину конкурсной массы таких активов и обязательств как ОНО и ОНА. Эти долгосрочные активы/обязательства, с одной стороны прямо и непосредственно влияют на величину стоимости чистых активов организации-банкрота, а с другой стороны, с момента, признания хозяйствующего субъекта банкротом, прекращает действие «допущения непрерывности» и ОНО и ОНА должны быть исключены из долгосрочных активов и обязательств. Однако действующими регламентами это не предусмотрено.

В силу ч. 1 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Пунктом 20 ПБУ-1/2008 «Учетная политика организации» (далее – ПБУ-1/2008) предусмотрено, если при подготовке бухгалтерской отчетности

имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости «допущения непрерывности» деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Минфин России рассматривает следующие события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут означать, что «допущения непрерывности» деятельности не могут быть применены:

1) события или условия финансового характера:

- стоимость чистых активов является отрицательной величиной или меньше величины уставного капитала;
- наличие кредитов или займов с истекающим сроком погашения при отсутствии каких-либо реалистичных перспектив их погашения или реструктуризации;
- чрезмерное использование краткосрочных кредитов или займов для финансирования внеоборотных активов;
- несоблюдение условий кредитных договоров;
- наличие отрицательных денежных потоков от текущих операций, отраженных в бухгалтерской отчетности за прошлые периоды или в прогнозах;
- наличие значительных убытков от обычной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;
- наличие просроченной задолженности по выплате дивидендов или прекращение этих выплат;
- отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки;
- перевод расчетов с поставщиками (подрядчиками) с последующей оплаты на предварительную оплату;

- невозможность получить финансирование для разработки важных новых продуктов или для других значимых инвестиционных проектов;

2) события или условия, связанные с организацией деятельности:

- намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность;
- потеря ключевого управленческого персонала при отсутствии возможности соответствующей замены;
- потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков (подрядчиков);
- трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами;
- нехватка сырья и материалов;

3) прочие события и условия:

- несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, например, к показателям платежеспособности и ликвидности финансовых институтов;
- наличие незавершенных судебных разбирательств, в которых ответчиком выступает организация, и, в результате которых в случае неблагоприятного для организации исхода ей могут быть предъявлены требования, которые она, вероятно, будет не в состоянии удовлетворить;
- изменения в нормативных актах, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации;
- отсутствие страхования или недостаточное страховое покрытие при наступлении страхового случая [62].

Все приведенные примеры событий и условий, хотя и не являются исчерпывающими, но наблюдаются при признании хозяйствующего субъекта

банкротом. Это означает, что структура баланса субъекта-банкрота существенно изменяется: ни один из показателей активов и/или обязательств не может считаться долгосрочным, то есть, эти активы и обязательства должны быть переведены из 1-о и 4-о разделов баланса во 2-й и 5-й, соответственно. Это касается и ОНА, и ОНО. Однако, и само толкование ОНО и ОНА исключает возможность продолжения их применения.

Формирование ОНА и ОНО в период непрерывной деятельности предприятия, то есть до банкротства, применяется для приведения показателей прибыли после налогообложения с показателей налогового учета к показателям бухгалтерского учета. При этом, здесь нет прямого влияния на денежные потоки. Тем не менее, ОНО и ОНА, по формальным признакам представляют собой и внеоборотный актив и долгосрочное обязательство, соответственно, и в отчетных показателях бухгалтерской отчетности номинально снижают или увеличивают величину налога на прибыль организаций как в балансе, так и в отчете о финансовых результатах.

ОНО – это доля отложенного налога на прибыль организаций, которая должна привести к увеличению налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в следующем за отчетным и последующих отчетных периодах. Порядок формирования и расчета ОНО установлен п. 15 ПБУ-18/02 «Налог на прибыль организаций».

ОНА – это часть отложенного налога на прибыль организаций, которая в результате приводит к общему снижению суммы налога, подлежащей уплате в следующем за отчетным и в последующих периодах. Порядок формирования и расчета ОНА устанавливается п.14 ПБУ-18/02 «Налог на прибыль организаций».

Но на реализацию возможных потерь и выгод в конкретный момент в будущем влияет целый ряд обстоятельств, в связи с которыми ранее произошло образование отложенных налогов (ОНА или ОНО).

Например, ОНА могли возникнуть:

- в результате переноса убытков предприятия на будущие периоды;

- в результате выбытия внеоборотных активов (основных средств) с убытком, до истечения срока полезного использования этих объектов;
- в рамках использования для расчета амортизации основного средства бухгалтерском учете нелинейных методов и/или ускоренной амортизации (метод по сумме чисел лет, метод уменьшаемого остатка), а в налоговом учете – линейный метод.

В примерах, представленных выше отложенные налоги (ОНА, ОНО) – формируются в разные периоды, и учитываются в составе внеоборотных активов, то есть влияющих на стоимость СЧА и, соответственно, на стоимость конкурсной массы. Российские стандарты бухгалтерского учета (далее – РСБУ), в отличие от международных, где в п. 56 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль организаций» предусмотрена возможность пересматривать балансовую стоимость отложенного налогового актива в конце каждого отчетного периода, не предполагают переоценки ОНА.

В бухгалтерском учете формальное увеличение СЧА на величину ОНА и снижение их на величину ОНО приводит к росту стоимости конкурсной массы предприятия банкрота, при более ранней уплате налога (и создании ОНА) и снижению стоимости при перенесении момента уплаты налога на более поздний срок (отражение ОНО), хотя фактическая величина СЧА, определяемая методами прямой оценки – не изменяется.

С позиций внешнего, в том числе налогового, администрирования, ОНА – это потенциальная возможность снижения налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в бюджет Российской Федерации в последующие периоды, и величина этого потенциального снижения напрямую связана с тем, в какой момент эта потенциальная возможность будет реализована и будет ли реализована вообще. А потому корректная переоценка этой статьи невозможна без построения будущего потока доходов и расходов на протяжении времени, когда ОНА не будут списаны, и определения

сегодняшней стоимости будущего уменьшения налога на прибыль организаций с учетом периода, когда это уменьшение будет иметь место.

При начале процедуры банкротства отложенные налоги в составе долгосрочных активов и обязательств следует списать, так как не соблюдается «допущение непрерывности» и этот аспект требует особо тщательного налогового администрирования, так как затрагивает счета прибылей и убытков. Тем не менее, механизмы такого списания в нормативных актах не описаны и контрольных соотношений для целей налогового администрирования при банкротстве не создано, более того, ОНА и ОНО продолжает учитываться при расчете чистых активов организации-банкрота (Приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н (в редакции от 24.05.2023 № 77н).

Вместе с тем, Минфин России, действующий как государственный регулятор организации бухгалтерского и налогового учета, не предложил регламентных процедур и правил формирования бухгалтерской и налоговой отчетности при условии, что допущение непрерывности (при банкротстве) не может быть применено.

В рамках настоящего исследования разработан методический подход, содержащий алгоритм реформации (реконструкции) структуры отчета о финансовом положении (баланса) и формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования в процедуре банкротства, представленный в таблице 2.8.

Примечание – При раскрытии алгоритма использован формализм вида - Деб(Ост(счет)) и Кре(Ост(счет)), который означает дебетовый остаток (сальдо) или кредитовый остаток (сальдо) по счету.

В части оценки влияния алгоритма на бюджет Российской Федерации следует отметить, что конечной целью налогового администрирования является контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства. Так, предложенный алгоритм реформации способствует выявлению искажений в представленной организациями - банкротами

финансовой отчетности путем сверки показателей, представленных в таблице 2.8.

Суть методического подхода, включающего алгоритм реформации состоит в следующем. Для каждого вида активов и обязательств, отражаемых в балансе и учитываемых в качестве элементов, влияющих на формирование конкурсной массы, выполняется анализ на предмет правильности их признания в состоянии банкротства (так как с момента начала банкротства не выполняется допущение непрерывности и долгосрочные активы/обязательства подлежат переводу в краткосрочные).

Поскольку ОНА и ОНО относятся к долгосрочным активам/обязательствам, они не могут сохраниться в структуре баланса и с момента объявления процедуры банкротства подлежат отнесению на счет прибылей/убытков (счет 84), что приводит к искажению размера конкурсной массы, поэтому, если финансовая отчетность банкрота содержит ОНА или ОНО, то расчетный показатель будет определен с искажением, а сам факт наличия ОНА и ОНО в отчетности банкрота – это безусловный критерий наличия ошибок и предмет внешнего администрирования.

Сопоставление фактических остатков по строкам финансовой отчетности и выявление искаженных остатков, связанных с невозможностью дальнейшего применения «допущения непрерывности», позволяет усовершенствовать контрольные соотношения, используемые налоговыми органами.

Таблица 2.8 – Алгоритм реформации (реконструкции) структуры отчета о финансовом положении (баланса) и формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования в процедуре банкротства

Пункт алгоритма	Актив (обязательство) Строка баланса	Суть реформации с даты начала процедуры банкротства	Налоговые последствия	Контрольные соотношения для целей налогового администрирования	Примечание
1	2	3	4	5	6
Пункт 1	Нематериальные активы, строка 1110	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому объекты должны быть признаны в составе оборотных активов с учетом их реальной оборотоспособности	Восстановление НДС с недоамортизированной части активов;	А) (Деб(Ост (04)) – Кре(Ост(05)) × ставку НДС = сумма по строке 080, раздел 3 декларации по НДС (восстановленного НДС);	Для целей налогового администрирования осуществляются запросы:
Пункт 2	Результаты исследований и разработок, строка 1120		Исключение ОНА и ОНО (относящихся к объектам) при несовпадении стоимости признания актива или темпов амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета	Б) (Деб(Ост(09)) или Кре(Ост (77)) в части относящейся к активу подлежит либо списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль организаций	По счетам 04; 05; 68 и структуре строки 080 раздела 3 налоговой декларации по НДС;
Пункт 3	Нематериальные поисковые активы, строка 1130				
	Материальные поисковые активы, строка 1140				По счетам 09 и 77 в части, относящейся к активам по строкам баланса: 1110; 1120; 1130; 1140
Пункт 4	Основные средства, строка 1150	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому объекты должны быть признаны в составе оборотных активов	Восстановление НДС с недоамортизированной части активов; Исключение ОНА и ОНО (относящихся к объектам) при несовпадении стоимости признания актива или темпов амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета	А) (Деб(Ост (01)) – Кре(Ост(02)) × ставку НДС = сумма по строке 080, раздел 3 декларации по НДС (восстановленного НДС);	Для целей налогового администрирования осуществляются запросы: По счетам 01; 02; 03; 68 и структуре строки 080 раздела 3 налоговой декларации по НДС; По счетам 09 и 77 в части, относящейся к активам по строке баланса 1150
	Доходные вложения в материальные ценности, строка 1160			Аналогично по (Деб(Ост (03)) – Кре(Ост(02))) × ставку НДС = сумма по строке 080, раздел 3 декларации по НДС; Б) (Деб(Ост(09)) или Кре(Ост (77)) в части относящейся к активу подлежит либо списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль организаций	

Продолжение таблицы 2.8

1	2	3	4	5	6
Пункт 5	Финансовые вложения, строка 1170	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому объекты должны быть признаны в составе оборотных активов, с учетом их оборотоспособности	Исключение ОНА и ОНО (относящихся к объектам) при несовпадении стоимости признания актива для целей бухгалтерского и налогового учета	(Деб(Ост(09)) или Кре(Ост (77)) в части относящейся к активу подлежит либо списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль организаций	Для целей налогового администрирования осуществляются запросы: По счетам 58; 60; 76; 68 и структуре строки 080 раздела 3 налоговой декларации по НДС; По счетам 09 и 77 в части, относящейся к активам по строке баланса 1170, 1190
	Прочие внеоборотные активы, строка 1190				
Пункт 6	Отложенные налоговые активы, строка 1180	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому объект подлежит списанию либо вместе с источником его образования (по строкам первого раздела баланса, кроме строки 1180), либо непосредственно на собственные средства	Исключение ОНА и ОНО из состава активов	(Деб(Ост(09)) или Кре(Ост (77)) в части относящейся к активу подлежит либо списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль организаций	Для целей налогового администрирования осуществляются запросы: По счетам 09; 77; 84 в части, относящейся к активу по строке баланса 1180
Пункт 7	Запасы, строка 1210	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому операции хозяйствующего субъекта не облагаются НДС, поэтому суммы НДС, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению	Восстановление НДС, ранее принятого к вычету	$(\text{Деб(Ост (10; 40; 41; 45; 60; 76))} \times \text{ставку НДС} = \text{сумма по строке 080, раздел 3 налоговой декларации по НДС (восстановленного НДС)})$	Для целей налогового администрирования осуществляются запросы: По счетам 10; 40; 41; 45; 60; 76; 68 и структуре строки 080 раздела 3 налоговой декларации по НДС
Пункт 8	Прочие оборотные активы, строка 1260				

Продолжение таблицы 2.8

1	2	3	4	5	6
Пункт 9	Заемные средства, строка 1410	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому долгосрочные обязательства хозяйствующего субъекта подлежат переносу в 5 раздел баланса	Изменяется состав обязательств при исчислении СЧА, применительно к формированию конкурсной массы	Контрольные соотношения для целей налогообложения не изменяются	Для целей налогового администрирования, с целью соблюдения интересов государства осуществляются запросы по счетам 66; 67; 76 на предмет их действительности и правоспособности (исключение притворных обязательств)
	Оценочные обязательства, строка 1430				
Пункт 10	Прочие обязательства, строка 1450				
Пункт 11	Отложенные налоговые обязательства, строка 1420	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому ОНО хозяйствующего субъекта подлежат отнесению на собственные средства	Изменяется состав обязательств при исчислении СЧА, применительно к формированию конкурсной массы	(Кре(Ост(77)) подлежит списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль в сопоставлении со строкой 100 (или 101) приложения № 1 к листу 2 декларации по налогу на прибыль организаций (КНД 1151006)	Для целей налогового администрирования, с целью соблюдения интересов государства осуществляются запросы по счетам 77; 84

Источник: составлено автором по материалам [33].

Процедура практического применения алгоритма. Для выявления искажений в ходе налогового администрирования отчетности организаций банкротов, в действующие системы мониторинга, применяемые ФНС России (АИС «Налог-3») достаточно включить проверку соотношений по строкам баланса в соответствии с таблицей 2.8. Например, для строки 1420 баланса, для организации-банкрота, остаток должен быть нулевым, так как допущение непрерывности применяться не должно. Если система мониторинга выявит ненулевой остаток, то это будет указывать на наличие искажения. В этом случае организации-банкроту будет выставлено требование о представлении пояснений (информации) (с целью соблюдения интересов государства) по счетам учета 77 и 84 и, одновременно, предложено, устранить искажение путем списания имеющегося остатка на счет прибылей/убытков (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль организаций в сопоставлении со строкой 100 (или 101) приложения № 1 к листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные доходы» декларации по налогу на прибыль организаций (КНД 1151006) [33].

Кроме того, инспекторам не потребуется необходимости ручного ввода сведений, так как внесение контрольных соотношений в АИС «Налог-3» позволит в автоматическом режиме выявить искажения в представленной налогоплательщиками финансовой отчетности и провести мероприятия налогового контроля, направленные на побуждение несостоятельной организации представить уточненную налоговую/бухгалтерскую отчетность с исправлениями.

Вместе с тем, в последнее время отношение государства к искажениям бухгалтерской и налоговой отчетности быстро меняется. В качестве актуального примера следует привести пример с АО «Роснано», когда за искажение бухгалтерской отчетности, приведшее к завышению стоимости чистых активов, было возбуждено уголовное дело по ч. 3 ст. 285 УК РФ (злоупотребление полномочиями, повлекшее тяжкие последствия). Поскольку искажения в отчетности, связанные

с неправомерным применением «допущения непрерывности» носят систематический характер и, как показано ниже, сумма искажений может исчисляться сотнями миллионов и даже миллиардами рублей (в соответствии с параграфом 3.2. настоящей работы), причем допущенные искажения прямо затрагивают интересы кредиторов (в том числе государство), включение контрольных соотношений, изложенные в таблице 2.8 диссертационного исследования, в мониторинговую систему АИС «Налог-3» позволит добиться, по крайней мере, привлечения собственников и аффилированных лиц к субсидиарной ответственности непосредственно за факт искажения бухгалтерской отчетности, если это привело к ущемлению интересов кредиторов на всех стадиях процедуры банкротства.

Результатом выявления аналитическими системами ФНС России искажений, при помощи алгоритма реформации, представленного в таблице 2.8, является комплекс мероприятий, направленный на уточнение выявленных искажений, а также регулярный мониторинг хозяйствующих субъектов, имеющих наступления банкротства.

В этой связи, предлагается следующий комплекс мероприятий налоговых органов по выявленным с помощью алгоритма реформации искажениям, представленный в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Комплекс мероприятий налоговых органов, в части выявленных искажений в финансовой отчетности налогоплательщиков

Налоговые проверки	Комплекс мероприятий налоговых органов
Камеральные налоговые проверки	Информационное письмо; Автоматическое требование по выявленным искажениям в представленной финансовой отчетности; Требование о представлении пояснений; Уведомление о вызове в налоговый орган; Ознакомление с материалами на комиссии
Выездные налоговые проверки	Инициирование субсидиарной ответственности, в случае выявления неправомерных действий должностных лиц организации; Осуществление взыскания задолженности, после завершения процедуры банкротства; Возможность предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налоговой задолженности; Побуждение налогоплательщика к налоговой реконструкции

Источник: составлено автором.

Вместе с тем, в случае повторного обнаружения выявленных искажений в представленной в налоговые органы уточненной финансовой отчетности предлагается применять санкции в соответствии с ст. 15.11 «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 № 195-ФЗ. Кроме того, в случае установления неправомерных действий руководящего состава компаний, налоговые органы вправе обратиться в суд с требованием привлечь должностных лиц к субсидиарной ответственности в соответствии с пп. 2, 4 п. 2, п. 4, 6 ст. 61.11 Закона №127-ФЗ, п. 24 Постановления Пленума ВС РФ от 21.12.2017 № 53).

Проведенный анализ показал, что действующие процедуры, хотя и способствуют соблюдению баланса интересов государства и хозяйствующего субъекта, но действующая нормативная база (правила бухгалтерского и налогового учета, НК РФ, Закона № 402-ФЗ, применяемые Положением по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ) и Федеральным стандартом бухгалтерского учета (далее – ФСБУ)) не позволяют в ряде случаев получить адекватные оценки возможностей санации хозяйствующих субъектов и/или определить реальные величины активов банкрота (конкурсной массы).

По итогам второй главы работы были получены следующие выводы:

а) Действующий в настоящее время Закон № 127-ФЗ, несмотря на ряд преимуществ, имеет несколько непроработанных вопросов, нуждающихся в дальнейшем рассмотрении. Например, в Законе № 127-ФЗ, не представлен механизм предотвращения продажи и репрофилирования научных и экспериментальных комплексов неплатежеспособных организаций, а сам институт банкротства на данный момент не представляет собой стабильный и эффективный механизм, направленный на финансовое оздоровление компаний. Кроме того, важно законодательно закрепить и обобщить выводы, сделанные судебными инстанциями. Этот шаг позволит свести к минимуму количество дел о разрешении разногласий между участниками

дел о банкротстве в части налогообложения. На сегодняшний день банкротство стало макроэкономическим фактором, оказывающим существенное влияние на значительную часть экономики страны;

б) Некоторые новации, которые внесены в действующий Закон № 127-ФЗ, направлены на соблюдение интересов должника, однако в целом прокредиторская направленность российского законодательства о банкротстве и практика его применения сохраняются:

- ограниченная сфера действия Закона № 127-ФЗ;
- модель банкротства, в первую очередь защищающая интересы государства;
- рост числа мировых соглашений;
- принятие мер, направленных на повышение прозрачности реализации процедуры банкротства (деятельность АУ и СРО);
- сужение «серого» поля в сфере банкротств организаций.

в) Определены направления развития экстерриториального организационно-методического подхода в деятельности уполномоченного органа по обеспечению процедур банкротства путем трансформации МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России;

г) нормативная база применения процедур исчисления НДС по операциям организаций-банкротов содержит ряд неопределенностей, что снижает эффективность налогового администрирования этих операций;

д) проведен детальный анализ администрирования уплаты налогов организациями-банкротами уже в ходе банкротства, если несостоятельная организация, в силу необходимости, продолжает выпускать продукцию или оказывать услуги;

е) рассмотрены особенности исчисления и администрирования основных налогов (НДС и налог на прибыль организаций) при частичном сохранении операционной деятельности в ходе начавшейся процедуры банкротства;

ж) исчисление СЧА, на основе которого производится первоначальное определение величины конкурсной массы, производится с учетом значений ОНА и ОНО, что приводит к искажениям, связанным с тем, что допущение непрерывности является неприменимым с момента объявления юридического лица банкротом, а это существенно влияет на результативность налогового администрирования в процессе конкурсного производства;

и) выявлены обстоятельства, которые негативно влияют на результативность налогового администрирования в процессе банкротства хозяйствующих субъектов, и это связано с несовершенством процедур обложения НДС и налогом на прибыль организаций в процедуре банкротства несостоятельных организаций;

к) предложены рекомендации по унификации порядка исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства несостоятельных организаций, позволяющего последовательно обеспечивать интересы как самих налогоплательщиков, так и государства, в лице уполномоченного органа;

л) раскрыто влияние на налоговое администрирование неприменимости «допущения непрерывности» в процедуре банкротства несостоятельных организаций;

м) раскрыто влияние балансовых показателей отложенных налогов (ОНО и ОНА) на расчетные показатели СЧА в процедуре банкротства, состоящее в том, что показатели ОНО и ОНА (в условиях неприменимости «допущения непрерывности») – искажают показатели СЧА и, соответственно, расчетные величины конкурсной массы [30; 33];

н) предложен методический подход, включающий алгоритм проведения реформации балансовых показателей организаций-банкротов с целью исключения искажающего влияния продолжения применения «допущения непрерывности» и отложенных налогов (ОНА и ОНО) на величину СЧА и, соответственно, на величину ожидаемого показателя конкурсной массы для целей налогового администрирования.

Глава 3

Совершенствование налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов

3.1 Комплекс превентивных мероприятий налогового контроля

В соответствии с планом деятельности ФНС России на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов, одним из социально-значимых (приоритетных) направлений деятельности ФНС России является – усиление роли механизма согласительных процедур, направленных на погашение накопленной налоговой задолженности в рассрочку, сохранение бизнеса и рабочих мест [74]. Кроме того, налоговое администрирование несостоятельных организаций - банкротов требует реализации экстерриториального подхода (проведение контрольных мероприятий без привязки к инспекции по месту учета), в рамках которого функции по обеспечению процедур банкротства предложено передать в ЦК ФНС России. Иначе говоря, существует необходимость в разработке комплекса превентивных мероприятий налогового контроля по обеспечению координации действий налоговых инспекторов в процедуре банкротства, направленных на повышение качества налогового администрирования через предупреждение налоговых правонарушений и минимизации налоговых рисков.

