

СОДЕРЖАНИЕ

Научные тенденции развития инвестиций и инноваций

Скоблякова И.В. Бенчмаркинг в инновационной деятельности... 5

Каспин А.Е. Диверсифицированный холдинг как эффективная форма управления инновационной деятельностью..... 9

Научная область использования учетно-аналитических систем

Попова Л.В. Формирование учетно-контрольной системы расчетных отношений на промышленном предприятии..... 15

Варакса Н.Г. Модель информационной учетно-налоговой системы..... 22

Макаренко Е.Н. Аудит расчетных отношений на промышленных предприятиях..... 29

Малкина Е.Л. Бухгалтерский учет формирования стоимости биологических активов в соответствии с МСФО..... 33

Поздняев А.С. Концепция управленческого учета как элемента формирования и верификации налогооблагаемых показателей..... 39

Янченко Ю.М. Внедрение управленческого учета в инвестиционно-строительной организации..... 44

Коростелкин М.М. Практические аспекты организации налогового и управленческого учета налоговых расходов на предприятиях машиностроения..... 58

Росс В.Г., Аполонин А.В. Ситуационный анализ договорной деятельности между покупателями и продавцами..... 67

Комиссарова Е.С. Роль внутреннего аудита в компании..... 73

Дедкова Е.Г. Методика анализа влияния налоговых затрат на финансовые результаты деятельности предприятия..... 76

Редакционный совет:

Голенков В.А., д-р. техн. наук,
проф., председатель

Радченко С.Ю., д-р. техн. наук,
проф., зам. председателя

Борзенков М.И., канд. техн. наук,
доц.

Колчунов В.И., д-р. техн. наук,
проф.

Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

Степанов Ю.С., д-р. техн. наук,
проф.

Константинов И.С., д-р. техн.
наук, проф.

Новиков А.Н., д-р. техн. наук,
проф.

Астафичев П.А., д-р юрид. наук,
проф.

Иванова Т.Н., д-р техн. наук,
проф.

Киричек А.В., д-р техн. наук,
проф.

Редколлегия:

Главный редактор:

Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

Заместители

главного редактора:

Маслов Б.Г., д-р. экон. наук, доц.

Коростелкина И.А., канд. экон.
наук, доц.

Варакса Н.Г., канд. экон. наук, доц.

Члены редколлегии:

Бархатов А.П., д-р. экон. наук, проф.

Гетьман В.Г., д-р. экон. наук, проф.

Павлова Л.П., д-р. экон. наук, проф.

Маслова И.А., д-р. экон. наук, проф.

Васильева М.В., канд. экон. наук,
доц.

Ответственный за выпуск:

Дедкова Е.Г.

Адрес редакции:

302020, г. Орел,
Наугорское шоссе, 40
(4862) 41-98-60
www.ostu.ru
E-mail: ecgum@ostu.ru

Зарег. в Федеральной службе по
надзору в сфере связи и массовых
коммуникаций.

Свидетельство: ПИ № ФС77-35716
от 24 марта 2009 года

Подписной индекс 29503

по объединенному каталогу «Пресса
России»

© ОрелГТУ, 2010



Научно-
практический
журнал
Издается с 1995 года.

Выходит двенадцать раз в год

№ 10 (225) 2010

октябрь

Экономические и гуманитарные науки

Учредитель – Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет» (ОрелГТУ)

Редакционный совет:

Голенков В.А., д-р. техн. наук,
проф., председатель

Радченко С.Ю., д-р. техн. наук,
проф., зам. председателя

Борзенков М.И., канд. техн. наук,
доц.

Колчунов В.И., д-р. техн. наук,
проф.

Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

Степанов Ю.С., д-р. техн. наук,
проф.

Константинов И.С., д-р. техн.
наук, проф.

Новиков А.Н., д-р. техн. наук,
проф.

Астафичев П.А., д-р юрид. наук,
проф.

Иванова Т.Н., д-р техн. наук,
проф.

Киричек А.В., д-р техн. наук,
проф.

Редколлегия:

Главный редактор:

Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

Заместители

главного редактора:

Маслов Б.Г., д-р. экон. наук, доц.

Коростелкина И.А., канд. экон.
наук, доц.

Варакса Н.Г., канд. экон. наук, доц.

Члены редколлегии:

Бархатов А.П., д-р. экон. наук, проф.

Гетьман В.Г., д-р. экон. наук, проф.

Павлова Л.П., д-р. экон. наук, проф.

Маслова И.А., д-р. экон. наук, проф.

Васильева М.В., канд. экон. наук,
доц.

Ответственный за выпуск:

Дедкова Е.Г.

Адрес редакции:

302020, г. Орел,
Наугорское шоссе, 40
(4862) 41-98-60
www.ostu.ru
E-mail: ecgum@ostu.ru

Зарег. в Федеральной службе по
надзору в сфере связи и массовых
коммуникаций.

Свидетельство: ПИ № ФС77-35716
от 24 марта 2009 года

Подписной индекс **29503**

по объединенному каталогу «Пресса
России»

© ОрелГТУ, 2010

Научные направления в области финансов, налогов и кредита

- Васильева М.В.** Методология налогового планирования в рыночной экономике на макроуровне..... 84
- Золочевская Е.Ю.** Налоговый анализ в системе налогового планирования на предприятиях..... 91
- Крючков А.А.** Классификация внебюджетных фондов..... 101
- Селютин К.С.** Модели налогового анализа и контроля санкций за налоговые правонарушения..... 105
- Крючков В.Г.** Факторный анализ налогообложения прибыли при совмещении налоговых режимов..... 112
- Гойгереев К.К.** Сущность и формы налогового администрирования..... 118
- Коростелкина И.А.** Регулирование налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса как фактор увеличения доходной базы бюджета и развития производства..... 123
- Писарева А.С.** Налоговое планирование и прогнозирование: сущность и формы..... 129

Научное развитие экономики и управления предприятием

- Серегина Е.С.** Маркетинговые исследования динамики формирования нового жилищного фонда РФ..... 134
- Касперская Н.И.** Аналитическое исследование по продвижению продуктов Лаборатории Касперского на зарубежные рынки..... 140



Scientifically-
practical journal

Published since 1995.
The journal is published
12 times a year

№ 10 (225) 2010
october

Economic Science and Humanities

Constitutor – The state educational institution of higher professional education «Orel State
Technical University» (OrelSTU)

Editorial council:

Golenkov V.A., *Doc. Sc. Tech.,
Prof., president*

Radchenko S.Y., *Doc. Sc. Tech.,
Prof., vice-president*

Borzenkov M.L., *Candidate Sc.
Tech., Assistant Prof.*

Kolchunov V.L., *Doc. Sc. Tech.,
Prof.*

Popova L.V., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Stepanov Y.S., *Doc. Sc. Tech., Prof.*

Konstantinov I.S., *Doc. Sc. Tech.,
Prof.*

Novikov A.N., *Doc. Sc. Tech., Prof.*

Astafichev P.A., *Doc. Sc. Law., Prof.*

Ivanova T.N., *Doc. Sc. Tech., Prof.*

Kirichek A.V., *Doc. Sc. Tech., Prof.*

Editorial Committee:

Editor-in-chief:

Popova L.V., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Editor-in-chief Assistants:

Maslov B.G., *Doc. Sc. Ec., Assistant
Prof.*

Korostelkina I.A., *Candidate Sc. Ec.,
Assistant Prof.*

Varaksa N.G., *Candidate Sc. Ec.,
Assistant Prof.*

Associate Editors:

Barkhatov A.P., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Get'man V.G., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Pavlova L.P., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Maslova I.A., *Doc. Sc. Ec., Prof.*

Vasil'eva M.V., *Candidate Sc. Ec.,
Assistant Prof.*

Responsible for edition:

Dedkova E.G.

Address:

302020 Orel,
Naugorskoye Chaussee, 40
(4862) 41-98-60
www.ostu.ru
E-mail: ecgum@ostu.ru

Journal is registered in Federal
Agency of supervision in sphere of
communication and mass
communications. The certificate of
registration ПИ № ФС77-35716 from
24.03.09

Index on the catalogue of the «**Pressa
Rossii**» 29503

© OSTU, 201010

CONTENTS

Scientific tendencies of development of investments and innovations

Skoblyakova I.V. Benchmarking in innovation..... 5

**Kaspin A.E. Diversified holding company as an effective form of
management innovation.....** 9

Scientific area of use of registration-analytical systems

**Popova L.V. Formation of accounting control system accounting
relations in an industrial plant.....** 15

Varaksa N.G. Model of information accounting of tax system..... 22

Makarenko E.N. Audit of settlement relations in industry..... 29

**Malkina E.L. Accounting formation value of biological assets in
accordance with IFRS.....** 33

**Pozdnyaev A.S. The concept of management accounting as part of
the formation and performance verification of taxable.....** 39

**Yanchenko Y.M. Introduction of management accounting in the
investment-building organization.....** 44

**Korostelkin M.M. Practical aspects of the organization and
management of the tax treatment of tax expenditures on the
machine-building enterprises.....** 58

**Ross V.G., Apolonin A.V. The situational analysis of contractual
activity between buyers and sellers.....** 67

Komissarova E.S. Role of internal audit in the company..... 73

**Dedkova E.G. Methods of analysis of the impact of tax
expenditures on the financial results of companies.....** 76



Scientifically-
practical journal

Published since 1995.

The journal is published
12 times a year

№ 10 (225) 2010

october

Economic Science and Humanities

Constitutor – The state educational institution of higher professional education «Orel State Technical University» (OrelSTU)

<p><i>Editorial council:</i> Golenkov V.A., <i>Doc. Sc. Tech., Prof., president</i> Radchenko S.Y., <i>Doc. Sc. Tech., Prof., vice-president</i> Borzenkov M.L., <i>Candidate Sc. Tech., Assistant Prof.</i> Kolchunov V.I., <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i> Popova L.V., <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> Stepanov Y.S., <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i> Konstantinov I.S., <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i> Novikov A.N., <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i> Astafichev P.A., <i>Doc. Sc. Law., Prof.</i> Ivanova T.N., <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i> Kirichek A.V., <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i></p>
<p><i>Editorial Committee:</i> <i>Editor-in-chief:</i> Popova L.V., <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i></p>
<p><i>Editor-in-chief Assistants:</i> Maslov B.G., <i>Doc. Sc. Ec., Assistant Prof.</i> Korostelkina I.A., <i>Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.</i> Varaksa N.G., <i>Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.</i></p>
<p><i>Associate Editors:</i> Barkhatov A.P., <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> Get'man V.G., <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> Pavlova L.P., <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> Maslova I.A., <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> Vasil'eva M.V., <i>Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.</i></p>
<p><i>Responsible for edition:</i> Dedkova E.G.</p>
<p><i>Address:</i> 302020 Orel, Naugorskoye Chaussee, 40 (4862) 41-98-60 www.ostu.ru E-mail: ecgum@ostu.ru</p>
<p>Journal is registered in Federal Agency of supervision in sphere of communication and mass communications. The certificate of registration ПИ № ФС77-35716 from 24.03.09</p>
<p>Index on the catalogue of the «Pressa Rossii» 29503</p>

Scientific directions in the field of the finance, taxes and the credit

Vasil'eva M.V. The methodology of tax planning in a market economy at the macro level.....	84
Zolochevskaya E.Y. Tax considerations in tax planning for businesses.....	91
Kryuchkov A.A. Classification of budgetary funds.....	101
Selyutin K.S. Models of tax analysis and monitoring of sanctions for tax violations.....	105
Kryuchkov V.G. Factor analysis of corporate profits tax with a combination of tax regimes.....	112
Goygereev K.K. Essence and form of tax administration.....	118
Korostelkina I.A. Regulation of the tax burden of small businesses as a factor in increasing the revenue base budget and the development of.....	123
Pisareva A.S. Tax planning and forecasting: essence and forms.....	129

Scientific development of economy and operation of business

Seregina E.S. Marketing research of dynamic formation of a new housing in RF.....	134
Kasperskaya N.I. Analytical research on promotion of products of Laboratory Kaspersky to the foreign markets.....	140

© OSTU, 201010

Journal is included into the list of the leading peer-reviewed scientific journals and publications identified by Higher Examination Board for the publication of major scientific results of dissertations for the degree of doctor and candidate of sciences.

НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

УДК 339.13.017

И.В. СКОБЛЯКОВА

БЕНЧМАРКИНГ В ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Одним из этапов разработки инновационных программ и проектов в рамках концепции маркетинга взаимодействия является изучение конкурентов и конкуренции в отрасли. В этих целях используют методологию бенчмаркинга. Методы бенчмаркинга широко применяются как на уровне отдельных компаний, так и в целом в таких сферах как исследования, инновации управление знаниями. В настоящее время бенчмаркинг становится важным инструментом разработки инновационной политики.

Ключевые слова: бенчмаркинг, маркетинг взаимодействия, инновационный маркетинг.

One of design of the innovative programs and projects times within the framework of conception of marketing of co-operation there is a study of competitors and competitions in industry. In these aims use methodology of benchmarking. The methods of benchmarking are widely used as at the level of separate companies, all the same on the whole in such spheres as researches, innovations are a management knowledges. Presently benchmarking becomes the important instrument of development of innovative policy.

Key words: benchmarking, marketing of co-operation, innovative marketing.

Бенчмаркинг можно определить как сравнительный анализ результатов некой деятельности по отношению к определенному стандарту, который считается оптимальным. Д. Кернс дает следующее определение бенчмаркинга: «постоянный процесс количественной оценки продуктов, услуг или процессов в сравнении в показателями, достигнутыми конкурентами и фирмами, считающимися лидерами в данном секторе» [1].

Приемы бенчмаркинга разрабатывались в ходе маркетинговых исследований. Они позволяют определить оптимальные условия для достижения поставленных целей и тем самым достичь наилучших результатов. В широком контексте бенчмаркинг понимается как процесс совершенствования, в ходе которого компания (или другая система) выполняет три процедуры:

- сравнивает свои результаты с показателями лидеров в данной сфере деятельности;
- определяет, каким образом лидерам удалось достичь своего положения;
- использует полученную информацию для совершенствования собственной работы [2].

Бенчмаркинг можно применять к любым процессам. Его конечной целью является совершенствование производства через анализ факторов, влияющих на эффективность. Он возник в частном секторе, но в последнее время с развитием тенденций глобализации заставляет страны и регионы конкурировать друг с другом и становится наиболее популярным инструментом разработки политики [3].

Как правило, бенчмаркинг состоит в сборе, анализе и систематизации информации о передовом опыте, но не включает его внедрение. По ходу работы решаются задачи как повышение осведомленности по критически важным вопросам. Определяющим фактором успеха считается вовлечение в этот процесс ключевых заинтересованных сторон, что обуславливает разработку на основании полученных данных более эффективной политики [2].

Бенчмаркинг в инновационной деятельности - это метод обретения конкурентных преимуществ и повышения конкурентоспособности за счет поиска, изучения и адаптации к собственным условиям наилучших методов осуществления инновационных и бизнес-процессов вне зависимости от сферы их применения, посредством чего удовлетворяются возвышающиеся потребности рынка. Объектом анализа в таком случае является инновационная деятельность в широком смысле слова, т.е. технологические, организационные, управленческие, финансовые, стратегические, кадровые инновации. Этот анализ должен проводиться не на уровне отдельных компаний, а на уровне инновационных сетевых структур.

Цель бенчмаркинга заключается в повышении общей конкурентоспособности сети инновационно-активных предприятий и фирм за счет поиска и адаптации лучших из применяемых методов осуществления бизнес-процессов.

Из всей совокупности задач бенчмаркинга основными можно считать следующее:

- ориентация инновационных предприятий на внешнюю среду для постоянного поиска новых возможностей и противостояния потенциальным угрозам;
- определение «истинных» показателей производительности и конкурентоспособности, то есть критериев, по которым конечные покупатели принимают решение о покупке и оценивают качество инновационных товаров и услуг;
 - планирование и целеполагание на основе оценки условий внешней среды;
 - выработка новых идей на основе сравнения хозяйственных процессов своего предприятия с конкурентами или организациями, обладающими лучшими методами;
 - повышение оперативной и стратегической эффективности;
 - изменение организационной культуры в сторону стремления к развитию, повышению квалификации, компетентности.

Особенности бенчмаркинга, по сравнению с другими инструментами исследования, представлены в таблице 1. В таблице 1 показаны виды бенчмаркинга и возможности их использования в сетевых взаимоотношениях инновационных предприятий и фирм.

Таблица 1 – Характеристика основных методов исследования рынка

Параметры	Общепринятые методы исследования рынков	Анализ конкурентов	Бенчмаркинг
Цель	Анализ рыночных сегментов или признания товара	Анализ стратегий конкурентов как основа для стратегических управленческих решений	Анализ того, что, почему и как достигают ведущие фирмы, что является основой для целеполагания и принятия решений в линейных подразделениях
Предмет изучения	Потребности потребителей	Стратегии конкурентов	Методы ведения бизнеса, удовлетворяющие потребности потребителей
Применение	Товары и услуги	Рынки, товары и услуги	Методы осуществления хозяйственных процессов, а также товары
Как правило, ограничивается	Степенью удовлетворения потребностей	Деятельностью на рынке	Не ограничен
Источники информации	Покупатели	Отраслевые аналитики	Лидирующие предприятия, а также конкуренты
Ответственность	Штабная	Штабная	Линейная

В таблице 2 представлены виды бенчмаркинга и возможности их использования в сетевых взаимоотношениях инновационных предприятий и фирм

Таблица 2 – Виды бенчмаркинга и возможности их использования в сетевых взаимоотношениях инновационных предприятий и фирм

Виды	Возможные партнеры	Возможность использования в сетевых взаимоотношениях
Внутренний	Отделы, филиалы, занимающиеся аналогичными видами деятельности	Сеть может использоваться для обмена опытом о методике проведения бенчмаркинга
Конкурентный	Непосредственные конкуренты, обслуживающие тот же покупательский сегмент	Сотрудничество внутри сетей, установление благоприятных долгосрочных взаимоотношений между конкурентами делают возможным и способствуют проведению бенчмаркинга. Среди участников сети можно также выбрать посредника, который исключил бы некорректное использование бенчмаркинговой информации
Внешний	Аналогичные организации, обслуживающие другие рынки	Сеть позволяет распространить поиск лучших методов на поставщиков, покупателей и прочие субъекты сети. Кроме того, причины высоких результатов хозяйственной деятельности могут заключаться именно в отлаженных долгосрочных взаимоотношениях с субподрядчиками и покупателями, т.е. сами сетевые отношения могут быть объектом бенчмаркинга
Функциональный	Организации, имеющие наилучшие товары/услуги/процессы	В условиях неразвитости ассоциаций сеть является хорошим источником информации для поиска партнера, обладающего лучшими методами. Одновременно, происходит и обратное влияние на сеть, успешно реализованные проекты по бенчмаркингу способствуют возникновению социальных связей между специалистами различных предприятий и расширяют сеть инициатора бенчмаркинга, что укрепляет его сетевую позицию

В дополнение к таблице 2 следует отметить следующее. Партнер бенчмаркингу - это любая организация, предоставляющая информацию в рамках бенчмаркингowego исследования о возможных путях осуществления инновационного процесса, о его технологии, используемых ресурсах, получаемых результатах.

Бенчмаркинг внутри сети, то есть поиск партнеров по бенчмаркингу среди участников инновационных сетевых структур, с которыми инициатор инновационного проекта связан прямыми или косвенными взаимоотношениями, резко повышает эффективность этого метода проведения преобразований.

Во-первых, по связям сети распространяется информация различного характера, в том числе и о наиболее удачных решениях, современных технологиях, высокой конкурентоспособности, выгодных заказах, то есть обо всем, что является предметом внимания бенчмаркинга и составляет «лучшие методы работы».

Во-вторых, накопленный опыт поддержания взаимоотношений обмена с данным участником сети дает представление об особенностях внутренней и внешней среды обладателя лучших методов ведения бизнеса. Эти знания облегчают последующую адаптацию лучших методов.

В-третьих, сети строятся на принципах сотрудничества, и эта выработанная, сложившаяся склонность к сотрудничеству способствует взаимодействию при использовании принципов и методов бенчмаркинга, раскрытию дополнительной информации, помощи при описании нюансов бизнес-процессов.

Методика поиска партнеров по бенчмаркингу сводится к следующему.

1. Необходимо разработать критерии отбора кандидатов (например, признанные лидеры отрасли или фирмы, получившие премию за качество или фирмы, имеющие множество разбросанных пунктов обслуживания клиентов).

2. Требуется составить предварительный список кандидатов: несколько фирм из разных отраслей. Методы составления списка: мозговая атака членов бенчмаркинговой команды с привлечением покупателей и операторов процесса, а также поиск по вторичным внутренним и внешним источникам.

3. Производится сокращение предварительного списка. Из предварительного списка должны быть исключены недоступные или несравнимые из-за их размеров кандидаты. Основные критерии отбора – инновационность и удовлетворенность покупателей.

4. Производится подготовка к контактам с потенциальными партнерами по бенчмаркингу. Повестка дня первой встречи должна включать: представление своего предприятия; цель и задачи бенчмаркинга: существующая проблемная область, желаемые результаты, деловая бенчмаркинговая этика; план проекта без детализированного списка необходимых данных (этот список лучше разработать совместно с партнером); вид отчетности. Отчет по результатам бенчмаркингового исследования должны получить все партнеры по бенчмаркингу.

Бенчмаркинг в инновационной сфере может привести к «недопустимому упрощению», если применять его без учета национальной или региональной специфики инновационной сети и соответствующей адаптации к ней. С другой стороны, если политико-экономический «контекст» считается ключевым фактором для регулирования инновационной деятельности, бенчмаркинг следует априори исключить из инструментов выработки государственной инновационной политики. Т.е. бенчмаркинг можно применять для разработки государственного регулирования инновационных процессов не в качестве «окончательных результатов», а как «отправные точки» для обсуждения будущих действий. В этом случае бенчмаркинг рассматривается как многоэтапный процесс стратегической оценки и взаимного сотрудничества, в котором участвуют аналитики, исполнители, исследователи и представители регулирующих органов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Kearnes, D.T. Quality improvement begins at the top [Text] // World, v.20(5), 1986, p.21
2. Перани, Дж. Бенчмаркинг инновационной деятельности европейских стран [Текст] / Дж. Перани, С. Сирили // Форсайт. – 2008. №1(5). – С. 5
3. Paasi, M. Collective benchmarking of policies: an instrument for policy [Text] // Science and Public Policy, v/32(1), 2005, pp. 17-27

Скоблякова Ирина Васильевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

Тел. (4862) 41-95-04

E-mail: econte@ostu.ru

А.Е. КАСПИН

ДИВЕРСИФИЦИРОВАННЫЙ ХОЛДИНГ КАК ЭФФЕКТИВНАЯ ФОРМА УПРАВЛЕНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ

Эффективное управление инновационной деятельностью является важнейшим долгосрочным фактором роста стоимости диверсифицированных холдингов, а также полностью отвечает задачам построения национальной инновационной системы. В статье рассмотрены особенности управления инновационной деятельностью в диверсифицированных холдингах. Особое внимание автор уделяет определению понятия «холдинг» и «холдинговая компания», преимуществам диверсифицированных холдингов в контексте управления инновационной деятельностью, а также основным факторам, ограничивающим их инновационную деятельность.

Ключевые слова: инновации, инновационная деятельность, диверсифицированный холдинг.

Effective management of innovation is a critical factor in long-term value growth, diversified holdings, as well as fully meets the objectives of building a national innovation system. The article describes the features of innovation management in diversified holdings. Particular attention authors give a definition of "holding" and "holding company" strengths of diversified holdings in the context of innovation management, as well as the main factors limiting innovation.

Key words: innovation, innovation, a diversified holding company.

Возникнув в Англии в XVI веке, холдинги к концу XX и началу XXI веков стали одной из самых распространённых организационных форм в глобальной экономике. По официальным данным органов Федеральной службы государственной статистики, 85% ВВП Российской Федерации производится крупным бизнесом, в основном представляющими собой интегрированные структуры имеющие форму холдинговой компании [1].

Рассмотрим более подробно понятие «холдинг» и «холдинговая компания, которые неоднозначно трактуются как в российском законодательстве, так и в зарубежной практике.

В российском законодательстве отсутствует единое понимания терминов «холдинг» и «холдинговая компания». В разных документах холдинг рассматривается либо как юридическое лицо, управляющее дочерними предприятиями, либо как группа компаний.

