

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Международная академия наук высшей школы

Пермский территориальный институт
профессиональных бухгалтеров и аудиторов

**МОЛОДЫЕ УЧЕНЫЕ
О СОВРЕМЕННОМ СОСТОЯНИИ
КОНТРОЛЬНО-УЧЕТНОЙ И АНАЛИТИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Сборник научных статей

Выпуск 5

Под общей редакцией проф. Т. Г. Шешуковой



Пермь 2015

УДК 65.01:657:004
ББК 65.050.2:65.052
М 75

Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2015. – Вып. 5. – 160 с.

ISBN 978-5-7944-2592-5 (вып. 5)
ISBN 978-5-7944-1625-1

Сборник содержит статьи студентов, аспирантов и молодых ученых России и зарубежья, в которых рассматриваются проблемы реформирования бухгалтерского учета, внедрения международных стандартов учета и отчетности, совершенствования бухгалтерского и налогового учета на предприятиях, развития аудита, а также актуальные вопросы экономического анализа.

Издание подготовлено с использованием материалов из системы «КонсультантПлюс», предоставленной ЗАО «ТелекомПлюс» (г. Пермь).

Предназначен для специалистов в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита и финансов, а также преподавателей, аспирантов и студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», «Финансы и кредит» и магистерским программам «Финансовый аналитик» и «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в условиях глобализации экономических процессов».

УДК 65.01:657:004
ББК 65.050.2:65.052

*Печатается по решению редакционно-издательского совета
Пермского государственного национального исследовательского университета*

*Редакционная коллегия: д. э. н., проф. Т. Г. Шешукова (научный редактор),
к. э. н., доц. К. Ю. Котова, к. э. н., доц. Т. В. Пащенко*

Научное издание

Издается в авторской редакции
Компьютерная верстка
А. Л. Костырева

Подписано в печать 28.09.2015.
Формат 60x84/16. Усл. печ. л. 9,3.
Тираж 50 экз. Заказ ____

Издательский центр
Пермского государственного
национального исследовательского университета.
614990, г. Пермь, ГСП, ул. А. И. Букирева, 15

ISBN 978-5-7944-2592-5 (вып. 5)
ISBN 978-5-7944-1625-1

© Пермский государственный
национальный исследовательский
университет, 2015

М. С. Авраменко,

*студентка 3 курса бакалавриата направления «Экономика»,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Ю. Г. Мурашова,

*старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПОСЛЕ ВОССТАНОВИТЕЛЬНЫХ РАБОТ

В статье рассмотрена проблема определения сроков полезного использования основных средств после их модернизации, реконструкции и частичной ликвидации. Представлены основные отличия этих понятий. Изучены нормативные документы по этому вопросу, предложены способы решения данной проблемы.

Ключевые слова: основные средства, срок полезного использования (СПИ), модернизация, реконструкция, частичная ликвидация, амортизация.

Нередко на предприятиях возникает такая ситуация, когда объекты основных средств нужно заменить новыми, например, вследствие их устаревания, но денег для этого недостаточно. Тогда организация принимает решение об их модернизации. Впоследствии встаёт проблема, как определить срок полезного использования (далее – СПИ) модернизированных объектов и, соответственно, начислить амортизацию на них. В этом и заключается актуальность выбранной мной темы.

Как показывает существующая практика бухгалтерского учёта, ни в экономической литературе, ни в нормативных документах вопросы определения СПИ и амортизации реконструированных или модернизированных основных средств слабо изучены.

Правовые основы определения срока полезного использования: согласно статье 258 Налогового кодекса РФ срок полезного использования определяется организацией самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с учетом классификации основных средств. Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом

увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство. Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

В ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» говорится, что изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Виды восстановительных работ представлены на рисунке.



Виды восстановительных работ

Для начала дадим понятие частичной ликвидации, а также рассмотрим отличия между реконструкцией, модернизацией и капитальным ремонтом.

Ни бухгалтерское, ни налоговое законодательство не дают определения понятию частичной ликвидации основных средств. Можно сказать, что частичная ликвидация – это разбор объекта, в состав которого входит комплекс предметов, на отдельные составляющие части, например, снятие со станков деталей и узлов, демонтаж неиспользуемого крыльца здания. При частичной ликвидации выбывающая часть основного средства ничем не заменяется. Также отметим, что частичная ликвидация является частным случаем выбытия основных средств.

Теперь разберём, чем отличается модернизация от реконструкции. Основные отличия представлены в табл. 1.

Таблица 1

Отличия модернизации и реконструкции [13,14]

<i>Признак</i>	<i>Модернизация</i>	<i>Реконструкция</i>
1. Понятие	Это комплекс мероприятий, направленных на усовершенствование основного средства, которые приводят к качественному улучшению технико-экономических свойств объекта и связаны с заменой его конструктивно значимых элементов более современными и эффективными	Переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции
2. Цель проведения	Цель модернизации – получить здание или помещение, полностью отвечающее производственным, профессиональным, частным интересам, а также требованиям пожарной безопасности, производственной санитарии, технической безопасности	Цель реконструкции – улучшить условия проживания и работы, качество обслуживания, увеличить объем услуг, расширить функциональное назначение реконструируемого объекта
3. Причина проведения	Осуществляется в связи с тем, что объект устарел	Осуществляется в связи с общим износом
4. Результат	Функции объекта могут коренным образом изменяться	Улучшаются качества объекта, повышаются экономические и технические характеристики, либо полностью восстанавливается исходное состояние

Таблица 2

Отличия модернизации и реконструкции от капитального ремонта [9]

<i>Признак</i>	<i>Капитальный ремонт</i>	<i>Модернизация</i>	<i>Реконструкция</i>
1. Цель проведения	Устранение неисправностей, при наличии которых невозможно эксплуатировать основное средство	Изменение технологического и служебного назначения основного средства	Улучшение качества продукции (работ, услуг), изменение ее номенклатуры, а также увеличение производственных мощностей
2. Порядок учёта затрат в составе расходов	Затраты рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты в размере фактических затрат	Понесенные затраты увеличивают первоначальную стоимость этого основного средства и подлежат списанию для целей налогообложения через механизм амортизации	
3. Записи в бухгалтерском учете	<i>Дебет 20 (26, 44) Кредит 60 (76)</i> – отражены строительно-отделочные работы; <i>Дебет 19 Кредит 60 (76)</i> – учтен НДС по строительно-отделочным работам; <i>Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19</i> – принят к вычету НДС по строительно-отделочным работам	<i>Дебет 08 Кредит 60 (76)</i> – отражены затраты по строительно-отделочным работам; <i>Дебет 19 Кредит 60 (76)</i> – учтен НДС по строительно-отделочным работам; <i>Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19</i> – НДС по строительно-отделочным работам принят к вычету; <i>Дебет 01 Кредит 08</i> – увеличена первоначальная стоимость основного средства на сумму затрат по отделочным работам	

С точки зрения бухгалтерского и налогового учёта эти понятия идентичны, однако содержательная часть имеет отличия.

Далее, для того, чтобы выявить отличия модернизации и реконструкции от кап. ремонта, дадим его понятие. Капитальный ремонт – это комплекс значительных работ по улучшению состояния зданий и сооружений, инженерных коммуникаций, техники и оборудования, и т. д.

Для более ритмичной работы составляются графики ремонтных работ. Это делается с целью периодичности отправки основных средств на ремонт, чтобы не все объекты разом приостанавливали своё функционирование.

Рассмотрим процесс определения сроков полезного использования в результате модернизации и реконструкции ОС.

Модернизация и реконструкция основных средств может выполняться хозяйственным способом, то есть собственными силами и подрядным способом, то есть с привлечением сторонних организаций или предпринимателей.

Решение о модернизации и реконструкции основных средств оформляется приказом руководителя организации, в котором указываются причины модернизации, сроки её проведения и лица, ответственные за проведение модернизации.

При передаче основного средства на модернизацию в специальное подразделение организации, например, ремонтную службу, составляется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств по унифицированной форме № ОС-2. Но, если при модернизации местонахождение основного средства не меняется, никаких передаточных документов составлять не нужно.

Для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств после ремонта, реконструкции, модернизации применяется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3). При этом не важно, каким способом проводилась модернизация – хозяйственным или подрядным. Акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Он утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй – передается организации, проводившей модернизацию [6].

Таблица 3

Корреспонденция счетов при модернизации ОС

<i>Хозяйственная операция</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Передано на модернизацию основное средство	01 субсчет «Основные средства на модернизации»	01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»
Учтены расходы на проведение модернизации (хозяйственным способом)	08 субсчет «Расходы на модернизацию»	10, 16, 23, 60, 68, 69, 70, 76...
Учтены расходы на проведение модернизации (подрядным способом)	08 субсчет «Расходы на модернизацию»	60
По завершении модернизации затраты, учтенные на счете 08, можно включить в первоначальную стоимость основного средства либо учесть обособленно на счете 01		
Увеличена первоначальная стоимость основного средства на сумму затрат по модернизации	01	08 субсчет «Расходы на модернизацию»
Списаны затраты на проведение модернизации основного средства на счет 01	01 субсчет «Расходы на модернизацию основного средства»	08 субсчет «Расходы на реконструкцию»
Передано в эксплуатацию модернизированное основное средство	01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»	01 субсчет «Основные средства на модернизации»

При отражении расходов по реконструкции объектов основных средств применяются формы инвентарных карточек № ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств» (ведется на группу объектов основных средств), № ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств» (составляется на объекты основных средств малых предприятий), № ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» (на прочие объекты основных средств). Сведения о реконструкции объектов основных средств отражаются в разделе 5 «Изменения первоначальной стоимости объекта основных средств» формы № ОС-6. В других формах инвентарных карточек сведения о расходах по реконструкции отдельно не отражаются. В связи с этим именно в части тех объектов, по которым ведутся формы № ОС-6а и ОС-6б, расходы по реконструкции могут отражаться в отдельно заведенных инвентарных карточках [12].

При долгосрочной модернизации целесообразно учитывать основные средства на отдельном субсчете «Основные средства на модернизации». Корреспонденция счетов представлена в табл. 3.

В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции организация в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 может пересмотреть срок полезного использования по данному объекту. Также при этом увеличивается первоначальная стоимость объекта. Пересмотр СПИ проводит приемочная комиссия при принятии основного средства из модернизации:

- исходя из срока, в течение которого планируется использовать основное средство после модернизации для управленческих нужд, для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) и иного извлечения доходов;

- исходя из срока, по окончании которого основное средство предположительно будет непригодно к дальнейшему использованию (т. е. физически изношено). При этом учитывается режим (количество смен) и негативные условия эксплуатации основного средства, а также системы (периодичности) проведения ремонта.

Результаты пересмотра срока полезного использования в связи с модернизацией основного средства оформляются приказом руководителя. Данный приказ следует рассматривать как дополнение к существующей учётной политике.

Следует отметить, что, в отличие от бухгалтерского учета, в налоговом учете существуют ограничения, до какого показателя можно продлить срок службы объекта ОС. В соответствии с пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса РФ увеличение срока полезного использования ОС может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое ОС.

Если модернизируется полностью самортизированный объект, то организация имеет право самостоятельно, руководствуясь только п. 20 ПБУ 6/01, установить для данного объекта новый срок полезного использования. Для этого целесообразно составить бухгалтерскую справку, в которой будет указано, исходя из каких условий, перечисленных в п. 20 ПБУ 6/01, установлен новый срок.

Следует сказать, что в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ основные средства, находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, исключаются из состава амортизируемого имущества вне зависимости от факта использования в этот период реконструируемого

объекта в деятельности, направленной на получение дохода. Если же модернизация длится менее 12 месяцев, то амортизация продолжает начисляться по старым данным, то есть на ту же стоимость, которая было до начала модернизации ОС.

Отметим, что ПБУ 6/01 не содержит специальных положений о том, как следует начислять амортизацию после осуществленной реконструкции или модернизации. Но в пункте 60 Методических указаний № 91н содержится пример расчета амортизационных отчислений, который позволяет сделать вывод о том, что начисление амортизации после реконструкции или модернизации следует производить исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на затраты на модернизацию, и оставшегося срока полезного использования с учетом его увеличения.

Пример: Пусть здание относится к 9 амортизационной группе со СПИ от 25 до 30 лет. Изначально срок полезного использования был равен *26 лет и 4 месяца (316 месяцев)*. После *8 лет и 2 месяцев (98 месяцев)* эксплуатации организация провела его модернизацию. Оставшийся срок полезного использования составил: *316 мес – 98 мес = 218 месяцев (18 лет и 2 месяца)*. После модернизации предприятие решило увеличить СПИ на *9 лет и 4 месяца (112 месяцев)*. Таким образом, новый СПИ составил *27 лет и 6 месяцев или 330 месяцев*. Этот срок соответствует рамкам, установленным классификации ОС, включаемых в амортизационные группы, то есть от 25 до 30 лет.

Продолжим пример. Пусть первоначальная стоимость здания составила *10500000 рублей*. Затраты на модернизацию – *200000 рублей*. Метод начисления амортизации – линейный. Рассчитаем остаточную стоимость объекта:

1) сумма накопленной амортизации = $(10500000/316)*98 = 3256329$ рублей.

2) остаточная стоимость = $10500000 - 3256329 = 7243671$ рубль.

Далее включаем затраты на модернизацию в первоначальную стоимость: $200000+7243671 = 7443671$ рублей. На эту стоимость будем начислять амортизацию с учётом нового СПИ. Таким, образом, сумма ежемесячных отчислений составит: $7443671/330 = 22557$ рублей.

Если в результате реконструкции, модернизации объекта ОС срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Определение сроков полезного использования и начисление амортизации на реконструированный объект представляет собой такую же процедуру, как и при модернизации.

Теперь рассмотрим ситуацию при частичной ликвидации ОС в части документального оформления, определения СПИ и отражения на счетах бухгалтерского учёта.

Частичной ликвидации основных средств, как и при любом выбытии объекта, предшествует заключение компетентной комиссии о невозможности дальнейшего использования в производственной деятельности организации этого объекта и его частичной ликвидации. Комиссию назначают приказом руководителя организации. В состав комиссии должны входить компетентные специалисты, главный бухгалтер и работники, отвечающие в компании за сохранность основных средств. Комиссия после осмотра объекта, как и в случаях обычного списания объекта основных средств, с помощью необходимой технической документации определяет его пригодность к дальнейшему использованию. При этом она осуществляет следующие действия:

- выявляет конкретные части (предметы, входящие в состав объекта), подлежащие частичной ликвидации;
- принимает решение о частичной ликвидации объекта основных средств;
- составляет и подписывает акт о частичной ликвидации объекта основных средств и передаёт этот акт на утверждение руководителю организации.

Принятое комиссией решение надлежит зафиксировать в акте о частичной ликвидации объекта основных средств. Так как единой формы акта о частичной ликвидации основных средств не существует, то организация вправе использовать подходящую унифицированную форму акта о списании объекта, имеющуюся в альбоме типовых унифицированных форм (например, ОС-4, ОС-4а, ОС-4б), при необходимости дополнив ее, либо разработать этот документ самостоятельно.

Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами ликвидационной комиссии и утверждается руководителем организации или иным уполномоченным им лицом. Один экземпляр акта передаётся в бухгалтерию, второй остаётся у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств.

На основании акта, утверждённого руководителем организации, бухгалтерия осуществляет соответствующую запись о частичной ликвидации объекта в инвентарной карточке (форма № ОС-6) этого объекта либо в инвентарной книге учёта объектов основных средств

(форма № ОС-66). После утверждения акта руководителем организации издаётся приказ о частичной ликвидации объекта [8].

В случае частичной ликвидации объекта недвижимости составляются акт о разборке временных (нетитульных) сооружений по форме № КС-9 и акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений по форме № КС-10. При оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, можно воспользоваться актом по форме № М-35.

Таблица 4

Корреспонденция счетов ликвидированной части ОС

<i>Хозяйственная операция</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Списана первоначальная стоимость ликвидируемой части здания	01 субсчёт «Выбытие основных средств»	01
Списана начисленная сумма амортизации по выбываемой части объекта	02	01 субсчёт «Выбытие основных средств»
В прочих расходах учтена остаточная стоимость выбываемой части здания	91.2	01 субсчёт «Выбытие основных средств»
Приняты к учёту МПЗ, полученные при ликвидации части здания;	10	91.1
Учтены расходы по ликвидации части основного средства;	91.2	60
Выделена сумма НДС, предъявленная подрядчиком за услуги по разборке части здания.	19	60

Бухгалтерские записи, которые оформляются при частичной ликвидации основного средства, представлены в табл. 4.

Законодательством не установлен порядок определения первоначальной стоимости ликвидируемого объекта, поэтому организация должна разработать его самостоятельно. Рассчитать первоначальную стоимость ликвидируемой части основного средства может комиссия, созданная из сотрудников организации или независимый оценщик. Рассмотрим этот случай на примере здания (сооружения). Итак, определить первоначальную стоимость и амортизационные отчисления можно следующим образом:

1. Первоначальная стоимость, приходящаяся на ликвидированную часть здания (сооружения) = Площадь ликвидированной час-

ти здания (сооружения) : Общая площадь здания (сооружения) до ликвидации \times Первоначальная стоимость здания (сооружения).

2. Амортизационные отчисления, приходящиеся на ликвидированную часть здания (сооружения) = (Площадь ликвидированной части здания (сооружения) : Общая площадь здания (сооружения) до ликвидации) \times Начисленная амортизация на момент окончания ликвидации.

При этом следует отметить, что срок полезного использования при частичной ликвидации основных средств не меняется.

Возьмём тот же пример. Пусть изначальная площадь здания составляла 400 м^2 . СПИ = 26 лет и 4 месяца (316 месяцев). Первоначальная стоимость его – 10500000 рублей. Через 12 лет и 6 месяцев (150 месяцев) часть здания была ликвидирована. Площадь этой части составила 30 м^2 .

➤ Площадь оставшейся части = $400 - 30 = 370 \text{ м}^2$.

➤ Сумма накопленной амортизации к моменту ликвидации = $(10500000/316) \times 150 = 4984177$ рублей.

➤ Удельный вес ликвидируемой части в общей площади здания = $(30/400) \times 100 \% = 7,5 \%$.

➤ Первоначальная стоимость ликвидируемой части = $10500000 \times 7,5 \% = 787500$ рублей.

➤ Сумма начисленной амортизации, приходящейся на эту часть = $4984177 \times 7,5 \% = 373813$ рубля.

Таким образом, получаем стоимость, по которой здание в дальнейшем будет учитываться на балансе предприятия:

➤ Стоимость после ликвидации = $10500000 - 787500 = 9712500$ рублей.

➤ Сумма начисленной амортизации = $4984177 - 373813 = 4610364$ рубля.

➤ Остаточная стоимость = $9712500 - 4610364 = 5102136$ рублей.

Далее амортизацию начисляем на эту стоимость с оставшимся СПИ (316-150 = 166 месяцев).

Применяемый вариант корректировки первоначальной стоимости и суммы начисленной амортизации после частичной ликвидации основного средства нужно закрепить в учетной политике для целей бухучета и для целей налогообложения.

Таким образом, по нашему мнению, одним из направлений совершенствования учёта основных средств после восстановительных работ является разработка рекомендации по данному вопросу.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01. Утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
3. Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств. Утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.
4. Сижажева С. С. Учёт амортизации реконструированных основных средств. Нальчик, 2015
5. Актуальная бухгалтерия: журн. 2014, март.
6. Главбух: журн. 2014, август.
7. Практический бухгалтерский учёт: журн. 2013, декабрь.
8. Информационно-справочный ресурс – НалогОбзор.Инфо.
9. Информационно-правовой портал – Гарант.ру.
10. <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/79673.html>.
11. <http://www.klerk.ru/buh/articles/3541/>.
12. <http://www.pravcons.ru/publ10-10-05-5.php>.
13. <http://thedifference.ru>.
14. <http://prorabserv.by/stati/rekonstrukciya-modernizaciya-remont-zdanij>.

В. Г. Балеевских,
*студентка 1 курса магистратуры направления «Экономика»,
программа «Финансовый анализ»*

К. Ю. Котова,
*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент*

*Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ: ВЫЗОВЫ СОВРЕМЕННОСТИ

В статье рассмотрена проблема организации учетно-аналитического обеспечения предприятия с целью принятия обоснованных управленческих решений на современном этапе эволюции мировой экономики. Принципиальным вызовом для компании XXI столетия становится создание адекватного методического обеспечения деятельности, отвечающего информационным потребностям. В связи с чем целью работы является выявление основных тенденций изменения учетно-аналитического обеспечения в XXI веке и определение направлений его реформирования. В результате были выявлены основные недостатки традиционной модели информационного обеспечения, ее несоответствие вектору развития экономики. Итогом работы является определение основных путей совершенствования учетно-аналитического обеспечения на предприятии с учетом требований современной экономики, учитывающих новые условия ведения бизнеса.

Ключевые слова: информация, учетно-аналитическое обеспечение, конкуренция, управленческое решение.

На сегодняшний день значительно изменились внешние условия, в которых предприятия должны функционировать. В индустриальную эпоху для компании было целью извлечь максимум прибыли, экономно используя масштабы и размеры производства. Начиная с последнего десятилетия XX в., характер конкуренции изменился: на смену промышленной конкуренции пришла конкуренция информационная. Информационная эпоха привела к тому, что многие фундаментальные постулаты промышленной революции устарели [3, 14]. Сегодня для достижения успеха предприятия должны решать такие задачи, как минимизация времени для принятия управленческого решения, возможность прогнозирования и оценки рисков.

Успешная реализация стратегии в современных условиях невозможна без совершенствования учетно-аналитического обеспечения

принятия управленческих решений. Учетно-аналитическое обеспечение должно быть базой для выработки стратегии коммерческой организации, анализа ее реализации и дальнейшей корректировки. Учетно-аналитическое обеспечение управления организацией является основой для принятия решений в условиях неопределенности и конкурентной среды.

Как утверждают Т. Г. Шешукова и Д. Г. Красильников, в современных рыночных отношениях российским предприятиям необходимо таким образом организованный управленческий учет, чтоб он в первую очередь смог предоставить релевантную информацию о любых вопросах, связанных с управлением предприятием [10, 23].

Под учетно-аналитическим обеспечением в общем смысле можно понимать «единство систем учета, анализа и аудита, объединенных информационными потоками для управления экономическими процессами» [8, 104]. Учетная подсистема информационного обеспечения управления организацией реализует сбор, регистрацию, интерпретацию, обобщение, подготовку и предоставление информации, необходимой для принятия управленческих решений. Учетная составляющая функционирует согласно принятой на предприятии системе бухгалтерских счетов, методическим аспектам учета затрат и калькулирования себестоимости. Состав инструментального обеспечения подсистемы представлен методами учета затрат и результатов по статьям, элементам, местам возникновения, видам деятельности, учета по сегментам и центрам ответственности, методами калькулирования себестоимости, документирования и составления отчетности. При помощи аналитической подсистемы информационного обеспечения организацией достигается цель всестороннего и детального изучения имеющейся информации для выбора наиболее оптимального варианта из альтернативных в процессе принятия управленческого решения. За счет контрольной подсистемы учетно-аналитического обеспечения организацией осуществляется наблюдение и проверка соответствия процесса функционирования объектов принятым управленческим решениям. Все подсистемы учетно-аналитического обеспечения находятся в тесной взаимосвязи [5, 35–36].

Одной из характеристик экономики России на современном этапе можно назвать множество переходных процессов, когда кризисы, критические ситуации и экономический анализ их причин и последствий являются неотъемлемой характеристикой функционирования экономических систем всех уровней. Таким образом, экономический анализ обеспечения непрерывности деятельности субъектов хозяйствования становится одной из стратегических задач. Актуальной задачей является формирование учетно-аналитической системы мето-

дов диагностики, позволяющей на основе получаемой и соответствующим образом обработанной информации рассчитать объективные критерии, на основе которых возможно не только анализировать состояние опасности, но и, используя методы, приемы и способы экономического анализа, спрогнозировать поле безопасного функционирования организации, обеспечивающее непрерывность бизнеса [6, 2].

Ряд авторов отмечают, что учетно-аналитическое обеспечение становится сильным инструментом деятельности компании в условиях экономических кризисов. Информационное обеспечение системы управления предприятием играет для него сервисную роль обслуживания. Оно представляет собой «совокупность информационных ресурсов и способов их использования, а также необходимых для осуществления аналитических и управленческих процедур для принятия соответствующих решений по управлению» [2, 75]. Таким образом, на первый план становится разработка ключевых показателей предприятия, формирования по ним информации.

Как отмечают А. А. Федченко и О. Н. Гальчина, важнейшей проблемой российского бизнеса остается повышение его эффективности. Наша страна отстает по показателям эффективности от развитых стран, что свидетельствует о необходимости не только осуществления массированных инвестиций в производство, но и совершенствования систем управления хозяйствующими субъектами. В связи с тем, что экономические кризисы дестабилизируют ситуацию, усугубляют проблемы, требуется их скорейшее решение [9, 36]. Отсюда на первый план выходит задача повышения эффективности деятельности компаний. Прежде всего, для решения данной задачи требуется создание информационно-аналитического обеспечения, на основе которого предприятия смогут не только ставить экономически обоснованные цели, выбирать наиболее подходящие методы и пути решения возникающих проблем, но и противостоять внешним условиям в условиях экономической нестабильности.

Одной из особенностей учетно-аналитического обеспечения, присущей современным российским предприятиям, является то, что деятельность бухгалтерской службы решает задачи налогового учета, а не обеспечивает менеджмент фирм аналитической информацией, необходимой для управления бизнесом [1, 191]. Российский бухгалтерский учет в отличие от системы учета, базирующегося на использовании международных стандартов финансовой отчетности, во многом по-прежнему остается учетом административной экономики и выполняет главным образом функцию расчета налогооблагаемой базы (имущества, прибыли). Использование же международных стандартов бухгалтерского учета направлено на обеспечение полезности информации

для заинтересованных пользователей, для принятия соответствующих экономических решений [4, 171]. Это является основой проблемы неадекватности российского учета требованиям современного экономического развития и особенностью России. Таким образом, современное учетно-аналитическое обеспечение не выполняет одну из важнейших своих задач – не является методическим обеспечением, инструментом разработки экономической политики организации. Это можно рассматривать как существенную проблему, которая является препятствием в деятельности хозяйствующих субъектов, т.к. современная экономическая обстановка требует гибкости работы, максимально быстрой реакции на любые изменения внешней среды и адаптации к ней.

В условиях динамично развивающегося рынка инновационная деятельность любого предприятия рассматривается как фактор развития, определяющий его конкурентное преимущество и обеспечивающий устойчивое положение на отечественном и мировом рынках. «Для реализации инновационной деятельности требуется не только создавать определенную инновационную сферу, но и разрабатывать информационно-аналитическое обеспечение ею. Необходимо учитывать, что инновационная деятельность протекает в определенной среде с высокой степенью риска, когда трудно предопределить последствия принимаемых решений, что обуславливает повышенные требования к аналитической системе» [7, 102].

Дальнейшее развитие учетно-аналитического обеспечения связано с совершенствованием учета и анализа.

Обозначим, на наш взгляд, основные направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения:

- формирование максимально необходимой подробной информации о деятельности организации и ее структурирование в целях дальнейшего использования. Это позволит не только строить более точные прогнозы об экономической обстановке, как в рамках самого предприятия, так и в рамках страны, но и принимать более эффективно оперативные решения;

- разработка индивидуальной системы экономических показателей с учетом специфики деятельности, которые будут основой в ведении учетно-аналитического обеспечения в целом по организации. При этом необходимо регулярно корректировать данную систему показателей с учетом текущих потребностей, внешних условий;

- организация учетно-аналитического обеспечения с учетом потребностей конкретных пользователей информации. Например, требуется обеспечить необходимой информацией не только бухгалтерскую службу, но и менеджеров, которые принимают управленческие решения;

– осуществление инвестиций в формирование и развитие собственной учетно-аналитической системы предприятия с учетом достижений в развитии ИТ, современных инструментов анализа, учета. В частности, речь идет о вложениях компании в приобретение современных компьютерных программ, в т.ч. профессиональных, специальных для ведения определенного вида бизнеса. Также необходимо осуществлять инвестиции в повышение квалификации собственных сотрудников, непосредственно связанных с ведением учетно-аналитического обеспечения;

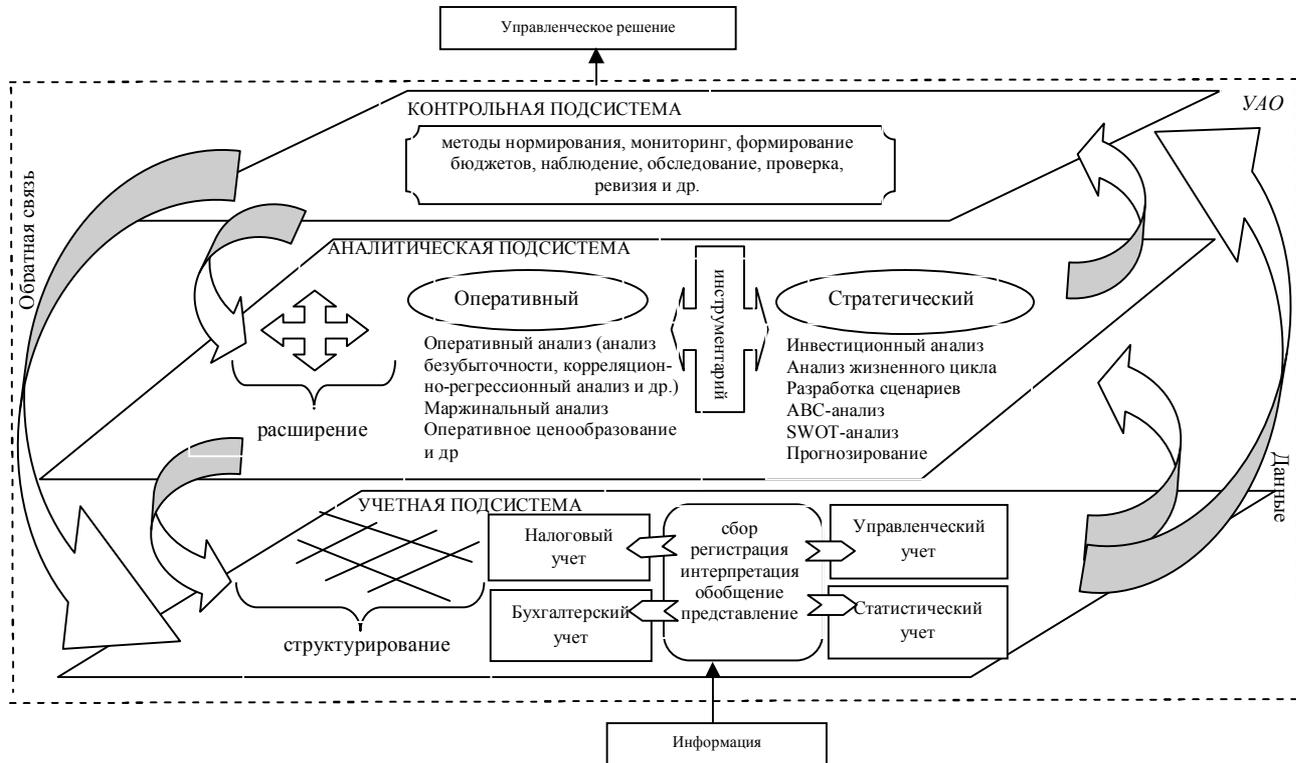
– комплексное развитие учетно-аналитического обеспечения.

Сегодня для принятия управленческих решений недостаточно только развитие учетной составляющей, необходимо также развивать аналитическую и контрольную составляющие. Лишь во взаимосвязи всех составных элементов возможно получить наибольший положительный результат.