Основным элементом инициативы превентивных мероприятий налогового контроля является цифровизация контрольно–надзорной деятельности налоговых органов, что способствует к переходу от традиционных проверок к онлайн-взаимодействию с налогоплательщиками, а также развитию налоговой медиации. Так, в целях развития практики мировых соглашений, как одного из видов согласительных процедур предлагается

следующая концепция, учитывающая интересы государства, кредиторов и должника, представленная в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Предпосылки, условия, требования и ограничения к мировым соглашениям, как одного из видов согласительных процедур

Структура	Критерии
1	2
Предпосылки для инициирования согласительных процедур	Определен перечень сделок для оспаривания в банкротстве; Акт и решение налоговой проверки, а также описан состав субсидиарной ответственности; Подготовлен проект заявления о привлечении к субсидиарной ответственности; Установлен выгодоприобретатель в цепочке контрагентов; Определены родственники КДЛ, через единый государственный реестр записей актов гражданского состояния; Установлен перечень активов должника, в том числе зарубежных; Истребованы документы в рамках камеральных и выездных налоговых проверок у должника и контрагентов
Условия	На стадии инициирования банкротства: Долг – свыше 2 млн руб.; Наличие на рассмотрении в арбитражном суде заявления о признании должника банкротом либо имеется намерение об обращении с заявителем; Погашение задолженности по налоговым платежам и страховым взносам ежемесячно, пропорционально, равными долями в течение 1 года (3–х лет при наличии ходатайства федерального органа исполнительной власти или регионального органа исполнительной власти); Согласие иных кредиторов на урегулирование задолженности мирным путем (при необходимости); Банковская гарантия, залог и (или) поручительство В процедуре банкротства: Мировое соглашение не может нарушать права кредиторов; Одобрение кредиторов (большинство кредиторов должны одобрить соглашение); Согласие залоговых кредиторов (письменное согласие залоговых кредиторов); Соответствие налоговым требованиям (налоговые обязательства должны быть соблюдены); Мировое соглашения заключается на любой стадии банкротства; Отсутствие долга по требованиям 1 и 2 очереди; Погашение задолженности по налоговым платежам и страховым взносам ежемесячно, пропорционально, равными долями в течение 1 года (3–х лет при наличии ходатайства федерального органа исполнительной власти или регионального органа исполнительной власти); Банковская гарантия, залог и (или) поручительство
Требования	До процедуры банкротства (залог): Отсутствие обременения имущества организации; Рыночная стоимость имущества организации по отчету оценщика (давность отчета не более 6 месяцев) больше суммы долга; Договор страхования движимого залога До процедуры банкротства (поручительство): Отсутствие у поручителя задолженности перед бюджетом Российской Федерации; Отсутствие у поручителя исполнительных производств; Устойчивое финансовое положение поручителя; В процедуре банкротства – аналогичны требованиям при получении отсрочки (рассрочки)

Продолжение таблицы 3.1

1	2
Ограничения	Мировые соглашения не могут изменять налоговые последствия спорных операций налогоплательщика. Иначе говоря, недопустимо снижение налоговой ставки или освобождение от уплаты налогов, предусмотренных НК РФ; Мировые соглашения не могут заключаться по делам об административных правонарушениях, поскольку положения Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации не предусматривают возможность их применения в таких случаях; Если условия соглашения противоречат нормам НК РФ, то такое соглашение может быть признано недействительным

Источник: составлено автором.

Следует отметить, что развитие процедур заключения мировых соглашений, способствуют формированию баланса интересов участников процедуры банкротства. Кроме того, основные принципы и механизмы заключения мировых соглашений в налоговых спорах доведены в письме ФНС России от 07.08.2023 № БВ-4-7/10590, данные разъяснения направлены на повышение эффективности досудебного регулирования налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В части направления развития системы реструктуризации налогового долга предлагаются следующие рекомендации, в частности:

- разработка и внедрение ряда смягчающих мер по взысканию в условиях односторонних санкций со стороны недружественных государств;
- изменение методики анализа оснований для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов и сборов, утвержденной Министерством экономического развития Российской Федерации от 14.03.2023 № 169;
- внедрение единой цифровой платформы – ЛК Должника;
- создание ЦК ФНС России по обеспечению процедур банкротства;
- совершенствование методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога, сбора, страхового взноса, пеней, штрафов, процентов;

– замена финансового оздоровления на реструктуризацию налоговой задолженности.

Как отмечалось ранее, действующие механизмы реабилитационных процедур за последние годы показывают отрицательный тренд, а также теряют свою востребованность на практике и редко завершаются восстановлением платежеспособности должника. В то время как площадка реструктуризации долга демонстрирует свою эффективность.

Так, предлагается отказаться от процедур «внешнего управления», «финансового оздоровления» и заменить их на «реструктуризацию задолженности». Иными словами, предлагается направлять в арбитражный суд не только заявление о признании должника банкротом, но и заявление о введении процедуры реструктуризации задолженности. Данная процедура направлена прежде всего на восстановление платежеспособности должника, сохранение жизненного цикла предприятия и продолжение осуществления своей деятельности в обозримом будущем.

В параграфе 1.1 диссертационного исследования описаны особенности показателей отчетности организаций в «предбанкротном» этапе, когда в процедура банкротства еще не запущена, но ряд признаков указывают на высокую вероятность наступления несостоятельности, что может быть использовано для целей налогового администрирования. Так, для целей налогового администрирования предложен методический подход, включающий алгоритм определения контрольных соотношений (по данным, уже администрируемой ФНС России отчетности) на предмет возможной несостоятельности.

Кроме того, проведено успешное тестирование методического подхода путем расчета контрольных соотношений отчетности хозяйствующих субъектов, еще не являющихся банкротами, но допустившими технический дефолт. Как результат, предлагается включить расчет контрольных соотношений на предмет возможной несостоятельности в АИС «Налог-3» с целью выявления угроз наступления банкротства организаций.

Методический подход, включающий расчет контрольных соотношений на предмет возможной несостоятельности юридических лиц, представленный в параграфе 1.1 диссертационного исследования, а также успешное тестирование процедуры выявления по отчетности хозяйствующих субъектов, еще не являющихся банкротами, но допустившими технический дефолт показывает, что процедура может быть реализована на основании данных, получаемых ФНС России в рамках администрирования финансовой отчетности. Кроме того, на этапе «предбанкротство», предлагается реализовать следующие меры по санации предбанкротной ситуации:

- 1) заключение мирового соглашения на этапе рассмотрения обоснованности заявления о несостоятельности (банкротстве), при обжаловании акта налоговой проверки, а также при соблюдении требований и условий;
- 2) отлагательные меры взыскания;
- 3) предоставление отсрочки (рассрочки) по уплате налоговых платежей или предоставление инвестиционного кредита.

В части отлагательных мер взыскания, предлагается установить перенос сроков выставления требований об уплате и мер по принудительному взысканию налоговой задолженности по аналогии с Приказом ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@ «О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции» и Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.03.2023 № 500 «О мерах по урегулированию задолженности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, в 2023 и 2024 годах» [53; 57].

Касаемо предоставления отсрочки (рассрочки) по налоговым платежам, в соответствии с приказом Министерства экономического развития Российской Федерации от 14.03.2023 № 169 «Об утверждении Методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях

установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога, сбора, страхового взноса, пеней, штрафов, процентов», уполномоченным органом используется 2 альтернативных метода анализа финансового заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства): стандартный и углубленный. В рамках данной методики уполномоченный орган делает вывод о предоставлении отсрочки (рассрочки).

В соответствии с Приказом ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1134@ «Об утверждении Порядка предоставления налоговыми органами отсрочки, рассрочки по уплате задолженности по налогам, сборам и страховым взносам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и (или) налогов, сборов, страховых взносов, срок уплаты которых не наступил, инвестиционного налогового кредита», предоставление отсрочки (рассрочки) по налоговым платежам осуществляется:

- отсрочка (единовременная уплата задолженности в конце срока) может быть предоставлена налоговым органом на срок, не превышающий 1 год;
- рассрочка (поэтапная уплата задолженности в течение периода действия) может быть предоставлена налоговым органом на срок, не превышающий 3 года [69].

Вместе с тем, в рамках стандартного метода по имеющимся у налогового органа сведениям, учитываются показатели налогового учета, учитывающие размер долга и уплаченных налоговых платежей. В рамках выездной налоговой проверки учитывается длительности проверяемого периода и пропорционально увеличивается срок налоговой отсрочки (рассрочки) по доначисленным суммам.

В рамках углубленного метода используются сведения о наличии дополнительных сведений в части значений сальдо денежных потоков. Данная методика ориентирована по большей степени на субъектов малого и среднего

предпринимательства. Так, для качественной оценки финансового состояния должника, предлагается учитывать в последовательности не только показатели налогового учета, но и показатели бухгалтерского учета. В свою очередь данные представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также представленные к ним пояснения налогоплательщика позволят существенно повысить качество анализа финансового состояния организаций с целью предоставления налоговых отсрочек (рассрочек) и развития согласительных процедур.

Для целей совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций, предлагается реализовать следующий комплекс превентивных мероприятий, направленных на развитие налоговой медиации, качественной оценки финансового состояния организаций и реализации механизма согласительных процедур:

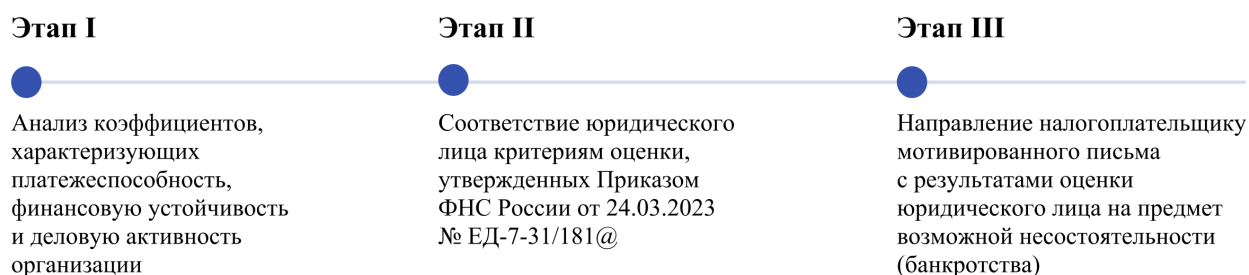
- 1) Проведение оценки финансово-хозяйственного состояния юридического лица с целью предупреждения угроз возникновения несостоятельности (банкротства) и формирования результатов оценки для дальнейшего предоставления такому юридическому лицу.

Как отмечалось ранее, в параграфе 1.1 диссертационного исследования предложен методический подход по определению возможной несостоятельности (банкротства) юридического лица, вместе с тем, для целей совершенствования налогового администрирования, предлагается проводить углубленную оценку хозяйствующих субъектов на предмет угроз несостоятельности. В настоящее время главным администратором государственных информационных систем и ресурсов, а также налоговой и бухгалтерской отчетности (финансовой) отчетности является ФНС России.

Вместе с тем, оценка финансового положения хозяйствующих субъектов оказывает влияние на принятие уполномоченными органами решений в процедуре банкротства несостоятельных организаций. Иными словами, предлагается усовершенствовать нормативно-правовые акты,

регламентирующие полномочия ФНС России с целью уменьшения количества корпоративных банкротств в Российской Федерации.

Так, для целей совершенствования налогового администрирования предлагается проводить анализ (оценку) сведений о финансово-хозяйственной деятельности юридического лица, а также иных сведений о юридическом лице, имеющихся у налогового органа, на предмет угрозы несостоятельности (банкротства), в соответствии с предложенным методическим подходом в параграфе 1.1 диссертационного исследования в несколько этапов. ФНС России будет являться инициатором направления вывода о соответствии либо несоответствии показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых деклараций (расчетов) и иных сведений о юридическом лице, имеющихся у налогового органа, критериям, содержащимся в составе методик проведения указанного анализа (оценки), представленного на рисунке 3.1.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.1 - Этапы оценки сведений о финансово-хозяйственной деятельности юридического лица, а также иных сведений о юридическом лице, имеющихся у налогового органа, на предмет угрозы несостоятельности (банкротства)

Этап 1. Так, на первом этапе проводится анализ коэффициентов, характеризующих платежеспособность, финансовую устойчивость и деловую активность организации (в рамках применения методического подхода, содержащего расчет контрольных соотношений на предмет возможной несостоятельности с целью оценки способности предприятия погашать свои

налоговые обязательства, представленного в таблице 1.4) по результатам которого, налогоплательщику присваивается ранг.

Этап 2. Несоблюдение каждого из приведенных в таблице 1.4 показателей, не обязательно свидетельствует о приближении состояния предбанкротства. В этой связи, для принятия решения о применении тех или иных мер воздействия необходимо рассматривать все полученные показатели в совокупности. Таким образом, проверяется одновременное соответствие юридического лица критериям оценки, в соответствии с Методикой проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» АИС «Налог-3», утвержденной Приказом ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@ [65].

Этап 3. В случае выявления высокой или средней вероятности наступления предбанкротного состояния (в соответствии с методическим подходом, предложенным в параграфе 1.1 диссертационного исследования), предлагается направление налогоплательщику мотивированного письма с результатами оценки юридического лица на предмет возможной несостоятельности (банкротства).

Результаты оценки предлагается отражать в выписке, сформированной на базе информационного ресурса ЛК Должника, в печатной форме в формате pdf, а также на базе «Сервиса оценки юридических лиц», с учетом утверждения Правительством Российской Федерации законопроекта № 909036-8 о внесении изменений в закон «О налоговых органах Российской Федерации», наделяющего ФНС России правом анализа (оценки) сведений о деятельности юридических лиц, а также иных данных, имеющихся в распоряжении налогового органа. В случае согласия налогоплательщика с содержащимися в выписке, результатами анализа (оценки) вправе направить заявление о корректировке таких результатов анализа (оценки), с приложением документов, подтверждающих обоснованность внесения соответствующих корректировок.

2) Предварительно обеспечительные меры, которые заключаются в следующем:

- побуждение налогоплательщика к налоговой реконструкции;
- информирование налогоплательщика о риске угрозы наступления несостоятельности (банкротства);
- возможность добровольно пересмотреть учетную политику и оптимизировать расходы;
- анализ возможности реструктуризации долга и выбора оптимального способа его урегулирования.

3) Согласительные процедуры по стимулированию и предупреждению налогоплательщиков, которые заключаются в следующем:

- проведение семинаров и вебинаров с целью информирования налогоплательщиков о возможностях снижения налоговой нагрузки, а также разбор конкретных кейсов налогоплательщиков;
- оказание методологической помощи в вопросах налогового планирования и оптимизации расходов компаний;
- комиссия в формате «профилактической беседы» с налогоплательщиком.
- заключение соглашения о реструктуризации налоговой задолженности;
- мировое соглашение в судебном порядке;

4) Предоставление инвестиционного налогового кредита в процедуре банкротства несостоятельных организаций – механизм, который представляет собой возможность в течение определенного периода времени и в определенных лимитах уменьшить налоговые платежи с условием поэтапной уплаты суммы кредита и начисленных процентов;

5) Учет влияния невозможности применения «допущения непрерывности» в процедуре банкротства, что должно обязывать

организаций-банкротов к проведению специальной реконструкции (реформации) отчетов о финансовом положении (балансов) при этом методический подход, содержащий алгоритм такой реконструкции предложен в параграфе 2.3 диссертационного исследования;

6) Формирование алгоритма учета влияния специальных правил восстановления НДС в отношении внеоборотных активов предложен в параграфе 2.3 диссертационного исследования;

7) Методический подход, содержащий алгоритм исключаящий отложенные налоги (ОНО и ОНА) из состава активов и обязательств, с целью формирования адекватных показателей финансового состояния и величин конкурсной массы должника (предложен в параграфе 2.3 диссертационного исследования). Апробация указанного выше методического подхода, содержащего алгоритм реформации произведена в параграфе 3.2 диссертационного исследования.

Таким образом, предложенный комплекс превентивных мероприятий налогового контроля, способствует усилению роли механизма согласительных процедур, погашение накопленной налоговой задолженности, развитию механизма налоговой медиации, а также формированию баланса интересов участников процедур банкротства несостоятельных организаций.

3.2 Апробация алгоритма реформации (реконструкции) структуры отчета о финансовом положении для целей налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов

Как отмечалось в параграфе 2.3 диссертационного исследования, в настоящее время существует острая необходимость в качественном администрировании отчетности, представляемой несостоятельными организациями в налоговые органы. В связи с тем, что представленная отчетность составляется с искажениями, а именно с применением «допущения непрерывности» в условиях его неприменения в процедуре банкротства

несостоятельных организаций – данные искажения влияют на величину конкурсной массы должника.

Так, магистральным направлением совершенствования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, станет внедрение методического подхода, содержащего алгоритм расчета показателей отчетности организаций-банкротов, позволяющий выявить наличие искажений, влияющих на показатели СЧА (и, соответственно, на оценку величины конкурсной массы) [33]. Алгоритм состоит из ряда контрольных соотношений, которые:

- позволяют выявить наличие ошибок в представленной налогоплательщиками финансовой отчетности;
- исключить выявленные ошибки из отчетности, то есть повысить достоверность и адекватность финансовых показателей организации-банкрота;
- по предложенному набору контрольных соотношений алгоритм успешно выявляет наличие искажений, связанных с продолжением применения «допущения непрерывности»;
- разработанный алгоритм позволяет исключить искажения показателей, влияющих на оценку финансового состояния организаций-банкротов и оценку величины конкурсной массы.

Для целей подтверждения теоретических обоснований, изложенных выше, была произведена апробация аналитических соотношений, приведенных в таблице 2.8. Для этого по материалам, размещенным в общедоступных источниках, таких как картотека арбитражных дел и Государственном информационном ресурсе бухгалтерской финансовой отчетности (далее – ГИР БО) была выполнена выборка сведений (отчетных показателей) организаций (хозяйствующих субъектов), продолжающих находиться в состоянии банкротства по состоянию на 1 апреля 2024 года. Выборка производилась исходя из критериев, представленных в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Критерии отбора объектов для построения выборки

Критерий отбора	Величина (значение)
Величина валюты баланса (до начала процедуры банкротства)	Более 400 млн руб.
Выручка – до вхождения в процедуру банкротства (или в состоянии банкротства)	Более 800 млн руб.
Стадия банкротства	Незавершенное конкурсное производство
Продолжительность процедуры банкротства на дату выборки	Более 12 месяцев
Применяемая система налогообложения	Общая система налогообложения (далее – ОСНО)

Источник: составлено автором.

Обоснование критериев отбора в отношении величины валюты баланса и размера выручки. Критерии по величине валюты баланса и выручке введены с целью отсекаания малых предприятий, отчетность которых может быть представлена в ГИР БО по упрощенной форме. Как известно, в соответствии с Законом № 402-ФЗ федеральные стандарты бухгалтерского учета независимо от вида экономической деятельности допускают применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вправе применять следующие экономические субъекты (за исключением организаций, указанных в части 5 ст. 6 Закона № 402-ФЗ:

- субъекты малого предпринимательства;
- некоммерческие организации;
- организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» от 28.09.2010 № 244-ФЗ.

Субъекты малого предпринимательства в зависимости от характера и объема учетных операций могут вести бухгалтерский учет без использования

регистров бухгалтерского учета имущества (простая форма) или с использованием таких регистров. Форма бухгалтерского учета без использования регистров бухгалтерского учета имущества (простая форма) предполагает регистрацию всех хозяйственных операций только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности.

Книга (журнал) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств у субъекта малого предпринимательства на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность. Данная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, совершающим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющим производство продукции (работ, услуг), связанное с большими затратами материальных ресурсов.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества предполагает регистрацию фактов хозяйственной деятельности в комплекте упрощенных ведомостей, предназначенных для формирования информации для управленческих целей и составления бухгалтерской отчетности. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов. Данная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, осуществляющим производство продукции (работ, услуг). (Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н, разделы 4.1 и 4.2 (в действующей редакции)) [60].

Организация, применяющая упрощенные способы, может принять решение об использовании кассового метода учета доходов и расходов. Организация, применяющая упрощенные способы, может отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль организаций отчетного периода без отражения сумм, способных

оказать влияние на величину налога на прибыль организаций последующих периодов. В бухгалтерской отчетности организация, применяющая упрощенные способы, может не раскрывать ОНА, ОНО и тому подобные объекты.

Организация, применяющая упрощенные способы, может составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме. В частности, решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств определяется необходимостью приведения в приложениях к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, отчету о целевом использовании средств наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Таким образом, для целей настоящей работы отбор объектов в выборку осуществлялся только в отношении таких хозяйствующих субъектов, которые имеют значимые материальные и денежные активы и обязаны вести полноценный бухгалтерский учет и формировать полную финансовую отчетность без каких-либо изъятий.

Обоснование критериев отбора в отношении стадии банкротства и продолжительности процедуры банкротства. Принципиальным условием отбора являлось то, что объект, включаемый в выборку, должен находиться в незавершенном банкротстве в стадии конкурсного производства. Это связано с тем, что конкурсный управляющий обязан собрать конкурсную массу исходя из правил оценки статей баланса. Как отмечалось ранее, статьи баланса (в обычных условиях) формируются исходя из правил утвержденными Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ-4/99», при этом, упомянутые правила базируются на нормах ПБУ-1/2008. Для целей настоящей работы наиболее существенное значение имеет «допущение непрерывности», которое состоит в том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и

необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, активы и обязательства будут применяться и погашаться в общеустановленном порядке. Поскольку нами рассматривается ситуация длящегося банкротства, то допущение непрерывности – заведомо неприменимо. Соответственно, если отчетность организации-банкрота составлена по обычным правилам (ПБУ-1/2008 и ПБУ-4/99), то это неизбежно станет причиной неверного определения стоимости чистых активов и, соответственно, конкурсной массы, то есть приведет к введению в заблуждение кредиторов организации банкрота.

В таблице 2.8 раскрыты аналитические соотношения, которые могут быть использованы для целей налогового администрирования в процедуре банкротства, и, как будет показано ниже, в большинстве случаев, отчетность организаций-банкротов продолжает составляться именно по правилам, относящимся к применимости «допущения непрерывности», а именно содержит неустранимые и недопустимые искажения.

Одновременно, установлен критерий отбора, относящийся к длительности процедуры банкротства. Это неразрывно связано с незавершенностью процедуры. Если длительность процедуры не превышает 12 месяцев, то организация–банкрот может не иметь отчетности, в отношении которой допущение непрерывности было нарушено. Таким образом, для целей настоящей работы отбор объектов в выборку осуществлялся только в отношении таких хозяйствующих субъектов, которые находятся в незавершенной (длящейся) процедуре банкротства, длящейся более 12 месяцев.

Обоснование критериев отбора в отношении репрезентативности получаемой выборки. В настоящее время в общедоступных базах (например: <https://kad.arbitr.ru/>) содержится информация о более чем 2,5 млн дел о банкротстве (завершенных и находящихся в процессе рассмотрения). Примерно 40% этих дел касается банкротства физических лиц и ИП. Из оставшихся – около 60% организаций-банкротов применяют ОСНО.

В большинстве случаев, в силу указанных выше действующих правил составления финансовой отчетности, организации-банкроты продолжают применять «допущение непрерывности», то есть создавать искажения в отношении классификации активов и обязательств, влияющие на размер конкурсной массы.