Впервые в российском законодательстве термин «холдинг» был применён во «Временном положении о холдинговых компаниях, создаваемых при преобразовании государственных предприятий в акционерные общества», утверждённым Указом Президента РФ №1392 от 16.11.1992 г. «О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий» в качестве «предприятия, независимо от его организационно-правовой формы, в состав активов которого входят контрольные пакеты акций других предприятий» [2].

В этом документе холдинговой компанией признается «предприятие, независимо от его организационно-правовой формы, в состав активов которого входят контрольные пакеты акций других предприятий».

Фактически, в настоящее время определение холдинговых компаний содержится только в Законе РФ «О банках и банковской деятельности» (в действующей редакции) применительно к кредитным организациям: «Холдинги образуются путем получения кредитной организацией (основной кредитной организацией) в силу преобладающего участия в уставном капитале одной или нескольких кредитных организаций либо в соответствии с заключенным с одной или несколькими кредитными организациями договором возможности определять решения, принимаемые указанными кредитными организациями [3].

На наш взгляд, холдинг - это структура, в рамках которой управляющая компания имеет, по крайней мере, возможность воздействовать на решения, принимаемые дочерними компаниями.

Подобное влияние может осуществляться посредством:

- преобладания доли в уставных капиталах дочерних организаций;
- права собственности на активы дочерних организаций;
- договора между управляющей компанией и дочерними организациями, входящими в структуру холдинга.

В настоящее время действует ряд нормативных документов, изданных на различных уровнях государственного управления, которые содержат различные формулировки искомых понятий. В работах российских учёных-экономистов также нет единого подхода к определению и взаимоувязке понятий «холдинг» и «холдинговая компания».

Мы определяем понятие «холдинг» в качестве совокупности объединённых предприятий, а под термином «холдинговая компания» будем понимать головную организацию холдинга.

В состав холдингового объединения могут входить:

- материнская компания, или управляющая компания;
- дочерние предприятия;
- зависимые предприятия.

ГК РФ даёт следующее определение дочернего общества: «хозяйственное общество признаётся дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество в силу преобладающего участия в его капитале, либо в соответствии с заключённым между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом» [4].

Основаниями для установления отношений между основным и дочерним обществом являются:

- преобладающее участие основного общества в уставном капитале дочернего. Размер преобладающего участия в уставном капитале дочернего общества законом не установлен. Бесспорным будет являться владение более чем 50 процентами уставного капитала, но возможно оказание влияния и при наличии меньшей доли уставного капитала;

- договор между основным и дочерним обществами. ГК не конкретизирует, какие договоры между хозяйственными обществами могут быть использованы для установления отношений зависимости. Гражданское законодательство не содержит исчерпывающего перечня договоров, а поэтому любой договор, не противоречащий закону, может быть заключён. Особое внимание следует обратить на соблюдение антимонопольного законодательства.

ГК предусматривает, что основное хозяйственное общество может определять решения, принимаемые дочерним обществом «иным образом», например, путем направления представителей в Совет директоров (Правление).

Основное общество может влиять на дела дочернего предприятия двумя способами:

- давать общее направление деятельности, не вмешиваясь в конкретные сделки;
- давать обязательные указания по конкретным сделкам. В этом случае основное общество несет солидарную с дочерним обществом ответственность по заключённым сделкам.

Рассматривая зависимые общества как один из элементов холдинговой системы, следует иметь в виду также те ситуации, когда материнская фирма, не имея контрольного пакета акций, может реально влиять на деятельность таких предприятий другими различными способами, например, путем участия представителей в Совете директоров.

Мы считаем, что целью функционирования холдинга является максимизация акционерной стоимости и наиболее важной особенностью различающей холдинги является стратегия интеграции.

Выделяют три вида стратегий интеграции:

- вертикальная интеграция – совокупность предприятий, которые функционируют в одной сфере деятельности, но на разных этапах производственного цикла. Существует две разновидности вертикальной интеграции: прямая и обратная. К прямой интеграции можно отнести направленность на захват новых рынков, а к обратной интеграции - покупку поставщиков.

- горизонтальная интеграция – объединение предприятий, функционирующих в одной области и на одном этапе производственного цикла. Горизонтальная интеграция, в пределе, стремится к монополизации производственной цепочки;

- диверсификация – совокупность предприятий, функционирующих в несвязанных областях деятельности;

По нашему мнению, под диверсифицированным холдингом следует понимать совокупность предприятий, функционирующих в несвязанных областях деятельности и управляющую компанию, имеющую, по крайней мере, возможность воздействовать на решения, принимаемые данной совокупностью предприятий.

Для однозначного определения является ли холдинг диверсифицированным или специализированным предлагаем использовать показатель Т. Конто.

Он считает, что предприятия, на которых один продукт занимает более 70% объема продаж можно назвать специализированными.

Если же продукты компаний находят разнообразное применение, то такие компании относятся к диверсифицированным [5].

Следует отметить, что холдинг может идти к диверсификации как через внешнее развитие (слияния и поглощения, объединение разнородных видов бизнеса), так и через внутреннее развитие (выделение новых видов бизнеса). Безусловно, управление инновационной деятельностью направленно именно на внутреннее развитие (поиск новых точек роста холдинга).

Определим причины, побуждающие предприятия к диверсификации.

Крупнейший учёный-стратег И. Ансофф выделил следующие причины диверсификации [6]:

- насыщение рынка, устаревание продуктов фирмы, конкуренция, уменьшение спроса, появление новых технологий;

- недостаточность суммы прибыли, остающейся у предприятия, для выполнения планов по расширению текущей деятельности;

- возможность получать большую прибыль, чем при простом расширении производства;

- диверсификация компаний, страдающих синдромом «хорошо там, где нас нет».

На наш взгляд, в перечисленных причинах не учтён инновационный аспект. С точки зрения стадий инновационной деятельности диверсифицированная стратегия представляется, на наш взгляд, наиболее подходящей для холдингов, ориентированных на создание инноваций, так как позволяет создавать новые продукты, не имеющие отношения к оперативной деятельности.

В настоящее время в России целью осуществления процессов диверсификации является поддержка основного производства, аккумулирование необходимых для его функционирования средств, решение социальных проблем, возникающих в результате развития.

Важно понимать, что в каком бы положении не находился холдинг, без чёткой стратегии, ориентированной на постоянное создание инновационной продукции у него нет будущего.

Преимущество диверсифицированных холдингов перед специализированными холдингами заключается, в том числе и в том, что последние рискуют столкнуться с проблемой снижения или полного прекращения спроса на его продукцию, что может привести к существенным финансовым потерям, вплоть до банкротства.

Более того, успешно сформировавшееся однопрофильное предприятие, со временем не сможет наращивать темпы роста, по сугубо объективным причинам: отсутствие спроса, ограниченность природных ресурсов, увеличение числа конкурентов и ему придётся выбирать один из трёх сценариев:

- банкротство;
- диверсификация;
- реперофилерование;

Диверсификация производства будет зависеть от эффективности поиска и своевременного приложения своего капитала в более результативные сферы деятельности. В непрерывно меняющейся рыночной ситуации процессы диверсификации должны иметь циклический, непрерывный характер.

В идеальной модели диверсифицированный холдинг должен обладать сбалансированным портфелем продукции относительно их жизненного цикла. Механизм управления холдингом ограничен, с одной стороны, необходимостью сохранения рыночной конкуренции внутри холдинга, что определяется стремлением к увеличению прибыльности каждой компании холдинга в отдельности и, следовательно, всей группы компаний в целом, а с другой стороны, необходимостью соблюдения иерархии в управлении с целью сохранения контроля над предприятиями холдинга.

Рассмотрим диверсифицированный холдинг с точки зрения инноваций.

Инновационная деятельность связана с риском вследствие неопределённости внешней среды. На рисунке 1. отражена ситуация, когда из совокупности новых проектов, несколько проектов оказались нежизнеспособными и были закрыты. Понесённые расходы есть плата за возможность выживания в будущем.

Тем не менее, риск создания инноваций непреодолим отказом от инновационной деятельности. Связанно это с тем, что предприятие существует в неразрывной связи с внешним миром, который подвержен постоянным, все убыстряющимся изменениям. Единственный способ выживания для диверсифицированного холдинга в долгосрочной перспективе - постановка производства инноваций на поток. Таким образом, обеспечивается перспективная устойчивость и конкурентоспособность в быстро меняющемся мире.

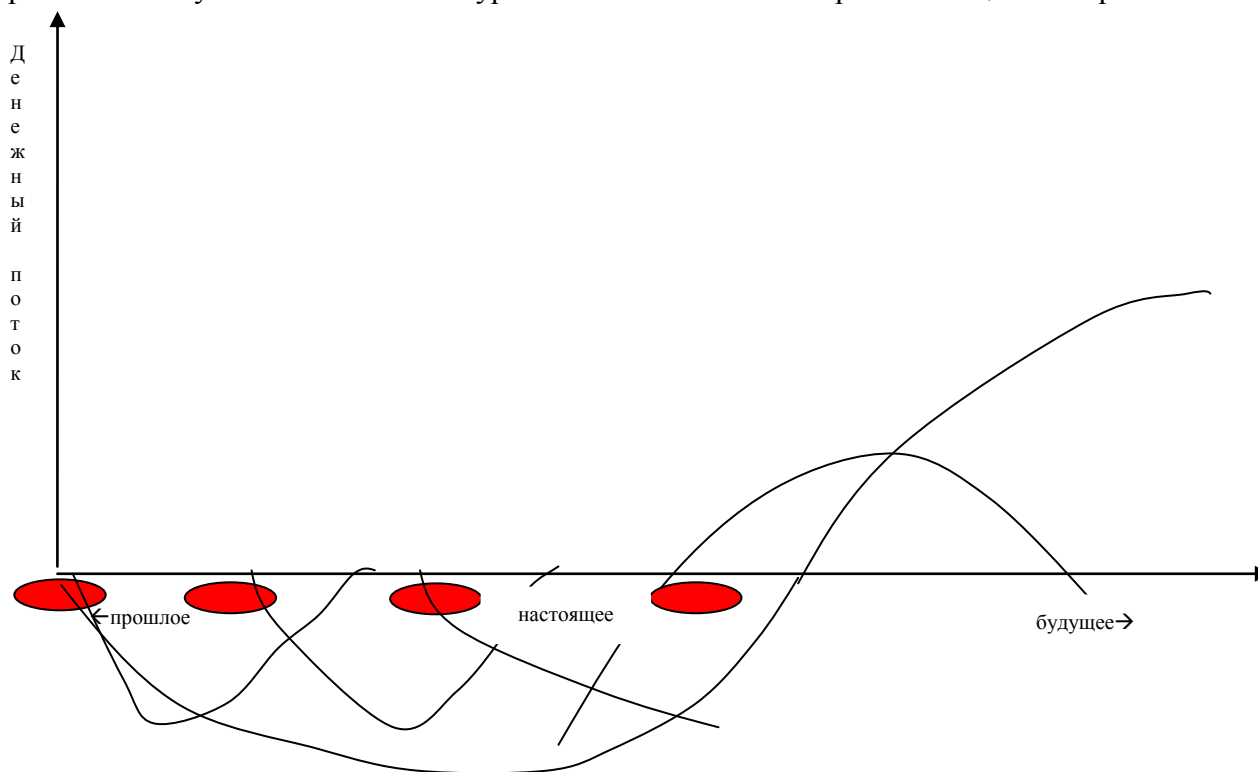


Рисунок 1 - Совокупность жизненных циклов продукции в диверсифицированном холдинге

Управление инновационной деятельностью в монопродуктовом холдинге сводится к управлению инновациями в монопродуктовой технологической цепочке. Для специализированных холдингов актуален лишь НИОКР, так как холдинг ориентирован в большей степени на один продукт. Выпуск одного продукта повышает риски нестабильности для предприятия.

Для диверсифицированного холдинга такого ограничения не существует. Идеи для новых продуктов могут приходиться не только от сотрудников НИР, но и из других источников, что позволяет предприятию максимизировать количество попыток внедрить инновацию в самых разных отраслях и рынках (без привязки к основной деятельности холдинга).

Более того, у диверсифицированного холдинга благодаря его гибкости есть возможность постоянного роста за счёт новых успешных продуктов.