Основные тенденции трансформации учетно-аналитического обеспечения предприятия отражены на рисунке (с. 20).

Таким образом, трансформация учетно-аналитического обеспечения современного предприятия заключается в развитии как учетной, так и аналитической его составляющих. Во-первых, происходит структурирование учетной составляющей: структурирование информации по группам пользователей, структурирование информации по показателям деятельности. Во-вторых, происходит развитие аналитической подсистемы как за счет расширения использования методов и инструментов аналитики, так и за счет расширения знаний в данной сфере. В-третьих, осуществляется комплексное взаимодействие между всеми тремя составляющими учетно-аналитического обеспечения.

Нынешняя система учетно-аналитического обеспечения отличается от предшествующей традиционной модели рядом принципиальных аспектов. Во-первых, современная система является исключительно комплексной, где внимание уделяется развитию не только учетной составляющей, но аналитической и контрольной составляющих. Во-вторых, современное информационное обеспечение направлено на предоставление максимально возможно релевантной информации, необходимой для принятия управленческих решений, а не является простым хранилищем данных. В-третьих, в сегодняшней модели учетно-аналитического обеспечения приобретает важность быстрота принятия решений, в связи с чем модель направлена на минимизацию времени осуществления процедур в рамках каждой своей подсистемы.



Модель учетно-аналитического обеспечения (УАО)

Список литературы

1. Довбий И. П. Проблемы учетно-аналитического обеспечения инновационного предпринимательства // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Сер. Экономика и менеджмент. 2014. Т.8, № 3. С. 191–193.
2. Ивашкевич В. Б. Развитие управленческого учета и анализа в условиях кризисного состояния экономики // В. Б. Ивашкевич, Н. А. Ермакова, А. А. Елакова. Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2014. 202 с.
3. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. 214 с.
4. Кирилов И. Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5. Экономика. 2012. № 2. С. 170–176.
5. Кузьмина О. Н. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления организацией на основе применения функционального принципа // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2014. № 5. С. 33–36.
6. Любушин Н. П., Козлова Е. Е. Учетно-аналитическое обеспечение и оценка непрерывности деятельности организации: отечественные и зарубежные подходы // Экономический анализ: теория и практика. 2014. № 19. С. 2–11.
7. Позднякова А. Л. Подходы к учетно-аналитическому обеспечению инновационной деятельности // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2013. № 11. С. 102–104.
8. Тычинина Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия // Вестник Оренбургского государственного университета. 2009. № 2. С. 102–107.
9. Федченко А. А., Гальчина О. Н. Содержание учетно-аналитической деятельности в системе процессно-ориентированного управления // Экономический анализ: теория и практика. 2015. № 13. С. 35–43.
10. Шешукова Т. Г., Красильников Д. Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2010. № 4. С. 20–26.

Н. С. Бондарев, Е. Р. Кцова,
1 курс, магистратура
Научный руководитель О. Н. Савина,
доцент кафедры «Налоги и налогообложение», к.э.н., доцент
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва

ВВЕДЕНИЕ НОВЫХ НАЛОГОВ: СРЕДСТВА ДЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА ИЛИ ИЗЛИШНЯЯ НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА?

В статье раскрываются вопросы экономического обоснования изменения налоговой системы страны, целесообразности и причин введения новых налогов, а также вопросы оценки их влияния на развитие бизнеса и экономического роста в России.

Ключевые слова: налоговая система, налоги, экономический рост.

История умалчивает о введении одного налога, оказавшего отрицательное по своим масштабам влияние на экономику СССР. Лишь в записках Д. С. Сухорукова – X-го Командующего ВДВ СССР – удалось найти правдоподобную предысторию введения налога, повлекшего за собой вырубку огромного числа культурных растений. Речь идет о налоге на фруктовые деревья. Так, отбыв послем СССР в Чехословакии, В. В. Мацкевич стал министром сельского хозяйства СССР. Как-то раз, принимая у себя гостей, он поведал гостям доподлинную историю:

«Я и некоторые другие министры находились в приемной Сталина, ждали вызова. Поскребышев сказал, что в кабинете Сталина находится министр финансов Зверев.

Через несколько минут Зверев вышел из кабинета, вид у него был понурый. Я его спросил, в чем дело?

– Сталин требует найти дополнительно деньги, а их нет.

В это время в приемную приносят нам чай и яблоки на подносе. Мы взяли по стакану чая. Предлагают:

– Берите, пожалуйста, фрукты.

Зверев стоит перед подносом с фруктами и вдруг резко ставит стакан на столик и, ничего не говоря, открывает дверь и буквально врывается в кабинет. Даже Поскребышев не успел помешать.

Через несколько минут возвращается в приемную с просветленным лицом, берет яблоко и, громко хрупая, с аппетитом ест.

– Нашел решение. Товарищ Сталин одобрил. Будет введен налог на фруктовые деревья» [10].

Вот таким образом и был введен данный налог. Конечно, была острая необходимость в дополнительных средствах, поскольку после войны всегда требуются ресурсы для возобновления экономического роста, тем более что в планах было развитие атомной промышленности. Однако стоит ли ценой уничтожения одного развивать другое?

Проблема определения наилучшего пути развития путем принятия взвешенных решений – всегда существовала и существует сейчас. Важно учитывать не только краткосрочные выгоды, но и будущие возможные последствия. Казалось бы, XXI век – то время, когда страны мира постепенно переходят к новым технологическим укладам, меняется организация мировой экономики, в большей части идет процесс унификации, приведения к единым международным стандартам, однако, что же необычное наблюдается в зарубежных странах в сфере налогообложения? Говоря об одной из самых бедных стран Африки – Гвинее, стоит отметить, что в ней население облагается налогом на мир, при том что в стране не ведутся военные действия. Каждый гражданин за один год «мирной» жизни должен платить сумму в €17. Сказывается ли это каким-то образом на уровне жизни населения, если килограмм кофе можно купить за 0,5 евро? К не менее интересным, но в то же время странным налогам относится налог на барбекю, введенный правительством одного из бельгийских регионов. При каждом пользовании гриля жители должны уплачивать сумму в €20. Власти, подсчитав оказываемый ущерб атмосфере, утверждают, что таким образом они борются с глобальным потеплением [1]. В мире есть и другие не менее необычные и в то же время диковинные налоги. Правительства в этих государствах в первую очередь, конечно, заботятся о пополнении доходной части бюджетов, нежели о безопасности граждан, как в Гвинее, или об экологии, как в Бельгии.

В России же введение подобных налогов пока не планируется, но не оттого, что в бюджетах предостаточно средств, а скорее оттого, что реакция населения не заставит себя долго ждать. В непростой сложившейся геополитической ситуации, сопровождающейся повсеместным ростом цен, органы государственной власти должны и будут действовать максимально осторожно при принятии решений. В России введением нового налога можно «шокировать» население, вызвать социальное волнения в обществе. Куда проще и эффективнее повысить ставки существующих налогов и сборов, что и произошло у нас в стране. Так, с 1 января 2015 г. повышены акцизы на легковые автомобили, разные виды табака, сигарет, кроме того ставка налога на прибыль с дивидендов повысилась с 9 до 13 % [4].

Однако это всего лишь малая часть изменений в сфере российского налогообложения, которая непосредственно касается количест-

венного увеличения процентных ставок. Большое же число изменений имели качественный характер, в будущем они должны привести к увеличению собираемости доходов от того или иного налога или сбора. Так, с 2015 г. база для исчисления налога на имущество физических лиц стала определяться исходя из кадастровой стоимости объекта, а не как раньше – из инвентаризационной, что по расчетам Федеральной налоговой службы принесет в разы больше доходов. Статистика показывает, что во Франции, США, Великобритании, Ирландии на долю имущественных налогов в муниципальных бюджетах приходится более половины всех доходов, в России же – всего лишь 20 %. А ведь действительно, переход на кадастровую стоимость способен выровнять дисбаланс в уплате налогов, заставив разные социальные слои действительно платить дифференцированно.

Как уже было сказано, налоги необходимы для пополнения бюджетов и последующего исполнения расходных обязательств публично-правовых образований. Очевидно, что мало, кто из граждан с радостью расстанется со своими денежными средствами при уплате налогов или сборов, однако стоит задаться вопросом: уплата каких налогов оказывает наибольшую нагрузку на наш бюджет? Скорее всего тех, которые мы платим раз в год/месяц, здесь речь идет о транспортном, земельном налогах, налоге на имущество физических лиц, для организаций – налоге на прибыль организаций. Налог на добавленную стоимость, налог на добычу полезных ископаемых, акцизы, которые занимают основную долю доходов бюджета, не так ощущаются, поскольку обычные граждане не являются их непосредственными плательщиками, ведь тот же НДС включается в стоимость товаров, но его роли мы не придаем значение. Так, исходя из объемов налоговых доходов федерального бюджета, снижение ставки налога на прибыль организаций на 6 % может быть компенсировано увеличением ставки НДС на 1 %, что психологически окажет значительный эффект, стимулируя активность экономических субъектов, а именно рост удельной доли малого и среднего бизнеса в национальной экономике. И это не единственный вариант повышения доходов бюджета и стимулирования экономического роста со стороны государства.

В продолжение введенного налога на имущество физических лиц, направленного на пополнение бюджетов муниципальных образований, в планах органов государственной власти для пополнения бюджетов регионов стоит введение специальных сборов, в частности, за услуги общественного питания, за право торговли, такси, туризма [5]. Опять же, всегда нужно смотреть на последствия от тех или иных решений. Пополнятся ли бюджеты? Да, с одной стороны, появится возможность некой самостоятельности, при этом нагрузка на федераль-

ный бюджет ослабнет, с другой стороны, не стоит забывать и о том, что эта самая нагрузка переложится на малый и средний бизнес, который и без того находится в непростом положении, и который требует всяческого стимулирования со стороны государства, а не давления, ведь тот же сбор за право торговли – это ничто иное, как административный барьер для входа на рынок.

Какие же иные пути повышения доходной части бюджета можно предложить, не увеличивая налоговую нагрузку на субъекты хозяйствования? По оценке министра финансов РФ А. Г. Силуанова, в России на долю теневого сектора экономики приходится 15–20 % ВВП РФ. Получается, что бюджет лишается части доходов, недополучая около 3 трлн руб. в год или 12,5 % консолидированного бюджета РФ [3]. Следовательно, если заставить теневой сектор платить налоги, можно не просто отказаться от повышения налогового бремени, можно его даже снизить. Уже сейчас предпринимается ряд мероприятий по противодействию неуплаты налогов. Например, с 2015 г. вступает в силу Закон «О контролируемых иностранных компаниях», который впервые ввел механизм налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, и прежде всего оффшорных, путем включения нераспределенной прибыли этих организаций в налогооблагаемую базу контролирующих их лиц – резидентов РФ [6].

Подводя итог, отметим, что разные страны по-своему могут решать проблему пополняемости бюджетов за счет налоговых поступлений: одни – вводят весьма странные налоги, другие – повышают существующие, третьи – ужесточают контроль за собираемостью. Все эти способы имеют право на существование, учитывая специфику той или иной страны. Население России вряд ли посчитало бы нормальным и смирилось с налогом на мир или налогом на барбекю, здесь работают иные методы, к которым гражданам России морально готов. В целях же преследования поистине дальнесрочных намерений, а также адекватной политики государства, российский менталитет примет и весьма странные налоги, которые существуют и по сей день в других странах. В Китае налогом облагаются граждане, проживающие без регистрации брака, т.е. живущие гражданским браком. Вызван налог необходимостью создания семьи при совместном проживании, боязнь властей за нездоровые тенденции компенсируется уплатой 1000 юаней или €120 в год с каждого. Кроме этого, в СССР существовал налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. Подразумевалось, что граждане, не имеющие детей, располагают дополнительными денежными средствами и значит способны отдать часть этих средств в госбюджет для последующего оказания помощи многодетных. Так решалась демографическая проблема, стимулировалась рождаемость.

Таким образом, говоря о введении каких-либо новых налогов, нужно с особой осторожностью подходить к их внедрению. И конечно же, взаимная ответственность государства перед гражданами в плане выполнения социальных обязательств и граждан перед государством при уплате налогов позволит продолжить построение мощного российского государства, непоколебимого как политическими, так и экономическими интервенциями.

Список литературы

1. 10 самых странных налогов в мире. [Электронный ресурс] // Forbes. URL: <http://www.forbes.ru/forbeslife-photogallery/234249-10-samyh-neobychnyh-nalogo-v-mire/photo/1> (дата обращения: 03.01.2015).
2. Vedomosti.ru. Стеркин Филипп: Новая форма налогового контроля – доступ ко всей бухгалтерии компаний – принесла первые итоги. Спор ФНС и «Интер РАО» закончился мировой [Электронный ресурс] URL: http://www.vedomosti.ru/finance/news/10426611/fns_pomirilas_s_inter_gao (дата обращения: 03.01.2015).
3. Глава Минфина оценил теневой сектор экономики РФ в 15-20 % от ВВП. [Электронный ресурс] // РБК. 20.06.2013. URL: <http://top.rbc.ru/economics/20/06/2013/862716.shtml> (дата обращения: 03.01.2015)
4. КонсультантПлюс: Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2015 года [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166532/ (дата обращения: 03.01.2015).
5. Медведев: дверь в РФ для инвесторов не заперта [Электронный ресурс] // Российская Газета. URL: <http://www.rg.ru/2014/09/19/reg-ufo/medvedev-vystuplenie.html> (дата обращения: 03.01.2015).
6. Мороз С. Налоговый ад. [Электронный ресурс] // Коммерсант URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2622250> (дата обращения: 03.01.2015).
7. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 03.01.2015).
8. РБК daily. Ежедневная деловая газета [Электронный ресурс]. URL: <http://rbcdaily.ru/politics/562949984292063>.
9. Сайт Министерства Финансов РФ. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014–2016 годы [Электронный ресурс]. URL: www.minfin.ru (дата обращения: 03.01.2015).
10. Сухоруков Д. С. Записки командующего-десантника. М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2000. 160 л. [Электронный ресурс]. URL: <http://lib.druzya.org/mem-biogr/war-men/rossia/.view-suhorukov-vdv.txt.full.html> (дата обращения: 03.01.2015).

Е. С. Бочкарева,

*студентка 4 курса бакалавриата направления «Экономика», профиль
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

К. В. Разуваева,

*старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЦИОНАЛЬНЫХ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ УНИВЕРСИТЕТОВ

Цель статьи заключается в обзоре ключевых показателей, характеризующих инновационную деятельность в национальных исследовательских университетах. Представлено нормативное регулирование вопросов реализации инновационной политики. Раскрыт перечень ожидаемых результатов от реализации программ развития национальных исследовательских университетов.

Ключевые слова: инновационная политика, показатели эффективности, инновационная деятельность.

Политика Российской Федерации в области развития науки и технологий направлена на обеспечение стратегических национальных приоритетов, к которым относятся: повышение качества жизни населения, достижение экономического роста, развитие фундаментальной науки, образования, культуры, обеспечение обороны и безопасности страны. Переход страны к инновационному пути развития на основе избранных приоритетов требует адаптации научно-технического комплекса к условиям рыночной экономики, обеспечения взаимодействия государственного и частного капитала в целях научно-технического развития, рационального сочетания государственного регулирования и рыночных механизмов.

Одним из основных направлений государственной инновационной политики является разработка и совершенствование нормативно-правового обеспечения инновационной деятельности. Ныне действует довольно большое число нормативно-правовых актов, регулирующих отдельные стороны процесса создания научно-технических разработок и их реализации, но их положения зачастую оказываются не соответствующими новым условиям научно-технического и инновационного развития. Отметим ключевые нормативные акты:

1. Указ Президента Российской Федерации от 07.07.2011 г. № 89 «Об утверждении приоритетных направлений развития науки, технологий и техники в Российской Федерации и перечня критически технологий Российской Федерации» [10].

2. Указ Президента Российской Федерации 7 мая 2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике» [11].

3. Федеральный закон Российской Федерации от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» [12].

4. Постановление Правительства Российской Федерации от 16.11.2012 г. № 1172 «О полномочиях федеральных органов исполнительной власти в области государственной поддержки инновационной деятельности» [8].

5. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г. (Утверждена распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р) [6].

6. Постановление правительства РФ, принятое от 9 апреля 2010 г. № 218 «О мерах государственной поддержки развития кооперации российских вузов и организаций, реализующих комплексные проекты по созданию высокотехнологичного производства в рамках подпрограммы» [9].

Институциональное развитие научно-исследовательского сектора государственной программы Российской Федерации «Развитие науки и технологий» на 2013–2020 г.г. направлено на привлечение российских высших учебных заведений к участию в комплексных проектах по созданию высокотехнологичного производства. Большие надежды в таких проектах возлагаются именно на исследовательские университеты, к научно-исследовательской работе в которых привлекаются помимо отечественных ученых, профессора с мировым именем [2].

В Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г. подчеркивается необходимость активизации участия студентов и преподавателей вузов в исследовательской деятельности. Формирование и функционирование национальных исследовательских университетов в России направлено на кадровое и научное обеспечение национальной инновационной системы на основе осуществления качественной модернизации научной и образовательной деятельности, удовлетворения запросов высокотехнологичного сектора российской экономики, повышения конкурентоспособности российской системы образования, вывода на мировой уровень наших университетов.

В отличие от федеральных университетов, которые направлены на решение геополитических задач (укрупнение вузов, обеспечение кадрами в целом), целью НИУ является подготовка кадров, способных заниматься научными исследованиями в приоритетных направлениях инновационной экономики.

Перечислим некоторые направления деятельности Национальных исследовательских университетов в области создания инноваций:

1. Развитие системы научного общества, необходимого для генерации новых знаний.
2. Создание и коммерциализация результатов научно-исследовательской деятельности.
3. Развитие инновационной инфраструктуры, координирующей и реализующей инновационные проекты и разработки.
4. Выбор и поддержка приоритетных направлений развития вузовской науки.
5. Формирование и развитие учебно-научно- инновационного комплекса на базе университета.

Основные характеристики национальных исследовательских университетов:

- высокая доля науки в бюджете вуза;
- проведение широкого спектра фундаментальных и прикладных исследований;
- наличие зарубежных профессоров мирового уровня (30–60 %);
- привлечение иностранных учащихся (не менее 18 %);
- послевузовская система переподготовки и повышения квалификации;
- наличие развитого кампуса и инновационной инфраструктуры и др.

Разделение процессов обучения и исследований привело к разрыву важных творческих связей между способными студентами и умудренными опытом исследователями. Как свидетельствует опыт США, появление многих наиболее известных инновационных компаний связано с тем, что их основатели именно со студенческих лет, занимаясь научно-исследовательской деятельностью, развивали свои оригинальные идеи [1, с. 27]. Всемирно известные вузы, как правило, имеют статус именно исследовательских университетов, например Стэнфордский и Гарвардский университеты, Массачусетский технологический институт являются НИУ, у них процесс обучения основан на проведении серьезных научных исследований профессоров с активным участием студентов [3].

Активная научно-исследовательская деятельность вузов непосредственно влияет и на качество подготовки будущих специалистов, вовлеченных в научные исследования и разработки и, соответственно, на повышение конкурентоспособности учебного заведения. Несмотря на то, что российские вузы по многим параметрам не так конкурентоспособны, как крупнейшие университеты мира, и в нашей стране появляется все больше примеров эффективной интеграции науки, образования и производства. Разрыв между имеющимися ресурсами, главным образом, научно-технологическим потенциалом, и эффектом от их использования – производством и экспортом высокотехнологической продукции и технологий остается пока существенным.

В целом с 2000 г. наблюдается рост объема внутренних затрат на исследования и разработки. Увеличилась доля общих расходов на науку, достигнувшая 7 % в 2009 г., 9 % в 2011 г. и 9,3 % в 2012 г. В рамках государственной программы Российской Федерации «Развитие науки и технологий» предусмотрен рост удельного веса сектора высшего профессионального образования во внутренних затратах на исследования и разработки в 2014 г. до 10,4 % в 2015 г. до 11,4 %. Увеличилось количество полученных патентов, подаются заявки на получение зарубежных патентов [3].

В ходе образования огромную роль играют два взаимосвязанных процесса: передача фундаментальных теоретических знаний и апробация их на практике; и то, и другое имеет приоритетное значение при разработке образовательных программ национальных исследовательских университетов, т.е. исследовательский университет – симбиоз учебного и научно-исследовательского институтов [4].

Для оценки эффективности программ развития НИУ используют 22 показателя по 5 группам.

1. Показатели успешности образовательной деятельности.
2. Показатели деятельности.
3. Показатели развития кадрового потенциала.
4. Показатели международного признания.
5. Показатели финансовой устойчивости.

Для оценки деятельности НИУ, эффективности научных исследований, успешности образовательной деятельности, развития кадрового потенциала вуза, повышения международного и национального признания целесообразно учитывать следующие показатели:

- объём расходов на науку в совокупном бюджете вуза;
- объём внебюджетного финансирования научных исследований, приведённый к единице профессорско-преподавательского состава;
- средний возраст профессорского персонала;

- количество преподавателей, прошедших стажировку в зарубежных вузах;
- количество приглашённых учёных;
- наличие специальных программ поддержки молодых специалистов;
- использование современных образовательных технологий;
- открытие новых востребованных направлений подготовки;
- уровень аспирантуры и докторантуры;
- характеристики публикационной активности: участие в международных конференциях; издание монографий, учебной и учебно-методической литературы;
- наличие оформленных прав на результаты научной деятельности;
- наличие международных аккредитованных программ;
- наличие англоязычных учебных курсов для привлечения зарубежных студентов;
- доля иностранных студентов;
- отзывы работодателей.

Обучение иностранных студентов является одним из показателей конкурентоспособности вуза.

Основными факторами, сдерживающими приток иностранных студентов, являются: отсутствие благоприятных условий для их обучения, низкий технический уровень лабораторно-методического обеспечения, организация обучения только на русском языке, непризнание дипломов ряда российских вузов на международном уровне, визовый режим и др.

Отзывы работодателей является важным показателем, т.к. для НИУ предполагаются тесные связи с бизнесом, при этом большая часть выпускников, как свидетельствует зарубежный опыт, как правило, работают в тех компаниях, для которых вуз проводит

Ожидаемыми результатами от реализации программ развития НИУ являются:

- международное признание российской науки и образования;
- повышение доли внебюджетной составляющей во внутренних расходах на исследования и разработки;
- создание дополнительных предпосылок для развития экономики на различных уровнях;
- повышение качества и объёма исследований;
- улучшение основных показателей государственного сектора науки и образования;

- повышение степени коммерциализации в сфере исследований и разработок;
- развитие кадрового потенциала вуза и его омоложение;
- подготовка высококвалифицированных кадров, отвечающих запросам инновационной экономики России;
- формирование привлекательного для молодежи образа учебного-специалиста, востребованного обществом;
- формирование у выпускников инновационной культуры, основанной на адекватном восприятии новшеств и готовности к участию в инновационной деятельности.

Таким образом, весомый вклад в развитие национальной инновационной системы внесут национальные исследовательские университеты, основной задачей которых является интегрирование с высшим образованием системы научных исследований и разработок, гибко реагирующие на запросы со стороны экономики, обеспечивающие повышение международной конкурентоспособности российского образования, кадровое обеспечение базовых отраслей инновационной экономики, коммерциализацию научных исследований. Благоприятная среда по стимулированию молодых ученых, преподавателей и специалистов, обеспечению преемственности поколений в науке и образовании, повышению квалификации и профессиональной переподготовке кадров, освоению лучшего международного опыта на основе привлечения ученых с мировым именем, академической мобильности студентов и преподавателей и др. будет способствовать развитию эффективной национальной инновационной системы.

Список литературы

1. Грехэм Л. Сила в численности и разнообразии // Инновации. 2008. № 6 (116). С. 26–27.
2. Инновационная Россия – 2020. Стратегия развития Российской Федерации на период до 2020 года. М.: Минэкономразвития России, 2010.
3. Кобзев А. В., Уваров А. Ф. «Оксфордская» модель развития учебно-научно-инновационного комплекса университета // Журнал ассоциации инженерного образования России. 2004. № 2. С. 156–159.
4. Коннор Т. О. Российское высшее образование: сопоставление с США // Pro et Contra. 2010. № 3.
5. Салимьянова И. Г. Методологические аспекты построения национальной инновационной системы. СПб.: СПбГИЭУ, 2011. 226 с.
6. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (Утверждена рас-

поряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р). Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

7. Постановление Правительства РФ от 9 апреля 2010 г. № 220 «О мерах по привлечению ведущих ученых в российские образовательные учреждения высшего профессионального образования, научные учреждения государственных академий наук и государственные научные центры Российской Федерации». Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

8. Постановление Правительства Российской Федерации от 16.11.2012 г. № 1172 «О полномочиях федеральных органов исполнительной власти в области государственной поддержки инновационной деятельности». Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

9. Постановление правительства РФ, принятое от 9 апреля 2010 г. № 218 «О мерах государственной поддержки развития кооперации российских вузов и организаций, реализующих комплексные проекты по созданию высокотехнологичного производства в рамках подпрограммы». Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

10. Указ Президента Российской Федерации от 07.07.2011 г. № 89 «Об утверждении приоритетных направлений развития науки, технологий и техники в Российской Федерации и перечня критически технологий Российской Федерации». Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

11. Указ Президента Российской Федерации 7 мая 2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике». Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru

12. Федеральный закон Российской Федерации от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике». Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

Е. В. Зуева,
аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа по специальности
«Бухгалтерский учет, статистика»

Т. Г. Шешукова,
заведующая кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., профессор
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь

СУЩНОСТЬ АУТСОРСИНГА В ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассмотрена сущность аутсорсинга в организации бухгалтерского учета. Составлен рейтинг самых востребованных учетных функций и компаний в области аутсорсинга бухгалтерского учета. Выявлены преимущества перехода компаний на аутсорсинг, недостатки и пути их решения.

Ключевые слова: аутсорсинг, бухгалтерский учет, учетные функции, преимущества, недостатки, компания – заказчик, компания – аутсорсер.

В зависимости от размера и типа компании, а также от выбранного режима налогообложения учетные процессы могут быть весьма трудозатратными. В современных условиях для успешного развития и роста компании необходимо минимизировать расходы и уделять больше внимания основному виду деятельности. Одним из способов решения этих задач, является аутсорсинг.

Термин «аутсорсинг» заимствован из английского языка (от англ. «outsourcing») и дословно переводится как использование чужих ресурсов. Другими словами это передача на договорной основе функций организации внешним исполнителям, специализирующимся на соответствующих видах деятельности [7].

В российской практике встречаются различные его определения. Рассмотрим некоторые из них.

По мнению автора Бориса Аникина аутсорсинг – современная методология создания высокоэффективных и конкурентоспособных организаций в условиях жесткой конкуренции [4].

М. М. Иванова под аутсорсингом понимает передачу определенных вспомогательных функций организации третьему лицу, специализирующемуся в этой области [5].

Б. А. Райзберг считает, что аутсорсинг – это передача традиционных неключевых функций организации (таких, например, как

бухгалтерский учет или рекламная деятельность для машиностроительной компании) внешним исполнителям – аутсорсерам, субподрядчикам, высококвалифицированным специалистам сторонней фирмы [8].

С. Ефимова аутсорсинг понимает как решение, принимаемое непосредственно руководителем предприятия и непосредственно связанное с организационными вопросами, о передаче каких либо бизнес-функций или частей бизнес-процесса предприятия стороннему подрядчику [9].

Один из журналов «Wired» в своей «Энциклопедии новой экономики» определил аутсорсинг как новую стратегию управления: «Лучше заниматься не тем, что можешь сделать лучше всего, а тем, что можешь купить выгоднее всего» [9].

Аутсорсинг – относительно новый вид услуг на российском рынке. В основном данным видом услуг пользовались только представительства иностранных фирм. В Европе услугами бухгалтерского аутсорсинга пользуются 86 % компаний малого и среднего бизнеса, а в США – почти 92 % [7]. В России аутсорсинг начал развиваться с 1990-х гг. С каждым годом все большее число российских компаний прибегают к услугам аутсорсинга, осознавая преимущества его использования. Смысл аутсорсинга сводится к тому, чтобы организация могла сосредоточить все усилия на основном виде деятельности и передать остальные функции профессиональному партнеру.

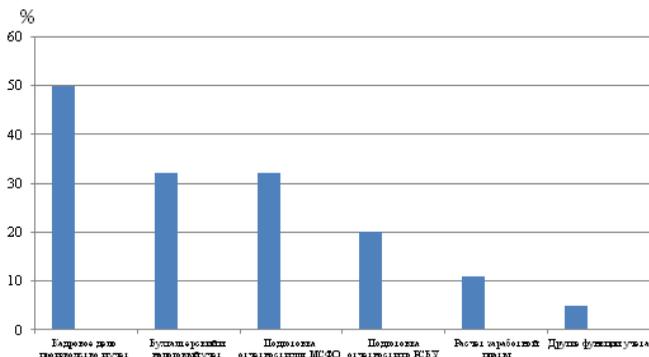
Авторы выше указанных определений учитывают функции аутсорсинга, но не рассматривают цель его использования. По нашему мнению, под аутсорсингом понимается передача на договорной основе непрофильных функций сторонней профессиональной организации для получения конечного продукта с целью снижения издержек.

Аутсорсинг бизнес-процессов является динамично развивающимся видом оптимизации деятельности предприятий, причем наибольший рост наблюдается в сфере бухгалтерского учета.

Аутсорсеры в сфере бухгалтерского учета предлагают свои услуги в области:

- ведения и восстановления бухгалтерского и налогового учета;
- сдачи отчетности в контролирующие органы;
- текущего консультирования;
- представления и защиты интересов;
- ежемесячного начисления заработной платы и налогов, расчета и возмещения выплат за счет ФСС (больничные листы, пособия);
- составления организационной документации;
- ведения трудовых книжек;

На рис. 1 представлен спрос на виды учетных функций аутсорсинга.



Структура аутсорсинга по видам учетных функций

Проанализировав рисунок видно, что наиболее часто компании обращаются к сторонней организации для ведения кадрового делопроизводства (50 %), бухгалтерского и налогового учета (32 %) [10].

Заказчик при выборе аутсорсинговой компании главным образом опирается на его репутацию в области обслуживания.

Рейтинговое агентство «Эксперт РА» составляет ежегодный рейтинг крупнейших компаний, работающих на рынке аутсорсинга. Участие в рейтинге «Аутсорсинг учетных функций» предоставляет компаниям уникальную возможность укрепления репутации, расширения круга клиентов, получения независимого и объективного подтверждения рыночных позиций. Участникам присваивается свидетельство – дополнительный аргумент и конкурентное преимущество в конкурсах. Согласно очередному списку ведущих компаний в области аутсорсинга учетных функций, прирост их суммарной выручки в 2012 г. составил 23 %, а ее объем – 5,99 млрд рублей. Уверенное повышение динамики данный рынок услуг демонстрирует третий год подряд: в предыдущие два года темпы роста доходов его участников составили 17 % и 13 % за 2011 и 2010 гг., соответственно.

В таблице показаны наиболее успешные компании – аутсорсеры в области бухгалтерского и налогового учета [10].

Топ-10: аутсорсинг бухгалтерского и налогового учета

<i>№ п/п</i>	<i>Группа компаний/ компания</i>	<i>Выручка по данному направлению за 2012 г. (тыс. руб.)</i>
1.	Intercomp	318 244
2.	«ЮБМ / БИЗНЕС СЕРВИС»	156 657
3.	«Фемида-Аудит» (DFK International)	122 106
4.	«ФинЭкспертиза»	106 631
5.	BDO	104 468
6.	«МИХАЙЛОВ И ПАРТНЕРЫ»	85 241
7.	ЭКФИ	83 615
8.	«Делополис»	83 105
9.	«2К Аудит – Деловые консультации / Морисон интернешнл»	71 828
10.	Wiseadvice	68 394

Таким образом, лидерами в области аутсорсинга бухгалтерского и налогового учета с выручкой больше 100 мил. руб. стали: Intercomp, «ЮБМ / БИЗНЕС СЕРВИС», «Фемида-Аудит» (DFK International), «ФинЭкспертиза», BDO.