Для целей подтверждения репрезентативности подхода в отношении регулярности продолжения применения «допущения непрерывности», нами были исследованы показатели отчетности организаций, находящихся в банкротстве по данным картотеки арбитражных дел (kad.arbitr.ru) с применением сведений ГИР БО. Отбор объектов производился произвольным образом по делам о банкротстве различных арбитражных судов во временном интервале с 2023 г. по 2024 г., среди банкротов юридических лиц. В отбор неизбирательно включено 9 объектов (организаций-банкротов) из произвольной совокупности размером 150 единиц. Как показывают данные таблицы 3.3 по произвольной выборке – с вероятностью не ниже 99% организации банкроты продолжают применять «допущение непрерывности», то есть при формировании конкурсной массы применяется отчетность банкротов, которая с высокой вероятностью, может содержать искажения.

Таблица 3.3 – Выборка организаций (банкротов) для целей подтверждения репрезентативности подхода

Наименование банкрота	ИНН	Банкротное дело	Применение «допущения непрерывности»
1	2	3	4
ООО «Фарватер»	4401126865	A31–5170/2024	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «Луидор – Тюнинг»	5261039379	A43–2950/2024	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «Мордоввторсырье»	1328165460	A39–10265/2023	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «НПК Меркурий»	2127013205	A79–9138/2023	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства

Продолжение таблицы 3.3

1	2	3	4
МУП «Алатырское предприятие объединенных котельных и тепловых сетей»	2122000210	A79–9126/2023	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «Система добычи нефти»	7723464624)	A40–230135/24	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «Вкусный выбор»	7723909016	A40–174416/24–44–289 Б	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «Втретек»	7722388804	A40–145418/24–129—373 Б	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства
ООО «Мой процессинг»	7743333235	A62–14199/2023	Допущение непрерывности продолжает применяться в процессе банкротства

Источник: составлено автором по материалам [10; 11; 26].

Анализ полученных данных с позиций вероятностного подхода показывает следующее. Для целей оценки репрезентативности анализируемой выборки, мы применили определение вероятности наступления равновероятных событий А и В, где:

- А – событие состоящее в применении «допущения непрерывности» (то есть наличие искажения отчетности по этому основанию);
- В – событие, состоящее в отказе от применения «допущения непрерывности» (то есть искажение по этому основанию не наступает).

Начальное условие (априорная вероятность) задаем из самого жесткого допущения, согласно формуле (1)

$$P(A_i) = P(B_i) = 0,5, \quad (1)$$

где $P(A_i)$ и $P(B_i)$ априорные вероятности наступления события А или события В (соответственно).

Иными словами, в априорном допущении – события равновероятны, причем поскольку количество определений не имеет ограничения (количество объектов в базе банкротов исчисляется сотнями тысяч или даже миллионами), то уменьшение генеральной совокупности событий на одну единицу

(при каждом определении) не влияет на вероятность следующего определения. Следовательно, апостериорная вероятность события В, согласно формуле (2)

$$P(B)_{(1 \text{ до } i)} = P(B_1) \times P(B_2) \times \dots \times P(B_i), \quad (2)$$

где $P(B)_{(1 \text{ до } i)}$ – апостериорная вероятность события В на i -том шаге итерации определения вероятности наступления события В;
 $P(B_{1,2,...i})$ – априорные вероятности события В (в нашем случае $P(B_{1,2,...i}) = 0,5$).

А, соответственно по формуле (3)

$$P(A)_{(1 \text{ до } i)} = 1 - P(B)_{(1 \text{ до } i)}. \quad (3)$$

Как было указано выше, априорная (интуитивная) вероятность, того, что в каждом, произвольно отобранном элементе генеральной совокупности наступление исследуемого события (продолжение применения «допущения непрерывности») нами принята на уровне 0,5 (то есть либо событие будет выявлено, либо нет), то апостериорная вероятность (то есть установленная, при произвольном отборе) того, что события по таблице 3.4 окажутся именно событиями (В) составляет $(0,5)^9$, то есть менее 0,2%, а событиями (А) $> 99,8\%$.

Таким образом, путем прямого расчета апостериорной вероятности, доказано, что ошибочная практика, состоящая в продолжении применения «допущения непрерывности» носит характер не случайного распределения, а систематического формирования искажений (в связи с продолжением применения «допущения непрерывности»), тогда как применяемые в настоящее время методы налогового администрирования не включают в себя анализ контрольных соотношений по выявлению этого искажения.

Следует отметить, что в аудиторской практике, при формировании аудиторских заключений, обязательным является подтверждение возможности применения допущения «непрерывной деятельности» (Международный стандарт аудита – МСА-570, введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) при формировании бухгалтерской отчетности [48]. Однако, регулярный аудит организаций, находящихся в состоянии банкротства не производится,

а специальных правил составления отчетности в предбанкротном состоянии и состоянии банкротства – не существует. В этой правовой лакуне и генерируется бухгалтерская отчетность, содержащая регулярные искажения. Сопоставление априорной и апостериорной вероятности наличия искажений по причине необоснованного применения «допущения непрерывности» для случайной выборки по базе банкротств (kad.arbitr.ru) показывает, что это явление имеет не разовый (случайный), а массовый, систематический характер, в этой связи настоящая работа, содержащая алгоритм, позволяющий выявить допущенные искажения и предотвратить их негативное влияние на соблюдение баланса интересов кредиторов (включая государство) и должников – закрывает эту лакуну источников искажений.

Таким образом, безусловно доказано, что случаи искажений отчетности в связи с применением организациями-банкротами формирования отчетности с применением неприменимого «допущения непрерывности» имеют систематический характер и, в соответствии с целями настоящей работы, предложен алгоритм, пригодный для автоматизированного выявления этого типа искажений. Поэтому, исключительно для целей демонстрации работоспособности и эффективности применения предложенного алгоритма, мы приводим примеры последствий только из таких предприятий, в которых размер выявленных искажений может быть значительным. Учитывая изложенное, предложенный алгоритм является репрезентативным и охватывающим 99% (и более) организаций-банкротов, которые необоснованно продолжают применять «допущение непрерывности».

Обоснование критериев отбора в отношении даты применения алгоритма для целей налогового администрирования. В соответствии с действующим законодательством, обязательное составление отчетности (п.п. 3 и 4 п. 13 Закона № 402-ФЗ) производится лишь по итогам года. Поэтому, для целей настоящей работы, при формировании выводов о работоспособности применяемого алгоритма, производился отбор тех дел о банкротстве, которые делятся более года. Но это не исключает возможности и

адекватности ретроспективного применения алгоритма для целей последующего анализа и выявления ранее неучтенных обстоятельств при формировании конкурсной массы.

Обоснование критериев отбора в отношении применяемой системы налогообложения. Как отмечалось выше, в выборку не включались организации-банкроты по критериям величины валюты баланса и размера выручки, иными словами, были отсечены малые предприятия. Именно малые предприятия могут применять специальные режимы налогообложения, для которых несоблюдение «допущения непрерывности» не является критическим.

Однако, есть некоторое количество предприятий, не относящихся к малым, которые могут применять специальные режимы, например, единый сельскохозяйственный налог, правила налогового администрирования которого и расчет стоимости активов, для которых имеют отличия поэтому по критериям отбора в выборку включены только такие хозяйствующие субъекты, которые применяют ОСНО. Таким образом, для целей настоящей работы отбор объектов в выборку осуществлялся только в отношении таких хозяйствующих субъектов, которые применяют ОСНО.

Основные сведения АО «Шахта «Алексиевская» (далее – Объект № 1), необходимые для включения в отбор, представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Основные сведения в отношении Объекта № 1, необходимые для включения в выборку

Основные сведения	Детализация
1	2
Наименование организации	АО «Шахта «Алексиевская»
ИНН	4212000433 (Кемеровская область)
Отрасль	05.10.16 Добыча угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого, подземным способом
Организационно–правовая форма	12267 – Непубличные акционерные общества
Активы по состоянию на 31 декабря 2023 года	2 220 млн руб. (–25,3% за год)

Продолжение таблицы 3.4

1	2
Чистые активы по состоянию на 31 декабря 2023 года	–47 772 млн руб. (–752 млн руб. за год)
Чистая прибыль за 2023 год	–2,53 млн руб.
Сумма штрафов за выявленные налоговые правонарушения, неоплаченные на 01.10.2022	65 тыс. руб.
Задолженность по налогам и сборам на 01.10.2024: 1 535 млн руб., в том числе:	
Суммы пеней	557 млн руб.
Страховые взносы	Недоимка по налогу – 401 млн руб.
Налог на добавленную стоимость	265 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 265 млн руб. Штраф – 217 тыс. руб.
Налог на имущество организаций	145 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 145 млн руб. Штраф – 418 руб.
Налог на доходы физических лиц	81,6 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 61,2 млн руб. Штраф – 20,3 млн руб.
Налог на добычу полезных ископаемых	76,3 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 76,3 млн руб. Штраф – 28,2 тыс. руб.
Земельный налог	Недоимка по налогу – 6 млн руб.
Транспортный налог	Недоимка по налогу – 6 млн руб.
Налог на прибыль организаций	781 тыс. руб. из них: Недоимка по налогу – 762 тыс. руб. Штраф – 19 тыс. руб.
Неналоговые доходы, администрируемые налоговыми органами	Штраф – 252 тыс. руб.
Государственная пошлина	Недоимка по налогу – 116 тыс. руб.

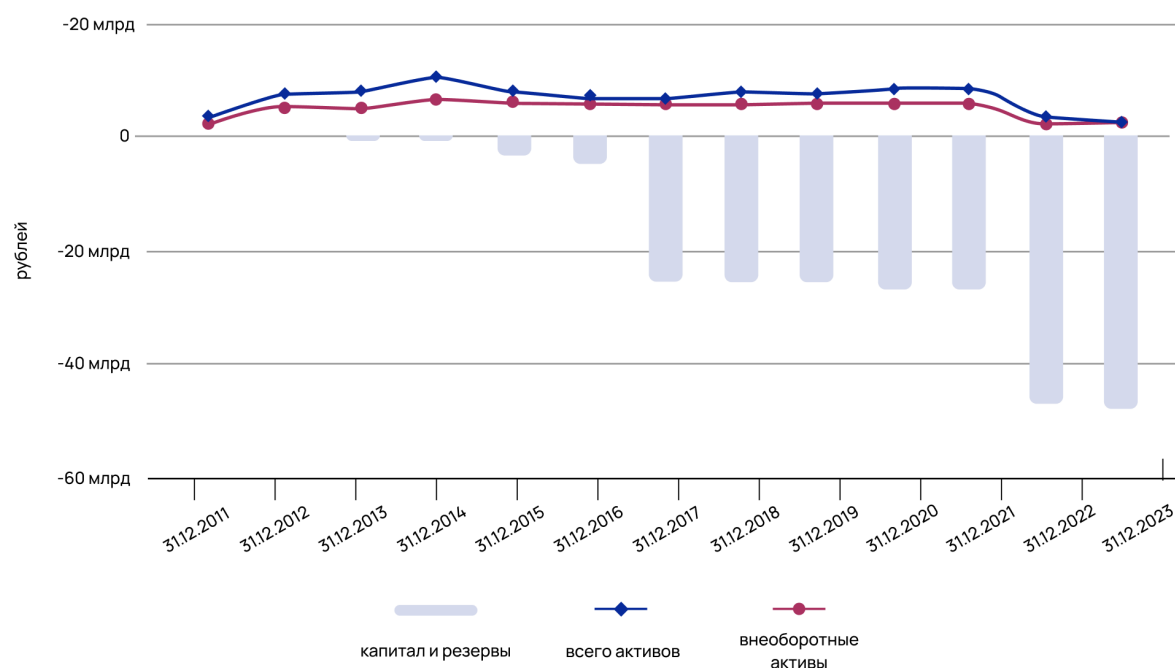
Источник: составлено автором по материалам [10; 78].

Арбитражным судом Кемеровской области вынесено решение по делу от 20.11.2017 № А27-8569/2016 (резолютивная часть объявлена 13.11.2017) об открытии процедуры конкурсного производства в отношении Объекта № 1. Определением Арбитражного суда Кемеровской области от 14.08.2023 по делу № А27-8569/2016 продлен срок конкурсного производства в отношении Объекта № 1 до 13 февраля 2024 г. Судебное разбирательство по отчету конкурсного управляющего Объекта № 1 назначено на 29 января 2024 г. Всего внесено в реестр требований кредиторов, имеющих право на участие в собрании, – 51 (пятьдесят один) кредитор.

Динамика показателей капитала, внеоборотных активов и общей величины активов представлены на рисунке 3.2. Сумма установленных требований кредиторов, предоставляющих им пропорциональное количество голосов на собрании кредиторов, определяется в порядке, установленном п. 3 ст. 12 Закона № 127-ФЗ и в соответствии с требованиями ст. 4, ст. 16 и ст. 71 Закона № 127-ФЗ на дату проведения собрания составляет – 29 257 330 112,08 руб., из которых требования конкурсных кредиторов составляет 23 887 856 197,2 руб., и требование залоговых кредиторов составляет 5 369 473 914,79 руб.

Краткий анализ баланса

Динамика показателей капитала, внеоборотных активов (итог первого раздела баланса) и общей величины активов (сальдо баланса) изображена на следующем графике:



Источник: составлено автором по материалам [10].

Рисунок 3.2 - Динамика показателей капитала Объекта № 1 за периоды с 2011 г. по 2023 г.

Обобщающая информация по Объекту № 1:

— хозяйствующий субъект находится в состоянии банкротства с 2017 года;

- учет и отчетность ведутся исходя из «допущения непрерывности», хотя это не соответствует фактическому положению дел;
- основной актив в сумме 2 182 350 тыс. руб. показан в отчетности как отложенный налоговый актив (ОНА, строка баланса 1180);
- искажения, вызванные признанием ОНА на стадии банкротства вводят в заблуждение кредиторов общества и, в первую очередь, налоговый орган, представляющий интересы государства.

Основные сведения в отношении АО «Московский комбинат хлебопродуктов» (далее – Объект № 2), представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Основные сведения в отношении Объекта № 2, необходимые для включения в выборку

Основные сведения	Детализация
1	2
Наименование организации	АО «Московский комбинат хлебопродуктов»
ИНН	7724051468 (Москва)
Отрасль	10.61.2 Производство муки из зерновых культур
Организационно–правовая форма	12267 – Непубличные акционерные общества
Активы по состоянию на 31 декабря 2024 года	38 456 млн руб. (+0,2% за год)
Чистые активы по состоянию на 31 декабря 2023 года	3 223 млн руб. (–8,7% за год)
Чистая прибыль за 2024 год	–498 108 млн руб. (–62,2% за год)
Сумма штрафов за выявленные налоговые правонарушения, неоплаченные на 01.10.2021	13 млн руб.
Среднесписочная численность работников за 2023 год	1 человек
Задолженность по налогам и сборам на 10.02.2025: 347 млн руб., в том числе:	
Суммы пеней	169 млн руб.
Страховые взносы	50,3 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 49,2 млн руб. Штраф – 1,09 млн руб.
Налог на добавленную стоимость	6,23 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 5,67 млн руб. Штраф – 556 тыс. руб.
Налог на имущество организаций	104 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 101 млн руб. Штраф – 2,77 млн руб.

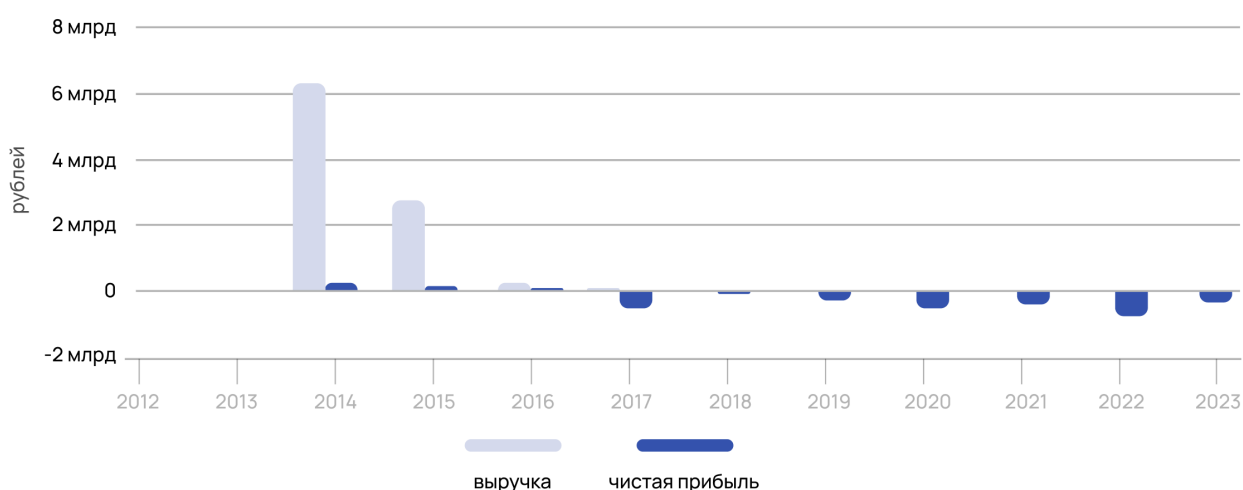
Продолжение таблицы 3.5

1	2
Налог на доходы физических лиц	5,28 млн руб. из них: Штраф – 4,11 млн руб. Недоимка по налогу – 1,17 млн руб.
Транспортный налог	234 тыс. руб. из них: Недоимка по налогу – 220 тыс. руб. Штраф – 13,4 тыс. руб.
Налог на прибыль организаций	12,2 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 11,2 млн руб. Штраф – 949 тыс. руб.
Неналоговые доходы, администрируемые налоговыми органами	Штраф – 48,7 тыс. руб.
Государственная пошлина	Недоимка по налогу – 342 тыс. руб.

Источник: составлено автором по материалам [10; 78].

Решением Арбитражного суда Московской области от 05.04.2018 по делу № А41-34824/2016 Объект № 2 признан несостоятельным (банкротом), в отношении него открыто конкурсное производство. Определением Арбитражного суда Московской области от 17.04.2019 по делу № А41-34824/2016. На рисунке 3.3 представлена динамика изменений выручки и чистой прибыли Объекта № 2 за периоды с 2021 г. по 2022 г.

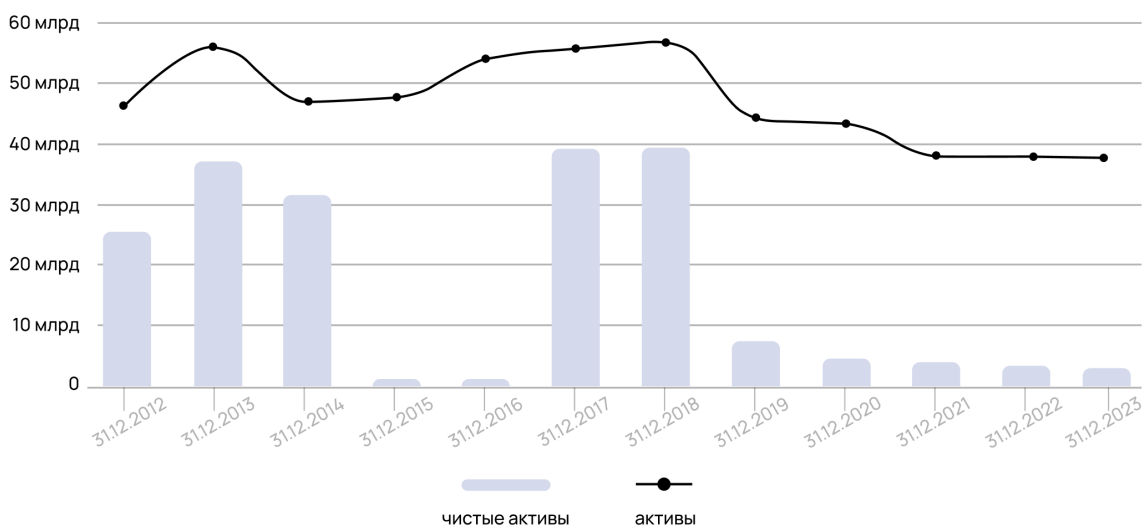
Как менялась выручка, прибыль и активы фирмы



Источник: составлено автором по материалам [10].
Рисунок 3.3 - Анализ изменения выручки Объекта № 2 за периоды с 2021 г. по 2022 г.

На рисунке 3.4 наглядно показана динамика показателей общей величины активов (накопленную за все время деятельности организации прибыль) Объекта № 2 за периоды с 2012 г. по 2022 г.

Чистые активы (собственный капитал) и общая величина активов организаций изменялась следующим образом:



Чистые активы показывают вложения учредителей, а также накопленную за все время деятельности организации прибыль, которая еще не была распределена между собственниками бизнеса

Источник: составлено автором по материалам [10].

Рисунок 3.4 - Динамика показателей капитала Объекта № 2 за периоды с 2012 г. по 2022 г.

Искажения, вызванные признанием упомянутых выше активов и обязательств на стадии банкротства, вводят в заблуждение кредиторов общества и в том числе ФНС России, представляющий интересы государства в статусе уполномоченного органа. Обобщающая информация по Объекту № 2:

- хозяйствующий субъект находится в состоянии банкротства с 2018 года;
- учет и отчетность ведутся исходя из «допущения непрерывности», применение которого не соответствует фактическому положению дел предприятия;

- в отчетности показаны отложенный налоговый актив (ОНА, строка баланса 1180) на сумму 3 134 тыс. руб.; прочие внеоборотные активы (строка баланса 1190) на сумму 2 985 609 тыс. руб.; расходы будущих периодов на сумму (строка баланса 1260) на сумму 10 537 657 тыс. руб.;
- добавочный капитал от переоценки основных средств (строка баланса 1340) на сумму 247 191 тыс. руб.;
- долгосрочные обязательства (строка баланса 1400) 2 960 950 тыс. руб.;
- НДС к вычету (строка баланса 1220) на сумму 180 639 тыс. руб., при этом сумма НДС к вычету не менялась на протяжении трех лет, то есть он безнадежен к предъявлению.

Следующий объект, включенный в выборку, является ООО «Производственно–строительная компания «Ремпуть» (далее – Объект № 3), основные сведения которого представлены в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Основные сведения в отношении Объекта № 3, необходимые для включения в выборку

Основные сведения	Детализация
1	2
Наименование организации	ООО «Производственно–строительная компания «Ремпуть»
ИНН	5047005973 (Московская область)
Отрасль	42.12 Строительство железных дорог и метро
Организационно–правовая форма	12300 – Общества с ограниченной ответственностью
Активы по состоянию на 31 декабря 2024 года	6 622 млн руб. (–94,7% за год)
Чистые активы по состоянию на 31 декабря 2023 года	–4 958 млн руб. (–323 млн руб. за год)
Чистая прибыль за 2024 год	–(15 929) млн руб. +95,1%
Среднесписочная численность работников	4 человека
Задолженность по налогам и сборам на 01.10.2023	40 тыс. руб.
Неналоговые доходы, администрируемые налоговыми органами	40 тыс. руб.

Продолжение таблицы 3.6

1	2
Уплачено налогов и сборов за 2022 год, всего 4,16 млн руб., в том числе:	
Страховые и другие взносы на обязательное пенсионное страхование, зачисляемые в Пенсионный фонд Российской Федерации	3,01 млн руб.
Страховые взносы на обязательное медицинское страхование работающего населения, зачисляемые в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования	770 тыс. руб.
Налог на добавленную стоимость	377 тыс. руб.
Государственная пошлина	0 руб.
Налог на прибыль организаций	0 руб.
Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	0 руб.
Транспортный налог	0 руб.
Налог на имущество организаций	0 руб.
Неналоговые доходы, администрируемые налоговыми органами	0 руб.