Управление инновационной деятельностью в диверсифицированном холдинге необходимо проводить на трёх уровнях: предприятие, бизнес-единица, холдинговая компания.

В диверсифицированном холдинге существует возможность для эффективного технологического брокерства, подразумевающего использование ноу-хау сразу во многих продуктах, процессах производства.

Так же диверсифицированный холдинг может формировать отделы исследований и разработок не для одного предприятия, а сразу для комплекса предприятий функционирующих на одном рынке (бизнес-единиц).

Формируя систему взаимодействия между отделами исследований и разработок различных рынков, диверсифицированный холдинг может получить эффект синергии от обмена идеями, экспертизами и технологиями.

Таким образом, мы рассматриваем диверсифицированный холдинг как кульминацию существования компании, а монопродуктовые предприятия лишь в качестве этапа, представляющего собой основу для формирования диверсифицированного холдинга.

Холдинг представляет собой комбинацию жизненных циклов продуктов дочерних, либо зависимых компаний.

При этом, в динамике, мы наблюдаем процесс устаревания продукции, что учитывая необходимость постоянного роста холдинга, роста интенсивности конкуренции говорит о необходимости систематического создания новых продуктов.

Считаем, что холдинговая компания представляет собой систему, обречённую на постоянные изменения.

Рассмотрим холдинг с точки зрения способности эффективного создания новой выгоды.

К сильным сторонам холдинговой компании можно отнести следующие возможности:

- распределять высокие расходы на исследования и разработки среди широкого спектра товаров и, таким образом, снизить финансовое давление и риски, связанные с выводом на рынок новой продукции;
- привлекать лучших сотрудников;
- применять нововведения сразу в нескольких отраслях и областях;
- использовать существующие каналы продвижения и сбыта, для вывода новой продукции на рынок;
- применять зонтичный бренд холдинга при выводе новой продукции;
- использовать инсорсинговые ресурсы холдинга для создания оптимальной структуры накладных расходов;
- привлекать дешёвые финансовые ресурсы для реализации проектов;
- использовать экспертизу сотрудников холдинговой компании в работе над новыми продуктами.

К основным факторам, ограничивающим инновационную деятельность в диверсифицированных холдингах, на наш взгляд, следует отнести:

- отсутствие предпринимательской мотивации к созданию инноваций;
- внутрихолдинговые требования к рентабельности и ёмкости рынка нового продукта;
- бюрократизированную систему работы с новыми идеями;
- отсутствие каналов поступления и эффективной обработки инновационных идей.

Тем не менее, мы считаем диверсифицированные холдинговые компании, в основе которых лежит акционерная форма организации, наиболее эффективной средой для создания и производства инновационной продукции благодаря гибкости, ориентации на оперативное реагирование на изменение экзогенных факторов, возможности концентрировать необходимые финансовые и экспертные ресурсы.

При формировании системы управления инновационной деятельностью считаем важным предложить методику минимизации влияния факторов, ограничивающих инновационную деятельность в диверсифицированных холдингах.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Псарёва, Н.Ю. Совершенствование холдинговых отношений и промышленности России (теоретические и методологические аспекты) [Текст] / Н.Ю. Псарёва. – Дис. Докт. экон. наук. – М.: 2003.
2. О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий [Электронный ресурс]: Указ Президента РФ №1392 от 16.11.1992 г. // Справочно-правовая система «Гарант». – Последнее обновление 29.05.2009.
3. О банках и банковской деятельности [Электронный ресурс]: Закон Российской Федерации от 02.12.90г., № 395-1 // Справочно-правовая система «Гарант». – Последнее обновление 29.05.2009.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации: офиц. текст. [Текст] – М.: Юрайт-Издат, 2007.
5. Конто, Т. Стратегия и структура японских предприятий [Текст] / Т. Конто. – М.: Прогресс, 1987.
6. Ансофф, И. Стратегическое управление [Текст] / Ансофф И. // Сокращ. пер. с англ. – М.: Экономика, 1989.

Каспин Александр Ефимович

ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

420012, Казань, ул. Бутлерова, 4.

Аспирант

Тел.: (843) 291-13-26

E-mail: voobrazi@gmail.com

НАУЧНАЯ ОБЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ **УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ**

УДК 658.5

Л.В. ПОПОВА

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ РАСЧЕТНЫХ ОТНОШЕНИЙ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ¹

В статье автором рассмотрены варианты ведения налогового учета во взаимодействии с бухгалтерским учетом, впервые раскрыты отличительные особенности интерпретации резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете, а также проанализировано влияние процесса списания дебиторской и кредиторской задолженностей на налогообложение прибыли.

Ключевые слова: *учетно-контрольная система, резерв по сомнительным долгам, бухгалтерский учет, налоговый учет.*

In the article the author discussed the options for tax accounting in conjunction with the accounting, which was first disclosed distinctive interpretation of the provision for doubtful debts in the accounting and taxation, and also analyzed the effect of the write-off of accounts receivable and accounts payable on the taxation of profits.

Key words: *accounting and control system, the reserve for doubtful accounts, accounting, tax accounting.*

Понятие учетно-контрольной системы является сравнительно новым для отечественной системы законодательного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов. Необходимость обособленного формирования данных о размере налоговой базы с одновременным ее представлением в учетном процессе возникла с появлением различий в нормативном регулировании группировки и детализации данных для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы при исчислении налога на прибыль и является составляющей учетно-контрольной системы.

Организация учетно-контрольной системы подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета. Списание сумм дебиторской и кредиторской задолженности оказывает непосредственное влияние на формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, так как эти процессы включаются в расходы (доходы) организации [1].

Организация налогового учета на предприятии может осуществляться по трем вариантам:

1) обособленный учет – при таком способе организации налоговый учет ведется полностью независимо от бухгалтерского. Такая ситуация возможна в случае, когда в организации имеется возможность создать отдел налогового учета в рамках действующей бухгалтерии;

2) объединенный учет – этот способ предполагает ведение бухгалтерского учета по требованиям налогового. При этом методология налогового учета потребует обязательного отражения расходов на счетах рабочего плана счетов. Данный вариант экономически

¹ Статья подготовлена в рамках выполнения ФЦП «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009-2013 годы (Госконтракт № 16.740.11.0098)

оправдан на небольших предприятиях, где определение налоговой базы для исчисления налога на прибыль не представляет особую трудность.

3) смешанный учет представляет промежуточный вариант, при применении которого часть учетной работы производится в традиционных регистрах бухгалтерского учета и отражается на счетах рабочего плана счетов, а регистры налогового учета используются для перегруппировки данных бухгалтерского учета в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль». Таким образом, налоговый учет в этом случае дополняет бухгалтерский, составляя с ним единое целое. Существенным недостатком данного варианта является большая сложность и достаточно высокая вероятность возникновения ошибок.

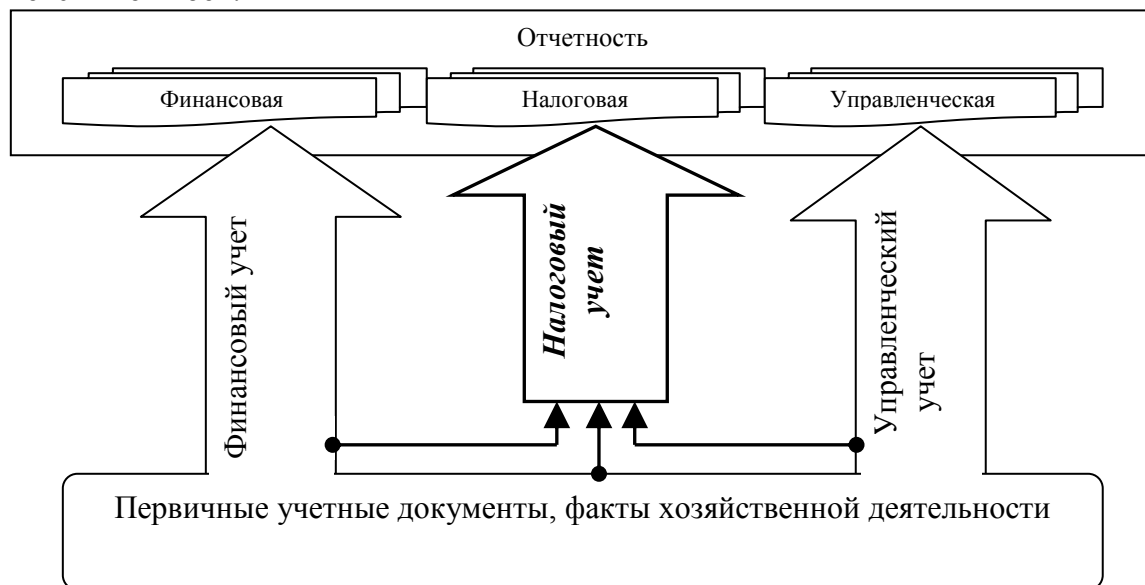


Рисунок 1 – Вариант ведения налогового учета во взаимодействии с бухгалтерским учетом

Порядок списания обязательств зависит от их деления на истребованную и неистребованную. К истребованной относят задолженность, по которой организация-кредитор приняла предусмотренные законодательством меры по ее возврату. К ним могут быть отнесены: досудебные меры и предъявление иска в арбитражный суд.

В тех случаях, когда в договоре на поставку товаров (выполнение работ) предусмотрен раздел «Разрешение (урегулирование) споров», то до передачи дела в арбитражный суд должны быть соблюдены все досудебные условия урегулирования спора. Для этого предприятию-должнику направляется претензионное письмо с указанием основания претензии, суммы претензии и ее обоснования [2].

Предъявление иска является обязательным условием истребования дебиторской задолженности. При соблюдении перечисленных мер дебиторскую задолженность можно считать истребованной, что дает основание к ее списанию на финансовые результаты по приказу руководителя организации.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» и главе 25 НК суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, признаются прочими расходами и, промышленные предприятия должны их учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», но при этом возможно создание за счет прибыли резерва по сомнительным долгам, для погашения просроченной задолженности. Его использование будет оформляться на бухгалтерских счетах следующим образом (рисунок 2).

Промышленное предприятие может создать резерв для списания долгов, возникших вследствие невыполнения обязательств по расчетам с другими юридическими и физическими лицами за продукцию, товары, услуги. Однако существуют отличия порядка формирования и использования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете, которые представлены в таблице 1.

Поскольку анализ показал, что существуют незначительные отличия в формировании резервов в финансовом и налоговом учете, поэтому рекомендуется определять сумму резерва по требованиям налогового учета и отражать его в том же размере в бухгалтерском учете.