Аутсорсинг получил свое развитие с 1996 г. после принятия закона «О бухгалтерском учете», который разрешил передавать ведение бухгалтерского учета внешним специализированным организациям.

Статья 6 Федерального Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 03.11.2006) «О бухгалтерском учете» гласит [2]:

1. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

2. Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично.

В современных условиях согласно Федеральному закону от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо

заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (п.3 , ст. 7 Закона № 402-ФЗ) [3].

Таким образом, организациям позволяют поручить ведение бухгалтерского учета сторонней организации и направить ресурсы организации на достижение ее главной цели.

Сам же аутсорсинг на сегодняшний день никак не регулируется. Данный термин не прописан не в одном из законодательных актов. В России аутсорсинг регламентируется Гражданским кодексом РФ, в частности, главой 39 ГК РФ «Возмездное оказание услуг», в котором содержатся нормы фактического отношения между обслуживающей компанией (аутсорсером) и заказчиком. Пункт первый статьи 779 ГК РФ говорит о том, что исполнитель по договору оказывает услуги заказчику, который эти услуги обязуется оплатить [1].

Оценка выявила следующие преимущества перехода на аутсорсинг бухгалтерского учета:

1. Экономия на бухгалтерских, справочных и правовых программах.

2. Экономия на организацию рабочего места.

3. Экономия на заработной плате штатного сотрудника и налогах с заработной платы. Услуги аутсорсера намного меньше, чем заработная плата штатного сотрудника за счет ведения одновременно нескольких организаций. Так же нет необходимости платить взносы в социальные и пенсионные фонды за сотрудников, которые составляют 34,5 %.

4. Экономия на семинарах по повышению квалификации или изменений в налоговом законодательстве. Формы отчетности, необходимые для сдачи в регулируемые органы меняются ежегодно.

5. Экономия собственного времени.

6. Специализированная аутсорсинговая компания со штатом взаимозаменяемых сотрудников, как правило, гарантирует сдачу отчетности и отсутствие штрафных санкций вне зависимости от личных ситуаций.

7. Возможность принять расходы за бухгалтерское обслуживание при расчете налога на прибыль и увеличить входящий НДС, если аутсорсинговая компания является его плательщиком.

8. Помощь в судебных разбирательствах. Аутсорсинговая компания по бухгалтерскому учету, параллельно ведущая десятки компаний, как правило, находится в постоянном процессе налоговых проверок, накапливая тем самым опыт в эффективном разрешении налоговых споров.

В результате исследования были выявлены следующие недостатки аутсорсинга бухгалтерских услуг:

1. Возможность утечки информации. Многие функции организации передаются аутсорсинговой компании, в связи с чем существует возможность утечки конфиденциальной информации через сотрудников, занимающихся оказанием услуг

2. Возможность потери документов. При регулярном обмене бухгалтерских документов, есть риск их потери

3. Скорость решения проблем и низкая мотивация сотрудников. Сотрудники компании-аутсорсера не заинтересованы в процветании предприятия-заказчика, так как их заработная плата не зависит от деятельности обслуживающего предприятия [6].

4. При подачи налоговых деклараций возникает риск получения штрафов и пеней за несвоевременно или некорректно представленную отчетность.

Улучшению аутсорсинга способствуют:

1. Внесение в договор оказания услуг пункта о конфиденциальности данных компании-заказчика

2. Наличие у аутсорсинговой компании архива для документов заказчика и своевременное составление реестров документов

3. Мотивация сотрудников аутсорсинговой компанией штрафами или премиями (грамотами, дополнительными днями к отпуску) за качество ведение учета компании-заказчика.

4. Компенсация аутсорсером штрафных санкций за неправильное ведение бухгалтерского учета, в т.ч. начисленных налоговой инспекций штрафов за несвоевременное предоставление налоговых деклараций, некорректно указанные суммы налогов и т.д. Исключением из этого правила являются случаи, когда начисление штрафов происходит по вине организации-заказчика (несвоевременное предоставление аутсорсеру первичной документации, отказ от уплаты налогов, других предусмотренных законодательством обязательных процедур).

Таким образом, при правильном подходе к услугам аутсорсинговой компании, организации имеют возможность сфокусировать внимание на своих основных функциях, оптимизировать затраты и получить качественную бухгалтерскую отчетность.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) часть 2 от 26.01.1996. № 14-ФЗ (ред. от 06 апр. 2015 г.). Доступ из справочной системы «КонсультантПлюс».

2. О бухгалтерском учете. Федеральный Закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 03.11.2006). Доступ из справочной системы «КонсультантПлюс».
3. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014г.). Доступ из справочной системы «КонсультантПлюс».
4. Аникин Б. А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций. М.: Инфра-М. 2003. 192 с.
5. Иванова М. М. Аутсорсинг, аутстаффинг, лизинг персонала: правовые аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 17. С. 38–43.
6. Крамских А. С. Бухгалтерский аутсорсинг в России / А. С. Крамских, И. В. Овчинникова, Е. В. Останина, С. Р. Симонян // Вестник Кузбасского государственного технического университета: ВАК. 2015. № 1. С. 146–149.
7. Сафарова Е. Ю. Аутсорсинг учетных процессов М.: Книжный мир. 2009. 192 с.
8. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь М.: ИНФРА-М. 2008. 512 с.
9. Ефимова С. Аутсорсинг [Электронный ресурс]. URL: <http://readly.ru/book/4785/> (дата обращения: 22.04.2015)
10. Официальный сайт рейтингового агентства «Эксперт РА» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.raexpert.ru/> (дата обращения: 20.04.2015).

В. Г. Кравчак,
студент 4 курса специальности «Учет и аудит»

О. А. Нужная,
доцент кафедры учета и аудита, к.э.н., доцент
Луцкий национальный технический университет, Луцк (Украина)

ФАКТОРЫ ВЛИЯНИЯ И МЕТОДИКА ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ПРИБЫЛИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Объем реализованной продукции является одним из основных показателей деятельности предприятия, так как именно от него зависит величина полученной прибыли и дальнейшая перспектива развития и процветания предприятия. Поэтому для того, чтобы величина прибыли от реализации была всегда высокой, необходимо проводить ее анализ с целью определения факторов, влияющих на ее изменение. Для того, чтобы определить, какие факторы, и в какую сторону (увеличение или уменьшение), влияют на динамику прибыли от реализации, необходимо проводить ее факторный анализ. В исследовании осуществлен критический анализ методик различных авторов по вопросам анализа прибыли от реализации продукции и факторов, влияющих на ее величину.

Ключевые слова: анализ, реализация готовой продукции, цена, количество (объем), доходы, расходы, прибыль, факторы влияния.

Для эффективной работы и уверенности в принятии правильных управленческих решений каждому предприятию необходимо проводить расчеты основных показателей его деятельности с помощью экономического анализа. Одним из таких показателей является прибыль.

Прибыль – это денежное выражение чистого дохода предприятия, полученного от всех видов его деятельности и обусловлен разницей между его совокупным доходом и совокупными затратами.

Прибыль играет основную роль в деятельности любого предприятия, поскольку является конечной целью его деятельности. Каждое предприятие направляет немалые усилия для роста величины прибыли, путем увеличения доходов и уменьшения расходов.

Основную часть прибыли предприятия получают от реализации готовой продукции, выступает главным элементом предпринимательской деятельности. На динамику прибыли от реализации продукции влияют несколько факторов, которые и вызывают его уменьшения или увеличения. Поэтому следует проводить периодический факторный анализ прибыли от реализации на выявление положительного или отрицательного их влияния.

Ученые выделяют различные факторы влияния на величину прибыли от реализации готовой продукции. В частности Н. А. Ищенко отмечает, что прибыль от реализации продукции зависит от следующих факторов: объема реализации продукции, ее структуры, себестоимости и уровня среднереализационных цен [3].

А. А. Осадчая отмечает, что изменение прибыли происходит за счет изменения количества (объема) реализованной продукции, ее структуры, отпускных цен, удельных переменных затрат и постоянных затрат предприятия [4].

Кроме вышеупомянутых ученых есть и ряд других, которые предлагают следующие методики и модели факторного анализа прибыли предприятия [2].

В. Г. Андрийчук отделяет три важнейшие факторы, влияющие на массу прибыли предприятия или его отдельной отрасли: объем реализации, уровень полной себестоимости и средняя цена реализации.

Ю. С. Цал-Цалко останавливается на четырехфакторной индексной модели, связанной с данными учета и финансовой отчетности и которая дает возможность определить причины изменения прибыли в динамике в зависимости от влияния цен, расходов, объемов и структуры реализации.

В. А. Мец предлагает осуществлять факторный анализ прибыли по таким составляющим:

- анализ валовой прибыли предприятия;
- анализ прибыли от производства продукции;
- анализ общей прибыли предприятия;
- анализ прибыли от реализации продукции, работ и услуг;
- анализ других финансовых результатов деятельности предприятия.

Г. В. Митрофанова, А. А. Кравченко и Н. С. Барабаш рассматривают четырехфакторную мультипликативную модель анализа прибыли предприятия. Для построения этой модели применяются факторы второго порядка, к которым относятся: капитал; оборачиваемость активов; мультипликатор капитала; чистая рентабельность финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В. Гордополов и Н. Гордополова предлагают факторную модель, которая позволит оценить влияние изменения средних остатков оборотных активов, оборачиваемости оборотных активов, чистой рентабельности финансово-хозяйственной деятельности, фондоотдачи, фондообеспеченности и производительности труда работников на изменение прибыли предприятия.

По нашему мнению, прибыль от реализации продукции зависит от трех основных факторов, а именно: объем реализации, цена единицы продукции и себестоимость единицы.

Общее отклонение прибыли от реализации продукции рассчитывается путем вычитания плановой (прошлой) прибыли от фактической (отчетной). Данное отклонение рассчитывается следующим образом:

$$\Delta\Pi_p = \Pi_p^{\text{ф}} - \Pi_p^{\text{пл}}, \quad (1)$$

где

$\Delta\Pi_p$ – изменение прибыли от реализации;

$\Pi_p^{\text{ф}}$ – прибыль от реализации фактическая;

$\Pi_p^{\text{пл}}$ – прибыль от реализации плановая.

Когда мы рассчитаем общее отклонение, то получим положительный или отрицательный результат от изменения величины того или иного фактора.

Прибыль от реализации рассчитывается как разница между доходом от реализации продукции и себестоимостью данной продукции. Поскольку доход рассчитывается как произведение объема реализованной продукции на цену единицы продукции, а цена состоит из себестоимости и наценки, то формула расчета прибыли от реализации имеет следующий вид:

$$\Pi_p = Q \times (C_{\text{ед.}} - C_{\text{зд.}}), \quad (2)$$

где

Q – объем реализованной продукции;

$C_{\text{ед.}}$ – цена единицы продукции;

$C_{\text{зд.}}$ – себестоимость единицы продукции.

Исходя из данной формулы рассчитаем влияние каждого из факторов на прибыль от реализации продукции (Π_p).

При проведении факторного анализа необходимо рассчитывать сначала влияние количественных, а затем качественных факторов. Так, объем реализованной продукции является количественным показателем, поэтому сначала будем рассчитывать его влияние на изменение величины прибыли. Изменение прибыли за счет изменения объема реализации рассчитывается следующим образом:

$$\Delta\Pi_P^Q = Q_{\Phi} \times (\Pi_{\text{ед.}}^{\text{пл.}} - C_{\text{ед.}}^{\text{пл.}}), \quad (3)$$

где

$\Delta\Pi_P^Q$ – изменение прибыли за счет изменения объема реализации;

Q_{Φ} – фактический (отчетный) объем реализованной продукции;

$\Pi_{\text{ед.}}^{\text{пл.}}$ – плановая (прошлая) цена единицы продукции;

$C_{\text{ед.}}^{\text{пл.}}$ – плановая (прошлая) себестоимость единицы продукции.

Цена и себестоимость являются качественными показателями, поэтому сначала рассчитывают изменение прибыли за счет изменения цены, а затем за счет изменения себестоимости.

Цена единицы продукции – это денежное выражение стоимости товара, который зависит от сбалансированности спроса и предложения на рынке и состоит из себестоимости единицы продукции и желаемой наценки.

Изменение прибыли за счет изменения цены единицы продукции рассчитывается по формуле:

$$\Delta\Pi_P^{U_{\text{ед.}}} = Q_{\Phi} \times (\Pi_{\text{ед.}}^{\Phi} - C_{\text{ед.}}^{\text{пл.}}), \quad (4)$$

где

$\Delta\Pi_P^{U_{\text{ед.}}}$ – изменение прибыли за счет изменения цены;

$\Pi_{\text{ед.}}^{\Phi}$ – фактическая цена единицы продукции.

Себестоимость единицы продукции – это совокупность прямых и косвенных затрат, которые необходимы для производства единицы продукции. Влияние изменения себестоимости единицы продукции на прибыль рассчитывается по формуле:

$$\Delta\Pi_P^{C_{\text{ед.}}} = Q_{\Phi} \times (\Pi_{\text{ед.}}^{\Phi} - C_{\text{ед.}}^{\Phi}), \quad (5)$$

где

$\Delta\Pi_P^{C_{\text{ед.}}}$ – изменение прибыли за счет изменения себестоимости;

$C_{\text{ед.}}^{\Phi}$ – фактическая себестоимость единицы продукции.

Для проведения факторного анализа прибыли от реализации продукции необходимо использовать вышеуказанные формулы и последовательный порядок расчета.

Ученые В. И. Сименко и Т. Д. Косова выделяют ряд факторов, которые непосредственно влияют на объем реализации продукции, а следовательно соответственно и прибыль (табл.) [1, с. 227].

Факторы, которые влияют на объем реализации продукции

<i>№ п/п</i>	<i>Группа факторов</i>	<i>Факторы</i>
1	Связанные с маркетинговой деятельностью	Стратегия маркетинга и его влияние на деятельность подразделений предприятия
		Насыщенность рынков сбыта
		Стратегия и методы основных конкурентов
		Ценовая политика
		Методы распространения товаров
2	Производственные факторы	Уровень выполнения плана производства товарной продукции
		Качество продукции
		Ассортиментно-структурные сдвиги в выпуске продукции
		Ритмичность производства
3	Связанные со сбытом и складированием	Организационно-технический уровень погрузочно-разгрузочных и складских работ
		Размер портфеля заказов
		Состояние и комплексность остатков готовой продукции на складе
		Обеспеченность тарой и упаковками
		Наличие договоров на поставку и соблюдение условий этих договоров за отгрузку продукции покупателям
4	Связанные с транспортировкой продукции	Соответствие количества и видов транспортных средств потребностям предприятия
		Ритмичность подачи транспортных средств
		Пригодность транспортных средств для загрузки соответствующих видов продукции
		Соблюдение сроков перевозок и других договорных условий
		Выбор форм расчетов с покупателями
5	Связанные с работой финансового и других подразделений предприятия	Своевременность и качество оформления платежных документов, а также осуществление контроля за их оплатой
		Изучение платежеспособности покупателей и возможных форм сотрудничества с ними
		Своевременность и качество оформления санкций за нарушение обязательств по уплате долгов покупателями и учреждениями

Окончание табл.

6	Другие факторы	Срок документооборота, качество обработки документов в учреждениях банков
		Снятие изделий с производства
		Решения арбитражных судов, по искам
		Изменение таможенных правил, общего законодательства и т.д.

Таким образом, результаты проведения исследования дают основание утверждать, что основными факторами влияния на прибыль от реализации продукции является объем реализации, цена единицы продукции и себестоимость единицы. Также, по нашему мнению, для эффективного и достоверного факторного анализа прибыли от реализации следует использовать вышеуказанные формулы в указанной последовательности.

Список литературы

1. Анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / под общ. ред. И. В. Сименко, Т. Д. Косовой. М.: Центр учебной литературы, 2013. 384 с.
2. Бондаренко В. В. Методическое обеспечение анализа финансовых результатов [Электронный ресурс] // Управление развитием. 2014. № 10. С. 131–133. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_10_50.pdf.
3. Ищенко Н. А. Факторный анализ формирования прибыли предприятия [Электронный ресурс] // Научные труды Кировоградского национального технического университета. Экономические науки. 2010. Вып. 17. С. 210–214. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_17_35.pdf.
4. Осадчая А. А. Управленческий учет в контексте анализа формирования прибыли от операционной деятельности [Электронный ресурс] // Экономические науки. Ср. Учет и финансы. 2013. Вып. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(1\)_52.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_52.pdf).

А. А. Куликович,
студент 4 курса специальности «Учет и аудит»
Н. В. Тлущкевич,
доцент кафедры учета и аудита, к.э.н., доцент
Луцкий национальный технический университет, Луцк (Украина)

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ КАК ОБЪЕКТА УЧЕТА

В статье исследовано экономическое содержание себестоимости продукции как объекта учета. Представлены ученые, занимавшиеся изучением понятия «себестоимость». Проанализированы виды себестоимости по составу затрат.

Ключевые слова: себестоимость продукции, экономические показатели, плановая себестоимость, нормативная себестоимость, фактическая себестоимость, характеристика расходов.

В системе показателей, характеризующих эффективность производства, одно из ведущих мест принадлежит себестоимости продукции. Получение наибольшего эффекта с наименьшими затратами, экономия трудовых, материальных и финансовых ресурсов зависят от того, как решает предприятие вопросы снижения себестоимости продукции.

Изучением теоретических и практических аспектов учета себестоимости занимались такие ученые, как: Б. М. Богач, Ф. Ф. Бутынец, П. В. Васильев, И. В. Воронин, Ф. Гунтер, Ф. Т. Костюкевич, Ю. Ю. Миронова, И. М. Синякевич, Ю. Ю. Туница, И. В. Туркевич, М. В. Чернявский, А. И. Швыденко и др.

Себестоимость продукции – это совокупность затрат предприятия в денежной форме на производство и реализацию продукции, в основе которой лежат издержки производства.

Как экономическая категория себестоимость продукции выполняет ряд важнейших функций:

- учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции;
- база для формирования оптовой цены на продукцию предприятия и определения прибыли и рентабельности;
- экономическое обоснование целесообразности вложения реальных инвестиций на реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия;
- определение оптимальных размеров предприятия;

– экономическое обоснование и принятие любых управленческих решений и др. [6].

Систематизация определений понятия себестоимости в экономической литературе представлены в табл. 1., с которой можем сделать вывод, что под себестоимостью преимущественно понимают денежное выражение затрат.

Таблица 1

Определение понятия «себестоимость» в экономической литературе

<i>№ п\п</i>	<i>Ученый</i>	<i>Определение</i>
1.	Ф. Ф. Бутынец	Себестоимость продукции – выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на производство и сбыт товаров, работ, услуг [1]
2.	Т. Войтенко	Себестоимость формируется непосредственно на предприятии и отражает индивидуальные затраты и условия производства, конкретные результаты хозяйствования данного производственного предприятия [2]
3.	В. Мякота	Себестоимость продукции – один из главных экономических показателей деятельности промышленного предприятия и выражает в денежной форме все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции [4]
4.	М. Скрипник	Себестоимость продукции – это важная экономическая категория, которая отражает уровень понесенных текущих затрат на производство и реализацию продукции, выраженных в денежном измерителе [5]

Характеристика себестоимости по составу затрат приведена в табл. 2. [7].

Ю. Ю. Миронова в зависимости от времени формирования расходов различает себестоимость плановую, фактическую, нормативную и сметную. Полную себестоимость характеризует вся сумма расходов не только на производство, но и на сбыт готовой продукции предприятия (сумма производственной себестоимости и непроизводственных расходов) [8].

Различают индивидуальную себестоимость – затраты на производство только одного изделия; общую (полную) себестоимость всей произведенной продукции – общую сумму расходов, приходящуюся на изготовление продукции определенного объема и состава; среднюю себестоимость, которая определяется делением общей суммы затрат на количество единиц однородной продукции.

Таблица 2

Виды себестоимости по составу затрат

<i>Виды себестоимости</i>	<i>Характеристика по составу затрат</i>
Технологическая	Прямые расходы на рабочем месте, участке, бригаде, площади угодий. Сюда относятся затраты на сырье, материалы, топливо и другие, предусмотренные технологией производства продукции, а также затраты на оплату труда рабочих непосредственно занятых в производственном процессе и расходы на содержание и использование оборудования. На ее основе принимаются решения о целесообразности собственного производства или приобретения необходимых ресурсов, нормативов их расходования, эффективного использования оборудования, формирования трансфертных цен, результатов деятельности центров затрат и тому подобное.
Производственная	Технологическая + распределенные общепроизводственные расходы (расходы на управление цехами, бригадами, производственными подразделениями). Отражает уровень затрат на изготовление продукции (работ, услуг). В соответствии с методикой, изложенной в национальных стандартах бухгалтерского учета Украины на счете 23 «Производство» отражается именно производственная себестоимость продукции. Общехозяйственные расходы (административные, расходы на сбыт) к ней не включают. Согласно действующей методике их сразу относят на расходы периода.
Полная	Производственная + общехозяйственные расходы (административные и расходы на сбыт). Характеризует общий уровень затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). В современных условиях ведения бухгалтерского учета по национальным стандартам бухгалтерского учета Украины ее определяют расчетным путем. Используется для целей планирования и установления определенного уровня цены.

По объему затрат, входящих в себестоимость продукции, последняя делится на производственную, которая включает расходы, связанные только с производством продукции, и полную, состоящий из затрат на производство и непроизводственных расходов, связанных с реализацией продукции (расходы на сбыт) [3].

В зависимости от назначения различают плановую, нормативную и фактическую (отчетную) себестоимость продукции.

Плановая себестоимость – это задача для достижения определенного уровня себестоимости определяется на основе передовых норм и нормативов использования средств производства и затрат труда.

Нормативная себестоимость – отражает уровень затрат на изделие, определяется действующими на определенную дату техническими нормами и нормативами использования средств производства и рабочего времени.

Фактическая (отчетная) себестоимость – это уровень себестоимости продукции, исчисленной на основе фактических затрат на производство за определенный период, с учетом фактических условий производства, которые сложились.

Вместе с тем, классификация себестоимости зависит и от методов учета затрат, основными из которых являются позаказный, по-процессный и нормативный.

Себестоимость продукции является не только важнейшей экономической категорией, но и качественным показателем, так как она характеризует уровень использования всех ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия. Поэтому, в условиях перехода к рыночной экономике роль и значение себестоимости продукции для предприятия резко возрастают. Как расчетный показатель себестоимость формируется из различных затрат, и соответственно, от состава этих расходов различают и виды себестоимости.

Список литературы

1. Бугынец Ф. Ф. Теория бухгалтерского учета. Житомир: Рута, 640 с.
2. Войтенко Т., Вороная Н. Все об учете затрат на производственном предприятии. Харьков: Фактор, 2012. 266 с.
3. Экономика предприятия: учеб. пособия [Электронный ресурс]. URL: <http://bibliograph.com.ua/economika-predpriyatiya-5/116.htm>.
4. Миронова Ю. Ю. Экономическая сущность себестоимости продукции и пути ее снижения / Ю.Ю. Миронова. К., 2012. С. 160–165.
5. Павленко Л. Д., Криклий А. Ценообразование на банковские продукты на основе использования затратного метода // Журнал экономических реформ. № 2. 2012. С. 50–56.
6. Планирование мероприятий по снижению себестоимости продукции. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=38670&pg=6>.
7. Садовская И. Б., Михалевич С. Г. Финансовый учет: учеб. пособие. Луцк, ЛНТУ, 2012. 511с.
8. Шерстюк Т. В. Молодежный научный вестник УАБД НБУ, Сер. Экономические науки. Киев, 2013.

*Е. А. Кураева,
студентка 4 курса бакалавриата направления «Экономика»,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Ю. Г. Мурашова,
старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА – СИСТЕМООБРАЗУЮЩИЙ ДОКУМЕНТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ

Учетная политика является одним из основных документов, который устанавливает правила ведения бухгалтерского учета, влияет на показатели финансовой отчетности организации. Она оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов, показателей финансового состояния организации. В статье представлены значение учетной политики, раскрыты ее функции и показана взаимосвязь ее элементов с показателями финансового состояния.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, функции учетной политики, финансовое состояние.

Термин «учетная политика предприятия» вошел в употребление в конце восьмидесятых годов в качестве вольного перевода на русский язык словосочетания «accountingpolicies», употребляемого в стандартах, издаваемых Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. Вначале 1992 г. этот термин был закреплен в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ и настоящее время получил достаточно широкое распространение в учетной литературе и на практике.

В России основная тенденция последних лет в регулировании нормативно-правовой базы бухгалтерского учета заключается в максимально возможном приближении учета к международной практике. К настоящему времени в нашей стране формально сложилась определенная концепция в регулировании учета и отчетности.

В статье 4 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» раскрыты принципы регулирования бухгалтерского учета, в котором выделена двухуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета:

1 уровень – законодательный: Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Гражданский кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Налоговый кодекс 1 и 2 часть, др. ФЗ;

2 уровень – документы в области регулирования бухгалтерского учета.

Таблица 1

Второй уровень системы регулирования бухгалтерского учета

<i>Нормативные документы</i>	<i>Назначение</i>
Федеральные стандарты	Устанавливают специальные требования к бухгалтерскому учету организаций, обязательны к применению
Отраслевые стандарты	Устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности, обязательны к применению
Рекомендации в области бухгалтерского учета	Принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета, применяются на добровольной основе
Стандарты экономического субъекта	Предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета конкретной организации. Необходимость в ведении стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно, и разрабатываются и утверждаются на основании законов, федеральных и отраслевых стандартов

Документом, обобщающим это стандарты, является учетная политика организации. Раньше, когда система нормативного регулирования бухгалтерского учета содержала в себе четыре уровня, ее относили в разряд стандартов экономического субъекта как наименее значимый нормативный документ регулирования бухгалтерского учета. Теперь учетная политика должна содержать все аспекты ведения бухгалтерского учета необходимые для данной организации, безусловно, не противоречащие законодательству, федеральным и отраслевым стандартам. Это значит, что при грамотно составленной учетной политике и своевременно обновляемой, хозяйствующий субъект может организовать учет только на ее основе, и любое затруднение может быть решено, в соответствии с ее положениями.

Если раньше бухгалтерский учет был жестко регламентирован со стороны государства, то теперь учетная политика дает организациям некоторую свободу выбора, позволяя выбрать наиболее оптимальный, менее трудозатратный и учитывающий специфику деятельности организации учет.

Однако на многих предприятиях до сих пор формирование учетной политики продолжает оставаться выполнением «повинности», требуемой законодательством и носит весьма формальный характер, когда важен сам факт наличия документа, а не его содержание [5].

Между тем, выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Вышесказанное подтверждает, что роль учетной политики в организации всего учетного процесса крайне велика. Можно выделить три функции, которые выполняет учетная политика.

Во-первых, учетная политика представляет собой руководство по организации и ведению учета внутри компании – правила, установленные для всех работников организации, принимающих участие в учетном процессе. Данная функция приобретает особую актуальность для организаций, имеющих обособленные подразделения, самостоятельно ведущие учет результатов своей финансово-хозяйственной деятельности. В этом случае качественная учетная политика часто выступает единственным способом надлежащей организации унифицированного учета.

Во-вторых, грамотно сформированная учетная политика – это очень весомый аргумент для предотвращения или, по крайней мере, решения в свою пользу споров с налоговыми органами. Не секрет, что чем подробнее (в случае отсутствия противоречий с действующим законодательством) учетная политика определяет правила ведения учета в каждом конкретном случае, тем сложнее проверяющим оспорить правомерность их применения.

Наконец, в-третьих, учетная политика – это нередко и мощный инструмент оптимизации. Здесь уместно оговориться, что учетная политика может обеспечивать не только оптимизацию налогообложения,

но и в очень многих случаях оптимизацию учетного процесса с точки зрения снижения его трудоемкости, повышения качества представления и группировки учетной информации и т.п. Например, применение одинаковых правил формирования стоимости товаров в бухгалтерском и налоговом учете путем включения в стоимость приобретения покупных товаров расходов, связанных с их приобретением (на основании ст. 320 НК РФ), позволяет вести бухгалтерский и налоговый учет одновременно и в то же время избежать необходимости применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», потенциально несущей повышенный риск совершения ошибок.

Формирование учетной политики является важной и ответственной процедурой, которая влияет на подготовку и представление финансовой отчетности. Бесспорна взаимосвязь элементов учетной политики и величины выручки, себестоимости, операционных доходов и расходов и статей отчетности. Коэффициентный анализ доказывает влияние учетной политики на показатели, характеризующие финансовое состояние предприятия. Схема влияния представлена на рисунке.



Схема анализа влияния учетной политики на показатели финансового состояния

Показатели, наиболее полно характеризующие финансовое состояние организации представлены в табл. 2.

Приведем следующий пример. Порядок списания отклонения фактической себестоимости от нормативной. Порядок списания отклонения фактической себестоимости от нормативной может быть следующим: либо отклонение в конце месяца полностью списывается на финансовые результаты, либо распределяется между отгруженной готовой продукцией и остатками продукции на складе.

Таблица 2

Основные показатели финансового анализа

Показатели	Обозначение
Ликвидность и платежеспособность	
• коэффициент текущей ликвидности	Ктл
• коэффициент быстрой ликвидности	Кбл
• коэффициент абсолютной ликвидности	Кал
• коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	Ксоc
Финансовая устойчивость	
• коэффициент финансовой устойчивости	Кфу
• коэффициент автономии	Кавт
• коэффициент финансирования	Кск/зк
Рентабельность	
• рентабельность продаж по операционной прибыли	Рпр
• рентабельность продаж по чистой прибыли	Рпр(ч)
• рентабельность собственного капитала	Рск
• рентабельность активов	Ракт
Деловая активность	
• фондоотдача	Фотд
• коэффициент общей оборачиваемости активов	Кобц.об
• коэффициент оборачиваемости оборотных активов	Коб.об.а
• коэффициент оборачиваемости собственного капитала	Коб.ск
Величина чистых активов	ЧА

Таким образом, данные элемент учетной политики может отразиться на величине себестоимости, а она, в свою очередь, влияет на рентабельность продаж, рентабельность оборотного капитала, рентабельность собственного капитала, рентабельность активов. Также объектом влияния является остаток готовой продукции на складе. В зависимости от выбранного способа учета в балансе будут различные значения статьи «готовая продукция». А это повлияет на следующие финансовые коэффициенты: коэффициент текущей ликвидности, быстрой ликвидности, коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, рентабельность оборотного капитала, активов, коэффициент общей оборачиваемости активов, коэффициент общей оборачиваемости оборотных активов. Поскольку прослеживается влияние на остаток готовой продукции, будет заметно влияние на оборотные активы, а следовательно, и на валюту баланса в целом [2].

Более подробное влияние элементов учета материально-производственных запасов в учетной политике, на показатели финансового состояния организации представлено в табл. 3.