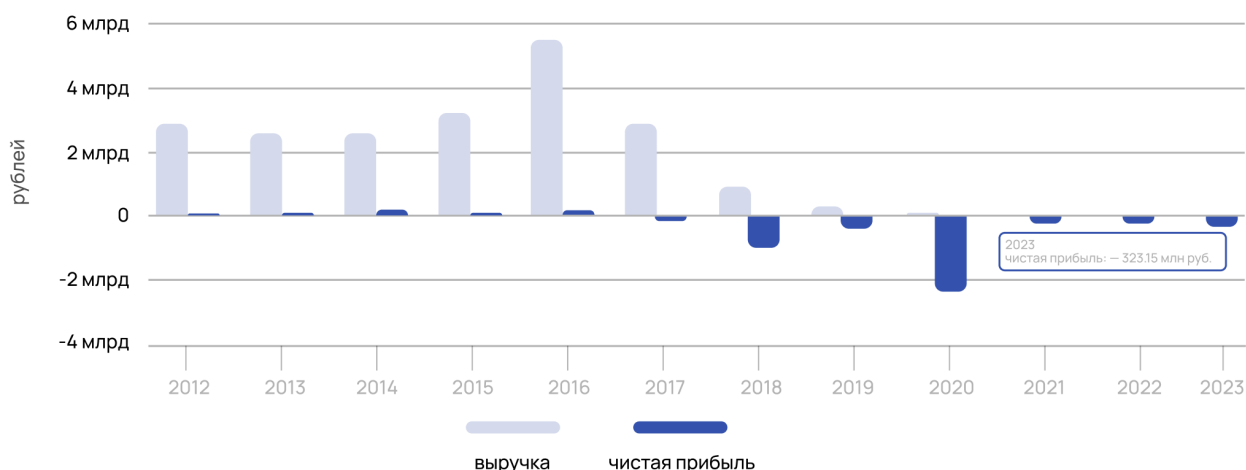
Источник: составлено автором по материалам [10; 78].

Решением Арбитражного суда Московской области от 10 сентября 2020 г. по делу № А41-87429/19 Объект № 3 признан несостоятельным (банкротом) и в отношении него открыто конкурсное производство. Определением Арбитражного суда Московской области от 29 февраля 2024 г. по делу № А41-87429/19 срок конкурного производства в отношении Объекта № 3 продлен на 6 месяцев, до 10.09.2024.

На рисунке 3.5 показана динамика изменений выручки и чистой прибыли Объекта № 3 за периоды с 2021 г. по 2022 г. Общее число голосов конкурсных кредиторов и уполномоченных органов согласно реестру требований кредиторов Объекта № 3 составляет 3 174 418 020,97 рублей, в том числе основных кредиторов:

- ОАО «РЖД» 433 699 793,20 руб. (13,662%);
- АО «Севзапгазстрой» 1 086 189 709,97 руб. (34,217%);
- ПАО «Совкомбанк» 1 173 355 114,77 (36,963%).

Как менялась выручка, прибыль и активы фирмы



Источник: составлено автором по материалам [10].

Рисунок 3.5 - Анализ изменения выручки Объекта № 3 за периоды с 2021 г. по 2022 г.

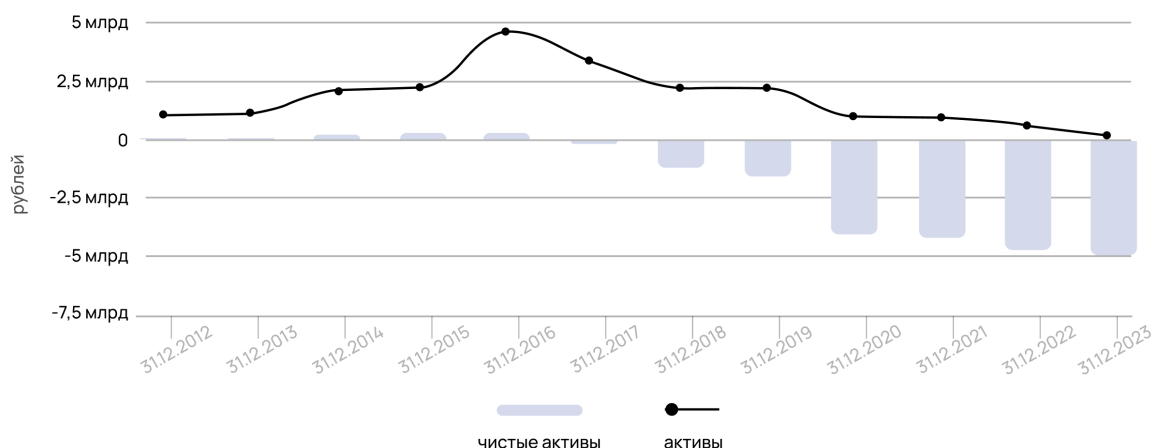
На рисунке 3.6 представлена динамика показателей общей величины активов Объекта № 3 за периоды с 2012 г. по 2022 г. Обобщающая информация по Объекту № 3:

- хозяйствующий субъект находится в состоянии банкротства с 2020 года;

- учет и отчетность ведутся исходя из частичного применения «допущения непрерывности», хотя это не соответствует фактическому положению дел, в частности в отчетности показаны «Оценочные обязательства» (строка баланса 1540) на сумму 551 879 тыс. руб., что составляет более 17% всех требований кредиторов;

- искажения, вызванные признанием упомянутых выше активов и обязательств на стадии банкротства, вводят в заблуждение кредиторов общества и в том числе ФНС России, представляющий интересы государства в статусе уполномоченного органа.

Собственный капитал (чистые активы) и общая величина капитала организации изменялась следующим образом:



Чистые активы показывают сумму, которая подлежит распределению между собственниками фирмы в случае продажи имущества и погашения всех обязательств организации

Источник: составлено автором по материалам [10].
Рисунок 3.6 - Динамика показателей капитала Объекта № 3
за периоды с 2012 г. по 2022 г.

Последним объектом, включенный в выборку является ОАО «Строительно-промышленная компания Мосэнергострой» (далее – Объект № 4), соновные сведения которого представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7 – Основные сведения в отношении Объекта № 4, необходимые для включения в выборку

Основные сведения	Детализация
1	2
Наименование организации	ОАО «Строительно–промышленная компания Мосэнергострой»
ИНН	7705008315 (Москва)
Отрасль	41.2 Строительство жилых и нежилых зданий
Организационно–правовая форма	12247 – Публичные акционерные общества
Выручка за 2023 год:	6,2 млн руб. (–40,2% за год)
Активы по состоянию на 31 декабря 2023 года	305 тыс. руб. (–99,3% за год)
Чистые активы по состоянию на 31 декабря 2023 года	–1 564 млн руб. (–87,2 млн руб. за год)
Чистая прибыль за 2023 год	–87,2 млн руб. (–1 023 млн руб. за год)
Среднесписочная численность работников	1 человек

Продолжение таблицы 3.7

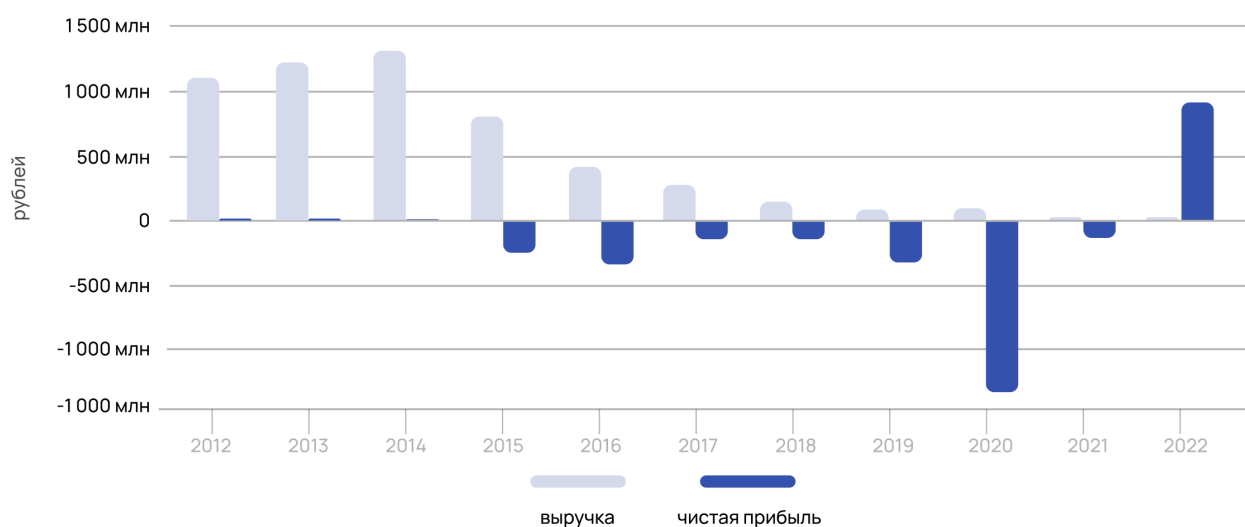
1	2
Штрафы за налоговые правонарушения, неоплаченные на 01.10.2022	14,9 тыс. руб.
Задолженность по налогам и сборам на 01.10.2024: 2 042 млн руб., в том числе:	
Суммы пеней	993 млн руб.
Страховые взносы	26,8 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 26,7 млн руб. Штраф – 117 тыс. руб.
Земельный налог	159 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 159 млн руб. Штраф – 81,8 тыс. руб.
Налог на добавленную стоимость	371 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 370 млн руб. Штраф – 175 тыс. руб.
Налог на прибыль организаций	46,2 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 46,1 млн руб. Штраф – 58 тыс. руб.
Транспортный налог	17,5 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 17,5 млн руб. Штраф – 8,67 тыс. руб.
Налог на имущество организаций	415 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 414 млн руб. Штраф – 970 тыс. руб.
Задолженность и перерасчеты по отмененным налогам и сборам и иным обязательным платежам (кроме ЕСН, страховых взносов)	4,42 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 4,42 млн руб. Штраф – 250 руб.
Налог на доходы физических лиц	4,42 млн руб. из них: Штраф – 4,08 млн руб. Недоимка по налогу – 345 тыс. руб.
Торговый сбор	Недоимка по налогу – 1,68 млн руб.
Налог на добычу полезных ископаемых	1,45 млн руб. из них: Недоимка по налогу – 1,44 млн руб. Штраф – 5,35 тыс. руб.
Неналоговые доходы, администрируемые налоговыми органами	Штраф – 383 тыс. руб.
Государственная пошлина	Недоимка по налогу – 139 тыс. руб.
Водный налог	4,05 тыс. руб. из них: Недоимка по налогу – 4,02 тыс. руб. Штраф – 34 руб.

Источник: составлено автором по материалам [10; 78].

Решением Арбитражного суда города Москвы от 23.11.2018 по делу № А40-38421/13-4(185)-89 «Б» в отношении Объекта № 4 введена процедура конкурсного производства. На рисунке 3.7 показано, как изменились за последние годы ключевые результаты деятельности Объекта №4, в частности

динамика изменений выручки и чистой прибыли за периоды с 2021 г. по 2022 г. Общий объем требований кредиторов Объекта № 4 составляет 2 648 млн руб., из которых 2 042 млн руб. – требования налогового органа, из которых 790 083 тыс. руб. осталось невзысканным в силу недостаточности активов организации-банкрота (конкурсное производство завершено).

Как менялась выручка, прибыль и активы фирмы



Источник: составлено автором по материалам [10].

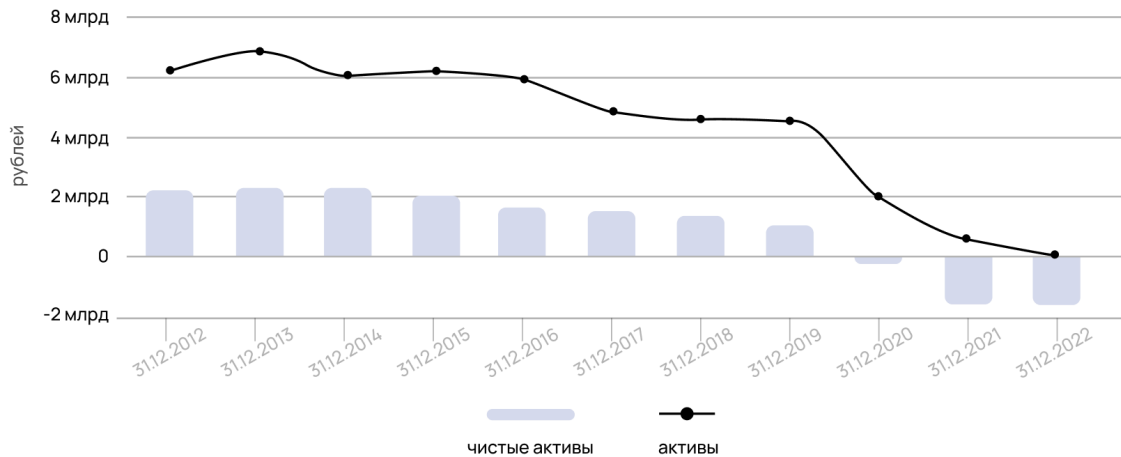
Рисунок 3.7 - Анализ изменения выручки Объекта № 4 за периоды с 2021 г. по 2022 г.

На рисунке 3.8 представлена динамика показателей общей величины активов Объекта № 4 за периоды с 2012 г. по 2022 г. Обобщающая информация по Объекту № 4:

- хозяйствующий субъект находится в состоянии банкротства с 2018 года;
- учет и отчетность ведутся исходя из невозможности применения «допущения непрерывности», что соответствует фактическому положению дел;

– отсутствие искажений в признании активов и обязательств на стадии банкротства позволило добиться высокого уровня взыскания налоговой задолженности – более 61%.

Собственный капитал (чистые активы) и общая величина капитала организации изменялась следующим образом:



Чистые активы показывают вложения учредителей, а также накопленную за все время деятельности организации прибыль, которая еще не была распределена между собственниками бизнеса

Источник: составлено автором по материалам [10].
Рисунок 3.8 - Динамика показателей капитала Объекта № 4
за периоды с 2012 г. по 2022 г.

Анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе банкротства, по объектам, включенным в выборку для целей совершенствования налогового администрирования в процессе банкротства. Рассматривая источники искажений, влияющих на показатели СЧА, применяемые при формировании конкурсной массы в процедуре банкротства, ранее, в главе 2 настоящего исследования отмечали, что в действующих положениях (стандартах) по ведению бухгалтерского учета имеется существенная неопределенность. С одной стороны, в ПБУ-1/2008 указывается, что бухгалтерский учет ведется исходя из применимости «допущения непрерывности» деятельности, а с другой стороны, для целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности не существует нормативов (правил) формирования отчетности, администрирование в рамках которых позволило

бы контрольным и надзорным органам обеспечивать соблюдение баланса интересов кредиторов, в отношении причитающихся им выплат от реализации конкурсной массы. Анализ результатов по сделанной нами выборке – подтверждает это утверждение.

Рассмотрим показатели по Объекту выборки № 1. Основной актив организации-банкрота отражен в балансе (строка баланса 1180) – это отложенные налоговые активы на сумму 2 182 350 тыс. руб. Однако, общество уже больше 5 лет находится в состоянии банкротства, то есть допущение непрерывности – не работает, поскольку конкурсная процедура банкротства допускает только один исход: ликвидацию общества. ПБУ-18/02 «Налог на прибыль организаций» не установлено механизма списания ОНА, есть лишь рекомендации, которые можно использовать в данной ситуации. При этом есть специальная норма – абз. 7 п. 4 ПБУ-18/02 «Налог на прибыль организаций», которая предписывает произвести перевод временных разниц, приводящих к образованию ОНА в постоянные разницы (в данном случае – в убытки), поскольку по истечении определенного времени, согласно НК РФ, перенесенный убыток не может быть принят в целях налогообложения в текущем и последующих отчетных периодах.

Аналогично, в силу абз. 1 п. 7 ПБУ-18/02 «Налог на прибыль организаций» под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) платежей по налогу на прибыль организаций в отчетном периоде. Под действие данной нормы подпадает убыток, который повлиял на финансовый результат текущего периода, но не будет принят в целях налогообложения ни в этом, ни в следующих периодах. Именно это и происходит в процедуре банкротства.

Применяемые в настоящее время контрольные соотношения в АИС «Налог-3» не имеют дифференцированного подхода в отношении предприятий, продолжающих свою деятельность непрерывно и таких, которые находятся в процессе ликвидации. Именно поэтому, мы и предлагаем

выполнение действий в соответствии с алгоритмом, в данном случае в соответствии с п.п. 6 и 11 таблицы 2.8, то есть в соответствии с алгоритмом ОНА и ОНО подлежат отнесению на прибыли убытки, и, соответственно, активы банкрота почти полностью обнуляются.

Рассмотрим показатели по Объекту выборки № 2. Как следует из отчетности общества, в нее включен:

- ОНА (строка баланса 1180) на сумму 3 134 тыс. руб.;
- прочие внеоборотные активы (строка баланса 1190) на сумму 2 985 609 тыс. руб.;
- расходы будущих периодов на сумму (строка баланса 1260) на сумму 10 537 657 тыс. руб.;
- добавочный капитал от переоценки основных средств (строка баланса 1340) на сумму 247 191 тыс. руб.;
- долгосрочные обязательства (строка баланса 1400) 2 960 950 тыс. руб.;
- НДС к вычету (строка баланса 1220) на сумму 180 639 тыс. руб.

При этом сумма НДС к вычету не менялась на протяжении трех лет, то есть он безнадежен к предъявлению. Иными словами, активы общества для целей формирования конкурсной массы завышены на 13 707 400 тыс. руб., одновременно, обязательства общества «размыты» на неподтверждаемый теперь добавочный капитал от переоценки и долгосрочные обязательства. В совокупности, это снижает долю ожидаемого покрытия задолженности кредиторам более чем на 35%. Именно поэтому, мы и предлагаем выполнение действий в соответствии с алгоритмом, в данном случае в соответствии с п.п. 6,7 8, 11 таблицы 2.8. Как уже было отмечено ранее, налоговые органы, как администраторы бухгалтерской (финансовой) отчетности, имеют возможность выявлять и требовать исправления показателей, влияющих на величину СЧА, из которых формируется конкурсная масса.

Рассмотрим показатели по Объекту выборки № 3. Как следует из отчетности общества, допущение непрерывности частично применено и

включены «Оценочные обязательства» (строка баланса 1540) на сумму 551 879 тыс. руб., что «размывает» требования кредиторов более, чем на 17%, при том, что покрытие требований кредиторов составляет около 2,5%. Именно поэтому, мы и предлагаем выполнение действий в соответствии с предложенным алгоритмом, в данном случае в соответствии с п. 10 таблицы 2.8.

Наконец, рассмотрим показатели по Объекту выборки № 4. Как следует из отчетности общества, допущение непрерывности – не применялось, все активы и обязательства посчитаны корректно, что позволило обеспечить покрытие требований кредиторов более, чем на 60%. Обобщенные результаты анализа, применительно к произведенной выборке приведены в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Сводная таблица результатов анализа показателей выборки на предмет искажения показателей СЧА, влияющих на оценку формирования конкурсной массы организации банкрота

Объект выборки	Соблюдение требований по допущению непрерывности	Источник искажений	Выявление искажений при налоговом администрировании
Объект № 1	Не соблюдается	Включение в состав активов отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств	Применение алгоритма по п.п. п.п. 6; 7; 8; 11 таблицы 2.8
Объект № 2	Не соблюдается	Включение в состав активов отложенных налоговых обязательств, прочих внеоборотных активов, расходов будущих периодов, НДС к вычету; Завышение добавочного капитала на сумму переоценки ОС, учет долгосрочных обязательств	Применение алгоритма по п.п. п.п. 6; 7; 8; 11 таблицы 2.8
Объект № 3	Не соблюдается	В состав обязательств включены «Оценочные обязательства»	Применение алгоритма по п. 10 таблицы 2.8
Объект № 4	Соблюдается	Искажения СЧА не выявлены	Искажения не выявлены

Источник: составлено автором.

Таким образом, результаты апробации методического подхода, содержащего алгоритм на реальных объектах–банкротах показали:

1) случаи искажения финансовой отчетности за счет продолжения применения «допущения непрерывности» – систематически встречаются в практике налогового администрирования;

2) большинство организаций-банкротов продолжают учитывать отложенные налоги (ОНА и ОНО) в финансовой отчетности, выпускаемой в ходе банкротства, что приводит к искажениям в определении стоимости конкурсной массы;

3) предложенный алгоритм позволяет по контрольным соотношениям для строк бухгалтерского баланса, выпущенного в процедуре банкротства, не только выявить наличие искажения величины конкурсной массы, но и установить причину этого искажения;

4) конечной целью внедрения алгоритма в технические процессы налогового администрирования является соблюдение положений НК РФ, а также ПБУ И ФСБУ;

5) в рамках апробации методического подхода, включающего алгоритм реформации произведено тестирование на выборке из массива действующих предприятий-банкротов и доказано, что:

– одним из распространенных источников возникновения искажений при определении финансового состояния организаций банкротов является то, что учет и отчетность этих предприятий ведется исходя из продолжения применения допущения непрерывной деятельности в смысле, предусмотренном ПБУ-1/2008, тогда как для организаций-банкротов это недопустимо и показано, что это обстоятельство недостаточно администрируется ФНС России;

– в силу указанного выше, в состав показателей, учитываемых в определении стоимости чистых активов (СЧА), продолжают учитываться отложенные налоги (ОНА и ОНО), что искажает величину СЧА чаще всего

сторону завышения, что не только вводит кредиторов в заблуждение, но и нарушает баланс интересов коммерческих кредиторов и государства;

– предложенный алгоритм реформации может быть встроен в уже применяемые в ФНС России системы автоматизированного контроля.

3.3 Рекомендации по развитию цифровых решений налогового администрирования несостоятельных организаций – банкротов

В рамках развития цифровизации, как одного из ключевых инструментов в налоговом администрировании несостоятельных организаций-банкротов, а также суммируя аспекты, рассмотренные в настоящей работе, с учетом их значимости, можно выделить следующее. В контексте автоматизации взаимодействия ключевых участников процедуры банкротства, предложено разработать единую цифровую платформу, с условием применения блокчейн технологий на базе ФНС России – ЛК Должника. Для реализации единой цифровой платформы, потребуется многоэтапный комплекс действий, одним из которых является создание паспорта проекта – «Создание информационного ресурса – Личного кабинета должника», представленного в таблице 3.9.