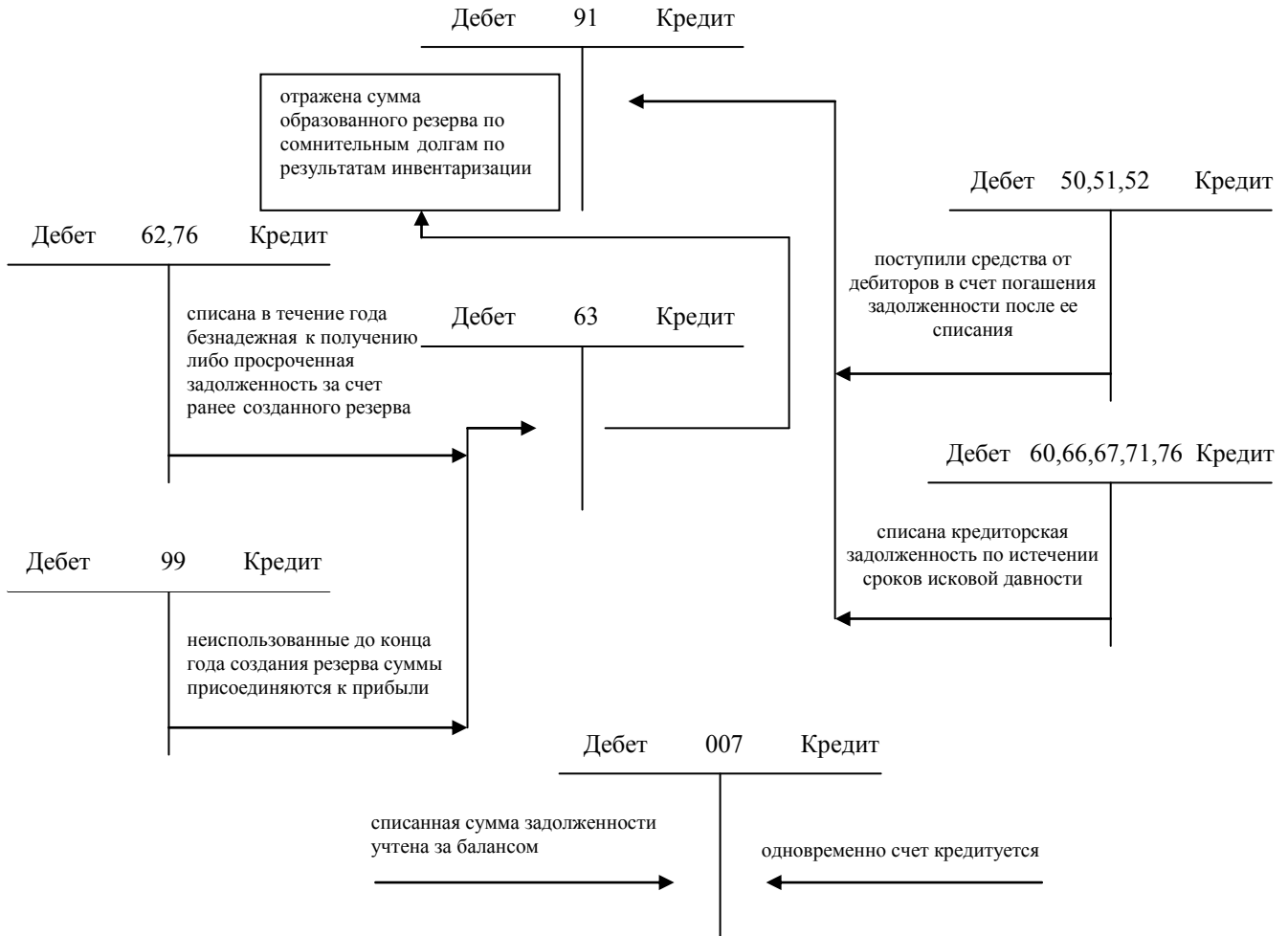


Рисунок 2 – Учет создания и использования резерва по сомнительным долгам [1]

Таблица 1 – Отличительные особенности интерпретации резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете [1]

Критерий сравнения	Финансовый учет	Налоговый учет
Определение «сомнительный долг»	дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями	любая задолженность перед налогоплательщиком, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией
Источник формирования	отнесение сумм резервов на финансовые результаты. Сумма резерва включается в состав операционных расходов одновременно в момент признания долга сомнительным по результатам инвентаризации	суммы отчислений в резервы включаются в состав внереализационных расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода

Продолжение таблицы 1

Период создания	один раз в год, так и ежеквартально (согласно учетной политике)	ежеквартально
Величина резерва определяется	отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично	по результатам проведенной в конце предыдущего отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности
Использование резерва	погашение просроченной дебиторской задолженности в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично	покрытие убытков от безнадежных долгов
Неиспользованная сумма резерва	присоединяется при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам	может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период, при этом сумма вновь создаваемого резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода

В целях налогового учета необходимо фиксировать результаты проведенных инвентаризаций. При этом в акте инвентаризации следует предусмотреть дополнительные графы с указанием сроков возникновения сомнительной задолженности и размеров возможных отчислений в резерв (таблица 2).

Таблица 2 – Расчет величины резерва по сомнительным долгам по результатам инвентаризации обязательств

Наименование сомнительного долга	Сумма долга, тыс.руб.	Срок возникновения сомнительного долга, дней			Размер отчислений в резерв, % от суммы долга			Сумма отчислений в резерв, тыс. руб.
		более 90	от 45 до 90	менее 45	100	50	0	
ОАО «СНЕЖЕТЪ»	370		+			+		185
ОАО «Люмиор»	4500			+			+	-
ЗАО «Брянсксбыт»	2580	+			+			2580
Итого								2765

Представление информации в таком виде облегчит труд бухгалтера по расчету сумм резерва по сомнительным долгам. Кроме того, необходимо осуществлять контроль за переходом сомнительного долга в состав безнадежных долгов и за величиной остатка суммы неиспользованного резерва на конец отчетного периода.

Списание дебиторской задолженности на счета учета финансовых результатов оказывает непосредственное влияние на формирование налогооблагаемой прибыли предприятия. Однако, при исчислении налога на прибыль ряд сумм списанных долгов уменьшают налогооблагаемую базу, некоторые – не влияют на ее величину. Механизм

влияния списанных сумм дебиторской задолженности на конечный финансовый результат представлен следующим образом (рисунок 3).



Рисунок 3 – Влияние процесса списания дебиторской задолженности на налогообложение прибыли

По итогам инвентаризации обязательств на основании полученных данных производится либо списание сумм соответствующей задолженности, либо создание резерва по сомнительным долгам. В связи с тем, что неистребованная задолженность не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, то такая информация должна быть выделена в акте инвентаризации. Это позволит получить полную информацию о состоянии задолженности и правильно рассчитать платежи по налогу на прибыль.

На практике распространена ситуация, когда, получив от поставщика товары, предприятие не может сразу расплатиться за них, тогда у него возникает кредиторская задолженность. Если кредиторская задолженность не будет погашена, спустя определенное время ее нужно списать.

Кредиторскую задолженность нужно списывать после того, как истечет срок ее исковой давности.

Для списания просроченного долга необходимо провести инвентаризацию кредиторской задолженности и составить акт, на основании которого руководитель предприятия должен издать приказ о списании долга.

Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, должно быть своевременным. В противном случае сумма такой задолженности считается неучтенным внереализационным доходом, так как она подлежит отнесению на финансовые результаты организации [1].

Кредиторская задолженность всегда определяется с учетом налога на добавленную стоимость. НДС по оприходованным, но не оплаченным товарам (работам, услугам) возместить из бюджета нельзя. Сумма налога в этом случае остается числиться на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям». Однако, если задолженность за неоплаченные товары (работы, услуги) списывается, то списать нужно и соответствующую сумму НДС, в этом случае ее можно включить в состав внереализационных расходов.

При расчете налога на прибыль разрешается включать в расчет налога на прибыль налоги, которые относятся к поставленным товарам (работам, услугам), если кредиторская задолженность по такой поставке списывается. Следовательно, списывая кредиторскую задолженность по неоплаченным товарам (работам, услугам), промышленное предприятие может уменьшить свою налогооблагаемую прибыль на сумму НДС, относящегося к этим товарам.

В общем виде процесс списания кредиторской задолженности можно представить следующим образом (рисунок 4).

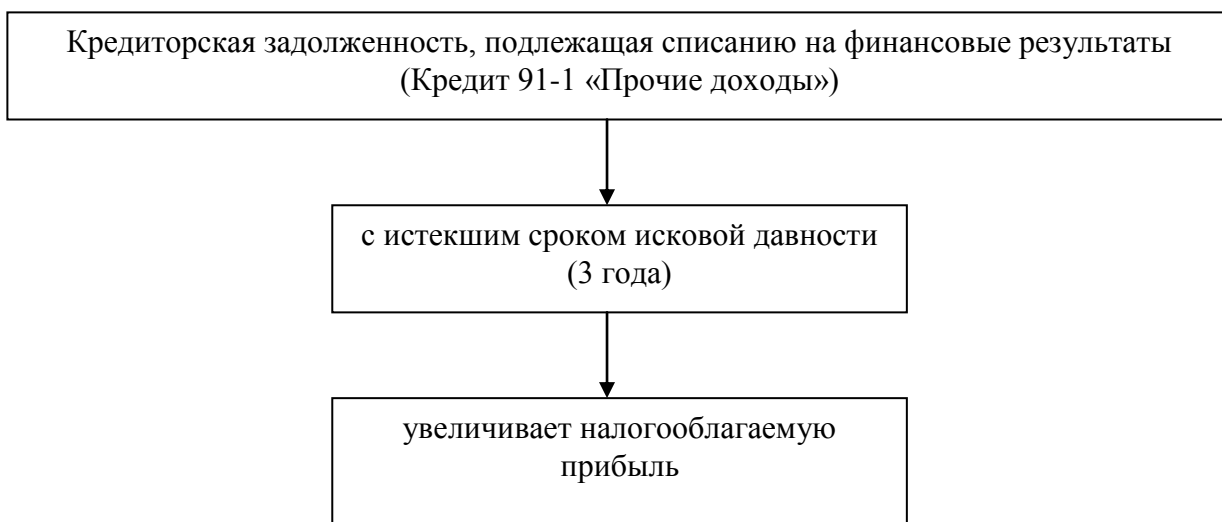


Рисунок 4 - Влияние процесса списания кредиторской задолженности на налогообложение прибыли

Таким образом, непогашенная в установленные договором сроки кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности может быть списана на финансовые результаты деятельности предприятия с увеличением налогооблагаемой прибыли.

Для учета текущих обязательств и расчетов (расчеты с поставщиками и подрядчиками; расчеты с покупателями и заказчиками), рекомендуется заполнять регистры налогового учета. Содержащаяся в них информация о величине показателей будет использоваться для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде (таблица 3) [2].

Таблица 3 – Налоговые регистры расчетных отношений

Название регистра	Цель	Порядок заполнения	Достоинство
Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности	Предназначен для обобщения информации об операциях по движению дебиторской задолженности с целью выявления сумм сомнительных долгов, учет которых необходим при формировании налогоплательщиком резерва сомнительных долгов, и сумм безнадежных долгов, которые учитываются в составе расходов налогоплательщика	Записи должны производиться по всем фактам возникновения и погашения задолженности по любым основаниям с начала налогового периода до отчетной даты	Обеспечивает: 1) возможность группировки информации по объекту и виду операций, приводящих к возникновению задолженности; 2) возможность группировки задолженности по срокам ее возникновения; 3) возможность формирования суммы непогашенной задолженности на отчетную дату
Регистр аналитического учета операций по движению кредиторской задолженности	Формируется для обобщения информации об операции по движению кредиторской задолженности (с целью выявления долгов, подлежащих списанию, например, в связи с истечением срока исковой давности, с признанием внереализационных доходов), которая в дальнейшем учитывается в целях налогообложения в качестве расходов		

Продолжение таблицы 3

Акт инвентаризации кредиторской задолженности	Формируется для обобщения информации о наличии сумм кредиторской задолженности, подлежащей списанию в связи с истечением срока исковой давности		
---	---	--	--

Таким образом, применение в организации предложенных аналитических регистров предусматривает, что налоговый учет дебиторской и кредиторской задолженности должен организовываться так, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным, Налоговым Кодексом порядком влекут за собой или могут повлечь изменение размера налоговой базы.

Так как учетной политикой промышленного предприятия предусмотрено ведение бухгалтерского и налогового учета объединено (бухгалтерский учет ведется по требованиям налогового учета), то здесь большое внимание должно уделяться корректности заполнения аналитических регистров налогового учета с целью достоверного отражения полученных доходов и расходов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль и отражения их в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Учетно-контрольная система расчетных отношений призвана регистрировать достоверную информацию о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности промышленного предприятия; в рамках налогового учета аккумулируется информация о доходах и расходах, связанных с учетом и движением обязательств, влияющих на налогообложение прибыли.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова, Л.В. Формирование учётно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях [Текст] / Л.В. Попова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224с.
2. Табурчак, П.П. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие [Текст] / П.П. Табурчак, А.Е. Викуленко, П.А. Овчинникова. – СПб.: Химиздат, 2005. –288с.

Попова Людмила Владимировна

Орловский государственный технический университет
 302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
 Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение»
 Доктор экономических наук, профессор
 Тел.:41-98-60
 E-mail: LVP_134@mail.ru

МОДЕЛЬ ИНФОРМАЦИОННОЙ УЧЕТНО-НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

В статье автор предложил модель информационной учетно-налоговой системы в целях управления экономических субъектов, раскрыл ее составляющие элементы и структурные связи между ними. Информационные потоки учетно-налоговой системы направлены на удовлетворение потребностей формирования полной и комплексной информации, необходимой любому предприятию, и позволяют адаптировать его ко всем изменениям внешней среды

Ключевые слова: модель, информационный поток, учетно-налоговая система, управление.