Таблица 3

*Влияние элементов учетной политики
на показатели финансового состояния*

№	Элемент учетной политики	Влияние на показатели финансового состояния	
		Увеличение	Уменьшение
1	Оценка списываемых МПЗ:		
	• по себестоимости каждой единицы	Кобц.об, Коб.мз	Ктл, Рпр, Рск, ЧА
	• по средней себестоимости		
	• способ ФИФО	Ктл; Рпр; Рск; ЧА	Кобц.об.; Коб.мз.
2	Порядок списания отклонения фактической себестоимости от нормативной		
	• полностью на финансовые результаты	Ктл; Коб.мз; Кобц.об; Коб.ск; ЧА	Ксоос; Рпр
• распределяются между отгруженной продукцией и остатками на складе			
3	Состав расходов, включаемых в фактическую себестоимость при поступлении МПЗ	Кобц.об, Коб.мз	Ктл, Рпр, Рск, ЧА
4	Отнесение затрат по заготовке и доставке товаров до складов		
	• на фактическую себестоимость	Ктл; Рпр; Рск; ЧА	Ктл, Рпр, Рск ЧА
	• на расходы на продажу (только для организаций осуществляющих торговую деятельность)	Кобц.об, Коб.мз	Кобц.об.; Коб.мз.
5	Списание ТЗР упрощенным методом	Ктек.л: Рп; Рск; Ра: Роб.к	Ксоос; Кобц.об; Коб.мз
6	Выбор основы для применения учетной цены материалов		
	• договорные цены	Ктл; Рпр; Рск; ЧА	Кобц.об.; Коб.мз.
	• фактическая себестоимость предыдущего периода		
	• планово-расчетные цены		
• средняя цена группы			
7	Списание спецодежды со сроком использования менее 12 месяцев	Ктл; Ксоос; Рпр; Рск; Ра; Роб.к; ЧА	Кобц.об; Коб.мз.
• линейным способом			
• при передаче в эксплуатацию			

И так почти каждый элемент учетной политики влияет в той или иной степени на значение статей финансовой отчетности и, следовательно, на финансовые коэффициенты, характеризующие финансовое состояние организации. Они в свою очередь, определяют потенциал предприятия, его конкурентоспособность, эффективность использования капитала и финансовых ресурсов, своевременность выполнения обязательств перед другими хозяйствующими субъектами.

Следовательно, эта информация интересует всех пользователей, как внутренних, так и внешних. Внешние пользователи, а именно существующие и потенциальные инвесторы, займодавцы и прочие кредиторы нуждаются в этой информации для принятия решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования, что отражено в «Концептуальных основах финансовой отчетности» принятых Советом по МСФО от 09.06.2014 г.

Сами предприятия заинтересованы в определении своего финансового состояния для того, чтобы сформировать дальнейшую стратегию развития и выявить проблемы еще на начальной стадии, а также привлечь дополнительные финансовые средства.

Понимая механизм формирования учетных данных, организация способна воздействовать на свою отчетность и финансовые коэффициенты, изменять их в нужном ему направлении. То есть учетная политика, при должном умении и желании, может превратиться в эффективный инструмент управления показателями, характеризующими финансовое состояние организации.

Необходимо отметить также, что учетная политика, это эффективное средство обучения молодых, неопытных специалистов, не знакомых с учетным процессом конкретного предприятия. С помощью данного документа происходит знакомство с практическим осуществлением учета.

Кроме того, учетная политика, являясь инструментом управления предприятием, должна обеспечить целостность системы учетного процесса. Это означает, что она должна объединить воедино все аспекты учетного процесса организации, то есть решать вопросы методического, технического и организационного характера.

Необходимость решения методических вопросов при формировании учетной политики вызвана тем, что то или иное решение этих вопросов оказывает влияние на формирование финансового результата предприятия.

Решение организационно-технических вопросов при формировании учетной политики не оказывает принципиального влияния на формирование финансового результата предприятия, однако, имеет огромное влияние в целом на систему управления компанией и, соответственно, косвенно отражается на показателях эффективности предприятия.

Таким образом, учетная политика (при ее правильном формировании) позволяет обеспечить наиболее эффективное взаимодействие всех структур организации, участвующих в учетном процессе, и минимизировать затраты (материальные, трудовые и затраты времени) по разрешению возникающих вопросов.

Список литературы

1. Буйвис Т. А. Учетная политика организации как инструмент управления показателями финансового состояния// Вестник КемГУ. 2010. № 1. URL: <http://cyberleninka.ru> (дата обращения: 09.04.2015).
2. Зальшкина Т. А. Технология формирования эффективной учетной политики организации: дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2007. С. 55–80.
3. Коваленко С. В. Значение учетной политики предприятия URL: <http://www.rusnauka.com/> (дата обращения: 09.04.2015).
4. Невский И. А. «Формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения» URL: <http://www.audit-it.ru/> (дата обращения: 09.04.2015).
5. Щербина Ю. В. Формирование бухгалтерской информации для управления прибылью предприятия: дис. ...канд. экон. наук. М., 2003. С. 63–72.

М. Е. Кылосова,
*студентка магистратуры 2 курса направления «Экономика»,
программа «Финансовый аналитик»*
Научный руководитель Т. В. Пащенко,
*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент*
*Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ БАЗОВОГО ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА В СФЕРЕ БАНКОВСКОЙ АНАЛИТИКИ

Обеспечение адекватного финансового состояния коммерческих банков – чрезвычайно важная задача, так как, оказывая услуги во всех сферах бизнеса юридических лиц и даже частной жизни физических лиц, банки тем самым влияют на финансовое состояние контрагентов. Успешное функционирование банковской системы является жизненно важным для всех участников любых экономических отношений.

Именно поэтому российская финансовая система нуждается в единой стратегии развития и прозрачной и понятной для конечных пользователей (физических и юридических лиц – клиентов банков) оценке финансового состояния каждого игрока банковского рынка.

При данном раскладе событий особенно остро встает вопрос об отсутствии общепринятых окончательных формулировок основных финансовых терминов, используемых аналитиками и экспертами.

Стоит начать с того, что основным регулятором и надзорителем банковского сектора является Центральный Банк Российской Федерации. Именно Центробанк диктует «правила игры» всем участникам банковского сектора посредством нормативно-законодательных документов. В связи с этим, базовым материалом по определению сущности и значений необходимых понятий, обозначений и объектов анализа является нормативно-законодательные документы, поскольку в случае законодательно регламентированной терминологии ее уточнение или корректировка не является целесообразной.

Согласно Указанию Банка России № 2005-У «Об оценке экономического положения банков» [3], оценка экономического положения банков осуществляется по результатам оценок:

1. капитала;
2. активов;
3. доходности;
4. ликвидности;
5. обязательных нормативов;
6. качества управления;
7. прозрачности структуры собственности банка.

Основная цель проведения оценки экономического положения банка – отнесение банка к классификационной группе (подгруппе), определение недостатков в его деятельности и выявлению текущих трудностей, которые служат основанием для классификации. Однако в документе отсутствует прямое определение термина «экономическое положение коммерческого банка».

Существует еще один документ – Указание Банка России от 11 июня 2014 г. № 3277-У «О методиках оценки финансовой устойчивости банка в целях признания ее достаточной для участия в системе страхования вкладов» [4]. Однако данный документ также не дает точного определения основного понятия – «финансовая устойчивость». Методики включают анализ:

1. группы показателей капитала;
2. группы показателей активов;
3. группы показателей доходности;
4. группы показателей ликвидности;
5. группы показателей качества управления банком;
6. группы прозрачности структуры собственности.

Стоит отметить, что обобщающий результат по какой-либо группе показателей представляет собой обобщающий результат по аналогичной группе показателей и рассчитывается в порядке, установленном Указанием Банка России № 2005-У.

Таким образом, содержание двух документов об экономическом положении и о финансовой устойчивости отличаются лишь на раздел, содержащий обязательные нормативы. Также следует обратить внимание на отсутствие раздела о детальной оценке обязательств коммерческих банков в обеих методиках.

Поскольку в нормативных документах не дано прямого определения самого экономического положения, однако разобраны группы анализируемых показателей, целесообразно выявить и рассмотреть наиболее сходные по смыслу устоявшиеся финансовые термины.

Финансовое состояние (финансовое положение)

Как правило, основной результирующей оценкой всей работы аналитиков деятельности бизнеса является оценка финансового состояния компании и, как следствие, выработка прогнозов и рекомендаций.

Термины «финансовое состояние» и «финансовое положение» согласно экономическим словарям и учебным пособиям являются полностью взаимозаменяемыми [7, 16].

В целом, финансовое состояние организации (в том числе коммерческого банка) отражает способность предприятия эффективно сочетать действия по обеспечению нормального бесперебойного функционирования компании финансовыми ресурсами и целесообразности их размещения, и действия по оптимизации и улучшению эффективности использования средств в каждый момент времени.

На основе своих исследований, Г. Н. Щербакова определяет финансовое состояние банка как общий уровень эффективности управления его активами и пассивами (как балансовыми, так и забалансовыми), скоординированностью управления ими, что отражается в конечном счете в основных показателях, характеризующих это состояние [14]. Комплексная характеристика финансового состояния является итоговой ступенью при анализе деятельности коммерческого банка, позволяет оценить эффективность реализации всех поставленных перед управленцами банка целей.

Согласно определению, данному Д. А. Шереметом [13], финансовое состояние (в общем значении для компании любого сектора) – это характер размещения и использования средств (активов) и характер источников их формирования (собственного капитала и обязательств, т. е. пассивов).

Финансовая устойчивость и финансовая надежность

При подходе, который был использован Д. А. Шереметом [13] финансовая устойчивость рассматривается лишь как часть финансового состояния компании наряду с показателями рентабельности, ликвидности и платежеспособности.

Аналогичного мнения придерживается О. В. Грищенко [7], согласно учебному пособию которой, финансовая устойчивость является характеристикой соотношения собственных и заемных средств (в долгосрочной перспективе).

Однако при детальном изучении научных работ и учебных пособий по банковской аналитике следует сделать другое заключение:

значение термина размыто и не имеет установленного и обще используемого значения.

Во многих источниках по банковской финансовой аналитике происходит объединение показателей эффективности использования активов, качества ссудной задолженности, ликвидности, агрессивности кредитной политики под термином «финансовая устойчивость» [6], то есть происходит некое комбинирование терминов в общее понятие «устойчивость финансового состояния», что затем достаточно часто упрощается до термина «финансовая устойчивость».

Такой подход характерен не только для аналитиков банковской деятельности.

Например, существует следующее определение финансовой устойчивости организации, выведенное С. В. Недосекиным и М. А. Ивановым [9] это способность субъекта хозяйствования функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся внутренней и внешней среде, гарантирующее ее постоянную платежеспособность и инвестиционную привлекательность в границах допустимого уровня риска.

Несмотря на то, что С. В. Недосекин и М. А. Иванов не концентрировались на работе конкретно с банковским сектором, а рассматривали финансовую устойчивость организации, в разработанной ими терминологии понятие «устойчивое финансовое состояние» точно также заменяется на термин «финансовая устойчивость» [9].

Устойчивость финансового состояния предприятия, в свою очередь, согласно Д. А. Шеремету [13], характеризуется двумя показателями обеспеченности запасов источниками их формирования. В зависимости от выполнения определенных условий для данных показателей финансовые ситуации по степени их устойчивости классифицируются как: абсолютная устойчивость финансового состояния, нормальная устойчивость финансового состояния, неустойчивое финансовое состояние и кризисное финансовое состояние.

Тем не менее, структура баланса коммерческой организации носит весьма специфичный характер и значение и относительная величина производственных запасов (по сравнению с промышленными и торговыми организациями) сведена к минимуму.

В связи с этим встает вопрос о целесообразности активного исследования устойчивости финансового положения коммерческого банка при условии, что устойчивость рассматривается с точки зрения обеспеченности запасов источниками их формирования.

В различных научно-аналитических работах определение финансовой устойчивости коммерческого банка варьируется от «наличия

собственных средств» [1] до «оценки качества активов, достаточности капитала и эффективность деятельности» [10].

Свое определение рассматриваемому термину дает Е. А. Тархановой: «финансовая устойчивость представляет собой способность коммерческого банка достигать равновесного состояния в существующей экономической среде и удерживать данное состояние в течение относительно длительного периода времени в условиях воздействия изменяющихся внешних и внутренних факторов» [11].

Многие аналитики банковского сектора используют понятие «финансовая устойчивость» как синоним понятий «финансовая стабильность» и «финансовая надежность» [15]. В связи с данным расхождением и отсутствием унифицированности терминов возникают расхождения при трактовке статей о финансовом анализе предприятий и кредитных организаций.

Под термином «надежность» в литературе понимается комплексная (интегральная) характеристика текущего финансово-экономического состояния банка и его перспектив в обозримом будущем, полученная, как правило, на базе более или менее глубокого дистанционного («бесконтактного») анализа его официальной и публикуемой отчетности [15].

В России термин «надежность» относительно банковской сферы чаще всего употребляется в целях присвоения сравнительных характеристик деятельности коммерческих банков, основанных на данных публикуемой отчетности. Данные сравнения производятся для построения рейтингов надежности банков.

Тем не менее, как и ранее возникает вопрос взаимосвязи этого термина с предыдущими понятиями.

Е. А. Тарханова находит понятие «надежность» менее фундаментальным, чем «устойчивость», поскольку надежный не всегда является устойчивым, в то время как устойчивым может быть только надежный банк. По мнению аналитика, понятие «финансовая надежность» отражает, в первую очередь, взгляд на коммерческий банк с позиции его клиентов в связи с определением надежности банка как способности банка к выполнению взятых на себя обязательств.

Г. Г. Фетисов под термином «устойчивость банка» понимает следующее: «это его (банка) способность в том числе выполнять свои обязательства перед клиентами, кредиторами и вкладчиками и обеспечивать потребности в краткосрочном кредитовании в условиях воздействия изменяющихся внешних и внутренних факторов» [12].

Стоит отметить, что определение устойчивости Г. Г. Фетисова во многом совпадает с определением надежности Е. А. Тархановой.

Е. Б. Герасимова видит понятия «устойчивость» и «надежность» равнозначными. Оба понятия определены как «качественное состояние равновесия в движении, при котором реализуется достижение и укрепление надежности, постоянства и доверия в плане неподверженности разрушению» [5].

По мнению Ю. С. Масленченкова, устойчивость коммерческого банка – «это стабильность его деятельности в свете средне – и долгосрочной перспективы» [8]. Таким образом, в данном определении происходит отождествление терминов «устойчивость» и «стабильность».

Восприятие стабильности в банковском секторе ранее было раскрыто Центральным Банком РФ в Указании Банка России от 31.03.2000 г. № 766-У «О критериях определения финансового состояния кредитных организаций» (с 1 июля 2008 г. данный документ применяется только в целях оценки финансового состояния небанковских кредитных организаций, деятельность банков регламентируется 2005-У «Об оценке экономического положения банков») [2].

Для устаревшей методики Центрального банка характерной чертой выступало то, что цель анализа в данном случае – обнаружение финансово нестабильных, проблемных банков.

Данным нормативным документом кредитная организация должна была быть отнесена в одну из двух категорий согласно ее финансовому состоянию:

I категория: финансово-стабильные кредитные организации (без недостатков или имеющие отдельные недостатки в деятельности)

II категория: проблемные кредитные организации (испытывающие серьезные финансовые трудности и находящиеся в критическом финансовом положении).

То есть при отрицательной оценке финансового состояния коммерческий банк, как и любая другая организация, является финансово нестабильным и, как следствие, имеет крайне высокую вероятность не справиться со своевременной и полной оплатой перед своими кредиторами, то есть стать банкротом.

В данном случае определение стабильности банка является продолжением анализа финансового состояния кредитных организаций.

Таким образом, значение термина «финансовое состояние коммерческого банка» можно охарактеризовать как оценку способности банка эффективно сочетать действия по обеспечению его нормального бесперебойного функционирования финансовыми ресурсами и целесообразности их размещения, с действиями по оптимизации и

улучшению эффективности использования средств в каждый момент времени.

Касательно терминов «финансовая надежность», «финансовая стабильность» и «финансовая устойчивость», то в связи с отсутствием регламентированных значений понятий и общепринятых аргументов, а также в связи со слишком расхожими мнениями банковских аналитиков, то данные понятия в большинстве случаев следует считать эквивалентными в рамках работ по банковской аналитике. В любом другом случае необходимы уточнения по тем или иным отличиям, которые вкладывают в эти понятия авторы научных работ.

В целом, термин «финансовая устойчивость коммерческого банка» имеет более обширное и размытое значение для анализа банковской деятельности, чем при анализе не кредитных организаций.

При определении финансовой устойчивости большинства аналитиков говорят об устойчивом финансовом состоянии банка. Следовательно, финансовая устойчивость – это некая характеристика финансового состояния банка, его финансовых ресурсов, когда банк способен обеспечить свою непрерывную и стабильную экономическую деятельность.

Список литературы

1. Об утверждении требований к финансовой устойчивости банков, в которых оператором электронной площадки открываются счета для учета денежных средств, внесенных участниками закупок в качестве обеспечения заявок, а также требований к условиям договоров о ведении указанных счетов, заключаемых оператором электронной площадки с банком (в том числе в части собственных средств (капитала), активов, доходности, ликвидности, структуры собственности): Постановление Правительства № 901 от 10 окт. 2013 г. № 901.

2. О критериях определения финансового состояния кредитных организаций: Указание Банка России от 31 марта 2000 г. № 766-У.

3. Об оценке экономического положения банков: указание Банка России от 30 апр. 2008 г. № 2005-У (ред. от 25 окт. 2013) г. (Зарегистрировано в Минюсте России 26 мая 2008 г. № 11755).

4. О методиках оценки финансовой устойчивости банка в целях признания ее достаточной для участия в системе страхования вкладов: Указание Банка России от 11 июня 2014 г. № 3277-У.

5. Герасимова Е. Б. Феноменология анализа финансовой устойчивости кредитной организации. М.: Финансы и статистика, 2006. 392 с.

6. Гоголь Д. А. Проблематика финансовой устойчивости коммерческого банка и методов ее оценки // Science Journal of VolSU. Global Economic System. 2011. № 2(19). С. 163–167.
7. Грищенко О. В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. Таганрог: ТРТУ, 2000. 112 с.
8. Масленченков Ю. С. Финансовый менеджмент в коммерческом банке: Фундаментальный анализ. М.: Перспектива, 1996. 151 с.
9. Недосекин С. В. Иванов М. А. Финансовое состояние предприятия: сущность и организация в современных условиях // Вестник РГАЗУ. 2011. Ч.1. С. 104–110.
10. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. М.: ИНФРА-М, 2006. 494 с.
11. Тарханова Е. А. Устойчивость коммерческих банков. Тюмень: Вектор Бук, 2003. 186 с.
12. Фетисов Г. Г. Устойчивость коммерческого банка и рейтинговые системы ее оценки. М.: Финансы и статистика, 1999. 168 с.
13. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М.: ИНФРА-М, 2006. 415 с.
14. Щербакова Г. Н. Анализ и оценка банковской деятельности (на основе отчетности, составляемой по российским и международным стандартам). М.: Вершина, 2007. 464 с.
15. Методические подходы к оценке надежности и устойчивости банка. Информационное агентство Bankir.ru URL: <http://bankir.ru/tehnologii/s/metodicheskie-podhodi-k-ocenke-nadejnosti-i-ystoichivosti-banka-4527895>.
16. Финансово-инвестиционный толковый словарь. 2002. URL: http://finance_investment.academic.ru/финансовое_положение.

И. В. Лупатова,
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение», к.э.н., доцент
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва*

НОРМАТИВНОЕ ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КОНТЕКСТЕ СОЦИАЛЬНО-ОРИЕНТИРОВАННОЙ ЭКОНОМИКИ

В статье раскрываются принципы нормативного регулирования налоговой системы России на современном этапе. Раскрываются предпосылки для дальнейшего развития этой отрасли законодательства.

Ключевые слова: налоги, налогообложение, налоговая система

Нормативными правовыми актами, регулируемыми налоговыми отношения в Российской Федерации в настоящее время, являются: Конституция Российской Федерации – основной нормативный правовой акт государства, в котором закреплены самые общие подходы к налоговым проблемам и определены главные задачи и направления налоговых отношений в России. Например, в ст. 57 гл. 2 Конституции Российской Федерации указано, что каждый гражданин и каждая организация обязаны платить законно установленные платежи и необходимые сборы. Конкретизация правового регулирования налогообложения осуществляется иными специализирующимися на регулировании налоговых отношений источниками [1]. Следующим по значению нормативным правовым актом является Налоговый кодекс РФ (НК РФ), систематизирующий сферу налогового права и устанавливающий основополагающие принципы налогообложения в Российской Федерации. Этот документ занимает ведущее место в системе налогового законодательства о налогах и сборах. Все иные федеральные, региональные и местные нормативные правовые акты о налогах и сборах могут быть приняты только при условии соответствия их Налоговому Кодексу Российской Федерации. Налоговый кодекс является основой функционирования налоговой системы Российской Федерации.

Часть первая НК РФ устанавливает круг нормативных правовых актов, подпадающих под термин «законодательство о налогах и сборах», которое охватывает: 1) НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах; 2) законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законода-

тельными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации; 3) нормативные правовые акты, принятые представителями органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

Кроме того, в первой части НК РФ установлены и закреплены:

- общие принципы налогообложения;
- система налогов и сборов, взимаемых с юридических и физических лиц;
- налоговые органы и участники налоговых отношений;
- основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- порядок и процедуры налогового производства и Налогового кодекса;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и защиты прав налогоплательщиков [3].

Вторая часть НК РФ, введенная в действие с 1 января 2001 г., включает в себя нормы, регулирующие порядок исчисления и уплаты отдельных важнейших налогов [3], в том числе: налог на добавленную стоимость (статьи 143–178); акцизы (статьи: 179–206); налоги на доходы физических лиц (статьи: 207–233); единый социальный налог (статьи: 234–245); налог на прибыль организаций (статьи: 246–333); сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (статьи: 333(1)–333(7)); водный налог (статьи: 333(8)–333(15)) и другие [2].

Конкретизируются законодательные акты указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации.

Указы Президента Российской Федерации устанавливают самостоятельные нормы права, а также имеют характер поручений государственным структурам по разработке соответствующих нормативных актов. Они не должны противоречить Конституции Российской Федерации и налоговому законодательству.

Постановлениями Правительства Российской Федерации определяется применяемый при налогообложении состав затрат; рассчитывается индекс инфляции при расчете налогооблагаемой прибыли [3]; устанавливаются организационные механизмы исполнения государственными органами указов Президента Российской Федерации.

Федеральные и региональные органы исполнительной власти могут издавать нормативные акты по вопросам налогообложения, которые, однако, не могут изменять или дополнять законодательство о

налогах и сборах. Органы местного самоуправления формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливая местные налоги и сборы.

Порядок принятия и введения в действие законов о налогах можно рассматривать по трем аспектам: действие закона во времени; действие налоговых актов в пространстве; действие налоговых актов по кругу лиц. Действие закона во времени означает, что акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления налогов (сборов), вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования (ст. 5 НК РФ). Этот же порядок установлен для аналогичного рода законодательных актов регионального и местного уровней. Действие налоговых актов в пространстве означает, что акты органов местного самоуправления распространяются на управляемую ими территорию. Акты субъектов Российской Федерации действуют лишь на территории данного субъекта. Акты федеральных органов власти – исключительно и безраздельно на всей территории страны. Действие налоговых актов по кругу лиц обусловлено в первую очередь принципом территориальности, согласно которому все лица, имеющие объект налогообложения в нашей стране, подпадают под сферу влияния налогового законодательства России. Согласно принципу резидентства, обязанность по уплате налога распространяется также на лиц, являющихся резидентами Российской Федерации. В Российской Федерации законы о налогах имеют постоянный характер. Законы действуют независимо от того, утвержден бюджет на соответствующий год или нет. Законодательные акты, вводящие налоги и сборы, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Акты, вводящие новые налоги и сборы, улучшающие положение налогоплательщиков, имеют обратную силу [3].

Нормативное правовое обеспечение государственного регулирования экономики в целом – это совокупность принципов, норм и институтов, определяющих содержание правового регулирования определенного круга отношений (в данном случае налоговых) в экономике, посредством которых деятельность субъектов этих отношений приводится в соответствии с требованиями, дозволениями и запретами, содержащимися в нормах права.

Законодательство о государственном регулировании экономики в Российской Федерации в целом характеризуется следующими показателями (экспертные оценки).

Общее количество законов по государственному регулированию экономики было издано с 1990 по 2014 г. более 4200. Среди них:

- формирование системы государственной поддержки предпринимательской деятельности – 1810;
- системы регулирования собственности – 296;
- кредитно-денежная сфера – 343;
- налогово-бюджетная сфера – 560;
- система антимонопольного регулирования – 291;
- другие – 900.

Формирование законодательной базы государственного регулирования экономики по периодам выглядит следующим образом:

- 1990–1995 – 510 законов;
- 1996–2001 – 620 законов;
- 2002–2007 – 780 законов;
- 2008–2011 – 1090 законов;
- 2012–2014 – 1200 законов.

Так как мы рассматриваем роль налогообложения социально – ориентированной экономики, то необходимо исследовать также некоторые нормативные правовые акты, которые регулируют процессы социального развития в нашем государстве. К таким актам относятся: «Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»; «Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года»; Федеральная целевая программа «Сокращение различий в социально-экономическом развитии регионов Российской Федерации (2002–2010 гг. и до 2015 г.)»; «Национальная доктрина образования в Российской Федерации», утвержденная Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 октября 2000 г. № 751; «Экологическая доктрина Российской Федерации», утвержденная Распоряжением Правительства Российской Федерации от 31 августа 2002 г. № 1225-р; Концепция снижения административных барьеров и повышения доступности государственных и муниципальных услуг на 2011–2013 гг., утвержденная Распоряжением Правительства Российской Федерации от 10 июня 2011 г. № 2021-р и другие документы по обеспечению социально – экономического развития.

Основной целью Концепции снижения административных барьеров и повышения доступности государственных и муниципаль-

ных услуг является обеспечение развития отечественной экономики за счет совершенствования государственного и муниципального управления, а также повышения качества и эффективности профессиональной служебной деятельности государственных и муниципальных служащих.

Таким образом, Содержание нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения в социально – ориентированной экономике должно увязываться с основными задачами этой экономики, что в настоящее время не в полной мере получается, поскольку налоговые органы всех уровней и ветвей власти сосредоточены на выполнение фискальных функций, то есть собираемости налогов и надзоре, игнорируя, зачастую, очень важную функцию такую как стимулирование развития производства и социальных услуг.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации. М., 1997. 56 с.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. По состоянию на 20 марта 2014 г. М., 2014. С. 4–934.
3. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учеб. пособие / под ред. Б. Х. , Х. М. Мусаевой. М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2014. С. 113–114.

*А. А. Мальцева (Морозова),
студентка магистратуры 2 курса направления «Экономика»,
программа «Финансовый аналитик»
Научный руководитель Т. Г. Шешукова,
заведующая кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., профессор
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ЗАКУПОК В НАЦИОНАЛЬНЫХ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ УНИВЕРСИТЕТАХ

В статье предложена методика анализа эффективности госзакупок в НИУ, выявлены и раскрыты основные показатели эффективности, представлена модель расчета интегрального показателя эффективности госзакупок высокотехнологичного дорогостоящего оборудования по каждому контракту, которая позволяет выявлять узкие места в организации госзакупок и процессе использования закупленного оборудования. Приведен пример апробации предложенной методики анализа эффективности конкретной госзакупки в ПГНИУ.

Ключевые слова: государственные закупки, национальный исследовательский университет, анализ эффективности госзакупок.

В современных условиях государство выступает в качестве крупнейшего заказчика и потребителя продукции целого ряда отраслей, что превращает государственный спрос в мощный инструмент регулирования экономики. Роль государственных закупок как системообразующего элемента рыночного механизма заключается в распределении финансовых потоков в различные сектора экономики, что влияет на эффективность работы государственного сектора и экономики страны в целом. Крупные объемы госзакупок делают задачу обеспечения их эффективности первостепенной. Введенный в действие с 01.01.2014 г. Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» направлен на обеспечение максимальной прозрачности закупок, начиная от их планирования и заканчивая анализом конкретных результатов.

Система государственных закупок представляет собой ключевой элемент, через который происходит трансфер финансовых потоков в различные сектора экономики [4]. Соответственно именно от эффек-

тивности организации системы госзакупок и ее работы зависит успешность функционирования государственного сектора в целом.

Исследуя эффективность государственных закупок, следует обратить внимание на их экономическую и общественную значимость. Эффективность госзакупок характеризует в целом эффективность деятельности государства и, как интегральный показатель, раскрывает оптимальное распределение имеющихся у общества ресурсов для максимального удовлетворения публичных потребностей в условиях рынка. Максимальная эффективность госзакупок должна быть ориентирована на такой системный результат, который полностью соответствует приоритетам развития государства. В рамках федеральных национальных проектов большое внимание уделяется исследованиям и разработкам по приоритетным направлениям развития научно-технологического комплекса страны [9].

Среди крупнейших заказчиков продукции в системе госзакупок сегодня следует выделить учреждения высшего профессионального образования. Именно через этих заказчиков возможен выход на качественно новый уровень в сферах образования, науки и производства и посредством этого получение финансового результата деятельности государства-инвестора.

Национальный исследовательский университет (НИУ) – реальное воплощение нового подхода к качественной модернизации сектора науки и образования, призванный взять на себя основную нагрузку в кадровом и научном обеспечении запросов высокотехнологичного сектора российской экономики. Это высшее учебное заведение, одинаково эффективно осуществляющее образовательную и научную деятельность на основе принципов интеграции науки и образования. Важнейшими отличительными признаками НИУ являются способность как генерировать знания, так и обеспечивать эффективный трансфер технологий в экономику; проведение широкого спектра фундаментальных и прикладных исследований; наличие высокоэффективной системы подготовки магистров и кадров высшей квалификации [2].

Специфика закупочного процесса НИУ отличается от специфики других бюджетных учреждений и обусловлена, тем, что у ВУЗов, получивших статус национальных исследовательских, значительно возрастают объемы государственных закупок дорогостоящего инновационного высокотехнологичного оборудования, требующего контроля за его целевым и эффективным использованием.

Актуальность темы исследования связана с тем, что в настоящее время на уровне НИУ необходим особый контроль за эффективностью реализации госзакупок в рамках национальных программ развития.

В Федеральном законе от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ есть упоминания об эффективности госзакупок [1], но нет определения, что такое эффективность и каким образом она может быть измерена, тем более с учетом специфики деятельности различных государственных заказчиков.

Предложенная методика является новой в части реализации комплексного подхода с точки зрения эффективности организации закупочной деятельности и эффективности последующего использования закупленного оборудования. Согласно данной методике предлагается производить оценку эффективности отдельных закупок оборудования, необходимого для научных исследований в соответствии с национальными программами развития страны.

Для того, чтобы оценить эффективность конкретной закупки по национальному проекту предлагается рассчитать интегральный показатель эффективности, который складывается из значений показателя эффективности организации закупочной деятельности и показателя эффективности использования закупок. Разбить интегральный показатель эффективности целесообразно с точки зрения определения ответственности по результатам проведенного анализа, так как закупочная деятельность и в последующем использование закупленного оборудования представляют собой абсолютно не взаимосвязанные процессы, несмотря на то, что оба практически в равной степени влияют на общую эффективность государственных закупок.

Эти показатели, в свою очередь, тоже укрупненные, и состоят из нескольких более мелких, влияющих на эффективность госзакупок в НИУ каждый в своей степени. Степень влияния на интегральный показатель определяется их весовыми коэффициентами, которые были определены экспертным путем через анкетирование доцентов и профессоров различных кафедр и факультетов Пермского государственного национального исследовательского университета (см. табл. 1).