Таблица 3.9 – Паспорт Проекта «Создание информационного ресурса – Личного кабинета должника»

Основные положения	Содержание
1	2
Наименование проекта	Создание единой цифровой платформы – Личного кабинета должника
Краткое наименование проекта	ЛК Должника
Директор проекта	Курирующий заместитель руководителя ФНС России
Руководитель проекта	Назначается директором проекта
Координатор проекта	Назначается руководителем проекта
Секретарь проекта	Назначается координатором проекта

Продолжение таблицы 3.9

1	2
Предполагаемые участники проекта	Управление налогообложения юридических лиц; Контрольное управление; Правовое управление; Управление по обеспечению процедур банкротства; Управление налогового мониторинга; Управление модернизации налоговых органов; Управление информационных технологий; Управление электронного документооборота; МИ ФНС России по управлению долгом; Исполнитель государственного контракта
Основания для инициации проекта	Совершенствование администрирования процедур банкротства несостоятельных организаций; Реализация принципов манифеста ФНС России; Формирование баланса интересов ключевых участников процедуры банкротства
Цель (цели) проекта	Совершенствование взаимодействия ключевых участников процедуры банкротства
Задачи проекта	Разработка ЛК Должника, позволяющего автоматически: получать информацию о текущих активах и обязательствах должника; выявлять рискованные сценарии и выставлять метрики, требующие проведения мероприятий налогового контроля предоставлять сведения по запросам АУ, Министерства внутренних дел Российской Федерации, банков, кредиторов и судов; предоставлять сводную аналитическую информацию по обеспечению процедур банкротства в Российской Федерации
Результат (результаты) проекта	Внедрение электронного документооборота между участниками процедур банкротства; Заключение межведомственных соглашений об информационном взаимодействии; Внесение изменений в нормативные и ненормативные акты; Контроль за соблюдением налогоплательщиков положений НК РФ, а также положений Закона № 127-ФЗ; Формирование баланса интересов участников процедуры банкротства несостоятельных организаций; Прозрачность процедур банкротства несостоятельных организаций
Критерии успеха проекта	Цифровизация института банкротства; Чистота данных в процедуре банкротства несостоятельных организаций; Снижение административной нагрузки
Предполагаемый период реализации проекта	2026 – 2028 годы
Риски реализации проекта	Сложная технологическая специфика отрасли; Отсутствие финансирования; Низкая мотивация налогоплательщиков
Влияние результата проекта	Чистота данных и прозрачность института банкротства; Соблюдение положений НК РФ и Закона № 127-ФЗ; Сокращение издержек на проведение процедур банкротства; Рост объема поступлений в бюджет

Продолжение таблицы 3.9

1	2
Взаимосвязь с другими ресурсами и программами	РАУ; АИС «Налог –3»; Прикладная подсистема «Контроль НДС»; ЕФРСБ; ГИР БО; Судебный департамент при Верховном суде Российской Федерации

Источник: составлено автором.

ЛК Должника следует внедрить в несколько основных этапов:

Этап 1. Заключение информационных соглашений между ФНС России и ЦБ РФ, ЕФРСБ, Министерства внутренних дел Российской Федерации, КС РФ, Арбитражными судами Российской Федерации – о представлении информации о текущем положении должников, а также наличии задолженности перед кредиторами и судебных исков посредством «Системы межведомственного информационного взаимодействия».

Этап 2. Организация и проведение работ по обоснованию и определению из бюджета 2026–2028 годы источников финансирования работ по развитию (модернизации) целевой ИТ-инфраструктуры ФНС России, необходимой для обеспечения функционирования информационного ресурса.

Этап 3. Включение работ по разработке информационного ресурса в государственный контракт на развитие ФНС России в 2026 году после утверждения заявки на методическом совете ФНС России при наличии финансирования.

Этап 4. Проектное решение на ИТ-инфраструктуру и разработка необходимой документации.

Этап 5. Пилотный проект – ЛК Должника.

Этап 6. Подготовка итогового отчета о завершении проекта.

Анализ уязвимостей действующего взаимодействия ключевых участников процедуры банкротства, позволил выделить позитивные последствия от внедрения ЛК Должника:

- для ФНС России – возможность сквозного мониторинга текущего положения дел должников в режиме реального времени, снижение трудозатрат на осуществление налогового администрирования, сокращение затяжных процедур банкротства в целом, единая аналитическая база, а также возможность расчета эффективности процедур банкротства;
- для кредиторов – возможность получения информации о текущем положении дел должника, наличии активов и открытых судебных делах;
- для должника – возможность контроля суммы задолженности в процедуре банкротства перед кредиторами, осведомление о текущем состоянии и открытых судебных делах;
- для АУ – слияние сведений, содержащихся в РАУ и ЛК Должника, а также автоматическое взаимодействие запросов АУ с ФНС России;
- для судов – внедрение унифицированных машиночитаемых и одинаково потребляемых форм документов, а также возможность при завершении дела о банкротстве получить справку: сколько требований включено в реестр требований кредиторов, сумма погашенной задолженности и в какой очереди. Получение судами 29 видов сведений, сформированных выпиской СКУАД;
- для банков – получение информации об активах и обязательствах должника, кредиторах, судебных делах и так далее;
- для Министерства внутренних дел Российской Федерации – немаловажным направлением работы уполномоченного органа является взаимодействие с правоохранительными органами, направленное на обеспечение неотвратимости наказания за совершение преступлений в сфере банкротства. Так, правоохранительным органам (при соблюдении положений ст. 102 НК РФ) будет предоставлен доступ к сведениям, содержащимся в ЕГРЮЛ, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей с целью возбуждения уголовных дела в рамках дел о банкротстве (ст. 159 НК РФ, ст. 196 УК РФ, ст. 199.2 УК РФ, ст. 199 УК РФ)

[85]. Кроме того, совершенствование совместной работы по выявлению фактов перевода бизнеса и направления заявлений в арбитражный суд в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ, а также по выявлению конечных бенефициаров. Получение Министерством внутренних дел Российской Федерации 29 видов сведений, сформированных выпиской СКУАД.

Касается представления доступа к сведениям, размещенным в ЛК Должника. Для обеспечения эффективного взаимодействия между ключевыми участниками процедур банкротства, предлагается обеспечить прозрачность предоставления запрашиваемых сведений с учетом соблюдения положений ст. 102 НК РФ (при необходимости внести изменения в статью 102 НК РФ с целью обеспечения условий по хранению, приему и передачи запрашиваемых документов). На рисунке 3.9 представлен перечень доступных сведений в ЛК Должника.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.9 - Перечень доступных сведений в ЛК Должника

Так, предлагается обеспечить дифференцированный уровень доступа на предоставление сведений о должнике (принадлежащем ему имуществе,

имущественных правах, об обязательствах должника и так далее) в «рабочем кабинете должника», различным категориям пользователей, исходя из характера их участия в процедуре банкротства несостоятельных организаций. При отсутствии необходимой информации о текущем финансовом положении должника в режиме реального времени, возможно представление сведений по запросной системе (с учетом соблюдения положений ст. 102 НК РФ и Закона № 127-ФЗ).

Еще одним предложением в части использования цифровизации, как одного из ключевых инструментов налогового администрирования является взаимодействие операторов электронного документооборота (далее – ЭДО) с ключевыми участниками процедуры банкротства в ЛК Должника. На рисунке 3.10 наглядно показано взаимодействие оператора ЭДО с ключевыми участниками процедуры банкротства.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.10 - Взаимодействие оператора ЭДО с участниками процедуры банкротства

Оператор ЭДО в рамках интеграции в ЛК Должника является ответственным звеном по приему, хранению и отправке данных, полученных от ключевых участников процедуры банкротства несостоятельных

организаций. С точки зрения экономии бюджетных ассигнований, а также качественного обеспечения технической возможности хранения и обмена данными, предлагается утвердить кандидатуры негосударственных операторов ЭДО путем конкурсного отбора и возложить обязанность по обмену хранению и представлению запрашиваемых в ЛК Должника сведений.

Вместе с тем, предлагается присваивать статус «доверенного оператора ЭДО» по аналогии с утратившим силу Приказом ФНС России от 20.04.2012 № ММВ-7-6/253@ «Об утверждении Временного положения о Сети доверенных операторов электронного документооборота и Временного положения о порядке присоединения к Сети доверенных операторов электронного документооборота». Так, для того чтобы предоставлять услуги ЭДО, оператор должен иметь статус «доверенного». Для этого предлагается провести конкурсный отбор операторов ЭДО, ориентируясь на рейтинг, отраженный на сайте ФНС России, на вкладке «Перечень операторов электронного документооборота».

К основным функциям оператора ЭДО в рамках ЛК Должника следует отнести следующее:

Во-первых, оператор ЭДО обеспечивает достоверность представленных документов, наличие подписей уполномоченных лиц, корректного формата документа, отсутствии повреждений и технических дефектов в электронных документах.

Во-вторых, оператор ЭДО осуществляет функции по хранению и высокому уровню защиты электронных документов от несанкционированного доступа, а также обеспечивает двухфакторную аутентификацию при передаче данных.

В-третьих, оператор ЭДО обеспечивает передачу документов с помощью квалифицированной электронной подписи, а вся информация хранится на разных серверах.

Таким образом, предложенные рекомендации обеспечивают эффективное взаимодействие всех участников процедуры банкротства,

а также способствуют формированию баланса интересов участников процедуры банкротства несостоятельных организаций. Кроме того, следует отметить, что разработка концепции единой цифровой платформы ЛК Должника, отвечает целям программы «Цифровая экономика», утвержденной президентом Российской Федерации В.В. Путиным: «создание экосистемы цифровой экономики Российской Федерации, в которой данные в цифровой форме являются ключевым фактором производства во всех сферах социально-экономической деятельности и в которой обеспечено эффективное взаимодействие, включая трансграничное, бизнеса, научно-образовательного сообщества, государства и граждан» [79].

Кроме того, ЛК Должника отвечает целям нового национального проекта «Экономика данных», утвержденной президентом Российской Федерации В.В. Путиным: «В современных условиях повышение эффективности всех сфер производительности труда неразрывно связано с цифровизацией, с использованием технологий искусственного интеллекта. Такие решения дают возможность создавать цифровые платформы, которые позволяют оптимально выстроить взаимодействие граждан, бизнеса и государства между собой».

Касаясь трансформации МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России. Внедрение данной инициативы даст возможность ФНС России выполнять сразу несколько задач. Во-первых, оказывать методологическое и методическое содействие налогоплательщикам в «предбанкротном» состоянии и уже в ситуации начавшегося банкротства. Во-вторых, снижение излишней нагрузки на инспекторов, путем передачи всех полномочий МИ ФНС России по управлению долгом и УФНС России по субъектам Российской Федерации по обеспечению процедур банкротства в ЦК ФНС России. В-третьих, повышение качества налогового администрирования процедур банкротства, а также повышение квалификации инспекторского состава по вопросам обеспечения процедур банкротства.

Процесс трансформации МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России, а также передачи полномочий по обеспечению процедур банкротства со всех УФНС России по субъектам Российской Федерации, это сложный и многоэтапный процесс, требующий тщательного и концептуального планирования. Так, для целей настоящего исследования предлагается проект плана контрольных событий, необходимого для реализации проекта по созданию ЦК ФНС России, представленного в таблице 3.10. Кроме того, после исполнения и внесения корректировок в план контрольных событий, необходимо обеспечить «пилотирование» проекта для целей проверки эффективности созданных структурных подразделений по обеспечению процедур банкротства, оценить недостатки и эффект от реализации.

Таблица 3.10 – План контрольных событий проекта «Трансформация МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России»

Наименование задачи/контрольного события	Вид документа (форма реализации)	Ответственные исполнители	Предполагаемый срок реализации
1	2	3	4
Создание концепции ЦК ФНС России с формулировкой основных положений, целей и задач	Приложение к Распоряжению об утверждении проекта по трансформации МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России	Управление по обеспечению процедур банкротства	2026 год
Издание приказа ФНС России «О создании Центра компетенций ФНС России по обеспечению процедур банкротства»	Приказ ФНС России «О создании Центра компетенций ФНС России по обеспечению процедур банкротства»	Управление по обеспечению процедур банкротства; Правовое Управление	2026 год
Издание Постановления Правительства РФ «О проведении эксперимента по трансформации МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России»	Постановление Правительства РФ «О проведении эксперимента по трансформации МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России»	Управление по обеспечению процедур банкротства; Правовое Управление	2026 – 2028 годы
Повышение квалификации инспекторского состава для отбора в штат, созданных структурных подразделений ЦК ФНС России	Заявка в Академию лидерства и администрирования бизнес-процессов ФНС России на обучение сотрудников	Управление по обеспечению процедур банкротства; Управление Кадров	2026 год

Продолжение таблицы 3.10

1	2	3	4
Организация и проведение работ по обоснованию и определению из бюджета 2026–2028 годов источников финансирования работ по развитию (модернизации) целевой инфраструктуры, необходимой для обеспечения функционирования ЦК ФНС России	Заявка на выделение бюджетных ассигнований на закупку оборудования	Управление по обеспечению процедур банкротства; Финансовое Управление; Правовое Управление	2026 год
Техническое переоснащение, модернизация информационных систем, разработка новых алгоритмов работы и внедрение современных цифровых решений	Техническое задание на проведение проектных работ по развитию ИТ-инфраструктуры	Управление по обеспечению процедур банкротства; Управление модернизации налоговых органов; Финансовое Управление	2026 год

Источник: составлено автором.

Создание ЦК ФНС России направлено на повышение качества налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, развитию института банкротства в Российской Федерации, повышения квалификации инспекторского состава, стандартизации подходов к решению, возложенных на ФНС России задач, что в конечном итоге будет способствовать снижению временных и финансовых издержек при проведении процедур банкротства, дополнительным поступлениям в бюджет Российской Федерации и развитию экстерриториального подхода.

По итогам третьей главы работы были получены следующие выводы:

1) Сформирован комплекс превентивных мероприятий, связанных с действиями налоговых органов в процедуре банкротства несостоятельных организаций, ориентированный на причины банкротства с точки зрения налоговой составляющей, включающего:

— ежемесячный мониторинг финансового состояния должника;

- меры стимулирования и предупреждения налогоплательщиков;

- предварительно обеспечительные меры;
- побуждение к налоговой реконструкции;
- поддержка малого и среднего бизнеса.

2) Произведен анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе банкротства, по объектам, включенным в выборку для целей совершенствования налогового администрирования в процессе банкротства:

- отбор объектов в выборку осуществлялся только в отношении таких хозяйствующих субъектов, которые имеют значимые материальные и денежные активы и обязаны вести полноценный бухгалтерский учет и формировать полную финансовую отчетность без каких-либо изъятий;

- отбор объектов в выборку осуществлялся только в отношении таких хозяйствующих субъектов, которые находятся в процедуре банкротства, длящейся более 12 месяцев, а также применяющих ОСНО.

3) Подтверждена безусловная репрезентативность анализируемой выборки с позиции вероятностного подхода, которая заключается в следующем:

- в рамках исследования доказано, что путем прямого расчета апостериорной вероятности, ошибочная практика, состоящая в продолжении применения «допущения непрерывности» носит систематический характер. В то время, как применяемые в настоящее время методы налогового администрирования не включают в себя анализ контрольных соотношений по выявлению анализируемых искажений;

- предложенный алгоритм является репрезентативным и охватывает 99% (и более) организаций-банкротов, которые необоснованно продолжают применять «допущение непрерывности».

4) Доказано, что случаи искажений финансовой и бухгалтерской отчетности за счет продолжения применения «допущения непрерывности», систематически встречаются в практике налогового администрирования.

5) Подтверждено, что большинство организаций-банкротов продолжают учитывать отложенные налоги в финансовой отчетности, выпускаемой в ходе банкротства, что приводит к искажениям в определении стоимости конкурсной массы должника.

6) Подтверждено, что разработанный методический подход, включающий алгоритм реформации, позволяет по контрольным соотношениям для строк бухгалтерского баланса, выпущенного в процедуре банкротства, не только выявить наличие искажения величины конкурсной массы, но и установить причину этого искажения.

7) Предложены рекомендации по совершенствованию нормативно-правового регулирования налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов.

8) Результаты апробации методики по выявлению источников ошибок и/или искажений в налоговой и бухгалтерской отчетности несостоятельных организаций на основе формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования подтвердили, что применяемые в настоящее время контрольные соотношения в АИС «Налог-3» не имеют дифференцированного подхода в отношении предприятий, продолжающих свою деятельность непрерывно и таких, которые находятся в процессе ликвидации.

Заключение

Представленное исследование имеет своей целью – совершенствование и развитие существующих теоретических и практических методов налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, направленных на формирование баланса интересов государства, кредиторов и несостоятельных организаций, соблюдение налогового законодательства и укрепления экономического суверенитета Российской Федерации.

В частности, проведенное исследование позволило сформулировать и обосновать следующие выводы:

1) В результате комплексного анализа причин банкротства с позиции фискальной компоненты с целью развития подходов налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, предложена авторская классификация причин несостоятельности - банкротства организаций, которая разделена на группы факторов и относящимся к ним причины несостоятельности - банкротства юридических лиц, а также систематизированы группы требований кредиторов (включая требования уполномоченных органов) по наиболее существенным классификационным признакам, имеющим значение для принятия решений в процедурах банкротства несостоятельных организаций.

Ввиду игнорирования роли налоговой составляющей в причинах возникновения несостоятельности - банкротства организаций, в таблице 1.1 диссертационного исследования предложено учитывать комплексный характер влияния различных факторов на финансовое положение организаций. Например, к несостоятельности (банкротству) могут привести факторы, связанные некачественным налоговым планированием организации или действиями налоговых органов, обусловленные следующими причинами: ошибки, допущенные при оценке налоговых рисков; доначисления налогов и штрафные санкции в ходе проведения камеральных и выездных налоговых

проверок; ошибки при формировании и реализации учетной политики организации; низкий уровень квалификации работников, осуществляющих ведение налогового и бухгалтерского учета; и так далее.

2) В ходе решения задачи по анализу современных методических подходов по выявлению и прогнозированию угроз несостоятельности - банкротства организаций с целью разработки нового организационно-методического подхода, позволяющего определить возможную несостоятельность юридических лиц и повысить эффективность налогового администрирования, получены следующие результаты.

Во-первых, предложен и обоснован методический подход, позволяющий выявить угрозы наступления предбанкротной ситуации у юридических лиц, посредством расчета контрольных соотношений налоговой и бухгалтерской отчетности, с возможностью встраивания в автоматизированные системы контроля ФНС России. В частности, на основе показателей, характеризующих финансовое положение должника, предложен расчет контрольных соотношений по строкам финансовой отчетности с последующем ранжированием на предмет предбанкротства.

Во-вторых, проведено успешное тестирование методического подхода по выявлению угроз наступления предбанкротной ситуации по отчетности хозяйствующих субъектов, еще не являющихся банкротами, но допустившими технический дефолт. Апробация методического подхода показала, что расчет контрольных соотношений может быть реализован на основании данных, получаемых ФНС России в рамках администрирования финансовой отчетности.

В-третьих, с целью совершенствования налогового администрирования, сформирован комплекс превентивных мероприятий налогового контроля, направленный на усиление роли механизма согласительных процедур, погашение накопленной налоговой задолженности, развитию механизма налоговой медиации, с условием формирования баланса интересов ключевых участников процедур банкротства.

3) С целью развития цифровизации, как ключевого инструмента налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, а также повышения прозрачности и эффективности налогового администрирования в банкротных процедурах, особое внимание уделяется блокчейн технологиям, используемым для построения системных решений в налогообложении. В диссертационном исследовании с целью обеспечения условий для сквозного цифрового мониторинга процедур банкротства и создании цепочек принятия решений с минимальным человеческим вмешательством предложено создание единой цифровой платформы – ЛК Должника, которая позволяет:

Во-первых, устранить статистический дисбаланс в сведениях по банкротству, посредством сквозного мониторинга данных и консолидации сведений ключевых участников процедур банкротства в едином цифровом пространстве.

Во-вторых, оптимизировать взаимодействие между ключевыми участниками процедур банкротства и расширить перечень представляемых сведений СКУАД судам и Министерству внутренних дел Российской Федерации.

В-третьих, проведение формально-логистического контроля с целью выявления угроз фиктивного банкротства и привлечения КДЛ к субсидиарной ответственности.

Внедрение единой цифровой платформы ЛК Должника с машиночитаемыми формами документов и интеллектуальной обработкой данных станет ключевым этапом повышения прозрачности и эффективности налогового администрирования в банкротных процедурах, сократит время затяжных судебных процессов и укрепит доверие к институту банкротства.

4) По результатам анализа роли уполномоченных органов в процедуре банкротства несостоятельных организаций с целью необходимости обоснования развития экстерриториального подхода в налоговом

администрировании процедур банкротства, предложено создание ЦК ФНС России по обеспечению контрольных процедур банкротства.

Развитие экстерриториального организационно-методического подхода в деятельности уполномоченного органа в лице ФНС России позволит решить сразу несколько задач.

Во-первых, стандартизировать и оптимизировать методологические подходы налогового администрирования несостоятельных организаций - банкротов, посредством гармонизации организационной структуры ЦК ФНС России.

Во-вторых, сократить излишнюю нагрузку на налоговых инспекторов территориальных налоговых органов, путем передачи всех полномочий по обеспечению процедур банкротства УФНС России по субъектам Российской Федерации и МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России.

В-третьих, сформировать квалифицированный инспекторский состав, профессионально выполняющих возложенные на него задачи.

В-четвертых, оказание методологическое и методическое содействие (в том числе налогоплательщикам в «предбанкротном» состоянии) в части предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налоговых платежей, анализа возможности реструктуризации долга и выбора оптимального способа его урегулирования.

5) Проанализирована проблематика исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства, а также предложены рекомендации по унифицированному порядку исчисления и уплаты НДС на трех этапах: до наступления процедуры банкротства, в процедуре банкротства и на этапе конкурсного производства. В частности, при определении размера ущерба бюджета от неотражения в налоговой декларации по НДС суммы налога, подлежащего восстановлению, предложено анализировать методологических аспекты восстановления налога в процедуре банкротства, посредством расчёта суммы налога, которую несостоятельная организация - банкрот могла бы уплатить в бюджет Российской Федерации с учётом действующей

правоприменительной практики. Кроме того, на предбанкротном этапе предлагается вносить дополнительные соглашения к договорам по реализации товаров, работ и услуг с пометкой «Без НДС».

Предложенные рекомендации способствуют: снижению правовых лакун и коллизий по вопросам, связанным с исчислением и уплатой НДС в процедуре банкротства; последовательно обеспечить интересы как самих налогоплательщиков, так и государства, в лице уполномоченного органа; снижению налоговой нагрузки на конкурсную массу организации-банкрота, а также увеличения процента погашения требований кредиторов.

6) Центральным элементом исследования стала разработка методического подхода по выявлению источников ошибок и/или искажений в налоговой и бухгалтерской отчетности на основе формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования. В частности, в проведенном исследовании обоснованно указано, что отложенные налоги (ОНА, ОНО), включаемые организациями-банкротами в отчетность, приводят к искажению показателей стоимости чистых активов (СЧА), что, в свою очередь приводит (или может приводить) к завышению (занижению) ожидаемых денежных потоков от реализации конкурсной массы, нарушая тем самым, баланс интересов кредиторов организации-банкрота. Кроме того, в отношении репрезентативности предмета исследования, у подавляющего большинства организаций, в отношении которых открыты дела по банкротству, показатели их отчетности в большинстве случаев не отражают реального финансового положения этих организаций, поскольку эта отчетность сформирована при «допущении непрерывности», тогда как для организаций-банкротов это допущение является заведомо неприемлемым.

В этой связи предложенный и ранее не применявшийся алгоритм, позволяющий включить анализ контрольных соотношений, привязанных к строкам бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой по правилам РСБУ, связанных с неправомерным применением «допущения непрерывности» в отношении отложенных налогов (ОНА, ОНО), а также

долгосрочных активов и обязательств целесообразно включить в состав обработки показателей автоматизированных систем, применяемых для целей контроля финансовой отчетности.