In article the author has offered model of information registration-tax system with a view of management economic the subject, has opened its making elements and structural communications between us. Information streams of registration-tax system are directed on satisfaction of requirements of formation of the full and complex information necessary for any enterprise, and allow to adapt it for all changes of environment

Key words: model, an information stream, registration-tax system, management.

В современных условиях развитие бухгалтерского учета и налогообложения происходит в неразрывной связи данных категорий, что обосновывает их постоянное взаимодействие посредством непрерывных информационных потоков. Построение модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета требует системности в процессе сбора, накопления и обобщения данных о налогооблагаемых показателях, налоговых обязательствах в учете и при отражении их в отчетности. В связи с этим, наиболее актуальным является сближение финансового и налогового учета и формирование новой информационной учетно-налоговой системы, которая охватывает и финансовый, и налоговый, и управленческий учет вместе с их функциональными подсистемами.

Создание и внедрение учетно-налоговой системы на современных предприятиях позволит наиболее эффективно гармонизировать весь учетный процесс и адаптировать его к условиям внешней среды. Формируемая информация в рамках учетно-налоговой системы позволяет обеспечить заинтересованных пользователей необходимыми данными, достаточными для удовлетворения интересов и реализации целей каждой из групп пользователей. На основе данных учетно-налоговой системы осуществляется управление конкретным предприятием, также учетно-налоговая информация может быть использована для аналитических и управленческих целей на уровне субъекта РФ и государства в целом.

Впервые в российской науке теоретико-методологические аспекты системы бухгалтерского учета, анализа и аудита были раскрыты в трудах И.П. Ульянова, которые были дополнены Л.В. Поповой и рассмотрены с учетом комплексности учетно-аналитической системы в середине 90-х годов. Л.В. Поповой, доктором экономических наук, профессором, разработана и предложена принципиальная схема взаимодействия элементов учетно-аналитической системы:

- управленческий учет;
- финансовый учет;
- налоговый учет [1].

Такой принцип деления на компоненты использован нами для построения модели учетно-налоговой системы и выделения в ней соответствующих составляющих (рисунок 1):

- финансовая составляющая;
- налоговая составляющая;
- управленческая составляющая.

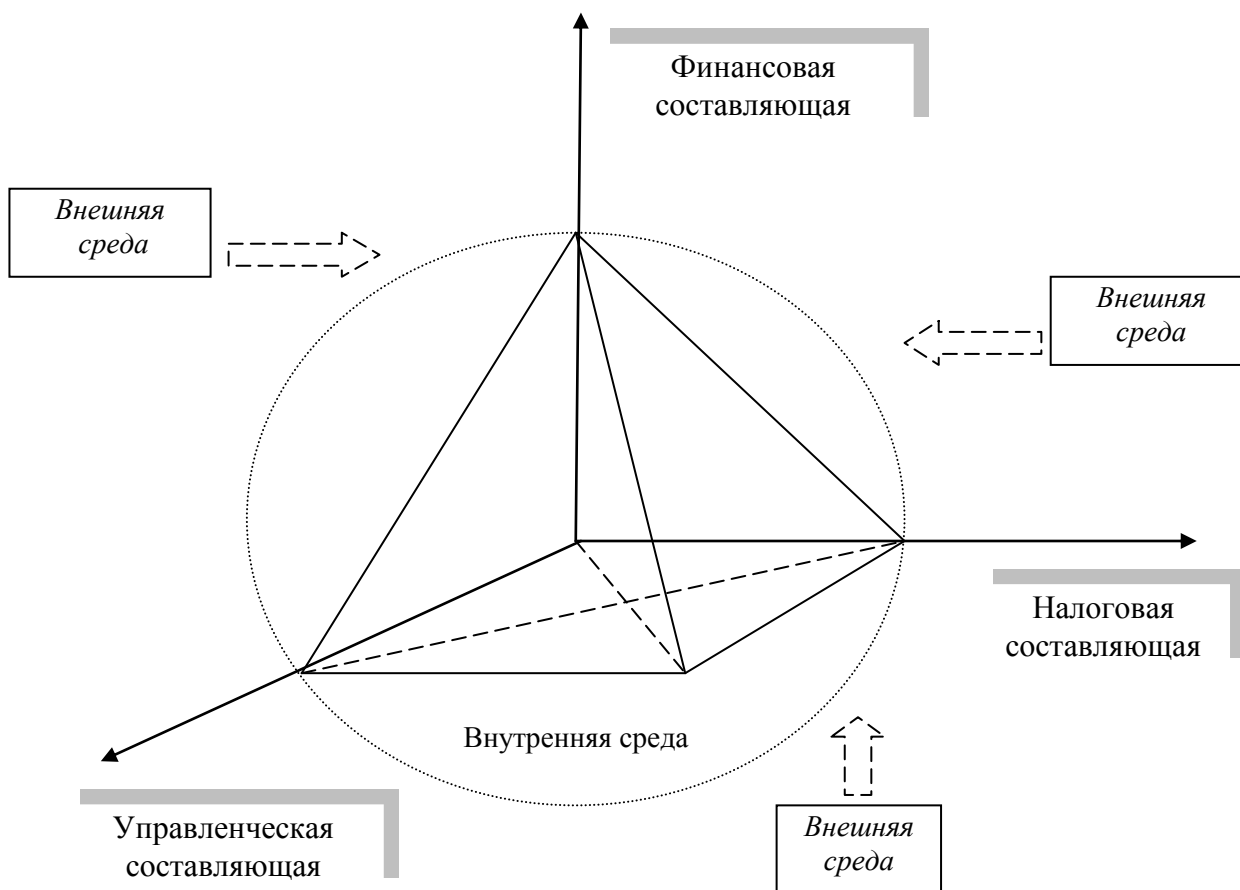


Рисунок 1 – Модель учетно-налоговой системы

Графической интерпретацией учетно-налоговой системы можно считать пирамиду, грани которой представляют собой взаимодействие отдельных ее подсистем посредством основных функциональных компонентов, а центр основания пирамиды представляет собой точку принятия эффективных управленческих решений.

Внутренняя среда учетно-налоговой системы представлена тремя основными подсистемами:

- финансовая составляющая: финансовый учет, финансовый анализ и финансовый аудит;
- налоговая составляющая: налоговый учет, налоговый анализ и налоговый аудит;
- управленческая составляющая: управленческий учет, управленческий анализ и управленческий аудит.

Каждая из подсистем включает в себя ряд компонентов, которые и образуют единую модель учетно-налоговой системы.

Внешняя среда, оказывающая непосредственное воздействие на подсистемы и компоненты учетно-налоговой системы, включает в себя государственное регулирование основных ее составляющих, осуществляемое посредством разработки нормативно-правовых актов и документов различных уровней.

Таким образом, в учетно-налоговой системе (УНС) реализуется признак сложной системы: затруднительно однозначно определить влияние какого-либо внутреннего элемента системы или внешнего объекта на результат функционирования системы в целом.

Основные признаки учетно-налоговой системы представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Признаки учетно-налоговой системы

Признак	Содержание
Цель	информационное моделирование учетно-налоговых процессов управления предприятием, отраслью и государством в целом
Задачи	- формирование комплексной информации для принятия управленческих решений; - сбор, обработка и отражение первичных данных о хозяйственной деятельности предприятия, их систематизация для получения и обобщения итоговой информации о деятельности организации; - выявление резервов и разработка мероприятий по их использованию; - оценка системы внутреннего контроля
Объект	конкретный хозяйствующий субъект, отрасль, регион, государство
Пользователи	внутренние и внешние пользователи: руководство, управленческий персонал, налоговые органы, кредиторы, инвесторы, потребители, производители, партнеры, акционеры др.
Уровни	- макро уровень – УНС на уровне государства; - мезо уровень – УНС региона; - микро уровень – УНС хозяйствующего субъекта.
Функции	<i>Информационная функция</i> – формирует учетно-аналитическую и налоговую информацию для всех уровней управления предприятием. <i>Контрольная функция</i> – непрерывный контроль за использованием всех видов ресурсов посредством одного из элементов системы – аудита. <i>Аналитическая функция</i> – формирование аналитической информации для принятия управленческих решений и прогнозирования деятельности организации.
Инструменты	финансовый, управленческий, налоговый учет, анализ и аудит; планирование и прогнозирование, регулирование, оптимизация

Методология каждой составляющей учетно-налоговой системы представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Методология учетно-налоговой системы

Составляющие учетно-налоговой системы	Методология
<i>Финансовая составляющая (финансовый учет, финансовый анализ, финансовый аудит)</i>	двойная запись, баланс, калькуляция, документация, инвентаризация, оценка, счета, отчетность, анализ, контроль
<i>Налоговая составляющая (налоговый учет, налоговый анализ, налоговый аудит)</i>	счета, анализ, контроль, оценка, документация, информирование, налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование, налоговая оптимизация, отчетность
<i>Управленческая составляющая (управленческий учет, управленческий анализ, управленческий аудит)</i>	счета, калькуляция, анализ, контроль, оценка, документация, информирование, бюджетное планирование, прогнозирование, отчетность

Взаимовлияние элементов финансовой, налоговой и управленческой составляющих учетно-налоговой системы представлено на рисунке 2.

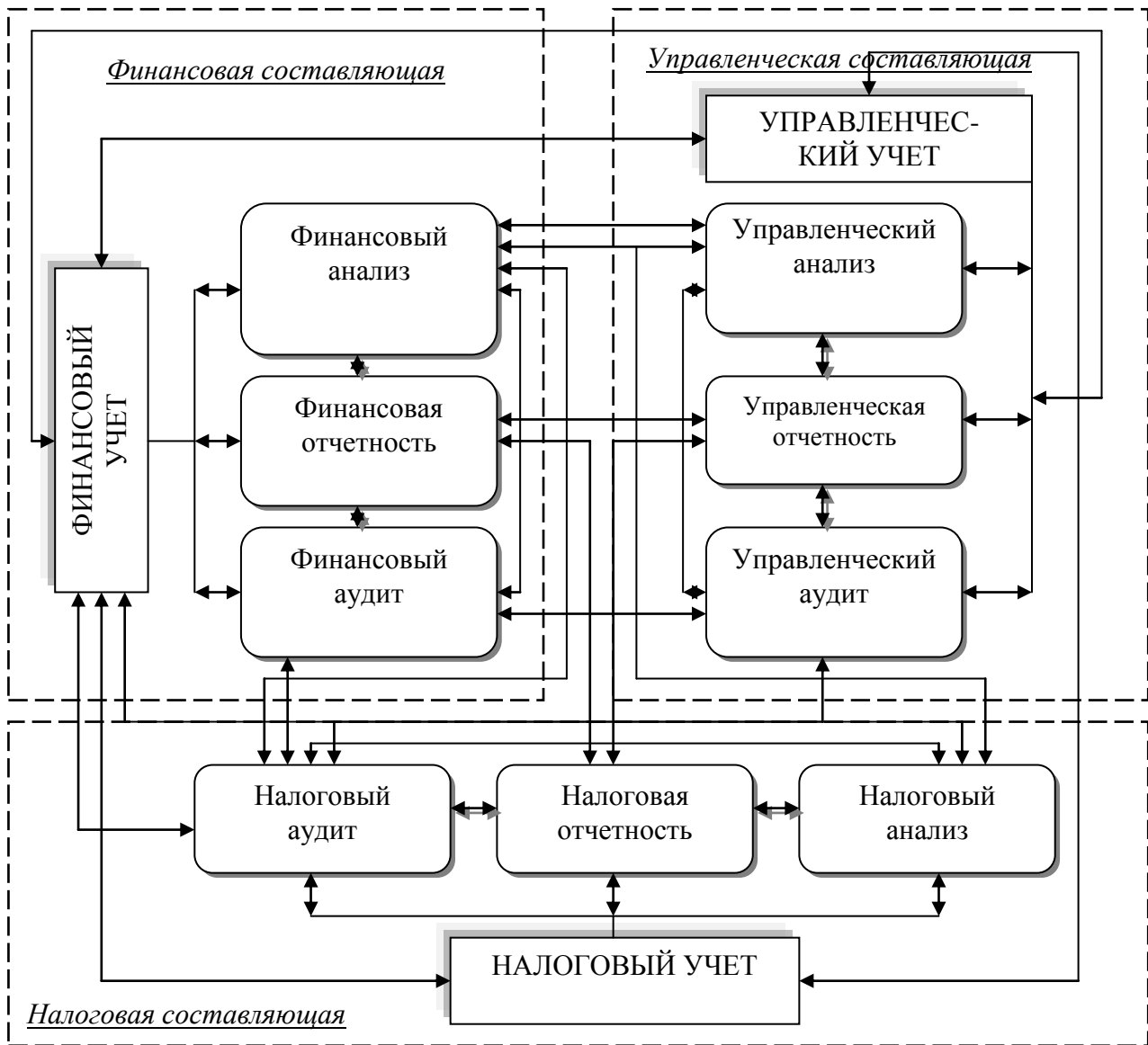


Рисунок 2 – Взаимовлияние элементов финансовой, налоговой и управленческой составляющих учетно-налоговой системы

Взаимовлияние элементов финансовой составляющей учетно-налоговой системы выражается в следующем: для проведения финансового анализа и финансового аудита используют данные финансового учета. В процессе проведения аудита могут быть выявлены ошибки и, как следствие, рекомендации по улучшению ведения бухгалтерского (финансового) учета на предприятии. В этом заключается обратная взаимосвязь между финансовым учетом и аудитом. В свою очередь, финансовый анализ является проводником потока информации в элементы финансового учета и аудита. Финансовый анализ строится на основе синтетических и аналитических данных финансового учета и дает полную оценку финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Финансовый анализ является составной частью аудита, поэтому качество принимаемых решений зависит от качества аналитического обоснования. Каждый из элементов финансовой составляющей находится во взаимосвязи с элементами других составляющих учетно-налоговой системы. На практике финансовый и налоговый анализ проводят одновременно с целью наиболее полного отражения не только эффективности работы всех направлений деятельности организации, но и своевременного выявления ошибок в ведении финансового и налогового учета.