Все показатели таблицы можно свести к единой модели расчета интегрального показателя эффективности государственных закупок в НИУ:

$$\text{ЭФ} = \text{Эф}_{\text{организация закупок}} + \text{Эф}_{\text{использование закупок}} = \text{Эк} * 0,05 + \text{З} * 0,1 + \text{П} * 0,1 + \text{КЗ} * 0,05 + \text{Кв} * 0,1 + \text{Ц} * 0,05 + \text{К} * 0,1 + \text{Д} * 0,05 + \text{И} * 0,2 + \text{ВиК} * 0,2.$$

Как видно из таблицы и предложенной модели, максимальное значение показателя эффективности госзакупок в НИУ равно единице, а минимальное – нулю. На основании этого закупки высокотехнологичного дорогостоящего оборудования ранжируются по степени эффективности, могут быть выделены эффективная, умеренно эффективная, неэффективная и неудовлетворительная закупки (см. табл. 2) [9].

Таблица 1

Расчет показателей эффективности госзакупок

№ п/п	Показатель	Обозначение	Весовой коэффициент	Присваиваемое значение или способ расчета ¹
1	<i>Эффективность организации закупок (Эф организации закупок)</i>			
1.1	Экономия при размещении заказов	Эк	0,05	<p>Расчет по формуле: $1 - \frac{0,25 * P_{нач} - (P_{нач} - P_{кон})}{0,25 * P_{нач}}$ где $P_{нач}$ – начальная (максимальная) цена контракта, а $P_{кон}$ – цена, по которой контракт был заключен.²</p> <p>Если цена контракта снизилась по сравнению с начальной более чем на 25 %, то показателю автоматически присваивается значение 0</p>
1.2	Соблюдение законодательства	З	0,1	<p>Показателю присваивается значение:</p> <p>0 – при наличии нарушений и возможных злоупотреблений, установленных по итогам проверок, рассмотрения жалоб участников закупки, а также зафиксированных нарушений размещаемой на официальном сайте информации;</p> <p>1 – при соблюдении требований законодательства</p>
1.3	Выполнение плана	П	0,1	<p>Показателю присваивается значение:</p> <p>0 – при размещении закупок, не предусмотренных планом-графиком либо размещении плана-графика на официальном сайте;</p> <p>0,3 – при существенном отличии объектов закупки в плане-графике и в извещении о проведении закупки, при проведении закупок иным способом определения поставщика в плане-графике; по сравнению с планом-графиком;</p>

¹ Примечание 1: Возможные присваиваемые значения или варианты расчета также были получены по результатам анкетирования.

² Примечание 2: В соответствии с Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ допустимым и безопасным считается снижение начальной (максимальной) цены контракта менее, чем на 25 %. При ее снижении на 25 % и более заказчиком должны быть предприняты антидемпинговые меры (ст. 37 Федерального закона №44-ФЗ).

Продолжение табл. 1

				<p>0,5 – при нарушении сроков размещения заказа, отсутствии размеров обеспечения исполнения контракта, неразмещении запланированных закупок;</p> <p>0,7 – при ошибочно указанных размерах обеспечения заявки на участие и исполнения контракта;</p> <p>1 – при опубликовании извещения о закупке в полном соответствии с планом-графиком в части наименования закупаемого объекта, сроков проведения закупочных процедур, способа определения поставщика и др.</p>
1.4	Конкурентные закупки [3]	КЗ	0,05	<p>Показателю присваивается значение:</p> <p>0 – при проведении закупки у единственного поставщика или по результатам несостоявшихся торгов или котировок с единственным участником;</p> <p>1 – при заключении контракта по результатам состоявшихся конкурсов, аукционов, запросов котировок</p>
1.5	Квалификация сотрудников контрактной службы и членов конкурсных комиссий	Кв	0,1	<p>Максимальное значение показателя (1) складывается из суммы следующих значений:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Если не менее 50 % специалистов, обеспечивающих организацию госзакупок, имеют сертификаты, подтверждающие их участие в соответствующих обучающих семинарах, показателю присваивается 0,3 балла; • Если не менее 50 % лиц, принимающих решение о результатах размещения заказа, имеют документы, подтверждающие их дополнительное обучение или повышение квалификации в части госзакупок, показателю присваивается еще 0,4 балла; • Если по результатам проведенной анализируемой закупки отсутствуют предписания уполномоченного контролирующего органа, показателю в дополнение к предыдущим присваивается еще 0,3 балла

1.6	Обоснованность определения начальной (максимальной) цены контракта	Ц	0,05	Показателю присваивается значение: 0 – при необоснованном определении цены или отсутствии подтверждающих документов; 1 – при правильном использовании законодательно установленных методов установления цены: метод сопоставимых рыночных цен (при наличии не менее трех коммерческих предложений), нормативный, тарифный, проектно-сметный, затратный методы
2	<i>Эффективность использования закупленного оборудования (Эф_{использование закупок})</i>			
2.1	Высокое качество приобретаемого товара	К	0,1	Максимальное значение показателя (1) складывается из суммы следующих значений: • Если характеристики закупленного оборудования полностью соответствуют техническому заданию и спецификации контракта, показателю присваивается 0,5 балла; • Если по итогам поставки отсутствуют зафиксированные в акте претензии к поставщику, показателю присваивается еще 0,4 балла; • Если по результатам проведенной экспертизы не установлены нарушения требований контракта, показателю присваивается еще 0,1 балла
2.2	Дисциплина исполнения контракта	Д	0,05	Максимальное значение показателя (1) складывается из суммы следующих значений: • Если по результатам конкурсных процедур и в результате закупки у единственного поставщика контракт заключен, показателю присваивается 0,3 балла; • Если были соблюдены сроки, регламентирующие подписание контракта, показателю 0, присваивается еще 0,2 балла; • Если после подписания контракта была произведена поставка в полном соответствии с его условиями (сроки, количество, комплектность товара), показателю присваивается еще 0,25 балла; • Если по результатам заключенного контракта был полностью соблюден порядок внесения информации о нем в Единую информационную систему (сведения о заключенном, об исполненном контракте, отчет об исполнении об исполнении контракта) показателю присваивается еще 0,25 балла

2.3	Обеспечение полноценного использования предмета закупки	И	0,2	<p>Максимальное значение показателя (1) складывается из суммы следующих значений:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Если в процессе использования была соблюдена целевая направленность закупки, показателю присваивается 0,25 балла; • Если в процессе использования реализуются все функции закупленного оборудования (а не частично), показателю присваивается еще 0,25 балла; • Если специалисты, выполняющие научно-исследовательские работы на закупленном оборудовании, имеют достаточную квалификацию (было проведено их дополнительное обучение, повышение квалификации, специальные тренинги), показателю присваивается еще 0,25 балла; • Если имеются публикации, монографии, диссертации и другие научные исследования, написанные с использованием закупленного в рамках национального проекта оборудования, показателю дополнительно присваивается еще 0,25 балла
2.4	Внедрение в производство и коммерциализация результатов исследований и разработок, проведенных на закупленном оборудовании [5]	ВиК	0,2	<p>Максимальное значение показателя (1) складывается из суммы следующих значений:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Если на закупленном оборудовании в рамках возмездных договоров выполняются научно-исследовательские и другие работы, показателю присваивается 0,4 балла; • Если при использовании закупленного оборудования были получены инновационные технологии и разработки, показателю присваивается 0,2 балла; • Если разработанные технологии запатентованы или по ним получены лицензии, показателю присваивается еще 0,2 балла; • Если оборудование в рамках национального проекта закупалось под потенциальных заказчиков, показателю дополнительно присваивается еще 0,1 балла; • Если на базе исследований, проводимых на закупленном оборудовании, были созданы малые инновационные предприятия, показателю в дополнение к предыдущим присваивается еще 0,1 балла

Таблица 2

Оценка интегрального показателя эффективности закупки

<i>Интегральный показатель эффективности (Эф), в баллах</i>	<i>Оценка эффективности закупочной деятельности</i>
0,9–1	Эффективная
0,6–0,8	Умеренно эффективная
0,4–0,5	Неэффективная
0–0,3	Неудовлетворительная

Таким образом, ранжирование закупок позволит сравнить итоговые показатели по конкретным закупкам оборудования по национальным программам, а также оценить значение и динамику показателей, применяемых при расчете эффективности, и выявить «проблемные» места в закупочной деятельности НИУ. Специфика повышения эффективности реализации национальных программ в области науки и образования связана с необходимостью повышения качества использования высокотехнологичного дорогостоящего оборудования. Именно этим показателям в предлагаемой методике автором уделяется особое внимание, не умаляя роли других показателей, применяемых для расчета.

Апробация предложенной методики анализа эффективности государственных закупок проводилась на материалах Отдела планирования, прогнозирования и закупок Пермского государственного национального исследовательского университета. Рассматривалась закупка портативного рентгенофлуоресцентного спектрометра для кафедры минералогии геологического факультета. Закупка была проведена в период с 30 сентября по 15 октября 2014 г. Начальная (максимальная) цена контракта составляла 2 000 000 руб. 00 коп.

По результатам проведения состоявшегося электронного аукциона 27.10.2014 был заключен контракт с ООО МЕЛИТЭК на сумму 1 990 000 руб.

Чтобы дать оценку тому, насколько эффективна закупка портативного спектрометра, проведем анализ эффективности по предложенной методике. Расчеты каждого показателя представлены в табл. 3.

Таблица 3

Расчет показателей оценки эффективности закупки спектрометра

№ п /п	Показатель	Расчет	Значение
1	<i>Эффективность организации закупок (Эф организации закупок)</i>		
1.1	Экономия при размещении заказов	<p>Расчет по формуле:</p> $Эк = 1 - \frac{0,25 * F_{\text{нач}} - (F_{\text{нач}} - F_{\text{кон}})}{0,25 * F_{\text{нач}}}$ $= 1 - \frac{500\,000 - (2\,000\,000 - 1\,990\,000)}{500\,000} = 1 - 0,98$	0,02
1.2	Соблюдение законодательства	По результатам закупки отсутствуют нарушения закона и злоупотребления, прокуратурой и уполномоченным органом (ФАС) в отношении данной закупки не было проведено проверок, не зафиксированы жалобы участников закупки, а также ошибки в информации, размещенной на официальном сайте	1
1.3	Выполнение плана	Извещение о закупке опубликовано в полном соответствии с планом-графиком в части наименования закупаемого объекта, сроков проведения закупочных процедур, способа определения поставщика	1
1.4	Конкурентные закупки	Контракт подписан по результатам состоявшегося электронного аукциона	1
1.5	Квалификация сотрудников контрактной службы и членов конкурсных комиссий	<ul style="list-style-type: none"> • Только двое из семи сотрудников отдела закупок ПГНИУ (менее 50 %) имеют сертификаты, подтверждающие их участие в соответствующих обучающих семинарах, поэтому показателю не присваивается 0,3 балла; • Только трое из восьми лиц-членов единой комиссии, принимающих решение о результатах размещения заказа, имеют документы, подтверждающие их дополнительное обучение или повышение квалификации в части госзакупок, соответственно, показателю не присваивается 0,4 балла; • Поскольку по результатам проведенной анализируемой закупки отсутствуют предписания уполномоченного контролирующего органа (ФАС), показателю присваивается 0,3 балла 	0,3

1.6	Обоснованность определения начальной (максимальной) цены контракта	Начальная (максимальная) цена контракта была определена методом сопоставимых рыночных цен, который является наиболее предпочтительным способом из всех законодательно закрепленных методов установления цены (имеются три коммерческих предложения)	1
2	<i>Эффективность использования закупленного оборудования (Эф_{использование закупок})</i>		
2.1	Высокое качество приобретаемого товара	<ul style="list-style-type: none"> • Так как характеристики закупленного спектрометра полностью соответствуют техническому заданию и спецификации контракта, показателю присваивается 0,5 балла; • По итогам поставки отсутствуют зафиксированные в акте приемки претензии к поставщику, поэтому показателю присваивается еще 0,4 балла; • Однако заказчик (ПГНИУ) при поставке спектрометра не воспользовался правом провести его экспертизу, что не дает присвоить показателю еще 0,1 балла 	0,9
2.2	Дисциплина исполнения контракта	<ul style="list-style-type: none"> • Электронный аукцион на поставку рентгенофлуоресцентного спектрометра состоялся и по его результатам был заключен контракт, поэтому показателю присваивается 0,3 балла; • Были соблюдены установленные законом сроки на подписание контракта, соответственно, показателю присваивается 0,2 балла; • Поставка товара также была произведена в полном соответствии с условиями контракта (по срокам, количеству, комплектности товара), поэтому показателю присваивается еще 0,25 балла; • После поставки спектрометра и оплаты по счету за него сотрудниками отдела закупок ПГНИУ был полностью соблюден порядок внесения информации об исполненном контракте в Единую информационную систему (сведения о заключенном, об исполненном контракте, отчет об исполнении контракта), следовательно, показателю присваивается еще 0,25 балла 	1

2.3	Обеспечение полноценного использования предмета закупки	<ul style="list-style-type: none"> • В процессе использования портативного спектрометра сотрудниками кафедры минералогии была соблюдена его целевая направленность закупки, поэтому показателю присваивается 0,25 балла; • Существенным недостатком процесса использования спектрометра стала невозможность реализовать все его функции: химический анализ проб твердого вещества производится, а жидкого вещества – нет, потому что дополнительно необходимо приобрести специализированное ПО; в связи с этим, показателю не присваивается 0,25 балла; • Специалисты, выполняющие научно-исследовательские работы на закупленном оборудовании, имеют достаточную квалификацию, было проведено их дополнительное обучение в России, повышение квалификации дважды в Германии, следовательно, показателю можно присвоить 0,25 балла; • За первые полгода использования закупленного спектрометра сотрудниками кафедры минералогии геологического факультета ПГНИУ написаны десятки статей (ВАК, СКОПУС), готовится к выпуску монография, поэтому показателю дополнительно присваивается еще 0,25 балла 	0,75
2.4	Внедрение в производство и коммерциализация результатов исследований и разработок, проведенных на закупленном оборудовании	<ul style="list-style-type: none"> • На закупленном портативном спектрометре в рамках возмездных миллионных договоров с ООО «ЛУКОЙЛ-Оверсиз», ООО «ПермНИПИнефть» выполняются научно-исследовательские и другие работы, соответственно, показателю присваивается 0,4 балла; • Несмотря на планы за такой короткий период учеными ПГНИУ еще не были получены инновационные технологии и разработки, которые можно было бы запатентовать или получить по ним лицензии, поэтому показателю не будет присвоено 0,4 балла; • Портативный рентгенофлуоресцентный спектрометр был закуплен в рамках национального проекта под потенциальных заказчиков (ООО «ЛУКОЙЛ-Оверсиз»), вследствие чего в сжатые сроки на нем начали выполняться научно-исследовательские работы; соответственно, показателю дополнительно присваивается еще 0,1 балла; • На базе исследований, проводимых на закупленном оборудовании, пока не созданы малые инновационные предприятия; несмотря на то, что такие планы присутствуют, показателю не присваивается еще 0,1 балла 	0,5

Мероприятия по повышению эффективности

Улучшение работы отдела закупок (будут эффективнее последующие закупки)

Повышение эффективности использования данного прибора

Участие специалистов, осуществляющих закупки, в обучающих семинарах

Дополнительное обучение в части госзакупок членов закупочных комиссий

Закупить дополнительную программу для 100% использования функций спектрометра

В перспективе - получение инновационной технологии и создание МИП на базе спектрометра

Мероприятия по повышению эффективности госзакупок в ПГНИУ

Таким образом, получив значения каждого показателя модели, можно рассчитать интегральный показатель эффективности госзакупки спектрометра:

$$\text{Эф} = 0,02*0,05 + 1*0,1 + 1*0,1 + 1*0,05 + 0,3*0,1 + 1*0,05 + 0,9*0,1 + 1*0,05 + 0,75*0,2 + 0,5*0,2 = 0,721.$$
 Как видно из расчета интегрального показателя – данная закупка является умеренно эффективной. Для повышения эффективности закупочной деятельности ПГНИУ имеет смысл провести следующие мероприятия (см. рис.). Мероприятия по повышению эффективности можно разделить на два направления: улучшение работы отдела закупок (что позволит сделать эффективнее последующие закупки, но уже не повысит эффективность данной госзакупки) и повышение эффективности использования данного прибора (появляется возможность работать на спектрометре эффективнее).

Таким образом, предложенная методика помогает анализировать эффективность проводимых закупок по национальному проекту, отслеживать динамику итогового показателя за определенный промежуток времени, выявлять «узкие» места в закупочной деятельности государства путем изыскания причин снижения эффективности закупок, а также повышать дисциплину исполнения контрактов.

Кроме того, в предложенной методике реализуется комплексный подход ко всем участникам закупочной деятельности: непосредственно к контрактной службе (отделу закупок) НИУ, поставщикам (исполнителям, подрядчикам), а также к научным сотрудникам НИУ, ответственным и одновременно заинтересованным в максимальном использовании возможностей высокотехнологичного дорогостоящего оборудования. Оценка производится по каждому контракту, что позволяет находить недостатки в организации госзакупок и процессе использования закупленного оборудования. Результаты анализа послужат информационной базой для администрации НИУ в целях повышения дисциплины исполнения контрактов, оптимизации работы контрактной службы учреждения, более полноценного использования закупленного оборудования.

Список литературы

1. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ.
2. Сайт Министерства Образования и Науки РФ <http://минобрнауки.рф/проекты/ведущие-вузы/ниу> (дата обращения: 01.12.2014 г.).

3. Алтынцев А. В. Некоторые проблемные аспекты организации размещения государственного и муниципального заказа и пути их решения // Финансовый вестник. № 8. 2008. С. 22–30.

4. Гушин А. Ю. Определение эффективности и способы её оценки в системе государственного заказа // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 9 (1). С. 204–208.

5. Майкова С. Э., Головушкин И. А. Коммерциализация результатов научно-исследовательской деятельности как основной фактор инновационного развития национального исследовательского университета // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. 2012. № 4 (2). С. 110–118.

6. Осокина А. С. Проблемы развития системы размещения государственного и муниципального заказа // Государственное управление. Электронный вестник. № 28. 2011.

7. Першина И. В. Актуальные проблемы совершенствования законодательстве в сфере контрактной системы. // Юридическая наука и практика. № 1 (25). 2014. С. 313–315.

8. Спицына Л. Ю. Роль государственных закупок в формировании институциональной среды, способствующей развитию инновационной экономики // Вестник Томского государственного университета. № 375. 2013. С. 127–129.

9. Шешукова Т. Г., Мальцева А. А. Основные направления совершенствования методологии государственных закупок в национальных исследовательских университетах // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. 2014. С. 65–67.

А. А. Мочалова,
выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
К. В. Разуваева,
старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ

Цель статьи состоит в раскрытии особенностей организации системы внутреннего контроля на предприятиях нефтегазовой отрасли. Рассмотрена организация процесса планирования внутренней проверки финансово-хозяйственной деятельности и характеристика процессов внутреннего контроля. Приведен обзор методов внутреннего контроля, устанавливающих законность, достоверность и экономическую целесообразность совершенных хозяйственных операций на предприятии.

Ключевые слова: внутренний контроль, финансово-хозяйственная деятельность, экономический потенциал, контроль.

Проведение внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях является одним из определяющих условий их успешного функционирования.

Согласно Лимской декларации от 1977 г. контроль – неотделимая часть системы регулирования, цель которой является раскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за нанесенный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем [5].

Варианты определения термина «внутренний контроль» представлен в табл. 1.

Варианты определения термина «внутренний контроль»

<i>1. Нормативное регулирование</i>		
<i>Нормативно-правовые акты</i>	<i>Определение</i>	<i>Комментарии</i>
Статья 19 Федерального закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2014) [8]	1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. 2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)	Обязанность проводить внутренний контроль на законодательном уровне повысить доверие заинтересованных пользователей к информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности
Глава 12 Федерального закон от 26.12.1995 № 08-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «Об акционерных обществах» [9]	Документ содержит рекомендации по организации работы ревизионной комиссии общества	Документ помогает организовать организацию и деятельность ревизионной комиссии
<i>2. Российские авторы</i>		
<i>Автор</i>	<i>Содержание определения</i>	
М. В. Мельник [7]	Форма обратной связи, посредством которой орган управления организации получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и реализации управленческих решений	

После изучения научной литературы представим авторское определение внутреннего контроля – это одна из функций управления, представляющая собой систему постоянного наблюдения и проверки функционирования организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления

и предупреждения неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия управленческих решений, направленных на управление рисками.

Внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности дает возможность:

1. Контролировать производственные и экономические процессы организации;
2. Оценивать деятельность структурных подразделений;
3. Постоянно обновлять коллектив аппарата управления организацией и повышать эффективность труда в цехах и на участках.

К функциям внутреннего контроля финансово хозяйственной деятельности относятся:

1. Корректирующая функция – включает разработку предложений по устранению выявленных нарушений финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций, других субъектов контроля;

2. Предупредительная функция – состоит в разработке мероприятий:

- предотвращению нарушений;
- повышению эффективности контроля финансово хозяйственной деятельности;
- совершенствованию контрольной работы;
- разработке новых методов и способов контроля финансово хозяйственной деятельности на основании материалов обобщения результатов проверок.

Данные функции актуальны и для предприятий нефтегазовой отрасли.

Подробно рассмотрим сущность финансово-хозяйственной деятельности.

Финансово-хозяйственная деятельность – форма активности организации, предприятия или учреждения, которая направлена на достижение упорядоченной системы целей, сформулированных собственниками (собственником), и также является эффективным использованием экономического потенциала, имеющегося у организации, предприятия или учреждения.

Экономический потенциал предприятия – это производственный потенциал как совокупность производственных ресурсов (основных и оборотных фондов, рабочей силы), выражающаяся в производственной мощности.

Производственная мощность предприятия – это его потенциальная способность выпускать максимальное количество продукции в

единицу времени работы на установленную дату, производительная сила (пропускная способность) предприятия

Исходя, из данного определения можно сделать вывод, что основной целью внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности является оценка эффективности использования экономического потенциала.

Так как структура финансово-хозяйственной деятельности обширна, выделим ключевые объекты контроля деятельности предприятий нефтегазовой отрасли. Объекты внутреннего контроля:

1. Реализации планов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
2. Сохранность, обоснованность расходования денежных средств и материальных ценностей;
3. Обеспечение контроля деятельности в сфере экспорта нефтепродуктов;
4. Деятельность в сфере разработки нефтяных месторождений;
5. Деятельность в сфере бурения на нефть и газ;
6. Промышленной и экологической безопасности и т.д.

Раскроем общие этапы внутреннего контроля, которые применяются на предприятиях нефтегазовой отрасли.

1. Вступительный этап.

1. Для организации внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности в предприятии создается контрольно-ревизионное управление. На данном этапе производится сбор документов для проведения ревизии. Ревизия финансово-хозяйственной деятельности предприятия, проводится на основе годовых планов, утверждаемых комитетом по аудиту совета директоров компании. Так же формируется контрольно-ревизионная группа;

2. Составляется приказ (распоряжение, поручение) руководства компании на приведение проверки;

3. Формируется, приказ руководителя контрольно-ревизионного управления компании назначается ревизионная группа в составе сотрудников контрольно-ревизионного управления;

4. Устанавливается срок проведения проверки, в зависимости от объема работ;

5. Составляется план проверки (ревизии), в нем предусматривается перечень вопросов, которые должны быть подвергнуты проверке (ревизии). Составляется он на основе:

– планов, бюджетов, отчетов и статистических данных;

– материалов предыдущих проверок (ревизий) и тематических проверок;

– поступивших сигналов и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние проверяемого (ревизуемого) объекта.

6. План комплексной проверки (ревизии) утверждается начальником контрольно-ревизионного управления или его заместителем;

7. Руководитель ревизионной группы знакомит участников с содержанием плана проверки (ревизии) и распределяет задания между членами ревизионной группы;

8. Члены ревизионной группы проверки (ревизии) знакомятся на месте с организацией производства с условиями работы и внутрихозяйственными взаимоотношениями, организацией сохранности материальных ценностей. При необходимости руководитель группы уточняет рабочий план проверки (ревизии) с указанием конкретных объектов и вопросов проверки (ревизии), исполнителей и сроков.

II. Основной этап.

1. Руководитель проверяемого (ревизуемого) предприятия, знакомит членов ревизионной группы с ответственными работниками предприятия;

2. Руководитель дает указания: предоставить помещения группе проверяющих, обеспечении сохранности материалов и назначении в необходимых случаях инвентаризационной комиссии;

3. Члены ревизионной группы приступают к инвентаризации товарно-материальных ценностей и проверке касс;

4. Проверка первичных документов и записей в учетных регистрах производится сплошным или выборочным способом;

5. Проводится проверка первичных документов и записей в учетных регистрах;

6. Проводится проверка законности и целесообразности хозяйственных операций, отраженных в первичных документах.

III. Заключительный этап.

1. Составляется справка или акт для обобщения результатов проверки (ревизии);

2. Справка или акт о результатах проверки (ревизии) подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером проверяемого (ревизуемого) предприятия;

3. Материалы комплексной проверки (ревизии) принимаются от руководителя ревизионной группы начальником контрольно-ревизионного управления предприятия или его заместителем;

4. По факту передачи материалов делается отметка на последней странице справки или акта проверки (ревизии): «Справка проверки принята» или «Акт ревизии принят», указывается дата и ставится подпись лица, принявшего справку или акт проверки (ревизии).

Перейдем к рассмотрению методических аспектов проверок. Методика – это совокупность методов, приемов, опробованных и изученных для выполнения определенной работы.

Организация процесса планирования внутренней проверки финансово-хозяйственной деятельности представлена на рисунке.



Организация процесса планирования внутренней проверки финансово хозяйственной деятельности

При проверке финансово-хозяйственной деятельности вышеперечисленных направлений в нефтегазовой отрасли используются следующие методы внутреннего контроля, устанавливающие законность, достоверность и экономическую целесообразность совершенных хозяйственных операций на предприятии:

1. Ревизия и экспертиза;
2. Контрольные замеры;
3. Формальная и арифметическая проверка;

4. Встречная проверка;
5. Письменный и устный опросы.

1. Ревизия – это основной метод финансового контроля, она осуществляется с целью установления законности финансовой дисциплины на конкретном объекте. Законодательство закрепляет обязательный и регулярный характер ревизии. Она проводится на месте и основывается на проверке:

- первичных документов,
- учетных регистров,
- бухгалтерской и статистической отчетности,
- фактического наличия денежных средств и т.д.

Как правило, ревизии проходят на основе заранее составленной программы работы ревизоров, которые наделены широкими правами:

- проверять на ревизуемых предприятиях первичные документы, бухгалтерскую отчетность, планы, сметы, фактическое наличие денег, ценных бумаг;
- проводить частичные или сплошные инвентаризации, опечатывать склады, кассы;
- привлекать специалистов и экспертов для проведения ревизии и др.

2. Контрольные замеры – это установление фактического объёма нефти, качества нефти. Контрольный обмер проводится визуально, путём инструментальных измерений и с помощью расчётных методов.

3. Формальная проверка – это внешний осмотр первичного учётного документа с целью анализа соблюдения установленной формы и сопоставления его реквизитов. Выявленные документы с нарушениями правил оформления:

- без необходимых реквизитов,
- неустановленной формы,
- подписанные, неустановленными лицами.

Арифметическая проверка – пересчёт результатов всех подсчётов в документе, как по определению тех или иных показателей, так и при выведении итоговой суммы. С помощью арифметической проверки может быть выявлен как интеллектуальный подлог (заведомо неверные подсчёты), так и материальный (дописки штрихов и цифр в документе).

4. Встречная проверка – сопоставление разных экземпляров (разных отрывных частей) одного документа:

- в одной организации (например, накладная на выдачу материалов в лаборатории в у начальника отдела и у начальника лаборатории);

– в разных организациях (например, накладная на передачу готового сырья у продавца и у покупателя).

5. Устный опрос – может проводиться на всех этапах проверки. Опрос руководства и сотрудников экономического субъекта оформляется протоколом или конспектом с указанием проверяющего, проводившего опрос и данных опрашиваемого сотрудника.

Таблица 2

Характеристика процессов внутреннего контроля

<i>Компонент</i>	<i>Процессы внутреннего контроля</i>
Контрольная среда	<p>Оценка внутренней среды компании и его структурных единиц.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Организационная структура: <ul style="list-style-type: none"> – идентификация взаимосвязанных и непротиворечивых целей и задач на различных уровнях управления предприятия; – распределение и делегирование ключевых полномочий и ответственности на предприятии, обеспечение эффективного взаимодействия структурных подразделений и сотрудников предприятия; • Распределение полномочий и обязанностей: <ul style="list-style-type: none"> – разделение ключевых обязанностей между сотрудниками предприятия (в том числе обязанностей по одобрению и утверждению операций, учёту операций, выдаче, хранению и получению ресурсов, анализу и проверке операций); – доведение до всех сотрудников предприятия их обязанностей в сфере внутреннего контроля; • Кадровая политика: <ul style="list-style-type: none"> – компетентность сотрудников; – процедуры найма; – оценка деятельности сотрудников; – обучение. • Меры по предотвращению мошенничества
Контрольные процедуры	<p>Оценка наличия и эффективности политик и процедур, обеспечивающих выполнение указаний менеджмента корректно и в полной мере, обеспечивающих охват контрольными процедурами всех уровней Общества и всех его функций. Контрольные процедуры:</p> <p>Детективные – процедуры, направленные на выявление недостатков в процессах и негативных событий после факта их совершения (сверка данных, анализ отчетов и т.д.)</p>

	<p>Директивные – процедуры, целью которых является указание на порядок действий для персонала и сторонних лиц (регламенты, приказы и т.д.).</p> <p>Корректирующие – процедуры, направленные на корректирующие действия до или после возникновения негативных событий (например, блокировка аутентификации в информационной системе после нескольких попыток получить доступ).</p> <p>Превентивные – процедуры, направленные на исключение либо резкое снижение вероятности негативных событий (ограничение доступа, авторизация доступа и т.д.).</p> <p>Компенсирующие – процедуры, направленные на компенсацию недостатков текущих контролей (например, дополнительные к существующим процедурам идентификации)</p>
Мониторинг	<p>Оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля:</p> <ul style="list-style-type: none"> – оценка и определение критериев эффективности работы структурных подразделений, должностных лиц и иных сотрудников Общества; – риск-ориентированный аудит бизнес-процессов; – ревизионные проверки сохранности активов; – регулярные оценки качества системы внутреннего контроля подразделениями
Регламентация	<p>Представляет собой систему нормативных документов, регулирующих деятельность банка, его подразделений и сотрудников.</p> <p>Она включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> – разработку; – принятие и соблюдение нормативных документов

Представим варианты документов, регламентирующих внутренний контроль в компаниях нефтегазовой отрасли:

- внутренние регламенты (инструкции), формализующие процедуры внутреннего контроля;
- положения о внутреннем контроле и внутреннем аудите;
- должностные инструкции финансовых сотрудников и процедуры их взаимодействия с другими отделами (структурными подразделениями) и руководством компании.

Характеристика процессов внутреннего контроля раскрыта в табл. 2.

Современные условия функционирования в рыночной среде, обязывают предприятие организовывать качественную систему внутреннего контроля. Рассмотрение теоретических и методических основ внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях нефтегазовой отрасли актуально на данный момент.

Список литературы

1. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 2013. 256 с.
2. Головач А. М. Внутренний контроль и внутренний аудит в организации: разграничение компетенции // Аудиторские ведомости, 2007. № 1. С. 6–10.
3. Голощапов Н. А., Соколов А. А. Контроль и ревизия. М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2007. 284 с.
4. Данников В. В. Холдинги в нефтегазовом бизнесе: стратегия и управление. М.: ЭЛВОЙС-М, 2004. 464 с.
5. Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята в г. Лиме 17.10.1977 – 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ)).
6. Макеев Р. В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса. М.: Вершина, 2008. 296 с.
7. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2006. 520 с.
8. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2014). Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.
9. Об акционерных обществах. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (ред. от 28.12.2013). Официальный сайт компании «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru.