Алгоритм состоит из ряда контрольных соотношений, которые позволяют выявить наличие ошибок и исключить эти ошибки из отчетности, то есть повысить достоверность и адекватность финансовых показателей организации-банкрота. По результатам проведенного тестирования предложенного алгоритма на выборке из массива организаций-банкротов для целей налогового администрирования доказано, что:

а) по предложенному набору контрольных соотношений алгоритм успешно выявляет наличие искажений, связанных с продолжением применения «допущения непрерывности»;

б) позволяет исключить искажения показателей, влияющих на оценку финансового состояния организаций–банкротов и оценку величины конкурсной массы.

Предложения по внедрению методического подхода, содержащего алгоритм реформации и результаты апробации были доложены в ФНС России и получили положительную оценку как на предмет его применимости в соответствии действующей системой нормам законодательства, так и по возможности включения предложенных контрольных соотношений в автоматизированные системы обработки данных отчетности организаций, в рамках налогового администрирования, осуществляемого ФНС России.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяют следующие сокращения и обозначения:

АУ – Арбитражный управляющий;

АИС «Налог-3» – Автоматизированная информационная система «Налог-3»;

ВС РФ – Верховный суд Российской Федерации;

ГИР БО – Государственная информационная система бухгалтерской отчетности;

ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц;

ЕНС – Единый налоговый счет;

Закон № 127-ФЗ – Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»;

Закон № 402-ФЗ – Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

ИП – Индивидуальный предприниматель;

КДЛ – Контролирующее должника лицо;

Кодекс – Торговый кодекс Франции;

КС РФ – Конституционный суд Российской Федерации;

ЛК Должника – Личный кабинет должника;

Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации;

НДС – Налог на добавленную стоимость;

НДФЛ – Налог на доходы физических лиц;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НМА – Нематериальные активы;

Объект № 1 – АО «Шахта «Алексиевская»;

Объект № 2 – АО «Московский комбинат хлебопродуктов»;

Объект № 3 – ООО «Производственно–строительная компания «Ремпуть»;

Объект № 4 – ОАО «Строительно–промышленная компания мосэнергострой»;

ОНА – Отложенные налоговые активы;

ОНО – Отложенные налоговые обязательства;

ОС – Основные средства;

ОСНО – Общая система налогообложения;

ПБУ – Положение по бухгалтерскому учету;

ПБУ-1/2008 – ПБУ-1/2008 «Учетная политика организации»;

Постановление № 257 – Постановление Правительства Российской Федерации от 29.05.2004 № 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве»;

РАУ – Реестр арбитражных управляющих;

РСБУ – Российский стандарт бухгалтерского учета;

СРО АУ – Саморегулируемая организация арбитражных управляющих;

УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации;

УСН – Упрощенная система налогообложения;

ЕФРСБ – Единый федеральный реестр юридических значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности;

ФСБУ – Федеральный стандарт бухгалтерского учета;

ЦБ РФ – Центральный Банк Российской Федерации;

ЦК ФНС России – Центр компетенций ФНС России по обеспечению процедур банкротства;

ЭДО – Электронный документооборот;

МИ ФНС России по управлению долгом – Межрегиональная инспекция ФНС России по управлению долгом.

Список литературы

1. Апатова, Н.В. Прогнозирование банкротства предприятий с использованием искусственного интеллекта / Н.В. Апатова, В.Б. Попов // Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции. – 2020. – № 2. – С. 119. – ISSN 2312-5330.
2. Ариничев, И.В. Прогнозирование банкротства организации на основе метрических методов интеллектуального анализа данных / И.В. Ариничев, Л.Г. Матвеева, И.В. Ариничева // Вопросы регулирования экономики. – 2018. – № 1. Том 9. – С. 61–73. – ISSN 2412-6047.
3. Беляева, Е.А. Прогнозирование возможного банкротства предприятий / Е.А. Беляева, Я.А. Манойленко // E-Scio. – 2022. – № 9. Том 72. – С. 4. – ISSN 2658-6924.
4. Бехтина, О.Е. Современные проблемы прогнозирования банкротства предприятий / О.Е. Бехтина // Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева. – 2017. – № 1. – С. 2. – ISSN 2076-7919.
5. Бобылева, А.З. Механизмы банкротства и их роль в обеспечении благосостояния человека : монография / А.З. Бобылева, И.В. Фролов, С.А. Карелина. – Москва : Юстицинформ, 2022. – 312 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7205-1845-5.
6. Богульмова, В.В. Актуальные вопросы налоговых последствий при банкротстве юридических лиц / В.В. Богульмова // Молодой ученый. – 2023. – № 1. – С. 157–159. – ISSN 2072-0297.
7. Бондарь, Н.С. Обращение взыскания на единственное жилье: в поисках баланса интересов / Н.С. Бондарь, А.А. Клишас, Р.Т. Мифтахутдинов // Закон. – 2018. – № 12. – С. 27–45. – ISSN 0869-4400.

8. Галицкая, Ю.Н. Внутренние и внешние факторы неплатежеспособности предприятия / Ю.Н. Галицкая, О.О. Немыкина // *Journal of Economy and Business*. – 2020. – Том 11–1 (69). – С. 192. – ISSN 2411-0450.
9. Гончаренко, Л.И. Налоговое администрирование как важный фактор обеспечения улучшения собираемости налогов / Л.И. Гончаренко, С.В. Богачев // *Экономика. Налоги. Право*. – 2024. – № 6. – С. 141. – ISSN 2619-1474.
10. Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности (ГИР БО) // ФНС России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://bo.nalog.ru/> (дата обращения: 04.04.2025).
11. Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) // ФНС России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://egrul.nalog.ru/index.html> (дата обращения: 02.10.2024).
12. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений : учебник / О.В. Ефимова. – Москва : «Омега-Л», 2014. – 351 с. – ISBN 978-5-370-03191-5.
13. Жильцова, Ю.В. Экспресс-анализ бухгалтерской финансовой отчетности коммерческой компании как обязательный элемент инструментария судебно-экономической экспертизы / Ю.В. Жильцова // *Международные и национальные тенденции и перспективы развития судебной экспертизы : сборник докладов II Международной научной конференции*. – Нижний Новгород : ННГУ, 2020. – 400 с. – ISBN 978-5-91326-567-8.
14. Зайцева, О.П. Антикризисный менеджмент в российской фирме / О.П. Зайцева // *Сибирская финансовая школа*. – 1998. – № 11–12. – С. 1–35. – ISSN 1993-4386.

15. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2022 год от 26.06.2023 № ЗСП–72/24 // Счетная палата России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://ach.gov.ru/upload/pdf/budget/Заключение_СПРФ_на_отчет_об_исполнении_бюджета_2022_года.pdf/ (дата обращения: 02.10.2024).

16. Закон № 85–98 от 25 января 1985 «О восстановлении предприятий и ликвидации их имущества в судебном порядке» // Официальная газета республики Франция : сайт. – URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/> (дата обращения: 02.10.2024). – Текст : электронный.

17. Зинченко, Я.В. Причины банкротства предприятий в РФ / Я.В. Зинченко, Л.Л. Орехова // Молодой исследователь Дона. – 2017. – № 1. Том 4. – С. 112. – ISSN 2500-1779.

18. Иванова, Е.В. Методологические предпосылки развития модели прогнозирования банкротства / Е.В. Иванова, Т.И. Ефремкова // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 4. – С. 336–343. – ISSN 1818-4057.

19. Извеков, С.С. Критика концепции «государство – невольный кредитор несостоятельного налогоплательщика» / С.С. Извеков // Финансы и управление. – 2017. – № 4. – С. 95–113. – ISSN 2306-4234.

20. Инструкция Банка России от 29.11.2019 № 199-И (ред. от 06.06.2023) «Об обязательных нормативах и надбавках к нормативам достаточности капитала банков с универсальной лицензией» // СПС «Консультант Плюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_342089/ (дата обращения: 02.10.2024). – Текст : электронный.

21. Итоги деятельности Федеральной налоговой службы 2022 // ФНС России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL:

https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 02.10.2024).

22. Итоги деятельности Федеральной налоговой службы 2023 // ФНС России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 02.10.2024).

23. Итоги деятельности Федеральной налоговой службы 2024 // ФНС России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 02.10.2024).

24. Казакова, М.П. Искусственный интеллект в налоговом праве: актуальная проблема XXI века / М.П. Казакова // Вопросы российской юстиции. – 2020. – № 9. – С. 608–613. – ISSN 2687-007X.

25. Карелина, С.А. Правовое регулирование отношений, возникающих в связи с несостоятельностью (банкротством), – сфера взаимодействия частноправовых и публично-правовых средств / С.А. Карелина // Законодательство. – 2008. – № 8. – С. 52–60. – ISSN 1681-8695.

26. Картотека арбитражных дел // Электронное правосудие : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 02.10.2024).

27. Киракосян, А.Э. Сравнительный анализ зарубежных процедур корпоративного банкротства / А.Э. Киракосян // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 1. – С. 259. – ISSN 1999-2300.

28. Ковалева, О.В. Подходы к прогнозированию банкротства предприятий малого и среднего бизнеса / О.В. Ковалева, О.В. Обухов // Российские регионы в фокусе перемен : сборник докладов : в 2 томах. Том 2. – Екатеринбург : УрФУ, 2022. – С. 78–82. – ISBN 978-5-91256-577-9.

29. Козырева, С.Е. Развитие и использование искусственного интеллекта в сфере налогообложения / С.Е. Козырева // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 6–2 (100). – С. 14–16. – ISSN 2413-0257.

30. Кричевский, Е.Н. Инструменты налогового администрирования в процедуре банкротства несостоятельных организаций / Е.Н. Кричевский // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2024. – № 5. Том 6. – С. 294–300. – ISSN 2227-3891.

31. Кричевский, Е.Н. Проблемы уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций в процедуре банкротства / Е.Н. Кричевский // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – № 2. – С. 16–23. – ISSN 2308-9407.

32. Кричевский, Е.Н. Развитие научно-методических подходов по определению угроз возможной несостоятельности юридических лиц для целей налогового администрирования / Е.Н. Кричевский // Налоги и налогообложение. – 2025. – № 3. – С. 1-21. – ISSN 2454-0706.

33. Кричевский, Е.Н. Роль искусственного интеллекта в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций / Е.Н. Кричевский // Налоги и налогообложение. – 2024. – № 6. – С. 34–48. – ISSN 2454-0706.

34. Кричевский, Е.Н. Роль уполномоченных органов в процедуре банкротства несостоятельных организаций / Е.Н. Кричевский // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2023. – № 11. Том 7. – С. 82-88. – ISSN 2227-3891.

35. Кузьмина, Е.В. Искусственный интеллект в налоговом праве / Е.В. Кузьмина // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 2. Том 12. – С. 45–47. – ISSN 2413-0257.

36. Лаптева, С.В. MDA-модели в комплексной оценке риска банкротства российских предприятий / С.В. Лаптева // Вестник ВУиТ (Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева). – 2018. – № 1. – С. 54–62. – ISSN 2076-7919.

37. Львова, О.А. Виды банкротства в современных условиях / О.А. Львова // Государственное управление. Электронный вестник. – 2012. – № 30. – С. 2. – ISSN 2070-1381.

38. Львова, О.А., Факторы и причины банкротства в условиях современной экономики / О.А. Львова, О.М. Пеганова // Государственное управление. Электронный вестник. – 2014. – № 44. – С. 73. – ISSN 2070-1381.

39. Лютова, О.И. Актуальные вопросы правового регулирования налоговых отношений в условиях применения технологии искусственного интеллекта / О.И. Лютова // Актуальные проблемы российского права. – 2023. – № 18. – С. 62. – ISSN 1994-1471.

40. Маляр, В.И. Воздействие цифровых технологий на процесс автоматизации по делам несостоятельности (банкротства) / В.И. Маляр, Е.А. Аксенова // Стратегии бизнеса. – 2022. – № 3. Том 10. – С. 65–69. – ISSN 2311-7184.

41. Мамкин, А.Н. Финансово-экономическая экспертиза: методика исследования бухгалтерской отчетности : учебник / А.Н. Мамкин, О.Д. Соловьев, В.А. Тимченко. – Нижний Новгород : Издательство Нижегородского университета, 2016. – 56 с. – ISBN отсутствует.

42. Мандрощенко, О. В. Налоговое администрирование в цифровой экономике: перспективы развития / О.В. Мандрощенко, С.В. Богачев // Экономические системы. – 2021. – № 1. – С. 32–41. – ISSN 2309-2076.

43. Местников, С.В. Применение и адаптация модели машинного обучения для прогнозирования банкротства организаций / С.В. Местников // Инновации и инвестиции. – 2023. – № 5. – С. 107–110. – ISSN 2307-180X.

44. Московская биржа : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.moex.com/> (дата обращения: 02.10.2024).

45. Наймович, Е.П. Риск банкротства в условиях рыночной нестабильности / Е.П. Наймович, В.А. Кузнецова // Актуальные

проблемы авиации и космонавтики. – 2022. – № 3. – С. 220–222.
– ISSN 1727-6853.

46. Нестерова, О.С. Проблема соблюдения баланса интересов кредиторов и гражданина-должника в рамках судебной процедуры банкротства / О.С. Нестерова // Российский судья. – 2023. – № 2. – С. 58–61.
– ISSN 1812-3791.

47. Новиков, Н.А. Баланс интересов кредиторов и должника / Н.А. Новиков // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2019. – № 3. – С. 32–41. – ISSN 2686-7915.

48. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/ (дата обращения: 02.10.2024).

49. О внесении изменений в приказ Федеральной налоговой службы России от 03.10.2012 № ММВ-7-8/663@ [Приказ Федеральной налоговой службы России от 16.09.2014 № ММВ-7-8/473@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_168868/ (дата обращения: 02.10.2024).

50. О внесении изменений в приказ Федеральной налоговой службы России от 03.10.2012 № ММВ-7-8/663@ [Приказ Федеральной налоговой службы России от 29.09.2015 № ММВ-7-8/418@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_186818/ (дата обращения: 02.10.2024).

51. О внесении изменений в приказы Федеральной налоговой службы России от 23.10.2020 № ЕД-7-1/774@, от 30.12.2020 № ВД-7-1/986@ и об

утверждении формы статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы на 2021 год [Приказ Федеральной налоговой службы России от 12.02.2021 № ЕД-7-1/139@] // СПС «Консультант Плюс».

– Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=765444#nYwaOwUUTwvmR08X2/> (дата обращения: 02.10.2024).

52. О восстановлении НДС при реализации основных средств организации-банкрота [Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22.07.2024 № 03-07-11/68205] // СПС «Консультант Плюс».

– Текст : электронный. – URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=225604#d8KgOwUqUTFm8rCw/> (дата обращения: 02.10.2024).

53. О мерах по урегулированию задолженности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, в 2023 и 2024 годах [Постановление Правительства Российской Федерации от 29.03.2023 № 500]

– СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443491/ (дата обращения: 02.10.2024).

54. О направлении для использования в работе постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 № 41-П [Письмо Федеральной налоговой службы России от 28.01.2020 № КЧ-4-18/1198@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_345136/ (дата обращения: 02.10.2024).

55. О некоторых мерах по реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве) предприятий [Постановление Правительства Российской Федерации от 20.05.1994 № 498 (редакция от 24.08.2002 № 630)] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3741/ca1820d99f2c758e82d835816b28c0a34417dc33/ (дата обращения: 02.10.2024).

56. О порядке представления документов для выбора, смены СРО и согласования проекта решения [Письмо Федеральной налоговой службы России от 06.06.2017 № СА-4-18/10682@] // СПС «Консультант Плюс».
– Текст : электронный. – URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_394360/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/ (дата обращения: 02.10.2024).

57. О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции [Приказ Федеральной налоговой службы России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@] // СПС «Консультант Плюс».
– Текст : электронный. – URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348154/ (дата обращения: 02.10.2024).

58. О принятии мер в целях предупреждения банкротства и восстановления платежеспособности (санация) акционерного общества «Мострансавто» [Постановление Правительства Московской области от 15.12.2023 № 1241-ПП] // Официальный интернет портал правовой информации. – Текст : электронный. – URL:
<http://publication.pravo.gov.ru/document/5000202312200014?ysclid=mfdy5dlub1360844419> (дата обращения: 02.10.2024).

59. О реализации мер по предупреждению банкротства стратегических предприятий и организаций, а также организаций оборонно-промышленного комплекса [Постановление Правительства Российской Федерации от 22.05.2006 № 301] // СПС «Консультант Плюс».
– Текст : электронный. – URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_60436/ (дата обращения: 02.10.2024).

60. О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21.12.1998 № 64н] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21879/ (дата обращения: 02.10.2024).

61. Об НДС при реализации организацией-банкротом работ (услуг) [Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 23.04.2021 № 03-07-11/31160] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=203967#Et6gOwUQFH9w7tdk/> (дата обращения: 02.10.2024).

62. Об НДС при реализации организацией-банкротом работ (услуг) и при использовании объектов ОС в не облагаемой НДС деятельности [Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 09.04.2021 № 03-07-11/26558] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=203594#hxVgOwUDBrfwX1OQ/> (дата обращения: 02.10.2024).

63. Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве [Постановление Правительства Российской Федерации от 29.05.2004 № 257 (редакция от 22.05.2024)] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47869/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/ (дата обращения: 02.10.2024).

64. Об осуществлении выбора саморегулируемой организации арбитражных управляющих для указания в заявлении уполномоченного органа [Приказ Федеральной налоговой службы России от 13.12.2013 № ММВ-7-8/594@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_157957/ (дата обращения: 02.10.2024).

65. Об утверждении Методики проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» АИС «Налог-3» [Приказ Федеральной налоговой службы России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443512/ (дата обращения: 02.10.2024).

66. Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023 – 2026 годы [Приказ Федеральной налоговой службы России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_445764/ (дата обращения: 02.10.2024).

67. Об утверждении Порядка взаимодействия органов исполнительной власти Курской области с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти и органами местного самоуправления при определении позиции в отношении применения и хода процедур, применяемых в деле о банкротстве, и организации информационного обмена по вопросам в сфере банкротства [Постановление Администрации Курской области от 22.10.2020 № 1061-па] // Официальный интернет портал правовой информации. – Текст : электронный. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/4600202301200007?ysclid=mfdyapqdmr116070879> (дата обращения: 02.10.2024).

68. Об утверждении Порядка выбора органом, уполномоченным представлять в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам, саморегулируемой организации арбитражных управляющих при подаче в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом и внесении изменений в Приказ Минэкономразвития России от 3 августа 2004 г. № 219 «О Порядке голосования уполномоченного органа

в делах о банкротстве и в процедурах банкротства при участии в собраниях кредиторов [Приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 19.10.2007 № 351] // СПС «Консультант Плюс».

– Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72810/59eea7f0acd80fb0d27ac77ad4c438f6ac1c30e6/ (дата обращения: 02.10.2024).

69. Об утверждении порядка предоставления налоговыми органами отсрочки, рассрочки по уплате задолженности по налогам, сборам и страховым взносам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и (или) налогов, сборов, страховых взносов, срок уплаты которых не наступил, инвестиционного налогового кредита [Приказ Федеральной налоговой службы России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1134@ (редакция от 16.02.2024) // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_436239/ (дата обращения: 02.10.2024).

70. Османова, Д.О. Нарушение баланса интересов участников как объективная необходимость конкурсного процесса / Д.О. Османова // Legal Concept. – 2024. – № 1. – С. 105–111. – ISSN 2587-6899.

71. Осокина, И.В. Обеспечение процедур банкротства : учебно-методический комплекс / И.В. Осокина, В.Ю. Солдатенков. – Москва : Финансовый университет, 2016. – 434 с. – ISBN отсутствует.

72. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник / В.Г. Пансков. – 7-е издание. – Москва : Международный центр финансово-экономического развития, 2004. – 144 с. – ISBN 5-7709-0379-1.

73. Патласов, О.Ю. Множественный дискриминантный анализ в моделях прогнозирования банкротства Альтмана: интерпретации и ограничения использования / О.Ю. Патласов, В.Ю. Сергиенко // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 1. – С. 76–80. – ISSN 1993-4386.

74. План деятельности Федеральной налоговой службы России на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов [утвержден Министерством

финансов Российской Федерации от 18.01.2024 № 03-00-03/ВН-1623] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_476766/ (дата обращения: 02.10.2024).

75. Полинская, М.В. Роль искусственного интеллекта в налоговом администрировании / М.В. Полинская, М.А. Чайльян, А.А. Егизарян // Деловой вестник предпринимателя. – 2024. – № 2. Том 16. – С. 58–61. – ISSN 2687-0991.

76. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.01.2021 № Ф05-23602/2020 по делу № А40-331754/2019 // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=419046#e_pudOwUe0pk7Q8vB1 (дата обращения: 02.10.2024).

77. Предвестник рецессии: уровень банкротств в США неуклонно растёт // New York Post : сайт. – URL: <https://www.forumdaily.com/predvestnik-recessii-uroven-bankrotstv-v-ssha-neuklonno-rastet/> (дата обращения: 20.05.2025). – Текст : электронный.

78. Проверка контрагента по ИНН – больше, чем выписка из ЕГРЮЛ : сайт. – URL: <https://www.audit-it.ru/contragent/> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

79. Программа «Цифровая экономика Российской Федерации» [утверждена распоряжением Правительства РФ от 28 июля 2017 № 1632-р] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/document/cons> (дата обращения: 16.05.2025).

80. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (редакция от 29.11.2024). – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 02.12.2024).

81. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в статью 146 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» : федеральный закон от 15.10.2020 № 320-ФЗ. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365130/ (дата обращения: 02.10.2024).

82. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федеральный закон от 04.08.2023 № 474-ФЗ. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_454057/ (дата обращения: 02.10.2024).

83. Российская Федерация. Законы. О несостоятельности (банкротстве) : федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331/ (дата обращения: 02.10.2024).

84. Российская Федерация. Законы. О саморегулируемых организациях : федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (редакция от 02.07.2021). – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72967/ (дата обращения: 02.10.2024).

85. Российская Федерация. Законы. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (редакция от 31.07.2025) : федеральный закон [принят Государственной думой 24 июля 1998 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. –

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 02.03.2025).

86. Рубцова, Н.В. Обеспечение баланса частноправовых и публично-правовых интересов в процессе несостоятельности (банкротства) / Н.В. Рубцова // Хозяйство и право. – 2022. – № 2. – С. 75–83. – ISSN 0134-2398.

87. Руднева, Н.И. Об использовании искусственного интеллекта в налоговом праве: российский и зарубежный опыт / Н.И. Руднева // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2023. – № 1. Том 11. – С. 189–191. – ISSN 2500-1086.

88. Ряховская, А.Н. Преднамеренное и фиктивное банкротство: некоторые алгоритмы решения проблемы / А.Н. Ряховская // Этап: Экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – № 30. – С. 132. – ISSN 2071-6435.

89. Ряховская, А.Н. Приоритетные направления совершенствования института банкротства в целях обеспечения устойчивого развития бизнеса / А.Н. Ряховская // Вестник Московского университета. Серия 21. Управление (государство и общество). – 2023. – № 1. – С. 89. – ISSN 2073-2643.

90. Ряховский, Д.И. Опыт деятельности ФНС России в делах о банкротстве юридических лиц: проблемы и решения / Д.И. Ряховский, А.Я. Акулов // Финансы. – 2022. – №10. – С. 30-35. – ISSN 0869-446X.