Аналогичная связь присутствует между финансовым и налоговым аудитом, при этом предметом проведения налогового аудита служит документация не только финансового и налогового учета, но и финансового аудита.

Существует неразрывная связь между финансовым и управленческим учетом, так как данные для управленческого учета получают на основании показателей финансового учета с добавлением или удалением соответствующих поправочных бухгалтерских записей. Информация обоих элементов используется для принятия управленческих решений.

Взаимодействие между финансовым и налоговым учетом осуществляется с помощью элемента обратной связи, информация поступает из налогового учета в финансовый, но по скорректированным данным по правилам ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль».

Взаимовлияние элементов налоговой составляющей. Налоговый учет представляет собой информационную базу для проведения налогового анализа и налогового аудита, которые также находятся в некоторой взаимозависимости.

Налоговый анализ базируется на данных налогового учета, иногда осуществляется на предприятии как комплекс процедур перед проведением налогового аудита. При этом, все элементы составляющей учетно-налоговой системы служат основой при составлении налоговой отчетности.

В свою очередь, налоговый анализ взаимосвязан с управленческим анализом, а, следовательно, управленческий аудит имеет некоторую соподчиненность с налоговым аудитом.

Перед проведением налогового аудита аудитор должен изучить данные управленческого и финансового аудита предприятия, с помощью которых возможно получить информацию о характере деятельности предприятия, сравнить финансовую, управленческую и налоговую отчетность с отчетностью за предшествующие периоды, изучить соотношение различных элементов отчетности и их влияние на итоговый результат.

Взаимовлияние элементов управленческой составляющей: данные управленческого учета являются базой для проведения управленческого анализа и аудита. Управленческий анализ описывает структуру и объем затрат предприятия, а также позволяет принять руководству предприятия рациональные и грамотные управленческие решения, данный вид анализа составляет информационную базу управленческой отчетности. Помимо этого, посредством управленческого анализа проводится управленческий аудит. Управленческая отчетность обобщает информационные потоки управленческого учета, анализа и аудита.

Управленческий анализ и аудит проводится при информационной поддержке финансового учета, при этом управленческий финансовый анализ строится на основании данных финансовой отчетности и имеет зависимость с управленческим анализом, так как включает различные данные бухгалтерского учета, сведения о технической подготовке производства, плановую информацию, необходимую для проведения управленческого анализа.

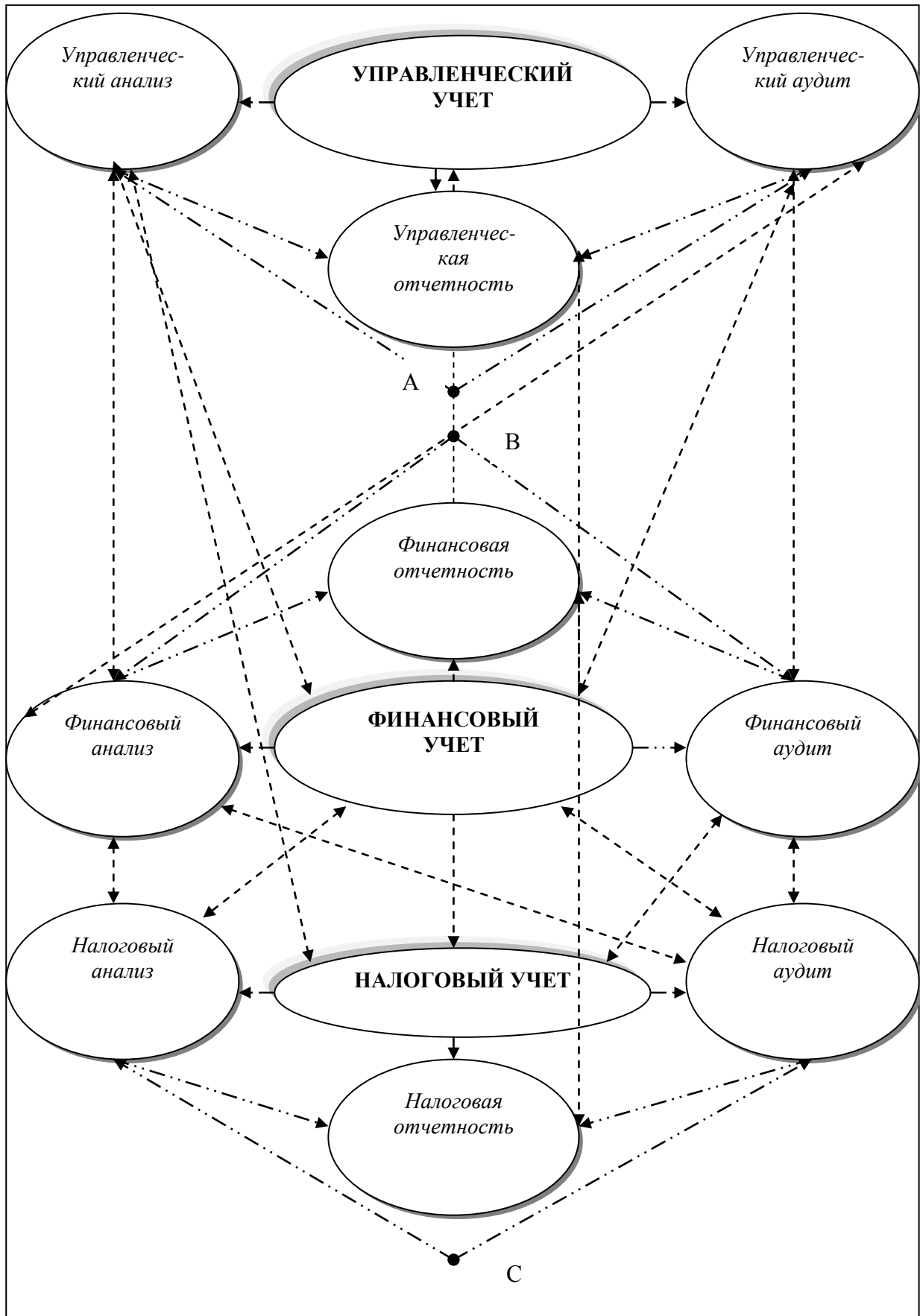
Финансовый и управленческий аудит имеют аналогичную зависимость. Перед проведением управленческого аудита изучаются данные финансового аудита и наоборот, такая процедура позволяет увеличить качество оказываемых аудиторских услуг.

В зависимости от направления информационного потока коммуникации в учетно-налоговой системе делим на горизонтальные и вертикальные (рисунок 3).

На рисунке 3 представлены три точки внутренней среды – А, В, С.

Точка А представляет собой точку соприкосновения горизонтальной коммуникации управленческого анализа и аудита, так как посредством управленческого анализа проводится управленческий аудит, который вместе с данными управленческого учета формируют управленческую отчетность.

Точка В является проводником потока информации между финансовым анализом и аудитом. Посредством получения информации из финансового аудита, финансовый анализ позволяет охарактеризовать основные отклонения в деятельности предприятия, степень риска деятельности предприятия, а также возможные пути его преодоления.



«-----» – вертикальная коммуникация элементов внутренней среды учетно-налоговой системы;
 «- · - · -» – горизонтальная коммуникация элементов внутренней среды учетно-налоговой системы.

Рисунок 3 – Горизонтальные и вертикальные коммуникации в информационной учетно-налоговой системе

Точка С образует коммуникационный процесс между налоговым анализом и аудитом, так как налоговый анализ в большинстве случаев является услугой, сопутствующей проведению налогового аудита.

Основополагающими элементами коммуникационных взаимодействий учетно-налоговой системы являются учет, анализ и аудит.

Таким образом, учетно-налоговая система представляет собой систему, которая зависит не только от структуры составляющих и их взаимовлияния, но и от специфики деятельности предприятия.

Разработанная трехмерная модель учетно-налоговой системы адаптирована к происходящим изменениям в соответствии с актуальными требованиями к учетно-налоговой информации.

Структурные элементы учетно-налоговой системы способствуют сбору, передаче, обработке информации об объекте и использованию ее для реализации функций управления. Учетно-налоговая система базируется на бухгалтерской, экономической, налоговой, статистической и прочей информации.

Информационные потоки учетно-налоговой системы направлены на удовлетворение потребностей формирования полной и комплексной информации, необходимой любому предприятию.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова // Финансовый менеджмент. – 2003 – №5.
2. Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и сервис, 2007. – 224 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

Варакса Наталия Геннадьевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: konfer_2005@mail.ru

АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОТНОШЕНИЙ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье представлен аудит расчетных операций, определены источники и этапы проведения аудита.

Ключевые слова: аудит, расчеты, расчетные операции, методы проверки расчетных взаимоотношений.

In article audit of settlement operations is presented, sources and stages of carrying out of audit are defined.

Key words: audit, calculations, settlement operations, methods of check of settlement mutual relations.

Разнообразие участников расчетных отношений и форм расчетов создают предпосылки для нарушений при осуществлении расчетных операций, и поэтому требуют постоянного контроля за их проведением и отражением в учете.

Целью аудита расчетных операций является оценка правильности организации учета расчетов на предприятии, проверка законности образования различных видов дебиторской и кредиторской задолженности, ее достоверности и реальности погашения.

Источники информации проверки учета расчетных операций представлены на рисунке 1.