А. А. Немтин,
аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа
Научный руководитель Т. Г. Шешукова,
заведующая кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., профессор
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОДДЕРЖКА МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА НА ТЕРРИТОРИИ ПЕРМСКОГО КРАЯ

В статье приведены меры государственной поддержки малого предпринимательства на территории Пермского края. Проведен анализ числа зарегистрированных субъектов малого предпринимательства, средней численности работников и их совокупного оборота. Показано сравнение налоговых режимов, применяемых для малого предпринимательства.

Ключевые слова: малое предпринимательство, государственная поддержка, государственные субсидии

Деятельность малых предприятий настолько тесно связана с жизнью общества, что без преувеличения можно сказать, что каждый человек, так или иначе, вовлечен в малое предпринимательство. Ежедневно мы что-то покупаем, нам оказывают услуги. Спектр предлагаемых товаров и услуг малого предпринимательства очень богатый: торговля, производство, строительство малых объектов, юридические, консалтинговые, автомобильные услуги и др. Поэтому развитие экономики тесно связано с развитием малого предпринимательства.

Согласно Федеральному закону № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. к субъектам малого предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям [7]:

1) для юридических лиц – суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных

образований, иностранных юридических лиц, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать двадцать пять процентов (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать двадцать пять процентов;

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия – до пятнадцати человек;

3) предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий календарный год без учета налога на добавленную стоимость для следующих категорий субъектов малого предпринимательства:

- микропредприятия – 60 млн рублей;
- малые предприятия – 400 млн рублей^[7].

Казалось бы, каждое отдельно взятое малое предприятие представляет собой относительно небольшой объем производства и оказания услуг, однако в совокупности малое предпринимательство в развитии экономики каждой страны играет значительную роль. Выполняется множество важных экономических, социальных и личностных функций для развития как самого малого предпринимательства, так и экономики страны в целом. Хозяйствующий субъект малого предпринимательства обладает рядом преимуществ: более быстрая адаптация к имеющимся условиям хозяйствования; большая самостоятельность действий, а также гибкость и оперативность в принятии и выполнении принимаемых решений.

В табл. 1 приведена динамика роста числа зарегистрированных субъектов малого предпринимательства в Пермском крае, взятая за период 2011 – 2013 гг. [9].

Из табл. 1 следует, что динамика числа зарегистрированных субъектов малого предпринимательства не стабильна. Увеличение числа субъектов малого предпринимательства в период 2012 – 2013 гг. приводит к росту средней численности работников этих предприятий, что положительно сказывается на рынке занятости Пермского края. Динамика роста средней численности работников малых предприятий приведена в табл. 2 [9].

Таблица 1

Число зарегистрированных субъектов малого предпринимательства в Пермском крае (на конец года) в 2011–2013 гг.

2011		2012		2013	
малые предприятия, единиц	из них микро-предприятия, единиц	малые предприятия, единиц	из них микро-предприятия, единиц	малые предприятия, единиц	из них микро-предприятия, единиц
36439	32193	34227	30040	35344	30963

Таблица 2

Средняя численность работников малых предприятий в Пермском крае в 2011–2013 гг., чел.

2011		2012		2013	
малые предприятия	из них микро-предприятия	малые предприятия	из них микро-предприятия	малые предприятия	из них микро-предприятия
241369	110471	216080	94583	221465	93964

Заметим, что развитие в Пермском крае малого предпринимательства положительно сказывается на совокупном обороте малых предприятий (табл. 3) [9].

Таблица 3

Оборот малых предприятий в Пермском крае в 2011–2013 гг., млн руб.

2011		2012		2013	
малые предприятия	из них микро-предприятия	малые предприятия	из них микро-предприятия	малые предприятия	из них микро-предприятия
416277,4	207149,0	431741,6	223601,4	456036,6	228101,8

Развитие предприятий малого бизнеса Пермского края создает благоприятные условия для оздоровления экономики края, поскольку развивается конкурентная среда, возникают дополнительные рабочие места, расширяется потребительский сектор. Кроме того, развитие малого бизнеса ведет к насыщению рынка товарами и услугами, лучшему использованию местных сырьевых ресурсов.

Таблица 4

Ограничение программ финансирования получателям поддержки

№	Формы поддержки субъектов малого предпринимательства	Ограничение в финансировании
1	Гранты на создание малой инновационной компании	Сумма гранта не превышает 0,5 млн рублей на одного получателя поддержки – юридическое лицо
2	Специальные образовательные программы для малых инновационных компаний	Финансирование отсутствует
3	Субсидии действующим инновационным предприятиям	Общая сумма субсидий на компенсацию общих затрат малой инновационной компании за счет средств субсидии федерального бюджета не должна превышать 5 млн рублей
4	Частичная компенсация расходов действующих малых инновационных компаний-эмитентов	Общая сумма субсидий на компенсацию расходов, связанных с получением допуска ценных бумаг малой инновационной компании-эмитента к торгам на фондовой бирже в процессе их размещения и (или) обращения, не должна превышать 5 млн рублей
5	Гранты начинающим малым предприятиям на создание собственного дела	Сумма гранта не превышает 0,3 млн рублей на одного получателя поддержки. В случае, когда учредителями вновь созданного юридического лица являются несколько физических лиц, включенных в приоритетную целевую группу, указанному юридическому лицу сумма гранта не должна превышать произведения числа указанных учредителей на 0,3 млн рублей
6	Программа содействия развитию микрофинансовых организаций	Сумма гранта не превышает 0,5 млн рублей на одного получателя поддержки

Немаловажной проблемой, с которой сталкиваются предприятия малого бизнеса в процессе своей деятельности, является недостаток собственных средств. Федеральным законом № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. предусмотрены следующие меры борьбы с этой проблемой (табл. 4).

Инфраструктурой поддержки субъектов малого предпринимательства на территории Пермского края является система коммерческих и некоммерческих организаций, которые создаются, осуществляют свою деятельность или привлекаются в качестве поставщиков (исполнителей, подрядчиков) в целях размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд при реализации федеральных программ развития субъектов малого предпринимательства.

Инфраструктура поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства также включает в себя государственные и муниципальные фонды поддержки предпринимательства, гарантийный фонд, закрытые паевые инвестиционные фонды, технопарки, научные парки, бизнес-инкубаторы, консультационные центры, микрофинансовые организации.

Программа содействия развитию микрофинансовых организаций позволяет получить доступ к заемным средствам представителям малого бизнеса, которые по тем или иным причинам не могут воспользоваться традиционными банковскими продуктами (небольшая сумма кредита, отсутствие кредитной истории, удаленность населенного пункта и т.д.).

Микрофинансовые организации оперативно кредитуют малых предпринимателей на выгодных условиях, чтобы посредством дополнительного стимулирования оборотов компании содействовать получению большей прибыли предпринимателя. Микрофинансирование бизнеса, особенно малого, можно назвать наиболее оптимальным вариантом получения денежных средств на организацию и развитие предпринимательской деятельности, при этом в рамках программы займы субъектам малого предпринимательства не должны превышать 1 млн рублей, а срок займа – не более 12 месяцев.

Если у малых предпринимателей возникает потребность в привлечении кредитного ресурса для развития собственного дела, ОАО «Пермский гарантийный фонд» оказывает всестороннюю помощь.

Рейтинговое агентство «Эксперт РА» повысило рейтинг надежности гарантийного покрытия, предоставляемого ОАО «Пермский гарантийный фонд», до уровня А+ «Очень высокий уровень надежности гарантийного покрытия». Акционер ОАО «ПГФ» – правительство Пермского края [3].

ОАО «Пермский гарантийный фонд» предоставляет поручительство субъектам малого и среднего предпринимательства и организациям инфраструктуры поддержки малого и среднего предпринимательства, которые желают получить кредит в банке, но не имеют достаточного обеспечения.

Поручительство ОАО «ПГФ» предоставляется на развитие бизнеса, в том числе на:

Приобретение, модернизация, изготовление (в том числе строительство) объектов основных средств.

Пополнение оборотных средств (закуп сырья, материалов, комплектующих для производства, частично финансирование затрат на арендную плату).

Таблица 5

Сравнение основных характеристик применения ПСН и УСН

<i>Характеристика</i>	<i>ПСН</i>	<i>УСН</i>
Порядок введения на территории субъектов РФ	Вводится законами субъектов РФ	Вводится законами субъектов РФ
Количество видов деятельности	47 видов	69 видов
Максимальное количество работников	15 человек (средняя численность)	5 человек (средне-списочная численность)
Ограничения	Не применяется в отношении указанных видов предпринимательской деятельности в случае их осуществления в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом	–
Освобождение от уплаты налогов	НДФЛ (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН)	–
Налоговая ставка	6 %	6 %

Приобретение, модернизация торгового оборудования, расширение и ремонт торговых площадей, внедрение инновационных технологий.

Пополнение оборотных средств, связанное с развитием существующих и открытием новых торговых точек (закуп товаров с целью их последующей перепродажи оптом или в розницу).

Ранее, в 2013 г. для поддержки малого и среднего предпринимательства был введен новый специальный режим – патентная сис-

тема налогообложения (ПСН) (п. 2 ст. 18 НК РФ). Сравнение патентной системы налогообложения и упрощенной системы налогообложения (УСН) приведено в табл. 5.

Так, при ПСН индивидуальный предприниматель, чья деятельность попадает под данный вид налогообложения, приобретает патент на срок от одного месяца до одного года, для этого необходимо написать соответствующее заявление в налоговой службе. При получении патента малый предприниматель в течение 25 дней оплачивает треть его стоимости, а остальная 2/3 часть стоимости выплачивается позже.

Остаются неизменными два условия: применять ПСН могут только индивидуальные предприниматели, и переход на ПСН или возврат к иным режимам осуществляется в добровольном порядке. Регионы РФ в обязательном порядке вводят ПСН по 47 видам предпринимательской деятельности. Это меньше по сравнению с действующей УСНО (69 видов деятельности), но это уменьшение произошло в результате укрупнения видов предпринимательской деятельности.

С 01.01.2015 г. Начинают действовать «налоговые каникулы» для индивидуальных предпринимателей (ИП), осуществляющих деятельность в производственной, социальной и научной сферах и применяющих УСН или ПСН.

Пермский край вправе в течение 2015–2021 гг. устанавливать:

- налоговую ставку в размере 0 % для впервые зарегистрированных ИП, осуществляющих деятельность в указанных сферах и применяющих УСН или ПСН (льготная ставка может применяться в течение двух налоговых периодов со дня регистрации ИП);

- конкретные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться льготная ставка налога;

- ограничения на применение указанной льготы в виде предельного размера доходов, средней численности работников и иных показателей.

Не смотря на то, что в российской экономике множество предприятий малого бизнеса сталкиваются с непосильными экономическими и организационными проблемами, которые приводят к появлению их неустойчивости, государство реагирует на появившиеся проблемы и предлагает меры государственной поддержки предпринимателей. Появились налоговые послабления для вновь созданных субъектов малого предпринимательства способствующие эффективному развитию субъектов малого предпринимательства в Пермском крае.

Список литературы

1. Агаян Ш. А. Актуальные проблемы налогообложения и кредитования малого предпринимательства в современных условиях // Бизнес в законе. 2012. № 6. С. 316–319.
2. Брижанина Т. В. Роль малого предпринимательства в развитии экономики // Вестник Челябинского государственного университета. 2013. № 3 (294). С. 17–21.
3. О развитии малого и среднего предпринимательства в Пермском крае: Закон Пермского края от 26 февр. 2009 г. № 392-ПК. URL: <http://base.consultant.ru>.
4. Министерство промышленности, предпринимательства и торговли Пермского края [Электронный ресурс]. <http://www.minprom-torg.permkrai.ru>.
5. Об утверждении плана реализации государственной программы Пермского края “Экономическое развитие и инновационная экономика”: Постановление Правительства Рос. Федерации от 21 янв. 2014 г. № 9-п. URL: <http://base.consultant.ru>.
6. О распределении и предоставлении субсидий: Постановление Правительства Рос. Федерации от 30 дек. 2014 г. № 1605. URL: <http://base.consultant.ru>.
7. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Пермскому краю. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. URL: <http://permstat.gks.ru>.
8. О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса российской федерации: Федер. закон от 29 дек. 2014 г. № 477-ФЗ. URL: <http://base.consultant.ru>.
9. О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ Федер. закон от 24.07.2007 № 209. URL: <http://base.consultant.ru>.

Е. Б. Никитина,

*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент,*

*Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

ПРОБЛЕМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВО- ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В ПУБЛИКУЕМЫХ ОТЧЕТАХ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ЭКСПРЕСС-АНАЛИЗА

Финансовые директора в своей работе постоянно сталкиваются с финансовой отчетностью других фирм, и часто бывает, что на основании имеющихся данных нужно принять решение о дальнейшем взаимодействии с той или иной компанией. Внешний пользователь нуждается в представлении отчетности в готовом для анализа виде. Форме и виду представления отчетной информации посвящена настоящая статья.

Ключевые слова: финансовая отчетность, экономический анализ

Культура составления отчета является немаловажным фактором успешного ведения бизнеса.

Во-первых, хорошо структурированный отчет позволяет руководству предприятия и его владельцам более ясно взглянуть на достигнутые результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, определиться с перспективами ее развития.

Во-вторых, для контрагентов предприятия бухгалтерский отчет является основным информационным документом, подтверждающим возможность и экономическую целесообразность взаимодействия с данным предприятием.

В-третьих, отчет является своеобразным способом рекламы деятельности. Нередко первым шагом фирмы-контрагента при установлении производственных контактов является запрос о возможности ознакомления с годовым бухгалтерским отчетом потенциального партнера, поэтому от того, насколько грамотно и удобно составлен отчет, может в значительной степени зависеть результат предстоящих переговоров о сотрудничестве. Действие правила: прежде чем подписывать контракт, ознакомьтесь с последним годовым отчетом потенциального контрагента – является непреложной истиной для любого бизнесмена.

Иными словами, годовой отчет является своеобразной визитной карточкой предприятия – по ней составляют первое, иногда решающее, представление о предприятии. Причины неудовлетворительно или небрежно составленного (по формальным и содержатель-

ным признакам) отчета, конечно, могут быть сформулированы, однако в любом случае они мало извинительны. Логика рассуждений стороннего аналитика (поставщика, кредитора и др.) совершенно очевидна: если потенциальный контрагент не может представить в удобном виде свою «визитную карточку» (нет времени, не считает главным, жаль денег на оформление, обычная небрежность и т.п.), то вряд ли можно быть уверенным в деловой состоятельности такого партнера. В бизнесе нет мелочей, тем более, если речь идет о годовом отчете как формальном подтверждении финансовой состоятельности предприятия [5].

Основной *особенностью* данного анализа является то, что он применяется в условиях ограниченной первичной информации и ограниченных временных рамках. Чаще всего доступна только информация, содержащаяся в форме № 1 (бухгалтерский баланс) и форме № 2 (отчет о прибылях и убытках) бухгалтерской отчетности.

Исходя из этого обстоятельства, *целью* экспресс-анализа является намерения, получить самое общее представление об объекте анализа. Эта информация необходима как для оценки рисков компаний-контрагентов, так и для первичного отбора компаний для возможного сотрудничества. Следовательно, внешний пользователь нуждается в представлении отчетности в готовом для анализа виде.

Именно в результате данной потребности появилась такая категория, как аналитический баланс, а весь комплекс аналитических процедур назван как экспресс-анализ, или чтение отчета (отчетности).

Основная причина, по которой бухгалтерский баланс не подходит под определение «аналитического» заключается в том, что баланс создавался без учета интересов аналитиков и пользователей аналитической информации.

Аналитики бухгалтерского баланса задают одинаковые вопросы:

- почему в балансе отражаются остатки по счетам, а не обороты;
- почему остатки приводятся только на первую и на последнюю дату периода;
- какая связь существует между активами и капиталом.

Бухгалтерский баланс также не может стать аналитическим отчетом, поскольку разделение всего имущества на активы и капитал приводит к потере внутренних взаимосвязей между ними, а поэтому аналитик видит только суммарную величину остатка по каждой статье активов, капитала, обязательств, а не их внутреннюю структуру – разбивку активов по источникам финансирования, разбивку капитала по местам расположения.

Кроме того, состояние каждого хозяйствующего субъекта измеряется двумя основными параметрами — имуществом и доходом. Это знает на практике каждый предприниматель, каждая домашняя

хозяйка [1]. Если доход поступает постоянно и превосходит текущее потребление, имущество накапливается, возрастает. Если доход мал и поступает неравномерно, имущество не только не увеличивается, но даже уменьшается, так как «проедается».

Бухгалтерский баланс (форма № 1) характеризует только имущество предприятия на начало и на конец отчетного периода. Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки имущества по его составу, размещению и источникам его формирования на определенную дату. Отличительная особенность бухгалтерского баланса – равенство итогов актива и пассива. Это обусловлено принципом двойной записи, применяемым в бухгалтерском учете [2].

Доход в бухгалтерском учете показывается отдельно – в отчете о прибылях и убытках (форма № 2). Связь между имуществом и доходом завуалирована.

Отсюда видно, что бухгалтерский баланс не может дать объективную и полную картину финансово-экономического состояния предприятия, поскольку вместо остатков и оборотов приводятся только остатки, а там, где нужно проанализировать внутреннюю структуру остатков, показывается только их суммарная величина. По этим причинам «прочтение» и, тем более, понимание данного отчетного документа вызывает наибольшие сложности, а поэтому у директора предприятия постоянно появляются следующие вопросы:

- почему все имущество на предприятии все-таки делится на активы и капитал;
- эта группировка имущества единственная или возможна иная классификация;
- что собой представляет прирост валюты баланса;
- если у предприятия есть денежные средства, то как они разделяются на собственные и заемные;
- если у предприятия есть прибыль, то в каких активах она находится – денежных или неденежных.

Однако ни бухгалтеры, ни экономисты, ни финансисты утвердительные ответы на поставленные вопросы дать не могут, поскольку традиционная форма баланса препятствует этому. Разумеется, эти и другие вопросы возникают из-за разделения всего имущества на активы (форму) и капитал (содержание) без отражения их внутренней взаимосвязи. Следовательно, из бухгалтерского баланса невозможно понять, как текущие активы финансируются за счет собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств, а также понять, как собственные и заемные источники распределились между внеоборотными и оборотными активами. Деление имущества по форме и со-

держанию еще не обеспечивает беглого прочтения бухгалтерского баланса, понимания экономической сути хозяйственных процессов.

Следовательно, необходимо представить такую форму отчета, чтобы форма воссоединилась с содержанием, а поэтому только после такого воссоединения можно будет перейти от бухгалтерского учета к описанию этих же явлений на основе экономического учета и к анализу данного документа.

Данное обстоятельство связано с тем, что бухгалтерский учет понятен исключительно бухгалтерам, а должен быть понятен, прежде всего, директору предприятия, инвесторам и акционерам. При этом следует воспользоваться такими средствами описания бухгалтерской информации, которые бы сохраняли всю системность бухгалтерского учета и не вносили искажений.

Для ответа на эти и другие вопросы следует разработать дополнительные отчетные формы, в которых можно использовать и отатки, и обороты по счетам.

Сопоставляя различные предлагаемые способы представления бухгалтерской информации (авторы – А. В. Грачев, Л. И. Куликова, Н. П. Мощенко, А. А. Лебедева), следует заметить, все они основываются на бухгалтерском балансе с внесением необходимых дополнений [3], [4], [5], [6], [7], [8]. Авторы пытаются придать более высокую «аналитичность» балансу на основе формы бухгалтерской финансовой отчетности – «Бухгалтерский баланс».

Так, например, А. В. Грачев предлагает следующую упрощенную аналитическую таблицу [3], он считает, что

– суммарный остаток в каждой статье активов должен показывать, какая часть из них принадлежит предприятию (СК), а какая часть еще не оплачена и считается заемной (ЗК).

– относительно статей собственного и заемного капитала всегда важно знать, какая их часть находится в денежной форме, а какая часть в натуральной форме [1, с. 13].

Представленный аналитический баланс представляет информацию о распределении всех денежных средств на собственные и заемные источники финансирования, размещение собственного капитала между активами в неденежной и денежной формах.

На наш взгляд, для определения состоятельности финансово-хозяйствующего субъекта, прежде всего, необходимо установить связь между доходом и имуществом, которая объективно существует и, безусловно, отражена в главной бухгалтерской книге, не в статье «нераспределенная прибыль», а в изменении суммарной величины собственного имущества за отчетный период.

*Аналитический бухгалтерский баланс
по состоянию на отчетную дату*

<i>Активы</i>	<i>Остаток</i>			<i>Капитал</i>	<i>Остаток</i>		
	<i>Всего</i>	<i>В том числе</i>			<i>Всего</i>	<i>В том числе</i>	
		<i>СК</i>	<i>ЗК</i>			<i>НДФ</i>	<i>ДФ</i>
Имущество в неденежной форме (НДФ)				Собственный капитал (СК)			
Собственный капитал (СК)				Заемный капитал (ЗК)			
Имущество в денежной форме (ДФ)				Итого активы			

Бухгалтерский баланс необходимо рассматривать, наложив пассив на актив (или наоборот). Нераспределенная прибыль при этом совмещается с теми или иными активами. С наиболее ликвидными активами (денежной наличностью, вкладами на депозитные счета, ценными бумагами, готовой продукцией на складе и т. п.) совмещаются при наложении пассива на актив заемные средства, а на долю собственного капитала (нераспределенная прибыль – это собственный капитал) остаются менее ликвидные активы – незавершенное производство, низколиквидные запасы и основные средства.

Кроме нераспределенной прибыли в бухгалтерии могут присутствовать непогашенные убытки. В реальности прибыль и убытки взаимодействуют не друг с другом, а с имуществом, а именно с капиталом собственным. Убытки уменьшают его, а прибыль (точнее, остаток от нее, за вычетом уплаты налогов и других законно и незаконно осуществленных затрат на текущие нужды) – увеличивает.

Общий результат уменьшения и увеличения собственного имущества (собственного капитала) указывает на величину располагаемого дохода, которая является инвестиционным потенциалом предприятия.

Возможно, что никаких сознательных и официально оформленных инвестиций (приобретение оборудования, например) предприятие, обладающее этим потенциалом, и не совершало в отчетном периоде. В этом случае особенно полезно, определив величину располагаемого дохода, проанализировать, в чем фактически воплотился инвестиционный потенциал. Если в увеличении ликвидных запасов, денежных вкладов и высоколиквидных ценных бумаг, это тоже нормальные инвестиции, но вложенные фактически в оборотные активы. Если же располагаемый доход воплотился в приросте дебиторской

задолженности, в необоснованном приросте незавершенного производства, в неликвидных запасах материалов, то это — неэффективное использование инвестиционного потенциала, но, тем не менее, реальное, фактическое.

Заметим, что в бухгалтерии при этом – и в первом, и во втором случае – фигурирует нераспределенная прибыль. А на самом деле она – распределенная, но распределена, она может быть по-разному – более или менее эффективно.

Итак, убытки – всегда погашены, а прибыль – всегда распределена. Мерилом итога хозяйственной деятельности в конце отчетного периода является располагаемый доход. Альтернативой располагаемому доходу являются начисления к выплатам по всем основаниям и текущее расходование приобретенных ценностей (включая материальные ценности и оплату услуг). Располагаемый доход остается в обороте собственного капитала, присоединяясь к нему, а все текущие затраты выходят из экономического оборота.

В упрощенном виде изучая отчетность предприятия необходимо ответить на три вопроса:

- что было?
- что произошло с тем, что было?
- что стало?

Пользователь открытой отчетности отвечает на этот вопрос следующим образом:

– было собственное имущество на начало года, затем были поступления от производства (выпуск продукции, работ, услуг) и поступления со стороны (заемные средства),

– далее были осуществлены распределительные, финансовые и обменные операции, обеспечившие производственный процесс;

– остался располагаемый доход, и сформировалось имущество на конец года, часть которого является собственным (величина собственного капитала), а часть должна быть возвращена собственникам заемного капитала, который находится в обороте предприятия вместе с собственным капиталом, но предприятию не принадлежит.

Данную информацию можно увидеть из так называемого – баланса экономического оборота (БЭО) [1], который размещается на одной странице и может быть прочитан, понят, проанализирован любым человеком, умеющим читать и считать.

БЭО можно составить, используя данных бухгалтерского учета. Составлять его должен бухгалтер-экономист. Но пользоваться им может любой менеджер, включая главного менеджера – руководителя предприятия. Впрочем, финансовый менеджер может составить БЭО, если ознакомится с предлагаемой схемой БЭО и с алгоритмами эконо-

мических расчетов на основе данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности, что является темой дальнейшего исследования.

Построение аналитических форм отчетности, работа с ними, анализ сгруппированной информации лишь упрощает понимание достигнутых результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Но это упрощение не означает, что часть информации теряется. Наоборот, иное представление приводит к повышению «читабельности» бухгалтерского баланса, при этом значительно расширяется его экономическое содержание, появляются дополнительные возможности управления финансово-экономическим состоянием предприятия.

Главное, что отличает нетрадиционные способы от утвержденной формы № 1 – воссоединение формы и содержания одного и того же имущества, зафиксированного в балансе. При этом форма имущества получает конкретное содержание, а содержание – форму. Происходит взаимоувязка собственного и заемного капитала с формами его выражения – денежной, материально-вещественной и расчетной. Отсюда становится понятным, что у предприятия имеется только одно имущество, оно едино и неразрывно, а вот способов группировки этого имущества может быть несколько [3].

Список литературы

1. Абрютина М. С., Зачем нужен предприятию, кроме бухгалтерского баланса, еще и баланс экономического оборота? // Финансовый менеджмент. № 2. 2002.
2. Артеменко В. Г., Остапова В. В. Анализ финансовой отчетности. М.: Омега-Л, 2006. 270 с.
3. Грачев А. В. Экономическое прочтение бухгалтерского баланса // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 5. С.11–20.
4. Дмитриева Е. Как провести экспресс-оценку финансовой отчетности // Финансовый директор. № 11. 2009.
5. Ковалев В. В., Волкова О. Н., Логика экспресс-анализа финансовой отчетности.
6. Куликова Л. И., Гарынцев А. Г. Балансовая политика коммерческих организаций. Казань: Изд-во Казан. гос. ун-та, 2010. 168 с.
7. Лебедева А. А. Построение модели аналитического баланса для целей экспресс-анализа финансовой отчетности // Молодой ученый. 2012. № 1, т. 1. С. 125–129.
8. Мощенко Н. П. Разработка аналитического баланса, горизонтальный и вертикальный анализ // Экономический анализ: теория и практика. 2005. № 14. С. 31–43.

А. А. Петров,
*аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа
по специальности «Бухгалтерский учет, статистика»*
Научный руководитель Т. Г. Шешукова,
*заведующая кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., профессор*
*Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ И ОРГАНИЗАЦИИ АУТСОРСИНГА

В мировой экономике аутсорсинг давно и успешно применяется как инструмент эффективного ведения бизнеса. Это происходит за счет передачи второстепенных, но не менее необходимых для обеспечения деятельности предприятия функций и процессов. Таким образом, предприятия концентрируют свои усилия на основной деятельности и направляют высвобожденные благодаря применению аутсорсинга ресурсы на повышение ее эффективности. Все чаще аутсорсинг применяют и российские предприятия, вследствие чего растет рынок поставщиков аутсорсинга.

В статье рассмотрены ключевые аспекты успешной организации аутсорсинга бухгалтерских услуг и способы его внедрения на различных предприятиях. Целью статьи является анализ эффективности внедрения аутсорсинга на предприятии. Так как данный вид управления бизнесом относительно недавно появился в Российской Федерации, он требует дальнейшего глубокого изучения. Для написания данной статьи была использована литература различных ведущих специалистов в области аутсорсинга.

Ключевые слова: аутсорсинг, бухгалтерский учет, финансовый анализ, функции, эффективность

В современной рыночной экономике предприятия ежедневно сталкиваются с различными трудностями. На менеджеров и руководителей компаний возлагается ответственность за принятие своевременных и верных управленческих решений, которые в свою очередь принимаются на основе достоверной информации. Следовательно, один из критериев успешного ведения бизнеса это достоверность получаемой от рядовых работников информации, особенно бухгалтерских и финансовых показателей. Для компаний, состоящих не из одного предприятия, а из их групп, очень важным критерием эффективного функционирования бизнеса является мощная, централизованная система бухгалтерского и налогового учета. Создание бухгалтерских служб на каждом производственном предприятии группы компаний, является долгим и сложным процессом, требующим больших финан-

совых вложений. Рациональнее создавать единые центры с полной передачей им учетных функций предприятий. Важно отметить, что для большинства промышленных предприятий ведение бухгалтерского и налогового учета не является основной деятельностью, поэтому целесообразнее передавать учетные функции на аутсорсинг. Стратегия аутсорсинга позволяет более оперативно и эффективно управлять отдельными бизнес-процессами, в том числе и отказываться от избыточных функций, или создавать новые, необходимые для обеспечения основной деятельности предприятия. Появляется возможность наиболее оперативно реагировать на мгновенные изменения экономической ситуации, что при нынешних сложившихся условиях может помочь собственникам сохранить бизнес [2; 6].

Сущность аутсорсинга заключается в передаче на договорной основе второстепенных, но неотъемлемых функций, возникающих в процессе деятельности предприятия, и полной ответственности за их выполнение своевременно и в полном объеме организации специализирующейся на выполнении данных функций [5; 7].

В России аутсорсинг набирает стремительные темпы развития, что способствует увеличению рынка данных услуг и как следствие появление все новых фирм аутсорсеров. В аутсорсинге, как и в любой другой отрасли предоставления услуг или производства, предприятия стремятся любыми способами повысить качество своих услуг. Один из ключевых факторов влияющий на качество предоставляемых услуг по аутсорсингу бухгалтерского учета, является эффективное распределение передаваемых функций на аутсорсинг внутри предприятия исполнителя. Так как заказчиком могут быть не только отдельно взятые предприятия, но и группы компаний, занимающиеся различной деятельностью, имеющие разную специфику ведения учета, то при выборе фирмы по аутсорсингу следует обращать внимание на то, по какому принципу идет распределение переданных функций на существующие схемы взаимодействия внутри предприятия аутсорсера, распределение ответственности [4;8].

Если в качестве клиента рассматривать одно обособленное предприятие, то целесообразно переданные функции распределить в соответствии с объектами учета:

- учет материальных ценностей (основных средств, материалов);
- учет расчетов по оплате труда;
- учет затрат на производство;
- учет финансовой деятельности;
- учет денежных операций;
- составление отчетности [3;11].

Если же предприятие представляет собой группу компаний с одинаковым видом деятельности, то первичное распределение переданных функций по учету можно провести в соответствии с предприятиями входящими в эту группу. Далее учет можно вести по объектам учета внутри каждого предприятия.

Более сложным, но интересным примером организации и распределения переданных функций, являются группы компаний, выполняющих различного рода деятельность. Это может быть и добыча полезных ископаемых, и их переработка и реализация.

В качестве такого примера для оценки эффективности применения стратегии аутсорсинга, рассмотрим Нефтяную Компанию «ЛУКОЙЛ».

Основной принцип Нефтяной Компании «ЛУКОЙЛ» – это эффективность, поэтому основной задачей является освобождение основного бизнеса от непрофильной деятельности. Одним из этапов реализации данной задачи стало создание центра, оказывающего услуги по аутсорсингу бухгалтерского учета компаниям Группы «ЛУКОЙЛ».

ООО «ЛУКОЙЛ – Учетный Региональный Центр Пермь» предоставляет услуги по составлению и ведению бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. Сущность работы учетного регионального центра – это ликвидация удаленных рабочих мест, тем самым решая проблему нехватки кадров в географически отдаленных местах, и централизацию всех функций в ООО «ЛУКОЙЛ-УРЦ Пермь».