91. Ряховский, Д.И. Реализация прав уполномоченного органа в обособленных спорах о субсидиарной ответственности / Д.И. Ряховский, А.Я. Акулов // Экономика, налоги, право / Economics, taxes & law. – 2022. – № 3. Том 15. – С. 136. – ISSN 2619-1474.

92. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие / Г.В. Савицкая. – Минск : Новое знание, 2002. – С. 135–153. – ISBN 978-5-16-003428-7.

93. Свириденко, О.М. Концепция несостоятельности (банкротства) в Российской Федерации : методология и реализация : специальность

12.00.03 «Гражданское право, предпринимательское право, семейное право, международное частное право» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Свириденко Олег Михайлович ; Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – Москва, 2010. – С. 1–53. – Библиогр.: с. 49-53. – Место защиты: Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

94. Сводные статистические сведения о деятельности федеральных арбитражных судов за 2024 год // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. — URL: <https://cdep.ru/index.php?id=79&item=8945/> (дата обращения: 16.05.2025).

95. Сводные статистические сведения о деятельности федеральных арбитражных судов за 2023 год // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. — URL: <https://cdep.ru/index.php?id=79&item=8808/> (дата обращения: 16.05.2025).

96. Сводные статистические сведения о деятельности федеральных арбитражных судов за 2022 год // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. — URL: <https://cdep.ru/index.php?id=79&item=7650/> (дата обращения: 16.05.2025).

97. Семина, Т.Н. Коррупциогенность норм о порядке назначения арбитражных управляющих / Т. Н. Семина // Инновации в науке и практике : сборник статей по материалам XV международной научно–практической конференции. – Уфа : Дендра, 2019. – С. 45–49. – ISSN отсутствует.

98. Смирных, А.Г. Право и экономика: как правильно регулировать банкротство / А.Г. Смирных // Корпоративный юрист. – 2020. – № 11. – С. 75. – ISSN 2311-0090.

99. Статистический бюллетень ЕФРСБ на 31 декабря 2019 года : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://clck.ru/3MWhWm/> (дата обращения: 02.10.2024).

100. Статистический бюллетень ЕФРСБ на 31 декабря 2020 года : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://clck.ru/3MWhRY/> (дата обращения: 02.10.2024).

101. Статистический бюллетень ЕФРСБ на 31 декабря 2021 года : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://clck.ru/3MWhSo/> (дата обращения: 02.10.2024).

102. Статистический бюллетень ЕФРСБ на 31 декабря 2022 года : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://clck.ru/3MWhUr/> (дата обращения: 02.10.2024).

103. Статистический бюллетень ЕФРСБ на 31 декабря 2023 года : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://clck.ru/3MWhVZ/> (дата обращения: 02.10.2024).

104. Статистический бюллетень ЕФРСБ на 31 декабря 2024 года : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://download.fedresurs.ru/news/Статбюллетень%202024.pdf/> (дата обращения: 02.10.2024).

105. Суворов, Е.Д. Возражения субсидиарного должника по обязательствам несостоятельного лица как способ достижения баланса конституционно значимых интересов / Е.Д. Суворов // Закон. – 2018. – № 7. – С. 50–67. – ISSN 0869-4400.

106. Тихонова, А.В. О роли информационно-коммуникационных технологий в налоговых правоотношениях: российский и зарубежный опыт / А.В. Тихонова // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 7. – С. 52. – ISSN 2454-065X.

107. Федорова, Е.А. Какая модель лучше прогнозирует банкротство российских предприятий? / Е.А. Федорова, С.Е. Довженко, Я.В. Тимофеев //

Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 41. – С. 28–35.
– ISSN 2073-039X.

108. Финансовая энциклопедия: сайт. – URL:
<https://nesrakonk.ru/purchase-and-assumption> (дата обращения: 13.03.2023).
– Текст : электронный.

109. Фролов, И.В. Институт несостоятельности (банкротства) в системе
российского права: модель и внутренняя структура / И.В. Фролов // *Предпринимательское право*. – 2020. – № 1. – С. 30–38. – ISSN 1999-4788.

110. Фролов, И.В. К вопросу о моделях классификации кредиторов
в делах о банкротстве / И.В. Фролов, С.А. Карелина // *Вестник арбитражной
практики*. – 2020. – № 6. – С. 14–22. – ISSN 2223-1498.

111. Хахалева, М.С. Сравнительный анализ методов диагностики
банкротства и финансовой несостоятельности / М.С. Хахалева // *E-Scio*.
– 2021. – № 3. Том 54. – С. 480–491. – ISSN 2658-6924.

112. Цинделиани, И.А. Налогообложение в процедурах
несостоятельности (банкротства) юридических лиц / И.А. Цинделиани,
Т.Д. Садовская, Е.Г. Васильева, Ж.Г. Попкова // *Правоприменение*. – 2024.
– № 3. – Том 8. – С. 72–81. – ISSN 2542-1514.

113. Чесноков, А.А. Выявление признаков несостоятельности
предприятий : монография / А.А. Чесноков. – Барнаул : «Барнаульский
юридический институт МБД России», 2012. – 158 с. – ISBN отсутствует.

114. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности
коммерческих организаций : практическое пособие / А.Д. Шеремет,
А.В. Негашев. – Москва : ИНФРА-М, 2025. – 208 с.
– ISBN 978-5-16-003068-5.

115. Altman, E. Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of
corporate bankruptcy / E. Altman // *Journal of Finance*. – 1968. – № 4. Volume 23.
– P. 589–609. – ISSN 1540-6261.

116. Ames, M. Small Business Management / M. Ames,
N. Wellsfry – St. Paul : West Publishing, 1983. – 1279 p. – ISBN 978-0314696311.

117. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (Adam Smith) : сайт. – URL: <https://clck.ru/3P97Fm> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.
118. Beaver, W. Financial ratios as predictors of failure / W. Beaver // *Journal of Accounting Research*. – 1966. – Volume 4. – P. 71–111. – ISSN 1475-679X.
119. Berle, G. The Do-It-Yourself Business Book / G. Berle. – New York : John Wiley & Sons, 1989. – 249 p. – ISBN 0471507695.
120. Boughaci, D. Appropriate machine learning techniques for credit scoring and bankruptcy prediction in banking and finance: A comparative study / D. Boughaci, A. Alkhawaldeh // *Risk and Decision Analysis*. – 2020. – № 1–2. Volume 8. – P. 15–24. – ISSN 1875-9173.
121. Chakrabarti, B. A spatiotemporal context aware hierarchical model for corporate bankruptcy prediction / B. Chakrabarti, A. Jain, P. Nagpal [et al.] // *Multimedia Tools and Applications*. – 2024. – Volume 83. – P. 28281–28303. – ISSN 1380-7501.
122. Cultrera, L. Bankruptcy prediction: The case of Belgian SMEs / L. Cultrera // *Review of Accounting and Finance*. – 2015. – № 1. Volume 15. – ISSN 1475-7702.
123. Feibelman, A. A Maximalist Approach to Data from India's New Insolvency and Bankruptcy System / Feibelman, A., Sane, R. A // *Tulane Public Law Research Paper*. – 2018. – № 19–4. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ssrn.com/abstract=3311195> (дата обращения: 01.11.2022).
124. Fulmer, J. A bankruptcy classification model for small firms / J. Fulmer, J. Moon, T. Gavin, M. Erwin // *Journal of Commercial Bank Lending*. – 1984. – № 11. Volume 66. – P. 25–37. – ISSN 1531-0558.
125. Gavurova, B. Artificial intelligence in predicting the bankruptcy of non-financial corporations / B. Gavurova, S. Jencova, R. Bacik [et al.] //

Oeconomica Copernicana. – 2022. – № 4. Volume 13.
– P. 1215–1251. – ISSN 2083-1277.

126. Groupe BPCE. Business failures are flirting with all-time highs : сайт.
– URL: <https://www.groupebpce.com/en/economic-research/business-failures-are-flirting-with-all-time-highs/> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

127. Gurrea-Martinez, A. Reinventing Insolvency Law in Emerging Economies / A. Gurrea-Martinez. – Cambridge : Cambridge University Press, 2024. – 340 p. – ISBN 978-1009431712.

128. Kasgari, A. Prediction of bankruptcy in Iranian corporations through artificial neural network and Probit-based analyses / A. Kasgari, M. Divsalar, M. Javid, S. Ebrahimian // Neural Computing and Applications. – 2013. – № 3–4. Volume 23. – P. 927–936. – ISSN 1433-3058.

129. Kim, H. Corporate Bankruptcy Prediction Using Machine Learning Methodologies with a Focus on Sequential Data / H. Kim, H. Cho, D. Ryu // Computational Economics. – 2022. – Volume 59. – P. 1231–1249. – ISSN 1572-9974.

130. Kim, M. Ensemble with neural networks for bankruptcy prediction / M. Kim, D. Kang // Expert Systems with Applications. – 2010. – № 4. Volume 37. – P. 3373–3379. – ISSN 1873-6793.

131. Konkursordnung. Deutsches Reichsgesetzblatt (1877, P. 351–389) : сайт. – URL: <https://www.deutscher-reichsanzeiger.de/konkursordnung/> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

132. Korol, T. Implementing artificial intelligence in forecasting the risk of personal bankruptcies in Poland and Taiwan / T. Korol, A. Fotiadis // Oeconomica Copernicana. – 2022. – Volume 13. – P. 407–438. – ISSN 2083-1277.

133. Le, H. Financial Constraints and Bankruptcy Risks of Listed Firms in Vietnam: Does Firm Size Matter? / H. Le, T. Pham, T. Tran [et al.] // Sage Open. – 2024. – № 4. Volume 14. – ISSN 2158-2440.

134. Letkovský, S. Is Artificial Intelligence Really More Accurate in Predicting Bankruptcy? / S. Letkovsky, S. Jencova, P. Vasanicova // *International Journal of Financial Studies*. – 2024. – № 1. Volume 12. – P. 8. – ISSN 2227-7072.
135. Nguyen, H. Bankruptcy prediction using machine learning and Shapley additive explanations / H. Nguyen, J. Viviani, S. Ben Jabeur // *Review of Quantitative Finance and Accounting*. – 2023. – P. 107-148. – ISSN 1573-7179.
136. Ramsay, I. Personal Insolvency In the 21st Century: A Comparative Analysis of the US and Europe / I. Ramsay. – Oregon : Oxford, Hart Publishing, 2017. – 288 p. – ISBN отсутствует.
137. Rico, M. Successful turnarounds in bankrupt firms? Assessing retrenchment in the most severe form of crisis / M. Rico, F. Puig // *BRQ Business Research Quarterly*. – 2021. – № 2. Volume 24. – P.114–128. – ISSN 2340-9444.
138. S&P Global. Credit trends: Global financing conditions – stubborn rates portend slower issuance growth in 2023 and 2024 : сайт. – URL: <https://www.spglobal.com/ratings/en/research/articles/231026-credit-trends-global-financing-conditions-stubborn-rates-portend-slower-issuance-growth-in-2023-and-2024-12892376> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.
139. Smiti, S. Tri-XGBoost model improved by BLSmote-ENN: An interpretable semi-supervised approach for addressing bankruptcy prediction / S. Smiti, M. Soui, K. Ghedira // *Knowledge and Information Systems*. – 2024. – Volume 66. – P. 3883–3920. – ISSN 0219-3116.
140. Statistisches Bundesamt. Insolvencies in Germany : сайт. – URL: <https://www.destatis.de/EN/Themes/Economic-Sectors-Enterprises/Enterprises/Business-Notifications-Insolvencies/Tables/Insolvencies.html> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.
141. Taffler, R. The assessment of company solvency and performance using a statistical model / R. Taffler // *Accounting and Business Research*. – 1983. – № 52. Volume 15. – P. 295–308. – ISSN 0001-4788.
142. Tanthanongsakkun, S. A comparison of corporate bankruptcy models in Australia: The Merton vs. accounting-based models / S. Tanthanongsakkun,

D. Pitt, S. Treepongkaruna // Asia-Pacific Journal of Risk and Insurance. – 2009. – № 2. Volume 3. – P. 1–33. – ISSN 2153-3792.

143. The Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act of 2005 : BAPCPA (Pub.L. 109–8, 119 Stat. 23, 2005) : сайт. – URL: <https://www.congress.gov/bill/109th-congress/house-bill/685> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

144. The Banque de France : сайт. – URL: <https://www.banque-france.fr/> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

145. The Federal Rules of Bankruptcy Procedure // United States Courts : сайт. – URL: <https://www.uscourts.gov/rules-policies/current-rules-practice-procedure/federal-rules-bankruptcy-procedure> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

146. Tsai, C. Using neural network ensembles for bankruptcy prediction and credit scoring / C. Tsai, J. Wu // Expert Systems with Applications. – 2008. – № 4. Volume 34. – P. 2639–2649. – ISSN 1873-6793.

147. United States Trustee Program. Bankruptcy Filings by Chapter // The United States Department of Justice : сайт. – URL: <https://www.justice.gov/ust/annual-reports-significant-accomplishments> (дата обращения: 01.04.2025). – Текст : электронный.

148. Wang, M. Improving transformer for enterprise bankruptcy prediction based on swarm intelligence optimization algorithm / M. Wang // Advances in Economics, Management and Political Sciences. – 2025. – Volume 173. – P. 142–149. – ISSN 2754-1169.

149. Wang, N. Bankruptcy Prediction Using Machine Learning / N. Wang // Journal of Mathematical Finance. – 2017. – Volume 7. – P. 908–918. – ISSN 2162-2442.

150. Yang, Z. Using partial least squares and support vector machines for bankruptcy prediction / Z. Yang, W. You, G. Ji // Expert Systems with Applications. – 2011. – №7. Volume 38. – P. 8336–8342. – ISSN 1873-6793.

Список иллюстративного материала

1 Список рисунков

Рисунок 1.1 Внешние причины банкротства организаций.....	23
Рисунок 1.2 Внутренние причины банкротства организаций.....	24
Рисунок 1.3 Текущие и реестровые налоговые платежи	42
Рисунок 1.4 Участники процедуры банкротства.....	53
Рисунок 1.5 Группировка требований кредиторов по денежным обязательствам к должнику в процедуре банкротства юридических лиц	56
Рисунок 1.6 Неконсистентность статистических сведений в процедуре банкротства.....	80
Рисунок 1.7 Основные принципы работы ЛК Должника	83
Рисунок 1.8 Процесс предоставления сведений в личном кабинете АУ	84
Рисунок 1.9 Схема процесса формирования заявлений о включении в реестр требований кредиторов	87
Рисунок 2.1 Количество процедур: компании	94
Рисунок 2.2 Количество инициаторов дел о банкротстве компаний	95
Рисунок 2.3 Количество лиц, привлеченных к субсидиарной ответственности	102
Рисунок 2.4 Структура ФНС России по обеспечению процедур банкротства	108
Рисунок 2.5 Трансформация МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России.....	112
Рисунок 2.6 Структура ЦК ФНС России.....	112
Рисунок 2.7 Эволюция исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства.....	117
Рисунок 3.1 Этапы оценки сведений о финансово–хозяйственной деятельности юридического лица, а также иных сведений	

о юридическом лице, имеющих у налогового органа, на предмет угрозы несостоятельности (банкротства).....	157
Рисунок 3.2 Динамика показателей капитала	
Объекта № 1 за периоды с 2011 г. по 2023 г.	172
Рисунок 3.3 Анализ изменения выручки	
Объекта № 2 за периоды с 2021 г. по 2022 г.	174
Рисунок 3.4 Динамика показателей капитала	
Объекта № 2 за периоды с 2012 г. по 2022 г.	175
Рисунок 3.5 Анализ изменения выручки	
Объекта № 3 за периоды с 2021 г. по 2022 г.	178
Рисунок 3.6 Динамика показателей капитала	
Объекта № 3 за периоды с 2012 г. по 2022 г.	179
Рисунок 3.7 Анализ изменения выручки	
Объекта № 4 за периоды с 2021 г. по 2022 г.	181
Рисунок 3.8 Динамика показателей капитала	
Объекта № 4 за периоды с 2012 г. по 2022 г.	182
Рисунок 3.9 Перечень доступных сведений в ЛК Должника.....	191
Рисунок 3.10 Взаимодействие оператора ЭДО с участниками процедуры банкротства.....	192

2 Список таблиц

Таблица 1.1 Причины банкротства организаций с точки зрения налоговой составляющей.....	25
Таблица 1.2 Этапы процедур банкротства.....	29
Таблица 1.3 Показатели, доступные для анализа в автоматизированных системах ФНС России на предмет выявления состояния предбанкротства	35

Таблица 1.4 Контрольные соотношения, которые могут быть применены ФНС России для целей налогового администрирования на предмет предбанкротства.....	36
Таблица 1.5 Сведения об эмитентах, допустивших технический дефолт, но не вступивших в процедуру банкротства по состоянию на 23.12.2024	39
Таблица 1.6 Преимущества и недостатки создания СРО	49
Таблица 1.7 Классификационные признаки денежных требований кредиторов.....	57
Таблица 1.8 Основные концепции в рамках процедуры банкротства организаций.....	60
Таблица 1.9 Автоматизация процесса предоставления сведений запросам АУ	84
Таблица 1.10 Автоматизация переноса данных из отчета АУ в АИС «Налог-3»	85
Таблица 1.11 Автоматизация процесса формирования заявлений о включении в реестр требований кредиторов	86
Таблица 2.1 Количество всех процедур банкротства в отношении организаций.....	93
Таблица 2.2 Количество открытых конкурсных производств в отношении юридических лиц и крестьянско–фермерских хозяйств.....	96
Таблица 2.3 Сравнительный анализ итогов деятельности ФНС России по обеспечению процедур банкротства.....	97
Таблица 2.4 Основные результаты процедур банкротства по завершенным делам о банкротстве должника	101
Таблица 2.5 Систематизация комплекса проблем связанных с уплатой налоговых платежей в процедуре банкротства несостоятельных организаций.....	103
Таблица 2.6 Признаки невозможности поступления в бюджет исчисленного НДС	127

Таблица 2.7 Унифицированный порядок исчисления и уплаты НДС в процедуре банкротства для целей налогового администрирования .	132
Таблица 2.8 Алгоритм реформации (реконструкции) структуры отчета о финансовом положении (баланса) и формирования контрольных соотношений для целей налогового администрирования в процедуре банкротства	142
Таблица 2.9 Комплекс мероприятий налоговых органов, в части выявленных искажений в финансовой отчетности налогоплательщиков	146
Таблица 3.1 Предпосылки, условия, требования и ограничения к мировым соглашениям, как одного из видов согласительных процедур ..	151
Таблица 3.2 Критерии отбора объектов для построения выборки	162
Таблица 3.3 Выборка организаций (банкротов) для целей подтверждения репрезентативности подхода.....	166
Таблица 3.4 Основные сведения в отношении Объекта № 1, необходимые для включения в выборку	170
Таблица 3.5 Основные сведения в отношении Объекта № 2, необходимые для включения в выборку	173
Таблица 3.6 Основные сведения в отношении Объекта № 3, необходимые для включения в выборку	176
Таблица 3.7 Основные сведения в отношении Объекта № 4, необходимые для включения в выборку	179
Таблица 3.8 Сводная таблица результатов анализа показателей выборки на предмет искажения показателей СЧА, влияющих на оценку формирования конкурсной массы организации банкрота.....	185
Таблица 3.9 Паспорт Проекта «Создание информационного ресурса – Личного кабинета должника»	187
Таблица 3.10 План контрольных событий проекта «Трансформация МИ ФНС России по управлению долгом в ЦК ФНС России.....	195

Приложение А
(информационное)

Анализ зарубежного опыта процедур банкротства

Таблица А.1 – Анализ зарубежного опыта процедур банкротства

Страна	Законодательная основа	Наименование процедуры	Краткая характеристика
1	2	3	4
США	The Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act	Ликвидация (глава 7 Кодекса о банкротстве)	Активы должника, не подлежащие исключению из конкурсной массы, подлежат реализации АУ, при этом полученные денежные средства направляются кредиторам согласно предусмотренной законодательством очередности. Процесс ликвидации может быть преобразован в процедуру реорганизации по инициативе самого должника либо иной заинтересованной стороны. Особое значение приобретают механизмы реорганизационных процедур, решение о введении которых может быть принято на основании обращения должника без необходимости представления доказательств целесообразности данного шага
		Реструктуризация муниципальной задолженности (глава 9 Кодекса о банкротстве)	Механизм реструктуризации долговых обязательств государственных органов представляет собой процедуру, реализуемую уполномоченными структурами для оптимизации управления задолженностью и обеспечения её устойчивого погашения
		Реорганизация (глава 11 Кодекса о банкротстве)	Данная процедура преимущественно применяется компаниями, в рамках которой должник сохраняет право владения своим имуществом и ведения хозяйственной деятельности, однако обязуется разработать и предоставить на одобрение кредиторов план реорганизации, утверждение которого осуществляется судебным органом

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4
США	The Bankruptcy Abuse Prevention and Consumer Protection Act	Реорганизация задолженности семейных фермерских хозяйств с устойчивым годовым доходом (глава 12 Кодекса о банкротстве)	Упрощенный механизм реорганизации, предназначенный для семейных фермерских хозяйств, предусматривает сохранение должником права собственности на имущество, при этом погашение долгов перед кредиторами осуществляется за счет поступлений от будущей хозяйственной деятельности
		Реструктуризация задолженности частного лица с устойчивым доходом (глава 13 Кодекса о банкротстве)	Процедура предполагает возможность сохранения должником своего имущества при условии регулярного осуществления выплат назначаемому управляющему в строгом соответствии с утвержденным графиком погашения задолженности
Германия	Konkursordnung Deutsches Reichsgesetzblatt	Органы власти, занимающиеся делами о несостоятельности в Германии	В Германии не существует специального органа, занимающегося вопросами процедуры банкротства. Эти дела рассматриваются исключительно в судебном порядке. В соответствии с ст. 2 Закон 1994 года участковый суд, в округе которого расположен земельный суд, имеет исключительную компетенцию по рассмотрению дел о несостоятельности. Государство и его институты участвуют в процедурах банкротства, как и любой другой кредитор
		Оздоровление фирмы	В этом случае на месте предприятия–банкрота образуется новая фирма–правопреемник. К этой фирме–правопреемнику переходит значительная часть движимого или недвижимого имущества, большая часть работников, ноу–хау и клиенты фирмы–банкрота. При этом деятельность фирмы–банкрота прекращается. Деньги, полученные управляющим в ходе реализации имущества фирмы–банкрота, идут на удовлетворение требований кредиторов. При этом возвращение долгов осуществляется в пределах квоты от 10% до 15%. Такое оздоровление необходимо подготовить и начать осуществлять еще до подачи заявления о признании фирмы банкротом. Хотя это можно делать и одновременно с процедурой признания фирмы банкротом, но при этом возможность влияния на этот процесс значительно снижается