Основная цель создания ООО «ЛУКОЙЛ-УРЦ Пермь» – переход к новой модели организации ведения бухгалтерского и налогового учета на предприятиях Группы «ЛУКОЙЛ», позволяющий:

- сохранить качество ведения бухгалтерского и налогового учета;
- сократить сроки подготовки отчетности;
- снизить затраты на учетную функцию.

Для понимания и последующей оценки эффективности функционирования организованной системы аутсорсинга, необходимо рассмотреть принципы распределения передаваемых функций.

Первичное распределение выполняемых процессов идет не по отдельно взятому предприятию, а по направлению деятельности предприятий:

- добыча;
- переработка;
- сбыт;
- реализация.

Видится необходимым сделать вывод, что систематизация учета по предприятиям с одинаковым видом деятельности, с общими правилами и особенностями ведения учета является рациональной и целесообразной, так как возникает возможность повышения производительности труда одного работника, путем передачи ему выполнения одной или нескольких однотипных функций по нескольким предприятиям одного вида деятельности. Такой подход позволяет сократить издержки на переобучение или переквалификацию работников, которым передается выполнение нескольких абсолютно разных функций, от бухгалтерского учета до налогового учета, одного или нескольких предприятий с разными видами деятельности и особенностями учета.

Далее при непосредственном взаимодействии клиента с заказчиком выполнение передаваемых функций по учету условно можно разделить в соответствии с объектами учета:

- учет имущества (все операции связанные с ОС, НМА, ТМЦ и капитальными вложениями);
- учет расчетов с персоналом (все операции связанные с расчетами с персоналом, подотчетными лицами);
- учет затрат и доходов (все операции связанные с реализацией на внутреннем рынке, на экспорт);
- учет готовой продукции и товаров (все операции связанные с учетом товаров, денежных средств, готовой продукции и калькулирования себестоимости).

Широкая дифференциация функций служит для снижения и оперативного выявления ошибок, связанных с конкретным видом операций, так как работники выполняют только однотипные операции, не выходящие за рамки компетенции своего отдела. Задача каждого отдела – качественное и своевременное выполнение переданных клиентом функций.

В качестве одного из основных показателей эффективного применения аутсорсинга является повышение производительности труда, так как работники предприятия получают возможность сконцентрироваться на выполнении своей основной работы. Для упрощения выполняемых функций и уменьшения уровня риска совершения ошибок в учете, на предприятии организован процесс стандартизации учетных процессов, который включает в себя:

- типизацию наименований и содержания функций;
- типизацию наименований документов;
- типизацию способов выполнения функций.
- Данное обстоятельство дает предприятию возможность:
- эффективнее использовать рабочее время;
- выявить скрытые резервы снижения потери времени.

Проанализируем, как изменилась производительность труда и трудоемкость выполняемой операции после передачи учетных функций ООО «ЛУКОЙЛ-Западная Сибирь», в частности территориально-производственного предприятия «Когалымнефтегаз», в ООО «ЛУКОЙЛ-УРЦ Пермь». В данном случае рассмотрим операцию по движению основных средств. Основные показатели эффективности выполнения данной функции представлены в таблице.

Анализ показателей эффективности выполнения операции движения ОС

<i>Показатели</i>	<i>ТПП «Когалым- нефтегаз»</i>	<i>ООО «ЛУКОЙЛ- УРЦ Пермь»</i>	<i>Отклонение в %</i>
Количество персонала выполняющего операцию движения ОС	3	1	-66 %
Количество обработанных документов за год	5772	6692	+16 %
Трудоемкость выполняемой операции	0,00051	0,00014	-72 %
Производительность труда	1924	6692	+247 %

Производительность труда определяется путем деления количества обработанных документов за год на количество персонала выполняющего операцию движения ОС. Трудоемкость в свою очередь показатель обратный и рассчитывается путем деления количества персонала выполняющего операцию движения ОС на количество обработанных документов за год.

После передачи учетных функций на аутсорсинг, трудоемкость операции снизилась на 72 %, что позволило выполнять за одинаковый промежуток времени большее количество операций.

Из данных таблицы видно, что производительность труда выросла на 247 %. Можно сделать вывод, что при данной схеме организации труда на предприятии по аутсорсингу объем работы, производимой работником в единицу времени, растет, а время, затрачиваемое на единицу работы, уменьшается, что способствует высокой продуктивности труда и сокращению уровня издержек. На повышение производительности труда, в первую очередь повлияла профессиональная подготовка работников фирмы аутсорсера, что позволило сократить штат сотрудников у предприятия – клиента на 66 %, при сохранении и даже увеличении прежнего объема работы [9].

Тем самым аутсорсинг позволяет:

- высвобожденные ресурсы в связи с упразднением бухгалтерской службы на предприятии заказчика направить на расширение штаба работников, занятых на основном производстве;

- постоянные затраты на определенный бизнес-процесс распределить на фирму аутсорсер, тем самым эти затраты переходят в переменные и как следствие возникает возможность высвобождения финансовых ресурсов предприятия заказчика;

- за счет стандартизации учетных процессов – значительно сократить время обработки документов и выполнения операции, вследствие чего снижается трудоемкость операций[1;10].

Подводя итоги, можно сказать, что система аутсорсинга на предприятии организована эффективно, так как позволила снизить трудоемкость операций и увеличить производительность. Но достигнутый результат невозможен без четкого внутреннего взаимодействия и правильной организации и распределения функций у предприятия аутсорсера. Несомненным плюсом представленной системы аутсорсинга является снижение риска возникновения ошибок в учете за счет того, что учет ведется в соответствии со спецификой деятельности каждого предприятия, входящего в группу компаний.

Список литературы

1. Альтшулер И., Аксенов Е. Аутсорсинг. 10 заповедей и 21 инструмент. СПб.: Питер, 2009. 464 с.

2. Аникин Б. А. Аутсорсинг и аутстаффинг, высокие технологии менеджмента. М.: Инфра-М, 2009. 319 с.

3. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Проспект, 2011. 240 с.

4. Бравар Ж-Л., Морган Р. Эффективный аутсорсинг. Планирование, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений. М.: Баланс Бизнес Букс, 2007. 288 с.

5. Хейвуд Дж. Брайан Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ. М.: Вильямс, 2004. 176 с.

6. Клементс С., Доннеллан М. Аутсорсинг бизнес-процессов. Советы финансового директора. М.: Вершина, 2006. 416 с.

7. Понятие и сущность аутсорсинга [Электронный ресурс]. URL: <http://www.outsourcing.com>. (дата обращения: 05.04.2015).

8. Рассел Дж. Аутсорсинг бухгалтерии. VSD, 2013. 48 с.

9. Романова Л. Е., Давыдова Л. В., Коршунова Г. В. Экономический анализ: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2011. 336 с.

10. Сафарова Е. Ю. Аутсорсинг учетных процессов. М.: Книжный мир, 2009. 192 с.

11. О бухгалтерском учете: Федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.05.2015).

В. С. Печикина,

выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Е. А. Пастухова,

доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, к.э.н.,

Пермский государственный национальный исследовательский университет,

Пермь

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА НА ОРГАНИЗАЦИИ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА: АЛЬТЕРНАТИВА ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье исследуются актуальные вопросы, связанные с альтернативой применения различных систем налогообложения организациями малого и среднего предпринимательства. На основе анализа законодательства и расчетов налоговой нагрузки конкретной организации розничной торговли сделаны выводы об экономических последствиях выбора системы налогообложения.

Ключевые слова: малое и среднее предпринимательство, розничная торговля, налоговая нагрузка, системы налогообложения, экономические последствия выбора системы налогообложения, санкции за нарушение налогового законодательства.

Организации малого и среднего предпринимательства играют в экономике страны значительную роль: участвует в производстве ВВП, создают рабочие места для населения, являются основой для формирования среднего класса, быстро реагируют на изменение экономической конъюнктуры, позволяя сглаживать перепады экономического развития и пр. В ходе образования и функционирования этих организаций у руководства возникают вопросы, связанные с альтернативой применения систем налогообложения, расчета конкретной налоговой нагрузки и определения экономических последствий от сделанного выбора. Решение данных вопросов зачастую осложняется из-за недостаточности знаний, отсутствия в штате организаций малого бизнеса бухгалтеров и др. Целью написания статьи является исследование актуального состояния выше перечисленных вопросов и разработка практических рекомендаций для малых предприятий розничной торговли.

Понятие и критерии определения хозяйствующих субъектов в качестве организаций малого и среднего предпринимательства закреплены в Федеральном законе «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 г. № 209-

ФЗ. В Федеральном законе РФ № 209-ФЗ дано определение субъектов малого и среднего предпринимательства – это «хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), отнесенные в соответствии с условиями, установленными настоящим Федеральным законом, к малым предприятиям, в том числе к микро-предприятиям, и средним предприятиям» [5].

Критерии отнесения юридических лиц к субъектам малого и среднего предпринимательства определены в статье 4 ФЗ РФ № 209-ФЗ. К ним относятся: 1) индивидуальные предприниматели; 2) внесенные в ЕГРЮЛ и соответствующие определенным условиям организации: а) потребительские кооперативы; б) коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий).

В соответствии с российским законодательством (п. 1, ст. 4; 9) при отнесении организаций к предприятиям малого и среднего бизнеса следует учитывать ряд критериев:

1. Долю участия юридических лиц в их уставном капитале;
2. Среднюю численность сотрудников за предшествующий год. Средняя численность работников организации за календарный год определяется с учетом всех его работников, в том числе представительств, филиалов и других обособленных подразделений; лиц, с которыми заключены гражданско-правовые договоры; а также работающих по совместительству сотрудников с учетом реально отработанного времени;

3. Объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год определяется в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) и балансовой стоимости активов устанавливаются Правительством РФ один раз в пять лет. В настоящее время предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий год без учета НДС, установлены Постановлением Правительства РФ от 09.02.2013 № 101 и составляют [3]:

- 60 000 000 руб. – для микро-предприятий;
- 400 000 000 руб. – для малых предприятий.

Субъект малого предпринимательства определяется в соответствии с наибольшим по значению установленным условием. Изменение категории субъекта происходит в случае, если указанный показатель (указанные показатели) выше или ниже предельных значений в течение двух календарных лет, следующих один за другим;

Балансовую стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого предпринимательства. Отметим, что предельные величины остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов в настоящее время не определены.

В ходе своей деятельности менеджменту организаций малого и среднего предпринимательства приходится принимать решения о применении той или иной системы налогообложения, исходя из норм законодательства и экономических последствий своего выбора. Рассмотрим данные вопросы на примере конкретной организации «Х», зарегистрированной в 2008 г. в форме индивидуального предпринимательства.

Главным видом деятельности ИП «Х» является розничная торговля непродовольственными товарами, а именно межкомнатными и входными дверями, а также сопутствующими товарами – погонными изделиями и фурнитурой к ним. В последние годы бизнес ИП развился до сети магазинов и в настоящее время руководитель решает вопрос об изменении организационно-правовой формы фирмы, т.е. закрытия ИП и его регистрации как общества с ограниченной ответственностью. Одновременно с этим решается вопрос и о выборе системы налогообложения.

Налоговое законодательство предполагает альтернативное решение этого вопроса. Организации малого и среднего бизнеса могут рассчитывать и уплачивать налоги в рамках общей системы налогообложения (ОСНО), а также использовать специальные налоговые режимы (системы налогообложения):

I. Систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог) – глава 26.1 НК РФ;

II. Упрощенную систему налогообложения (УСНО) – глава 26.2 НК РФ;

III. Систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) – глава 26.3 НК РФ;

IV. Патентную систему налогообложения (ПСНО) – глава 26.5 НК РФ.

Субъекты малого предпринимательства, занимающиеся розничной торговлей, чаще всего применяют следующие системы налогообложения:

- общую систему налогообложения (ОСНО) и специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- упрощенную систему налогообложения (УСНО) и специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- упрощенную систему налогообложения (УСНО) и новый специальный налоговый режим – патентную систему налогообложения (последний применяется только для индивидуальных предпринимателей).

Отметим, что организация обязана отразить в учетной политике для целей налогообложения, применяемую систему налогообложения и специальный налоговый режим. В случае, если организация ведет несколько видов деятельности, синтетический и аналитический учет по каждому виду ведется отдельно.

Проведем сравнительный анализ налоговой нагрузки организации малого бизнеса в случае использования различных систем налогообложения на основе экономических показателей и данных управленческого учета ИП «Х»:

- Вид деятельности: розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торговых залов от 40 м² до 150 м²;
- Штат сотрудников: 23 человека;
- Выручка (среднее значение за 3 года) за год: 78 500 тыс. руб.;
- Расходы (среднее значение за 3 года) за год: 72 400 тыс. руб.;
- Недвижимое имущество: одноэтажное здание склада стоимостью 13 500 тыс. руб.;
- Земельный участок: стоимость 315 тыс. руб.;
- Налогооблагаемая база для начисления налогов с ФОТ за 2013 г.: 1 959 325,95 руб.

Рассмотрим налоги, которые может уплачивать ИП «Х» при изменении организационно-правовой формы:

1. Налог на прибыль организации.

Ставка налога на прибыль организаций – 20 % (п. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ), в том числе: в федеральный бюджет – 2 %; в бюджет субъекта РФ – 18 %.

В соответствии со ст. 284 НК РФ законом субъекта РФ размер налоговой ставки может быть понижен для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджет субъекта РФ. Согласно ст. 15 Закона Пермской области от 30.08.2001

№ 1685-296 «О налогообложении в Пермской области» ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет Пермского края, установлена в размере 13,5 %.

Организации, использующие право на применение указанной ставки налога на прибыль в налоговом (отчетном) периоде, предоставляют письменное уведомление в произвольной форме одновременно с предоставлением декларации по налогу на прибыль организаций.

2. Налог на добавленную стоимость.

Ставка налога на добавленную стоимость – 18 %, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на налоговые вычеты, установленные ст. 171 НК РФ.

При изучении расходов ИП «Х» выявлено, что не все расходы «приходят» с НДС, а только 69 % от их общей суммы. Следовательно, в случае применения ОСНО (т.е. без применения специальных налоговых режимов) сумма налога к уплате за год составила бы 5 137, 92 тыс. руб.;

3. Земельный налог.

Налоговая база по данному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Налоговая ставка для земельных участков, используемых в коммерческой деятельности не может превышать 1,5 %.

4. Налог на имущество.

Налог на имущество организаций является региональным налогом. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 % (ст. 380 НК РФ).

С 1 января 2015 г. для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСНО и ЕНВД, установлена обязанность уплачивать налог на имущество в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.

5. Отчисления в государственные внебюджетные фонды.

Независимо от выбранной системы налогообложения индивидуальные предприниматели и организации обязаны исчислять и уплачивать страховые взносы в соответствии с требованиями Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в

Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

Независимо от выбранного режима налогообложения индивидуальные предприниматели и организации обязаны удерживать из оплаты труда сотрудников НДФЛ и перечислять его в бюджет.

Фактические данные рассчитаны авторами исходя из показателей ФОТ за 2014 г. с учетом сумм начисленных отпускных, а также с учетом оплаты пособий по беременности и родам, пособием по уходу за ребенком до 1,5 лет (табл.).

6. Единый налог на вмененный доход.

Уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД), за исключением имущества, по которому налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

Уплата индивидуальными предпринимателями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД).

7. Упрощенная система налогообложения.

Упрощенная система налогообложения может применяться как организациями, так и индивидуальными предпринимателями. При использовании УСНО величина налога определяется двумя способами, при этом объектами налогообложения могут быть:

- Доходы (сумма налога = полученный доход * 6 %);
- Доходы, уменьшенные на величину расходов (налог = (доходы минус расходы) * 15 %).

Перечень расходов, уменьшаемых сумму полученных доходов ограничен (закрыт) и указан в ст. 346.16 НК РФ.

8. Патентная система налогообложения.

Напомним, что в соответствии с НК РФ патентная система налогообложения может применяться только индивидуальными предпринимателями. Годовая стоимость патента рассчитывается исходя из потенциально возможного к получению годового дохода по виду дея-

тельности, устанавливаемого законом соответствующего субъекта РФ на календарный год, и налоговой ставки шесть процентов.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с гл. 26.5 Налогового кодекса, устанавливаемого на календарный год.

Для ИП «Х» применение патентной системы возможно только в отношении 2 торговых отделов из 7, т.к. в них осуществляется розничная торговля «через объекты стационарной торговой сети с площадью торговых залов до 50 м²».

С 1 января 2013 г. налогоплательщики ведут учет доходов от реализации в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина России от 22.10.2012 г. № 135н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения». Указанная книга учета доходов ведется отдельно по каждому полученному патенту.

Рассчитанная авторами налоговая нагрузка конкретной организации малого и среднего предпринимательства и используемые для этого показатели представлены в сводной таблице. Там же показаны суммы налогов, которые мог бы уплачивать ИП «Х» в случае изменения его организационно-правовой формы и альтернативного использования различных систем налогообложения. Отметим, что в таблицу не включены изменения сумм по налогу на имущество, поскольку на момент написания статьи не уточнена его кадастровая стоимость, а также будущие платежи в бюджет по доходам самого индивидуального предпринимателя.

Анализ полученных данных показал, что разница налоговой нагрузки, рассчитанной при применении ОСНО и УСНО плюс ЕНВД, составляет 6 023 984 руб., что является существенной суммой. Из представленных в таблице данных видно, что самая низкая налоговая нагрузка будет у предприятия малого бизнеса, имеющего организационно-правую форму «общество с ограниченной ответственностью», применяющего систему налогообложения «ОСНО плюс ЕНВД» или «УСНО плюс ЕНВД».

*Сводная таблица показателей
и налоговой нагрузки ИП «Х», тыс. руб.*

<i>Система налогообложения / Вид налога и налогооблагаемая база</i>	<i>Общая система налогообложения (ОСНО)</i>		<i>Упрощенная система налогообложения (УСНО)</i>			
		<i>ЕНВД</i>	<i>Доходы</i>	<i>Доходы – расходы</i>	<i>ЕНВД</i>	<i>ПСО</i>
Налог на прибыль ООО	945,5					
налогооблагаемая база	6 100					
ЕНВД		356,43 6			356,43 6	
УСН			4 278,9 5	915		
налогооблагаемая база			78 500	6 100		
Патент						366
налогооблагаемая база						6 100
НДС	5 137,9 2					
налогооблагаемая база	28 544					
Земельный налог	56,7	56,7	56,7	56,7	56,7	56,7
налогооблагаемая база	315	315	315	315	315	315
Налог на имущество	297					
налогооблагаемая база	13 500					
ФОТ	1 959,3 3	1 959,3 3	1 959,3 3	1 959,3 3	1 959,3 3	1 959,3 3
НДФЛ	244,40 7	244,40 7	244,40 7	244,407	244,40 7	244,40 7
ОПФ	431,05 2	431,05 2	431,05 2	431,052	431,05 2	431,05 2
ОМС	99,926	99,926	99,926	99,926	99,926	99,926
ФСС	56,82	56,82	56,82	56,820	56,82	56,82

Окончание табл.

Обязательные платежи ИП						
ОПФ	32,479	32,479	32,479	32,479	32,479	32,479
ОМС	3,185	3,185	3,185	3,185	3,185	3,185
Вычеты:						
ОПС			431,052			
Налоги к оплате ООО:	7 269,325	1 245,34	5 167,85	1 803,91	1 245,34	X
Налоги к оплате ИП:	7 152,49	1 281,01	5 203,52	1 839,57	1 281,01	1 290,57

В заключении следует отметить, что в случае неверного выбора системы налогообложения у ИП «X» возникают дополнительные риски – его могут привлечь к ответственности за нарушение налогового законодательства, что может привести к уменьшению прибыли снижению экономической эффективности:

- При неуплате налогового платежа в связи с занижением налоговой базы последуют следующие санкции: при неумышленном нарушении – взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора); при умышленном – взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора) [п. 1, 3 ст. 122 НК];

- При непредставлении в установленный законодательством срок налоговой декларации в налоговый орган последуют санкции: взыскание штрафа в размере 5 % не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей [п. 1 ст. 119 НК];

- При грубом нарушении правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения применяются следующие санкции: если нарушение в течение одного отчетного периода, влечет взыскание штрафа в размере 10000 рублей; если более одного отчетного периода, влечет взысканию штрафа в размере 30000 рублей; если те же деяния повлекли занижение налоговой базы – взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40000 рублей [п. 1–3 ст. 120 НК].

Для организации малого предпринимательства суммы перечисленных штрафов являются существенными, и снижают нераспре-

деленную прибыль организации, что может привести к уменьшению оборотных активов, ухудшению ее финансового состояния и, соответственно, к замедлению развития.

Рассмотренные в статье вопросы и сформулированные рекомендации позволяют использовать их организациями малого и среднего предпринимательства розничной торговли при расчете налоговой нагрузки, альтернативного применения различных систем налогообложения и определения экономических последствий принятого решения.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс РФ, часть 2.
2. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федер. закон Рос. Федерации № 209-ФЗ от 24 июля 2007 г.
3. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федер. закон Рос. Федерации от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ;
4. О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: Постановление Правительства Рос. Федерации № 101 от 9. февр. 2013 г.
5. О налогообложении в Пермской области: закон Перм. обл. от 30 авг. 2001 г. № 1685-296.

А. В. Посохина,
*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, к.э.н., доцент
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

**ОСОБЕННОСТИ СОДЕРЖАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ПБУ 2/2008
«УЧЕТ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА»**

Бухгалтерская отчетность является одним из источников информации при принятии решения внутренними и внешними пользователями. Однако на ее содержание влияют особенности ведения учета, применяемые организацией. В статье показаны особенности содержания учетной политики для целей бухгалтерского учета при применении ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Определено возможное влияние принятой учетной политики на отражение информации в бухгалтерской отчетности. Сделан вывод об обязательности следования нормам рассматриваемого документа при попадании организации под сферу действия данного положения по бухгалтерскому учету.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, учетная политика, учет договоров строительного подряда.

Содержание учетной политики во многом зависит от тех положений по бухгалтерскому учету, которые вынуждено применять юридическое лицо. Рассмотрим некоторые нюансы учетной политики, которые возникают при применении ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Напомним, что цель введения в действие и применения данного ПБУ – обеспечение достоверного отражения и своевременного признания в бухгалтерском учете и финансовой отчетности финансового результата.

На первый взгляд, данное положение следует применять только в одном случае – при заключении организацией договоров строительного подряда. Этот вывод следует из названия положения и содержания его пункта первого. Не будем пока останавливаться на том, что и не все подобные договоры охватываются данным ПБУ. Обратим внимание на пункт 2 [3]: «Настоящее Положение распространяется также на договоры оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом, на выполнение работ по восстановлению зданий, сооружений, судов, по ликвидации (раз-

борке) их, включая связанное с ней восстановление окружающей среды, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные годы».

Согласно общероссийскому классификатору видов экономической деятельности [2] – это код 74.20: «Деятельность в области архитектуры; инженерно-техническое проектирование; геолого-разведочные и геофизические работы; геодезическая и картографическая деятельность; деятельность в области стандартизации и метрологии; деятельность в области гидрометеорологии и смежных с ней областях; виды деятельности, связанные с решением технических задач, не включенные в другие группировки. То есть, с позиции бухгалтера и пользователя бухгалтерской отчетности – это не только строительные организации.

Элементы учетной политики, возникающие при применении ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»

<i>№</i>	<i>Элемент</i>	<i>Варианты</i>
1.	Виды условий, договоров, при которых будет применяться ПБУ 2/2008	П. 1, 2 ПБУ 2/2008. – «договоры строительного подряда..., длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные годы. – договоры оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом, на выполнение работ по восстановлению зданий, сооружений, судов, по ликвидации (разборке) их, включая связанное с ней восстановление окружающей среды, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные годы»
2.	Понятие исполняемого договора – договора для целей бухгалтерского учета	П. 3–6 ПБУ 2/2008. «Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору»

		Условия отнесения к отдельному договору (разделение договоров, объединение договоров, техническая документация, реальность определения доходов и расходов по объекту, характеристики дополнительных объектов, наличие сметы и т.п.)
3.	Понятие существенности	П. 6 (а) ПБУ 2/2008. «Дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам должен существенно отличаться от объектов, предусмотренных договором»
4.	Определение выручки по договору	П. 8, 9 ПБУ 2/2008. 1) Цена, определенная в договоре; 2) отклонения; 3) претензии; 4) поощрительные платежи; 5) вероятность их признания заказчиком
5.	Определение расходов по договору	П. 11–16 ПБУ 2/2008. 1) Прямые расходы; 2) косвенные расходы; 3) прочие расходы
6.	Порядок определения предвиденных расходов	П. 12 ПБУ 2/2008. 1 вариант: по мере возникновения расходов; 2 вариант: создание резерва на покрытие предвиденных расходов
7.	Порядок учета доходов организации, не связанные непосредственно с исполнением договора	П. 12 ПБУ 2/2008. 1 вариант: увеличение прочих доходов; 2 вариант: уменьшение прямых расходов
8.	Порядок определения косвенных расходов	П. 13 ПБУ 2/2008. «Например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве»
9.	Порядок определения достоверности и вероятности подписания договора при определении суммы расходов, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора	П. 15 ПБУ 2/2008. «Расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора..., понесенные организацией до даты его подписания, включаются в расходы по договору, если они могут быть достоверно определены и если в отчетном периоде, в котором они возникли, существует вероятность, что договор будет подписан»

10.	Способы определения степени завершенности работ	<p>П. 17, 20 ПБУ 2/2008.</p> <p>«Для признания выручки по договору и расходов по договору способом "по мере готовности" организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору... в общем объеме работ по договору); – по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору...»
11.	Вариант определения доли понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору, для расчета степени завершенности работ	<p>П. 21 ПБУ 2/2008.</p> <p>«При определении степени завершенности работ по договору на отчетную дату по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору:</p> <ul style="list-style-type: none"> – понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам. Расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору..., и авансовые платежи организациям, выступающим в качестве субподрядчиков по договору, не включаются в сумму понесенных на отчетную дату расходов; – расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору»
12.	Указание номера счета бухгалтерского учета для отражения выручки способом «по мере готовности»	<p>П. 26 ПБУ 2/2008.</p> <p>«В бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная способом "по мере готовности", учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – "не предъявленная к оплате начисленная выручка"»</p>

13.	Дата, на которую необходимо признавать выручку	<p>П. 17–26 ПБУ 2/2008.</p> <p>1 вариант [1]: на дату получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию;</p> <p>2 вариант: в момент подписания актов приемки-передачи</p>
14.	Порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности (формат представления данных)	<p>П. 27–29 ПБУ 2/2008.</p> <p>«27. В бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору; – способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору. <p>28. В бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация по каждому договору, не завершеному на отчетную дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> – общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату; – сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату; <p>сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.</p> <p>29. Разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о финансовых результатах за предыдущие и/или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается развернуто в бухгалтерском балансе организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в качестве актива – не предъявленная к оплате начисленная выручка (если разница положительная); – в качестве обязательства – задолженность перед заказчиками (если разница отрицательная)»

Как показано в табл., объем работы, которую должно провести предприятие для применения ПБУ 2/2008, значителен.

Некоторые предприятия до сих пор пытаются обойтись без данного положения по бухгалтерскому учету. Считают, что для отражения доходов и расходов достаточно ПБУ 9/99 «Доходы организации» [4] и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [5]. Однако при таком подходе могут возникать искажения, как минимум, следующих показателей: строки 1210 «Запасы» и 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса [6]; строки 2110 «Выручка» и 2120 «Себестоимость продаж» Отчета о финансовых результатах. Так, по строке 1210 «Запасы» Бухгалтерского баланса отражаются [7], в том числе, расходы будущих периодов. Они учитываются в сумме фактически произведенных затрат за вычетом их части, отнесенной на расходы истекших периодов п. 16 ПБУ 2/2008 [3]: «Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, – как расходы будущих периодов». По строке [7] 2110 «Выручка»: «выручка по договорам строительного подряда (в том числе по договорам на восстановление зданий, сооружений, судов), длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы, признается в бухгалтерском учете и Отчете о финансовых результатах либо способом «по мере готовности», либо исходя из величины понесенных расходов, считающихся возможными к возмещению (п. 1, 2, 17, 23 ПБУ 2/2008). При этом если в договоре строительного подряда выделены этапы работ, выручка по такому договору признается на отчетную дату как по завершенным, так и по не завершенным и не принятым заказчиком этапам (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027). Величина выручки по договорам строительного подряда определяется с учетом претензий, предъявляемых заказчиком и третьим лицам (п. 8 ПБУ 2/2008)». Правила же признания расходов в Отчете о финансовых результатах (строка 2120 «Себестоимость продаж») определены в п. 14, 16, 23 ПБУ 2/2008.

Таким образом, при наличии объектов учета, подпадающих по применению ПБУ 2/2008, организации должны соответствующим образом подстроить свою учетную политику под применения данного документа для того, чтобы не допустить искажений в своей бухгалтерской отчетности.

Список литературы

1. Годовой отчет. Строительство – 2012 (под общ. ред. д.э.н. Ю. А. Васильева). М.: Аюдар Пресс, 2012. 240 с. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
2. ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 № 329-ст) (ред. от 24 дек. 2012 г.) (введен в действие 01.01.2008). Доступ из СПС КонсультантПлюс.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): Приказ Минфина России от 24 окт. 2008 г. № 116н (ред. от 27 апр. 2012 г.). Доступ из СПС КонсультантПлюс.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015). Доступ из СПС КонсультантПлюс.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина России от 06. мая 1999 г. № 33н (ред. от 6 апр. 2015 г.). Доступ из СПС КонсультантПлюс.
6. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н (ред. от 4 дек. 2012 г.). Доступ из СПС КонсультантПлюс.
7. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности – 2014. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

С. С. Сычева,
студентка 6 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
К. В. Разуваева,
старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Цель статьи заключается в раскрытии ключевых норм, регламентирующих формирование учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета в строительных организациях. Представлены ключевые этапы по составлению документа. Подробно раскрыты нормы, характеризующие бухгалтерский учёт договоров строительного подряда и статьи Налогового Кодекса Российской Федерации регламентирующие процесс признания доходов и расходов подрядных организаций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, учетная политика, строительная организация.

Одним из инструментов управления предприятием выступает учетная политика, поскольку при ответственном и грамотном подходе к ее формированию строительная организация может значительно изменить в благоприятную сторону основные показатели деятельности организации. Учетную политику в настоящее время формируют для целей бухгалтерского и налогового учета. Данное разделение делает работу более трудоемкой, но и предоставляет организациям более широкую свободу в определении вопросов налогового планирования.

Строительная деятельность – это отрасль, которая обладает существенными характерными чертами. Отличительные черты строительных компаний выражаются и в организации налогового и бухгалтерского учета. Грамотно сформировать внутренний учетный регламент, которым организация будет руководствоваться в отчетном году в целях бухгалтерского и налогового учета, можно только при четком понимании законодательного регулирования процесса создания учетной политики.

Процесс формирования учетной политики предложенный Т. Л. Крутяковой [1, с. 25], состоит из следующих этапов:

1. Подготовительный этап. Непосредственно процессу формирования учетной политики должен предшествовать анализ действующего законодательства.

Необходимо проанализировать способы регулирования бухгалтерского учета (т.е. способы, посредством которых осуществляется воздействие на организации при принятии ими решений (их действия) по вопросам бухгалтерского учета).

Целесообразно выделить те направления, разделы и объекты учета, которые непосредственно связаны с деятельностью организации. Именно в отношении них и должна строиться последующая работа.

Следующим шагом в процессе подготовки к выработке учетной политики должен стать анализ действующего законодательства и нормативной базы, регулирующей выбранные на предыдущем этапе направления, разделы и объекты учета. При этом следует учитывать, что учетная политика разрабатывается на следующий год, поэтому возможно, что после завершения текущего года отдельные документы утратят силу или начнут действовать новые.

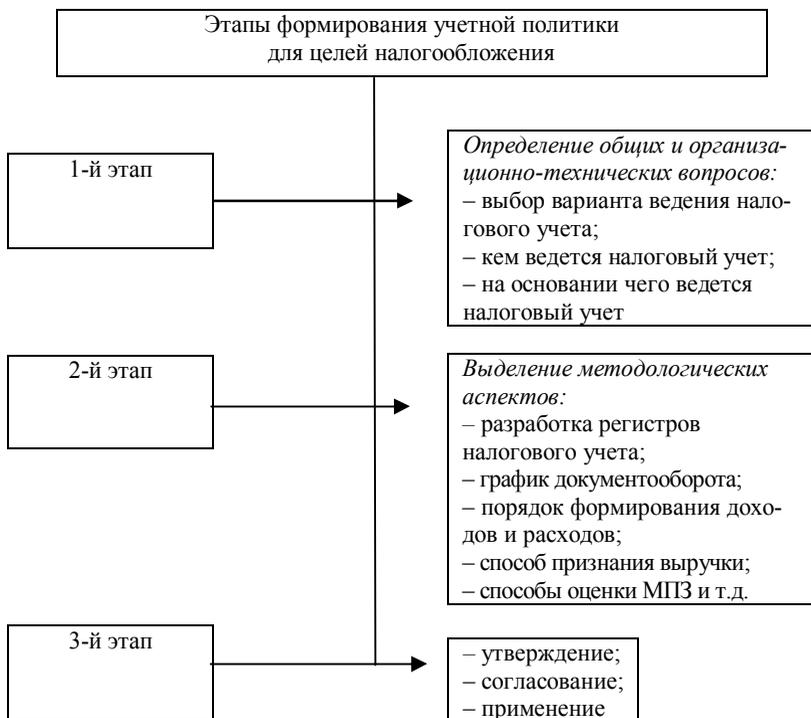
В учетной политике нет необходимости повторять однозначные, установленные на уровне нормативных документов правила, но следует обязательно указать, какой способ выбрала организация из имеющихся вариантов. В положениях по бухгалтерскому учету и других документах вариативность решения может быть явной (например, п. 16 ПБУ 5/01).

2. Этап принятия решений. В результате проведенной подготовительной работы должен быть сформирован полный перечень вопросов, которые непосредственно связаны с деятельностью данной организации и которые она намерена отразить в своей учетной политике. Эти вопросы для оптимизации принятия решения целесообразно разделить на две группы, требующие:

- выбора из нормативно установленных вариантов;
- самостоятельной разработки собственного варианта решения.

По результатам предварительных экономических расчетов и экспертных оценок организация должна принять решение, утвердив один из предлагаемых способов ведения учета. Во избежание внутренних конфликтных ситуаций это решение должно быть согласовано со всеми заинтересованными службами до его окончательного утверждения.

Рассмотрим этапы формирования учетной политике для целей налогообложения (рис. 1). Налоговый кодекс Российской Федерации предоставляет бухгалтеру свободу выбора и предполагает, что предприятие самостоятельно организует ведение налогового учета.



Этапы формирования учетной политики для целей налогообложения

Следует отметить, что основным требованием к налоговому учету является необходимость его организации таким образом, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности, их систематизации и формирования показателей налоговых деклараций.

После рассмотрения этапов формирования учетной политики, раскроем ключевые нормы бухгалтерского и налогового законодательства, актуальные при организации учета на предприятиях строительной отрасли.

В первую очередь особенности строительной деятельности проявляются в части порядка признания доходов, расходов и финансовых результатов по заключаемым договорам. Как известно, все коммерческие организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, учет своих доходов и расходов ведут в соответствии с правилами, установленными:

– Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н [3];

– Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н [4].

Данными нормативными документами бухгалтерского учета пользуются и строительные фирмы – подрядчики (субподрядчики). Если договор строительного подряда, на основании которого подрядчик ведет свою деятельность, приходится более чем на один отчетный год, то подрядная фирма обязана применять иной нормативный документ (речь идет о Положении по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (далее – ПБУ 2/2008), утвержденном Приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 16н) [5]. Причем ПБУ 2/2008 обязательно к применению даже в том случае, если договор строительного подряда не носит долгосрочного характера, но сроки его начала и окончания приходятся на разные отчетные годы (например, с 1 ноября 2014 г. по 30 марта 2015 г.).

Раскроем особенности законодательного регулирования в области признания доходов и расходов, возникающих от осуществления строительной деятельности.

Рассмотрим пункты ПБУ 2/2008 регулирующие доходы строительных организаций в табл. 1.

Таблица 1

*ПБУ 2/2008 «Учёт договоров строительного подряда»,
регулирующие доходы строительных организаций*

<i>№ n/n</i>	<i>Пункты ПБУ 2/2008</i>	<i>Доходы от строительной деятельности</i>
1.	п. 7	Доходы по договору признаются организацией доходами от обычных видов деятельности (далее – выручкой по договору) в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99
2.	п. 8	Выручка по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене
3.	п. 9	Выручка по договору корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей лишь в том случае, если существует уверенность, что эти суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они будут предъявлены, и суммы их могут быть достоверно определены

4.	п. 12	<p>Доходы, полученные при исполнении других видов договоров, не связанные непосредственно с исполнением договора, – в качестве прочих доходов или будут относиться в уменьшение прямых расходов по договору. К таким доходам относят, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> – доходы по договору купли-продажи от продажи организацией излишних строительных материалов и конструкций, приобретенных для исполнения договора; – доходы в виде арендной платы за сданные в аренду другим лицам строительные машины и оборудование, временно не используемые для исполнения договора
5.	п. 17	<p>Выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен</p>
6.	п. 18	<p>Независимо от предусмотренного договором порядка определения цены, подлежащих выполнению работ, необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором; ✓ возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору
7.	п. 19	<p>В случае, когда договор предусматривает уплату заказчиком твердой цены за выполнение всей обусловленной договором работы или цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы (конструкции, вида работ и др.), в дополнение к установленным пунктом 18 настоящего Положения необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору; ✓ возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору; ✓ возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату; <p>соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов</p>

8.	п. 20	<p>Для признания выручки по договору и расходов по договору способом «по мере готовности» организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору); ✓ по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе)
9.	п. 23	<p>Если достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению</p>
10.	п. 26	<p>Выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка».</p> <ul style="list-style-type: none"> • Если договором предусмотрено, что часть суммы за выполненные работы не подлежит оплате до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы, то такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете. • Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершенных работ по договору

Таким образом, подрядная организация в приказе по учетной политике должна предусмотреть, каким именно способом будет определяться степень завершенности работ по договору.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» рассмотрим пункты, касающиеся доходов строительных организаций (табл. 2).

Таблица 2

*Нормы ПБУ 9/99,
касающиеся доходов строительных организаций*

№ п/п	Пункты ПБУ 9/99	Доходы от строительной деятельности
1	п. 2	<i>Доходом</i> признается увеличение экономических выгод организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации
2	п. 13	<p>Признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ по мере готовности работы или по завершении выполнения работы в целом.</p> <p>В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.</p> <p>Если в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ подрядчиком применяются разные способы признания выручки, то это в обязательном порядке отражается в учетной политике. Кроме того, закрепляются условия выполнения таких работ.</p> <p>Если учетной политикой организации закреплено, что выручка определяется подрядчиком по мере готовности, то стоимость законченных организацией работ учитывается по дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка».</p> <p>Следовательно, использование счета 46 необходимо предусмотреть в своем рабочем плане счетов, который, также утверждается в составе учетной политики компании</p>
3	п. 14	Сумма выручки не может быть определена, она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по выполнению работ, которые будут впоследствии возмещены организацией

Перейдем к рассмотрению признания расходов. ПБУ 2/2008 регулирует расходы по договору строительства (табл. 3).

*ПБУ 2/2008 пункты,
регулирующие расходы строительного подряда*

№ п/п	Пункты ПБУ 2/2008	Расходы от строительной деятельности
1.	п. 10	Расходы признаются подрядчиком (субподрядчиком) по обычным видам деятельности в соответствии с правилами ПБУ 10/99
2.	п. 11	Предусматривает деление расходов, понесенных организацией-подрядчиком за период с начала исполнения договора до его завершения, на <u>прямые, косвенные и прочие расходы по договору</u> .
3.	п. 12	<p>К прямым расходам относятся расходы, непосредственно связанные с исполнением договора. Помимо фактически осуществленных расходов, в состав прямых расходов включаются ожидаемые <u>неизбежные расходы</u>, именуемые <u>предвиденными расходами</u>, по условиям договора возмещаемые заказчиком.</p> <p><u>Предвиденные расходы</u> принимаются к учету:</p> <ul style="list-style-type: none"> – либо по мере их возникновения (например, расходы по устранению недоделок в проектах и строительномонтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты); – либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (например, резерв на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт объекта). Резерв на покрытие предвиденных расходов образуется при условии возможности достоверного определения таких расходов
4.	п. 13	В состав <u>косвенных расходов</u> включается часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор. Косвенные расходы включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Организация в учетной политике должна самостоятельно определить <u>способы распределения косвенных расходов</u> между договорами, например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве

5.	п. 14	<i>Прочие расходы</i> по договору – это расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора, включает отдельные виды расходов на общее управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, другие расходы, возмещение которых заказчиком предусмотрено договором
6.	п. 21	<p>При определении степени завершенности работ по договору на отчетную дату по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору:</p> <p>✓ понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам. Расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору (например, стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам), и авансовые платежи организациям, выступающим в качестве субподрядчиков по договору, не включаются в сумму понесенных на отчетную дату расходов; расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору</p>
7.	п. 22	Если на отчетную дату у организации возникли сомнения в поступлении сумм, включенных в выручку по договору в соответствии с пунктами 8 и 9 настоящего Положения (отклонений, претензий, поощрительных платежей) и отраженных в отчете о прибылях и убытках за предыдущие отчетные периоды, то суммы, в отношении поступления которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. Корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится
8.	п. 24	В случае, если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) признается в соответствующем отчетном периоде

9.	п. 29	<p>Разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о прибылях и убытках за предыдущие и/или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается развернуто в бухгалтерском балансе организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ в качестве актива – не предъявленная к оплате начисленная выручка (если разница положительная); ✓ в качестве обязательства – задолженность перед заказчиками (если разница отрицательная)
----	-------	---

Рассмотрим особенности документального обеспечения строительных работ. Подрядные строительные организации, выполняющие работы по строительству, реконструкции зданий, сооружений, иных объектов, а также монтажные, пусконаладочные, ремонтные и иные виды работ, обязаны подтверждать выполнение работ оправдательными документами.

Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, которые принимаются к учету лишь в том случае, если составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, что определено ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [8].

Формы документов, применяемые для учета работ в строительстве, утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (в ред. от 21.01.2003 г.) [6].

В альбоме унифицированных форм по строительству вошли формы:

- КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»;
- КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»;
- КС-6 «Общий журнал учета выполненных работ»;
- КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта»
- КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией».

Но существуют операции, для отражения которых унифицированные формы не разработаны, поскольку предусмотреть все возможные операции, которые будут осуществлять подрядные организации, практически невозможно. В ситуации, когда для отражения операции унифицированной формы документа нет, документ разрабатывается организацией самостоятельно. При разработке форм документов следует учитывать требования Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. (с изм. от 4 ноября 2014 г.) о том, что самостоятельно разработанный документ должен содержать обязательные реквизиты, перечень которых приведен в ст. 9 названного Закона. Формы документов, разработанных самостоятельно, должны содержаться в приложении к приказу по учетной политике подрядной организации.

Подрядной строительной организацией могут быть разработаны и утверждены документы, фиксирующие следующие операции:

- признание выручки «по мере готовности» в соответствии с нормами ПБУ 9/99 (документ фиксирует стоимость работ, выполненных за отчетный период);

- отчет перед заказчиком за предоставленные им материалы (если договором строительного подряда обязанность по обеспечению строительства материалами возложена на заказчика);

- подтверждение передачи законченного строительством объекта инвестору и завершения инвестиционного проекта (если подрядчик совмещает функции заказчика, что допускает Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений») [9]. Как правило, такой документ составляется в дополнение к формам № КС-11 и КС-14.

Помимо вышеперечисленных особенностей подрядная строительная организация в обязательном порядке должна предусмотреть в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета: способы списания специальной одежды и специальной обуви. В соответствии с п. 21 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденных Приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н (в ред. от 24.12.2010 г.), допускается производить единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации. Если возможность единовременного списания такой спецодежды

подрядная организация не предусмотрит в приказе по учетной политике, стоимость спецодежды будет списываться в соответствии с правилами п. 26 названных Методических указаний, т.е. линейным способом исходя из сроков полезного использования спецодежды, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи спецодежды, спец. обуви и других средств индивидуальной защиты.

Перейдем к особенностям формирования учетной политики для целей налогообложения.

Фирмы-подрядчики применяющие общую систему налогообложения, налоговую база по налогу на прибыль исчисляется по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета [2].

Система налогового учета организуется подрядной организацией самостоятельно, порядок ведения налогового учета закрепляется в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя подрядной организации. При этом обязательно указывается, кем ведется налоговый учет в организации, т.к. его ведение может осуществлять как бухгалтерия организации, так и самостоятельное подразделение строительной компании.

На практике налоговый учёт организуют в отношении следующих налогов:

- налог на прибыль организаций;
- НДС;
- НДФЛ.

Отмети нормы налогового законодательства, характерные для организаций-подрядчиков при исчислении НДС и налога на прибыль, с целью их закрепления в учетной политике для целей налогообложения (табл. 4).

Таблица 4

*Статьи НК РФ для признания доходов
и расходов подрядных организаций*

<i>№ п/п</i>	<i>Статьи НК РФ</i>	<i>Содержание</i>
<i>1. НДС</i>		
1.	ст. 159	При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации

Продолжение табл. 4

2.	п. 10 ст. 167	Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последнее число каждого налогового периода
3.	п. 1 ст. 148	Местом реализации работ (услуг) связанных непосредственно с недвижимым имуществом находящимся на территории Российской Федерации относятся такие работы (услуги), в частности, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде
<i>II. Налог на прибыль</i>		
1.	п. 1 ст. 271	Порядок признания доходов строительной организации при применении метода начисления определен согласно п. 1, которой доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав
2.	п. 2 ст. 271	Установлены случаи, при которых налогоплательщик самостоятельно распределяет доходы с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов: – если доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам; – если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем. По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам)
3.	п. 3 ст. 271	Датой получения доходов от реализации работ, услуг в строительной отрасли признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату

4.	п. 3, 4, 6, 7, 8 ст. 205	<p><i>Внереализационными доходами</i> строительной организации налогоплательщика признаются, в частности, доходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба; ✓ от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном <u>статьей 249</u> настоящего Кодекса; ✓ в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются <u>статьей 290</u> настоящего Кодекса); ✓ в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях,; <p>в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в <u>статье 251</u> настоящего Кодекса</p>
5.	п. 1, 2 ст. 249	<p>В целях настоящей главы доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах</p>
6.	ст. 316	<p>В строительных организациях по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения</p>

7.	ст. 317	<p>При определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщика, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. В случае, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанности по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу</p>
8.	п. 1 ст. 318	<p>Так как в структуре оборотного капитала строительных компаний значительную долю занимает незавершенное производство, то строительным организациям при определении своего состава прямых расходов следует руководствоваться перечнем прямых расходов</p>
9.	ст. 265	<p>Расходы, не отнесенные налогоплательщиком в состав прямых расходов, относятся к косвенным расходам. Исключение составляют внереализационные расходы, определяемые</p>
10.	п. 1 ст. 319	<p>Определяя в учетной политике для целей налогообложения состав прямых и косвенных расходов, следует учитывать, что сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в отличие от прямых расходов, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода в полном объеме. В таком же порядке включаются в расходы текущего периода и внереализационные расходы. Прямые расходы подрядчик обязан распределять на незавершенные и на выполненные в текущем месяце работы.</p> <p>Порядок распределения прямых расходов подрядчик устанавливает самостоятельно и закрепляет его в своей учетной политике.</p> <p>При этом следует учитывать, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> – распределение прямых расходов должно производиться организацией с учетом соответствия осуществленных расходов выполненным работам;

		– если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по выполнению работ невозможно, то налогоплательщик вправе использовать свой механизм распределения прямых расходов, основанный на экономически обоснованных показателях. Механизм распределения также нужно закрепить в налоговой политике организации
--	--	--

В заключении проведем сравнение бухгалтерской и налоговой учетной политики по ключевым направлениям (табл. 5).

Таблица 5

Сравнение бухгалтерской и налоговой учетной политики

Учетная политика		
	Для бухгалтерского учета	Для налогового учета
Определение	– совокупность способов ведения бухгалтерского учета, первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки – итоговое обобщения фактов хозяйственной деятельности (п.2 ПБУ 2/2008)	– совокупность допускаемых способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения – учет иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (п. 2 ст. 11 НК РФ)
Дата введения в действие	Для всех организаций	С 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа (п. 9 ПБУ 1/2008, п. 12 ст. 167 НК РФ)
	Для вновь созданных организаций	Оформляется не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица (п. 9 ПБУ 1/2008)
		Утверждается не позднее окончания первого налогового периода (п. 12 ст. 167)

<p>Регламентация учетной политики</p>	<p>– <i>формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации п. 1 ПБУ 1/2008)</i></p>	<p>– <i>самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя (ст. 313 НК РФ)</i></p>
<p>Структура учетной политики</p>	<p>– рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;</p> <p>– формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;</p> <p>– порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;</p> <p>– способы оценки активов и обязательств;</p> <p>– правила документооборота и технология обработки учетной информации;</p> <p>– порядок контроля за хозяйственными операциями;</p> <p>– другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета (п. 4 ПБУ 1/02008)</p>	<p>– порядок формирования суммы доходов и расходов,</p> <p>– порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде,</p> <p>– сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов,</p> <p>– сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.</p> <p>Подтверждением данных налогового учета являются:</p> <p>– первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);</p> <p>– аналитические регистры налогового учета;</p> <p>– расчет налоговой базы</p>

Изменение учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> • При изменении законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; • при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. • при существенном изменении условий хозяйствования. (п. 10 ПБУ 1/2008; ФЗ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» п. 6 ст. 8 с изм. от 4 ноября 2014 г.) <p>Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения (п. 12 ПБУ 1/2008)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • При изменении законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета (не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства); • Если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности; • при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода (ст. 313 НК РФ)
Раскрытие учетной политики	<p>Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности (п. 17 ПБУ 1/2008)</p>	<p>Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством (ст. 313 НК РФ)</p>

Строительные предприятия формируют учетную политику, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогового учета. Учетная политика для бухгалтерского учета регламентируется ПБУ 1/2008, а для целей налогообложения статьей 11, Главами 21 и 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Список литературы

1. Крутякова Т. Л., Кондраков В. А. Учетная политика 2013: бухгалтерская и налоговая. М.: АйСи Групп, 2013. 95 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) (в ред. от 29.12.2014): Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Официальный сайт компании «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 32н (в ред. от 27 апр. 2012 г.). Информационно-правовой портал Гарант. URL: www.garant.ru.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 27 апр. 2012 г.). Информационно-правовой портал Гарант. URL: www.garant.ru.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденном Приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н. URL: www.garant.ru.
6. Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (в ред. от 21 янв. 2003 г.).
7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 6 окт. 2008 г. № 106н (ред. от 18 дек. 2012 № 164н). Информационно-правовой портал Гарант. URL: www.garant.ru.
8. О бухгалтерском учете: Федер. закон от 06 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 4.11.2014). Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: www.mifn.ru.
9. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: Федер. закон от 25. февр. 1999 г. № 39-ФЗ (ред. 28 дек. 2013 г.).

К. М. Юркина,
*выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
студентка 2 курса магистратуры направления Менеджмент, программа
«Проектный менеджмент»
Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь*

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ БАЗА ДЛЯ АНАЛИЗА ИНВЕСТИЦИЙ В ERP-СИСТЕМЫ

В статье рассматриваются актуальные вопросы организации информационно-аналитического обеспечения для проведения качественного анализа эффективности внедрения ERP-систем. Раскрыты вопросы бухгалтерского учета инвестиций в ERP-системы, предложен поэтапный подход к учету инвестиций в системы класса ERP.

Ключевые слова: ERP-система, автоматизация, нематериальные активы, оценка экономической эффективности внедрения ERP-системы, информационное обеспечение.

Сегодня все больше предприятий не только крупного, но и среднего бизнеса нуждаются в переходе на передовые механизмы управления своими бизнес-процессами. Их цель – эффективная организация деятельности предприятия. Одним из таких решений является внедрение ERP-системы, которая позволяет контролировать и планировать финансы, закупки, производство, торговлю, логистику и другие бизнес-процессы предприятия. Внедрение подобной системы означает, что все важные бизнес-процессы, с помощью которых компания функционирует, автоматизируются.

Многие компании уже ощутили необходимость внедрения данной системы. Однако на практике это достаточно сложный процесс, состоящий из нескольких этапов, которые целесообразно рассматривать по отдельности. Выделим основные укрупненные фазы проекта:

1. Предварительный анализ проекта
2. Концептуальное проектирование
3. Реализация проекта и тестирование
4. Внедрение

Вопросы правильного оформления и учета расходов на создание и внедрение ERP-системы сегодня волнуют бухгалтеров и экономистов многих компаний, так как правильная организация учета име-

ет большое значение для дальнейшего анализа инвестиций в ERP-системы.

Для объективного отражения информации об инвестициях в системы класса ERP в учете необходимо дать их определение. Существуют следующие определения:

В соответствии со Словарем APICS (American Production and Inventory Control Society) ERP-система – это информационная система для идентификации и планирования всех ресурсов предприятия, которые необходимы для осуществления продаж, производства, закупок и учета в процессе выполнения клиентских заказов.

Информационная система – организационно упорядоченная совокупность документов (массивов документов и информационных технологий), в том числе с использованием средств вычислительной техники и связи, реализующих информационные процессы.

Что касается функционального наполнения ERP-систем, то оно описано в определениях APICS и Gartner. По версии компании Gartner в ERP-системе должны быть реализованы следующие функциональные блоки:

- MRPII;
- поддержки всех видов производств;
- финансового учета и планирования;
- управления продажами;
- управления логистикой;
- управления закупками;
- управления персоналом.

Эффективность инвестиций можно определить с помощью экономического анализа. В свою очередь, анализ инвестиций в ERP-системы нуждается в информационном обеспечении, особенностью которого является наличие множества разнообразных источников информации. Игнорирование этих источников может привести к искажению результатов такого анализа.

Все многообразие информации, используемой в экономическом анализе, классифицируется по ряду признаков (группам) в зависимости от связи с системой управления. Входная информация различается по характеру и форме содержащихся в ней сведений. Исходя из этого, входная информация делится на три типа:

- 1) учетную;
- 2) внеучетную;
- 3) внешнюю (отраслевую).

В основе учетной информации лежат данные преимущественно числового характера, которые также можно разделить на четыре категории:

- 1) данные бухгалтерского и налогового отчетности;
- 2) данным статистического учета и отчетности;
- 3) данные оперативного бухгалтерского учета;
- 4) данным управленческого учета и отчетности.

Таблица 1

*Информационно-аналитическое
обеспечение инвестиций в ERP-системы*

<i>Источник информации</i>	<i>Информационно-аналитическое обеспечение</i>
<i>Учетная информация</i>	
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Бухгалтерский баланс, отчета о финансовых результатах и приложений к ним
Оперативный бухгалтерский учет	Карточки счетов 01 – основные средства, 04 – нематериальные активы, 10 – материалы, 60 – расчеты с поставщиками и подрядчиками, 51 – расчетные счета, 66 – краткосрочные кредиты и займы, 67 – долгосрочные кредиты и займы, 70 – расчеты с персоналом по оплате труда
Статистическая отчетность	Форма № 3-информ «Сведения об использовании информационных и коммуникационных технологий и производстве вычислительной техники, программного обеспечения и оказании услуг в этих сферах»
Управленческий учет и отчетность	– Регистры управленческого учета; – внутренние отчетность для менеджеров предприятия
<i>Внеучетная информация</i>	
Плановые и аналитические отчеты	– Бизнес-план предприятия; – маркетинговые исследования; – материалов внешних проверок (обследование существующей информационной системы консалтинговой организацией); – техническое задание; – устав проекта; – и др. документы, разработанные в рамках проекта внедрение ERP-системы.
<i>Внешняя информация</i>	
Внешние источники	– нормативно-законодательные акты в области бухгалтерского учета, налогового учета, гражданско-правовое законодательство и т.д.; – аналитические обзоры и маркетинговые исследования; – публикации в журналах, в сетях Интернет; – экспертные оценки.

Информационно-аналитическое обеспечение базируется на информации организации, сформированной на основании совокупности данных из перечисленных выше источников (табл. 1).

Для экономического анализа эффективности внедрения ERP-систем одну из важных ролей играют данные учетного характера, а именно информация бухгалтерского учета и отчетности.

Следует отметить, что вопросы текущего учета инвестиций в ERP-системы требуют особого отношения из-за специфики объекта учета. Вопросы текущего учета, который предусматривает регистрацию операций по разработке, внедрению, использованию и улучшению информационной системы, в научной литературе практически не рассматриваются.

Отражение данных в учете и отчетности как в отечественной, так и в зарубежной практике требует использования определенных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, касающихся автоматизированных информационных технологий, основными из которых являются:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 4;
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25;
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н;
5. Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 38 «Нематериальные активы»;

Наибольший интерес для анализа эффективности ERP-систем представляет информация по конкретным счетам бухгалтерского учета.

Важно не только правильно выбрать систему управления предприятиями, построенную на основе концепции ERP, но и правильно принять данный актив к бухгалтерскому учету.

Проблема отражения на счетах бухгалтерского учета инвестиций в ERP-систему связана с рядом особенностей данных объектов учета (рис.).

Принято считать, что только затраты на программы, на которые есть исключительные права, можно признать НМА, а затраты на программы, которыми пользуются по лицензии, нужно признавать в учете и отчетности расходами будущих периодов и списывать на расходы в течении срока лицензионного соглашения [2]. В силу специфики ERP-систем, чаще всего предприятие приобретает не стандартную, а уникальную программу, которую разработчику дорабатывают под конкретное предприятие по специальному заказу.



Схема бухгалтерского учета различных вариантов внедрения ERP-систем

Практика учета затрат на инвестиции в ERP-системы показывает, что учет ведется «сплошным» методом, который не позволяет произвести четкое разграничение затрат внутри анализируемого объекта. При такой организации учета представляется лишь обобщение затрат в целом по инвестиционному проекту внедрения ERP-систем, но не дает возможности оценить по отдельным прикладным решениям.

Решение методических вопросов, связанных с созданием информации для характеристики полученных результатов по внедрению ERP-системы возможно за счет обособленного учета таких активов.

Для отражения специфики внедрения систем класса ERP-счета предполагается использование свободного счета 06 «Результаты внедрения ERP-системы», с разделением его на субсчета 2-го, 3-го порядка. Подразделение счетов основного плана счетов на субсчета помогает предприятию сформировать качественную информационную базу анализа внедрения ERP-системы, а также организовать четкое разделение по стадиям проекта и внедряемым моду-

лям (табл. 2). Он предназначен для сбора информации и последующего ее распределения в зависимости от конкретных правил учета отдельных активов.

Таблица 2

Выписка из рабочего плана счетов организации

<i>Номер счета</i>	<i>Наименование счета согласно плану счетов</i>	<i>Наименование дополнительно введенных субсчетов 2-го порядка</i>	<i>Наименование дополнительных введенных субсчетов 3-го порядка</i>
06	«Результаты внедрения ERP-системы»	06-1 «Инвестиции в модуль 1»	06-11 «Инвестиции на этапе предварительного анализа»
			06-12 «Инвестиции на этапе концептуального проектирования»
			06-13 «Инвестиции на этапе реализации проекта и тестирования»
			06-14 «Инвестиции на этапе внедрения»

По дебету счета 06 отражаются затраты на приобретение модулей информационной системы. Аналитический учет осуществляется по видам затрат. По кредиту счета 06 отражается распределение (списание) затрат на соответствующие счета [3].

Подобная детализация, выделение соответствующих субсчетов и использование их в рабочем плане счетов организации, дает возможность более эффективного использования регистров бухгалтерского учета в качестве информационной базы анализа инвестиций в ERP-системы.

Оценка возможностей получения информации для осуществления экономического анализа эффективности внедрения ERP-систем на основе представленных источников показывает, что структура данных форм обеспечивает возможность проследить общую эффективность внедрения, а так же получить разрозненную для анализа информацию в разрезе этапов проекта и внедряемых модулей.

Таким образом, сбор, оценка и подготовка информации – один из важных этапов проекта внедрения ERP-системы, предопределяющий правильность его выводов, а следовательно и обоснованности принимаемых управленческих решений.

Список литературы

1. Лебедева Е. С. Внедрение ERP-систем на предприятиях: бухгалтерский учет и налогообложение // Управление экономическими системами, 2014, № 11 (71).
2. Филина Е. М. Лицензионные программы: проблемы учета // Главная книга. 2013. № 11.
3. Демина Е. Д., Лесина Т. В. Информационно-аналитическое обеспечение инвестиций в автоматизированные информационные системы. Переходный период // Международный бухгалтерский учет, 2012. № 32.

СОДЕРЖАНИЕ

Авраменко М. С., Мурашова Ю. Г. Определение срока полезного использования основных средств после восстановительных работ	3
Балеевских В. Г., Котова К. Ю. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности коммерческого предприятия: вызовы современности	15
Бондарев Н. С., Кцоева Е. Р. Введение новых налогов: средства для экономического роста или излишняя налоговая нагрузка?	22
Бочкарева Е. С., Разуваева К. В. Показатели эффективности инновационной деятельности национальных исследовательских университетов	27
Зуева Е. В., Шешукова Т. Г. Сущность аутсорсинга в организации бухгалтерского учета	34
Кравчак В. Г., Нужная О. А. Факторы влияния и методика факторного анализа прибыли от реализации готовой продукции	41
Куликович А. А., Тлукевич Н. В. Экономическое содержание и классификация себестоимости как объекта учета	47
Кураева Е. А., Мурашова Ю. Г. Учетная политика – системообразующий документ бухгалтерского учета в организации	51
Кылосова М. Е. Проблемы формирования базового понятийного аппарата в сфере банковской аналитики	59
Липатова И. В. Нормативное правовое обеспечение налогообложения в контексте социально-ориентированной экономики	67
Морозова А. А. Анализ эффективности системы государственных закупок в национальных исследовательских университетах	72
Мочалова А. А., Разуваева К. В. Теоретические и методические основы организации внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях нефтегазовой отрасли	86
Немтин А. А. Государственная поддержка малого предпринимательства на территории Пермского края	96
Никитина Е. Б. Проблема представления финансово-хозяйственных операций в публикуемых отчетах для целей экспресс-анализа	104
Петров А. А. Эффективность применения и организации аутсорсинга	111
Печикина В. С., Пастухова Е. А. Налоговая нагрузка на организации малого и среднего предпринимательства: альтернатива применения систем налогообложения	117
Посохина А.В. Особенности содержания учетной политики для целей бухгалтерского учета при применении ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	127
Сычева С.С., Разуваева К.В. Особенности формирования учётной политики на предприятиях строительной отрасли	134
Юркина К.М. Информационно-аналитическая база для анализа инвестиций в ERP-системы	153