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4
Германия	Konkursordnung Deutsches Reichsgesetzblatt	Мировая сделка	Перед началом конкурсного производства должник может подать заявление о мировой сделке. В случае принятия судом решения о начале мирового урегулирования он назначает управляющего (администратора), дату проведения общего собрания кредиторов. Решение о принятии или отклонении мировой сделки принимает собрание кредиторов. Следует иметь в виду, что условия мировой сделки должны соответствовать минимальным требованиям по оплате долга. Так, кредиторы должны получить по сделке не менее 35% суммы долга. При отсрочке долга на год, он должен быть погашен не менее чем на 40%, а отсрочка более чем на 18 месяцев влечет погашение более 40% долга
		Плановое конкурсное производство	Плановое конкурсное производство, в некоторых случаях с собственным управлением. Это достаточно затратное производство. Конкурсное производство начинается с момента подачи заявления, на основании которого суд принимает решение об открытии конкурсного производства и назначает временного конкурсного управляющего. В рамках этого планового производства неплатежеспособная фирма остается существовать, оздоравливается при помощи кредиторов и освобождается от долгов
		Ликвидация Добровольная или принудительная по решению суда	В случае если оздоровление фирмы или возбуждение конкурсного производства не представляются возможным, происходит её ликвидация. Все что имеет ценность продается, остальное – ликвидируется. Из тех денег, которые удастся получить конкурсному управляющему, в первую очередь оплачиваются судебные издержки, оставшиеся средства идут на удовлетворение требований кредитора. При этом возвращение долгов осуществляется в пределах квоты от 3% до 5%

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4
Франция	Закон № 85-98 от 25 января 1985 года «О восстановлении предприятий и ликвидации их имущества в судебном порядке»	Примирительная процедура Титул 1 «О профилактике затруднения предприятий»	В рамках коммерческого суда вводится посредническая процедура, предназначенная для лиц, ведущих коммерческую или ремесленную деятельность, сталкивающихся с юридическими, экономическими или финансовыми трудностями, существующими или прогнозируемыми. Данная процедура доступна при условии, что указанные субъекты не приостановили платежи более чем на 45 дней (статья L. 611-4 Кодекса)
		Возбуждение процедуры Титул 2 «О предохранительной процедуре»	В случае, когда должник обладает статусом предпринимателя либо внесён в Реестр ремесленных предприятий, юрисдикция по рассмотрению дела принадлежит коммерческому суду. Во всех иных ситуациях разрешение спора относится к компетенции суда высшей инстанции (статья L. 621-2 Кодекса)
Франция	Закон № 85-98 от 25 января 1985 года «О восстановлении предприятий и ликвидации их имущества в судебном порядке»	Процедура составление плана о восстановлении платежеспособности Титул 3 «О предохранительной процедуре» Глава 4 «О предохранительном плане»	С момента вынесения судебного акта открывается этап наблюдения, продолжительность которого не превышает шести месяцев, однако данный срок может быть продлён по обоснованному постановлению, принятому по ходатайству судебного управляющего, самого должника или органов прокуратуры На любом этапе указанного периода наблюдения суд вправе принять решение о частичной приостановке функционирования предприятия на основании заявления, поданного должником, судебным управляющим, судебным уполномоченным, органами прокуратуры, а также преобразовать процедуру наблюдения в процедуру восстановления платёжеспособности или ликвидации активов в рамках судебной процедуры (ст. L. 622-10 Кодекса)
			Проект плана о восстановлении платежеспособности предусматривает порядок удовлетворения требований кредиторов и возможные гарантии, предоставляемые руководителем предприятия для обеспечения исполнения обязательств. Кроме того, проект содержит обоснование уровня занятости и прогноз её изменения, а также описывает особые условия, необходимые для поддержания непрерывного функционирования предприятия (ст. L. 626-2 Кодекса)

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4
Франция	Закон № 85-98 от 25 января 1985 года «О восстановлении предприятий и ликвидации их имущества в судебном порядке»	Конкурсное производство Титул III «О восстановлении платежеспособности в судебном порядке» Глава I «О восстановлении платежеспособности в судебном порядке» Титул IV «О ликвидации имущества в судебном порядке»	В случае невозможности восстановления платежеспособности должника судом принимается решение о признании его банкротом и открытии конкурсного производства. Французское законодательство о банкротстве, предусматривает двухэтапную структуру конкурсного процесса: первый этап заключается в восстановлении платежеспособности в судебном порядке, тогда как второй этап представляет собой ликвидацию предприятия через судебное производство. В ходе второго этапа назначается ликвидатор, задачей которого является формирование конкурсной массы, реализация имущества должника и распределение полученных средств среди кредиторов согласно установленной законодательством очередности. По завершению процедуры ликвидации юридическое лицо прекращает своё существование, а физическое лицо освобождается от долговых обязательств Процедура восстановления платежеспособности в судебном порядке применима ко всем коммерсантам, лицам, зарегистрированным в Реестре ремесленных предприятий, фермерам, физическим лицам, осуществляющим независимую профессиональную деятельность, а также юридическим лицам частного права (ст. L. 631–2 Кодекса)

Источник: составлено автором по материалам [16; 108; 131; 143; 147].

Приложение Б
(информационное)

**Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 1 за периоды
с 31.12.2019 по 31.12.2021 и с 31.12.2022 по 31.12.2023**

Таблица Б.1 – Бухгалтерский баланс Объекта № 1 за периоды с 31.12.2019 по 31.12.2021

Наименование показателя	Код строки	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019
1	2	3	4	5
Актив				
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	1110	–	–	–
Результаты исследований и разработок	1120	–	–	–
Нематериальные поисковые активы	1130	–	–	–
Материальные поисковые активы	1140	–	–	–
Основные средства	1150	2 809 153	3 130 444	3 395 881
Незавершенные капитальные вложения	–	971 353	971 109	1 034 284
Земля	–	23 375	23 375	23 375
Машины и оборудование	–	1 079 128	1 331 696	1 655 707
Здания и сооружения	–	735 297	804 264	682 515
Доходные вложения в материальные ценности	1160	–	–	–
Финансовые вложения	1170	12 497	12 497	12 497
Предоставленные долгосрочные займы	–	12 497	12 497	12 497
Отложенные налоговые активы	1180	2 182 350	2 008 053	1 840 151
Отложенные налоговые активы	–	2 182 350	2 008 053	1 840 151
Прочие внеоборотные активы	1190	156 525	182 112	204 308
Авансы выданные	–	4 267	15 022	22 550

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5
Расходы будущих периодов	–	152 258	167 090	181 758
Итого по разделу I	1100	5 160 525	5 333 106	5 452 837
II. Оборотные активы				
Запасы	1210	152 551	211 858	250 201
РБП	–	7	5	19
Товары	–	0	1	53
Готовая продукция	–	30 037	72 160	52 038
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	–	–	–
Дебиторская задолженность	1230	2 294 845	2 262 404	1 160 473
Прочие дебиторы	–	2 159 766	1 282 217	540 481
Налоги и сборы	–	3	3	366
Покупатели и заказчики	–	133 394	978 996	589 373
Поставщики и подрядчики	–	1 682	1 189	30 254
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	140 122	140 122	140 122
Предоставленные краткосрочные займы	–	140 122	140 122	140 122
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	50	1	16
Денежные средства в банке	–	46	1	0
Денежные средства в кассе	–	4	0	16
Прочие оборотные активы	1260	10 432	10 416	10 416
Прочие	–	10 432	10 416	10 416
Итого по разделу II	1200	2 598 000	2 624 801	1 561 228
БАЛАНС	1600	7 758 525	7 957 907	7 014 065
Пассив				
III. Капитал и резервы				

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	105 494	105 494	105 494
Уставный капитал	–	105 494	105 494	105 494
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(–) ²	(–)	(–)
Переоценка внеоборотных активов	1340	17 352	17 352	17 352
Переоценка внеоборотных активов	–	17 352	17 352	17 352
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–	–	–
Резервный капитал	1360	–	–	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(27 477 277)	(26 703 304)	(26 060 702)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	–	(27 354 431)	(26 703 304)	(26 060 702)
Итого по разделу III	1300	(27 354 431)	(26 580 458)	(25 937 856)
IV. Долгосрчные обязательства				
Заемные средства	1410	0	0	0
Долгосрчные кредиты	–	0	0	0
Отложенные налоговые обязательства	1420	199 115	189 316	164 970
Отложенные налоговые обязательства	–	199 115	189 316	164 970
Оценочные обязательства	1430	–	–	–
Прочие обязательства	1450	–	–	–
Итого по разделу IV	1400	199 115	189 316	164 970
V. Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	1510	5 658 894	5 652 052	5 645 210
Краткосрочные кредиты	–	5 658 894	5 652 052	5 645 210
Кредиторская задолженность	1520	9 921 623	9 346 605	7 749 199
Прочие кредиторы	–	6 780 881	6 539 874	5 537 305

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5
Налоги и сборы	–	504 775	387 874	142 007
Задолженность перед государственным Внебюджетным Фондом	–	658 884	498 539	501 787
Задолженность перед персоналом организации	–	164 177	41 549	40 255
Поставщики и подрядчики	–	1 722 906	1 878 769	1 527 845
Доходы будущих ппериодов	1530	–	–	–
Оценочные обязательства	1540	19 333 324	19 350 392	19 392 542
Резервы предстоящих платежей	–	19 333 324	19 350 392	19 392 542
Прочие обязательства	1550	–	–	–
Итого по разделу V	1500	34 913 841	34 349 049	32 786 951
БАЛАНС	1700	7 758 525	7 957 907	7 014 065

Источник: составлено автором по материалам [10].

Таблица Б.2 – Бухгалтерский баланс Объекта № 1 за периоды с 31.12.2022 по 31.12.2023

Наименование показателя	Код строки	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019
1	2	3	4	5
Актив				
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	1110	–	–	–
Результаты исследований и разработок	1120	–	–	–
Нематериальные поисковые активы	1130	–	–	–
Материальные поисковые активы	1140	–	–	–
Основные средства	1150	0	–	2 809 153
Доходные вложения в материальные ценности	1160	–	–	–

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4	5
Финансовые вложения	1170	0	–	12 497
Отложенные налоговые активы	1180	2 182 350	2 182 350	2 182 350
Прочие внеоборотные активы	1190	0	–	156 525
Итого по разделу I	1100	2 182 350	2 182 350	5 160 525
II. Оборотные активы				
Запасы	1210	0	–	152 551
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	–	–	–
Дебиторская задолженность	1230	0	750 038	2 294 845
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	0	–	140 122
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	38 239	40 686	50
Прочие оборотные активы	1260	0	–	10 432
Итого по разделу II	1200	38 239	790 724	2 598 000
БАЛАНС	1600	2 220 589	2 973 074	7 758 525
Пассив				
III. Капитал и резервы				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	105 494	105 494	105 494
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(–) ²	(–)	(–)
Переоценка внеоборотных активов	1340	17 352	17 352	17 352
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–	–	–
Резервный капитал	1360	–	–	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(47 895 076)	(47 142 592)	(27 477 277)
Итого по разделу III	1300	(47 772 230)	(47 019 746)	(27 354 431)

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4	5
IV. Долгосрчные обязательства				
Заемные средства	1410	–	–	–
Отложенные налоговые обязательства	1420	199 115	199 115	199 115
Оценочные обязательства	1430	–	–	–
Прочие обязательства	1450	–	–	–
Итого по разделу IV	1400	199 115	199 115	199 115
V. Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	1510	0	–	5 658 894
Кредиторская задолженность	1520	30 460 381	30 460 381	9 921 623
Доходы будущих периодов	1530	–	–	–
Оценочные обязательства	1540	19 333 324	19 333 324	19 333 324
Прочие обязательства	1550	–	–	–
Итого по разделу V	1500	49 793 705	49 793 705	34 913 841
БАЛАНС	1700	2 220 589	2 973 074	7 758 525

Источник: составлено автором по материалам [10].

Приложение В
(информационное)

Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 2 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023

Таблица В.1 – Бухгалтерский баланс Объекта № 2 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023

Наименование показателя	Код строки	31.12.2024	31.12.2023	31.12.2022	31.12.2021
1	2	3	4	5	6
Актив					
I. Внеоборотные активы					
Нематериальные активы	1110	–	–	–	–
Результаты исследований и разработок	1120	–	–	–	–
Нематериальные поисковые активы	1130	–	–	–	–
Материальные поисковые активы	1140	–	–	–	–
Основные средства	1150	8 856	9 313	9 790	10 298
Доходные вложения в материальные ценности	1160	112	112	112	112
Финансовые вложения	1170	–	–	–	–
Отложенные налоговые активы	1180	3 134	3 134	3 134	3 134
Прочие внеоборотные активы	1190	2 985 609	2 985 609	2 985 609	2 985 609
незавершенное строительство		2 985 609	2 985 609	2 985 609	2 985 609
Итого по разделу I	1100	2 997 711	2 998 168	2 998 645	2 999 153
II. Оборотные активы					
Запасы	1210	1 110 965	1 129 842	1 129 842	1 129 842
Готовая продукция	–	629 317	648 194	648 194	648 194
Материалы	–	481 648	481 648	481 648	481 648
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	180 639	180 639	180 639	180 639
По строительству	–	133 657	133 657	133 657	133 657

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6
По приобретенным услугам	—	44 464	44 464	44 464	44 464
Материально–производственным запасам	—	2 518	2 518	2 518	2 518
Дебиторская задолженность	1230	7 840 230	7 833 020	7 866 303	7 859 697
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	—	—	7 041 300	7 072 557	7 069 461
Расчеты с персоналом по прочим операциям	—	—	190	190	190
Расчеты с покупателями и заказчиками	—	768 860	765 980	765 737	767 176
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	—	26 200	25 550	27 819	22 870
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	15 567 306	15 559 315	15 551 344	15 543 372
Предоставленные займы	—	13 795 004	13 787 013	13 779 042	13 771 070
Долговые ценные бумаги	—	1 746 580	1 746 580	1 746 580	1 746 580
Акции	—	25 722	25 722	25 722	25 722
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	146 552	65 200	64 175	120 486
Прочие оборотные активы	1260	10 613 216	10 613 216	10 275 344	10 275 345
Расходы будущих периодов	—	10 537 657	10 537 657	10 199 785	10 199 786
НДС по авансам и переплатам	—	75 559	75 559	75 559	75 559
Итого по разделу II	1200	35 458 908	35 381 232	35 067 647	35 109 381
БАЛАНС	1600	38 456 619	38 379 400	38 066 292	38 108 534
Пассив					
III. Капитал и резервы					
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	280	280	280	280

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(–) ²	(–) ²	(–)	(–)
Переоценка внеоборотных активов	1340	247 191	247 191	247 191	247 191
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–	–	–	–
Резервный капитал	1360	–	–	–	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(2 119 204)	(1 621 096)	(1 314 089)	(595 283)
Итого по разделу III	1300	(1 871 734)	(1 373 626)	(1 066 618)	(347 812)
IV. Долгосрчные обязательства					
Заемные средства	1410	2 960 100	2 960 100	2 960 100	2 960 100
Долгосрчные займы	–	246 604	246 604	246 604	246 604
Долгосрчные кредиты	–	2 713 496	2 713 496	246 604	246 604
Отложенные налоговые обязательства	1420	850	850	850	850
Оценочные обязательства	1430	–	–	–	–
Прочие обязательства	1450	–	–	–	–
Итого по разделу IV	1400	2 960 950	2 960 950	2 960 950	2 960 950
V. Краткосрочные обязательства					
Заемные средства	1510	3 860 687	3 647 549	3 490 718	3 204 796
Проценты по долгосрочным займам		219 623	205 983	198 278	169 165
Проценты по долгосрочным кредитам		3 630 697	3 431 199	3 282 073	3 014 606
Проценты по краткосрочным кредитам		10 367	10 367	10 367	10 367
Кредиторская задолженность	1520	28 909 937	28 547 748	28 084 464	27 693 822
Расчеты с подотчетными лицами	–	97	97	97	97
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	–	28 516 857	28 241 182	27 772 280	27 383 838
Расчеты с персоналом по оплате труда	–	14 282	14 282	14 282	14 866
Расчеты по социальному страхованию и обеспечиванию	–	120 669	118 989	132 426	132 168
Расчеты по налогам и сборам	–	104 328	95 398	86 482	86 131

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6
Расчеты с покупателями и заказчиками	—	77 931	4 143	4 143	4 143
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	—	75 773	73 656	74 754	72 579
Доходы будущих периодов	1530	4 596 778	4 596 778	4 596 778	4 596 778
Долевое участие в строительстве	—	4 596 778	4 596 778	4 596 778	4 596 778
Оценочные обязательства	1540	—	—	—	—
Прочие обязательства	1550	—	—	—	—
Итого по разделу V	1500	37 367 402	36 792 075	36 171 960	35 495 396
БАЛАНС	1700	38 456 619	38 379 400	38 066 292	38 108 534

Источник: составлено автором по материалам [10].

Приложение Г
(информационное)

Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 3 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023

Таблица Г.1 – Бухгалтерский баланс Объекта № 3 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023

Наименование показателя	Код строки	31.12.2024	31.12.2023	31.12.2022	31.12.2021
1	2	3	4	5	6
Актив					
I. Внеоборотные активы					
Нематериальные активы	1110	–	–	–	–
Результаты исследований и разработок	1120	–	–	–	–
Нематериальные поисковые активы	1130	–	–	–	–
Материальные поисковые активы	1140	–	–	–	–
Основные средства	1150	0	0	–	80
Доходные вложения в материальные ценности	1160	–	–	–	–
Финансовые вложения	1170	0	0	60	60
Отложенные налоговые активы	1180	0	0	–	309 526
Прочие внеоборотные активы	1190	–	–	–	–
Итого по разделу I	1100	0	0	60	309 666
II. Оборотные активы					
Запасы	1210	0	0	166	2 521
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	0	0	677	842
Дебиторская задолженность	1230	199	3 771	263 011	542 243
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	–	–	–	–

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5	6
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	6 424	121 129	299 140	48 718
Прочие оборотные активы	1260	0	0	7	–
Итого по разделу II	1200	6 622	124 900	563 001	594 324
БАЛАНС	1600	6 622	124 900	563 061	903 990
Пассив					
III. Капитал и резервы					
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	5 000	5 000	5 000	5 000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	–	(–) ²	(–)	(–)
Переоценка внеоборотных активов	1340	–	–	–	–
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–	–	–	–
Резервный капитал	1360	–	–	–	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(4 367 791)	(4 963 189)	(4 640 039)	(4 148 607)
Итого по разделу III	1300	(4 362 791)	(4 958 189)	(4 635 039)	(4 143 607)
IV. Долгосрчные обязательства					
Заемные средства	1410	–	–	–	–
Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0	–	17 969
Оценочные обязательства	1430	–	–	–	–
Прочие обязательства	1450	–	–	–	–
Итого по разделу IV	1400	0	0	0	17 969

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5	6
V. Краткосрочные обязательства					
Заемные средства	1510	0	1 342 365	1 429 317	1 429 317
Кредиторская задолженность	1520	4 369 414	3 188 845	3 317 359	3 306 276
Доходы будущих периодов	1530	—	—	—	—
Оценочные обязательства	1540	0	551 879	451 424	294 035
Прочие обязательства	1550	—	—	—	—
Итого по разделу V	1500	4 369 414	5 083 089	5 198 100	5 029 628
БАЛАНС	1700	6 622	124 900	563 061	903 990

Источник: составлено автором по материалам [10].

Приложение Д
(информационное)

Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 4 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023

Таблица Д.1 – Бухгалтерский баланс Объекта № 4 за периоды с 31.12.2021 по 31.12.2023

Наименование показателя	Код строки	31.12.2023	31.12.2022	31.12.2021
1	2	3	4	5
Актив				
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	1110	—	—	—
Результаты исследований и разработок	1120	—	—	—
Нематериальные поисковые активы	1130	—	—	—
Материальные поисковые активы	1140	—	—	—
Основные средства	1150	0	0	83 203
Доходные вложения в материальные ценности	1160	0	—	—
Финансовые вложения	1170	0	0	0
Отложенные налоговые активы	1180	0	0	0
Прочие внеоборотные активы	1190	0	0	0
Итого по разделу I	1100	0	0	83 203
II. Оборотные активы				
Запасы	1210	0	0	128 301
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	0	0	0
Дебиторская задолженность	1230	0	44 178	330 281
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	0	0	3 497
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	305	305	15 332
Прочие оборотные активы	1260	0	0	0

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4	5
Итого по разделу II	1200	305	44 483	477 411
БАЛАНС	1600	305	44 483	560 614
Пассив				
III. Капитал и резервы				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	59 682	59 682	59 682
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(–) ²	(–)	(–)
Переоценка внеоборотных активов	1340	0	0	974 103
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–	–	–
Резервный капитал	1360	0	0	0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(1 624 537)	(1 537 297)	(2 473 489)
Итого по разделу III	1300	(1 564 855)	(1 477 615)	(1 439 704)
IV. Долгосрчные обязательства				
Заемные средства	1410	0	0	0
Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0	0
Оценочные обязательства	1430	0	–	–
Прочие обязательства	1450	0	0	0
Итого по разделу IV	1400	0	0	0
V. Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	1510	0	0	0
Кредиторская задолженность	1520	1 565 160	1 522 098	2 000 318
Доходы будущих периодов	1530	–	–	–
Оценочные обязательства	1540	0	0	0
Прочие обязательства	1550	–	–	–
Итого по разделу V	1500	1 565 160	1 522 098	2 000 318
БАЛАНС	1700	305	44 483	560 614

Источник: составлено автором по материалам [10].

Приложение Е
(информационное)

Анализ бухгалтерского баланса Объекта № 11 за периоды с 31.12.2022 по 30.09.2024

Таблица Е.1 – Бухгалтерский баланс Объекта № 11 за периоды с 31.12.2022 по 30.09.2024

Наименование показателя	Код строки	30.09.2024	31.12.2023	31.12.2022
1	2	3	4	5
Актив				
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	1110	–	–	–
Результаты исследований и разработок	1120	–	–	–
Нематериальные поисковые активы	1130	–	–	–
Материальные поисковые активы	1140	–	–	–
Основные средства	1150	34 218	3 849 166	4 210 811
Доходные вложения в материальные ценности	1160	–	–	–
Финансовые вложения	1170	–	–	–
Отложенные налоговые активы	1180	233 751	246 004	288 074
Прочие внеоборотные активы	1190	1 521	2 055	15 953
Итого по разделу I	1100	269 490	4 097 227	4 514 838
II. Оборотные активы				
Запасы	1210	2 113	82 939	112 878
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	–	–	137
Дебиторская задолженность	1230	2 366 890	508 709	351 531
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	–	–	–
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	–	788 793	879 326
Прочие оборотные активы	1260	89 386	6 678	1 768

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5
Итого по разделу II	1200	2 458 389	1 385 119	1 345 640
БАЛАНС	1600	2 727 879	5 482 346	5 860 478
Пассив				
III. Капитал и резервы				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	1 000	1 000	1 000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	–	–	–
Переоценка внеоборотных активов	1340	–	–	–
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–	–	–
Резервный капитал	1360	–	–	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(757 862)	458 926	457 873
Итого по разделу III	1300	(757 862)	459 926	457 873
IV. Долгосрочные обязательства				
Заемные средства	1410	2 308 764	2 418 343	2 668 249
Отложенные налоговые обязательства	1420	637 153	182 836	212 066
Оценочные обязательства	1430	–	–	–
Прочие обязательства	1450	1 658	2 069	785 663
Итого по разделу IV	1400	2 947 575	2 603 248	3 665 918
V. Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	1510	365 169	372 812	14 560
Кредиторская задолженность	1520	171 567	1 324 501	901 656
Доходы будущих периодов	1530	–	720 345	770 859
Оценочные обязательства	1540	432	1 514	48 612
Прочие обязательства	1550	–	–	–
Итого по разделу V	1500	537 167	2 419 172	1 735 687
БАЛАНС	1700	2 727 879	5 482 346	5 860 478

Источник: составлено автором по материалам [10].