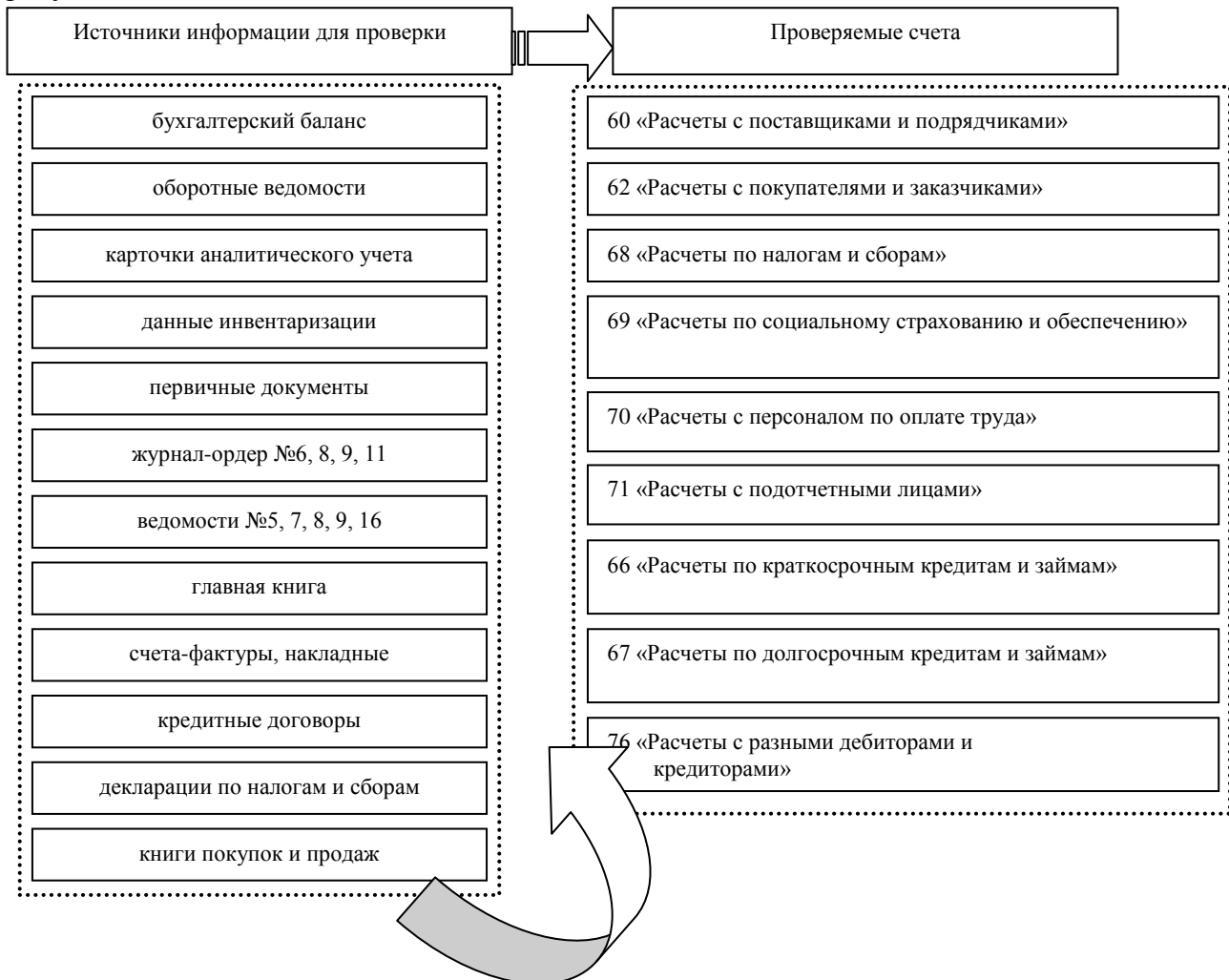


Рисунок 1 - Источники информации проверки учета расчетных операций

К методам проверки расчетных взаимоотношений относится сплошная и выборочная инвентаризация счетов.[1]

В зависимости от количества участвующих в расчетах организаций, аудитор сам определяет, какой из приведенных методов ему применить. В практике проведения аудиторских проверок преобладает выборочный метод, а если учет расчетов находится в запущенном состоянии – сплошной метод.

Приступая к проверке, необходимо выяснить, правильно ли отражены по соответствующим статьям баланса остатки задолженности, причины образования задолженности, давность ее образования, по чьей вине она допущена, реальность получения задолженности; т.е. имеются ли акты сверки расчетов или гарантийные письма, в которых должники признают свою задолженность и не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимались руководством для погашения или взыскания задолженности, выполнено ли требование п. 17 «Положения бухгалтерского учета и отчетности в РФ» о проведении инвентаризации расчетов перед составлением годового отчета. Инвентаризация расчетов с покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, рабочими, депонентами и другими дебиторами и кредиторами, а также с банками по ссудам, заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверки обоснованности сумм, числящихся на счетах. Аудитор и члены инвентаризационной комиссии устанавливают сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, ее реальность и лиц, виновных в пропуске исковой давности [2].

В процессе инвентаризации необходимо также установить:

1. Тожественность расчетов с банками, подразделениями предприятия, состоящими на отдельных балансах, с налоговыми органами;
2. Правильность и обоснованность числящихся на балансах сумм задолженностей по недостаткам и хищениям, и меры, принятые по взысканию этой задолженности;
3. Правильность и обоснованность числящихся на балансе сумм дебиторской и кредиторской задолженностей и депонентской задолженности, а также предъявлены ли иски на взыскание в принудительном порядке дебиторской задолженности.

Результаты инвентаризации расчетов оформляются актом. Анализ имеющихся на проверяемом предприятии материалов инвентаризации расчетов или проведение инвентаризации самим аудитором дает возможность сосредоточить внимание на более тщательной проверке расчетов, по которым установлены расхождения, неувязки, неясности.

При проверке задолженности поставщикам и прочим кредиторам необходимо выяснить, не числятся ли на балансе суммы, по которым истек срок исковой давности. При этом особенно тщательно необходимо сопоставить факты, когда за счет невостребованной кредиторской задолженности погашается дебиторская задолженность, а полученные в счет дебиторской задолженности ценности присваиваются. Особенно тщательной проверке подвергаются спорные долги [3].

Спорной считается задолженность предприятий и организаций, если документ о ее взыскании передан на рассмотрение гражданского суда по физическим лицам или арбитражного суда по юридическим лицам. При этом к спорной задолженности не относится задолженность граждан по недостаткам, растратам и хищениям, даже если она передана для взыскания в суд. Аудитор должен проверить, насколько обоснованно и законно списана дебиторская задолженность на убытки, установит, были ли привлечены к ответственности лица, по вине которых возникли эти убытки, правильно ли отражены в учете операции по списанию дебиторской задолженности.

Имеют место случаи, когда в гражданский арбитражный суд передаются на принудительное взыскание явно не обоснованные иски с тем, чтобы отказ в его удовлетворении использовать для списания нереальной дебиторской задолженности в убыток [4].

Нереальная дебиторская задолженность – всякая безнадежная дебиторская задолженность, по которой имеется решение гражданского или арбитражного суда об отказе в иске – нереальна.

При проверке следует выяснить мотивы отказа в иске: пропуск срока исковой давности, необоснованность иска, неправильное оформление документов и т.д.

Тщательно следует проверить выплату депонированных сумм работникам. Проверая расчеты с подотчетными лицами, аудитор должен провести сплошную проверку авансовых отчетов и приложенных к ним документов, сличая записи в накопительных ведомостях с данными авансовых отчетов, утвержденных распорядителями кредитов. Прежде всего аудитор выясняет, кому выданы авансы; аудитор обязан тщательно проверить достоверность приложенных к авансовым отчетам документов и законность оплаты по ним. При необходимости проводятся встречные проверки.

При проверке операций по подотчетным суммам следует также выяснить:[2]

1. Определен ли директором предприятия круг лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет;
2. Не выдаются ли подотчетным лицам авансы сверх установленных размеров;
3. Не получают ли деньги под отчет лица, не отчитавшиеся по ранее полученным суммам;
4. Не допускается ли оплата через подотчетных лиц расходов, которые могли быть оплачены непосредственно из кассы предприятия;
5. Имеется ли на авансовых отчетах отметка директора предприятия о целесообразности произведенных расходов;
6. Своевременно ли отражаются в учете расходы из подотчетных сумм.



Рисунок 2 – Этапы аудита расчетных операций

К внешним расчетным операциям относятся расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, различными кредиторами и дебиторами, в том числе по имущественному и личному страхованию, по претензиям и др.

До проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, устанавливаемых местными органами власти, необходимо предварительно ознакомиться с утвержденным порядком их исчисления по каждому виду платежа.

Таким образом, аудит расчетных операций включает следующие этапы (рисунок 2).

Значимость аудита расчетных операций предприятия заключается в том, что с одной стороны, аудитор, обнаруживая ошибки, помогает организации избежать убытков, с другой стороны - обеспечивает собираемость налогов.

Существование дебиторской и кредиторской задолженности предполагает ее учет и контроль.

Однако кроме этих функций учетно-контрольная система располагает единым информационным пространством, в рамках которого аккумулируются необходимые данные для принятия управленческих решений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абрамова, Н.В. Как списать кредиторскую задолженность? [Текст] / Н.В. Абрамова // Главбух. – 2004. - №4. - С.37 – 42.
2. Богомолов, А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
3. Бодрова, Т.В. Взаимодействие бухгалтерского и налогового учета на предприятиях и в организациях России: Автореферат [Текст] / Т.В. Бодрова. – Орел, 2003. – 22 с.
4. Попова, Л.В. Управление дебиторской задолженностью: учет и налогообложение [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2005. - №2. – С. 62-76.

Макаренко Елена Николаевна

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)
344007, Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 69
Кандидат экономических наук, доцент
Тел.: (863) 263-30-80
E-mail: main@rsue.ru

Е.Л. МАЛКИНА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Переход российской системы учета на международные стандарты приведет к повышению привлекательности аграрного сектора экономики для инвесторов, кредиторов, кредитных учреждений, которые требуют прозрачности бухгалтерской отчетности организаций, объективной оценки в этой отчетности имущества, капитала и обязательств, а также отражения в ней доходов, расходов и чистой прибыли. В статье рассмотрен бухгалтерский учет формирования стоимости биологических активов в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: биологические активы, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности, стоимость.

Transition of the Russian system of the account to the international standards will lead to increase of appeal of agrarian sector of economy for investors, creditors, credit institutions which demand a transparency of the accounting reporting of the organizations, an objective estimation in this reporting of property, the capital and obligations, and also reflections in it of incomes, expenses and net profit. In article accounting of formation of cost of biological actives according to ISFR is considered.

Key words: biological actives, accounting, the international standards of the financial reporting, cost.

Развитие рыночных отношений приводит к переходу российской системы учета к правилам и стандартам международной финансовой отчетности. Основными причинами перехода на МСФО являются развитие мировой экономики, заинтересованность российских предприятий в привлечении инвестиций, так же финансовая отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, является более информативной, понятной и полезной.

Этапы и последствия перехода на Международные стандарты финансовой отчетности представлены на рисунке 1.

Процесс перехода на Международные стандарты финансовой отчетности является очень трудоемким, и при этом есть негативные моменты, такие как, увеличение затрат предприятия, высокий уровень квалификации работников, уменьшение чистой прибыли предприятия. Однако велика вероятность улучшения деятельности организации путем привлечения иностранных инвесторов и выхода на международный уровень [1].

Для сельскохозяйственных предприятий в международной системе учета используется МСФО 41 «Сельское хозяйство», в российской практике не существует специализированного стандарта по ведению бухгалтерского учета сельскохозяйственных производителей. Между практикой учета в российских и международных сельскохозяйственных товаропроизводителей существуют принципиальные различия в признании, оценке и раскрытии информации по сельскохозяйственной деятельности. Основное различие – учет по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость представляет собой цену товара, в основе которой лежит текущая рыночная стоимость, определяемая соотношением спроса и предложения, по которой покупатель и продавец определяют сделку. Справедливая стоимость не применяется в российской практике бухгалтерского учета, поэтому использование международных стандартов на данном этапе развития учетных характеристик не возможно.

Для перехода на Международные стандарты финансовой отчетности необходимо разработать Положение по бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве «Учет биологических активов». Данное положение позволит осуществить переход на МСФО с учетом сложившихся особенностей российских товаропроизводителей. Основные отличия учета

биологических активов в российском законодательстве и предложенном положении представлены на рисунке 2.



Рисунок 1 – Этапы и последствия перехода на Международные стандарты финансовой отчетности

Наиболее весомым фактором, затрудняющим переход на Международные стандарты финансовой отчетности, являются различия в стоимостной оценке биологических активов. В российской системе учета крупнорогатый скот принимается к учету в сумме фактических затрат на производство биологического актива или по первоначальной стоимости животного, а в международной – по справедливой стоимости за минусом расходов на продажи или фактической себестоимости. [2]

Фактическая себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости в следующих случаях:

- 1) когда биотрансформация не происходит с момента первоначальных затрат;
- 2) когда от биотрансформации не ожидается существенного изменения первоначальной стоимости активов.

Справедливая стоимость биологических активов рассчитывается как произведение среднерыночной стоимости крупнорогатого скота, рассчитанная на активном рынке, на количество животных. Для активного рынка характерно выполнение следующих условий: осуществляется торговля однородными биологическими активами и/или сельскохозяйственной продукцией; количество продавцов и покупателей биологических активов и/или сельскохозяйственной продукции достаточно для того, чтобы заинтересованные стороны смогли совершить сделку; информация о ценах является общедоступной.

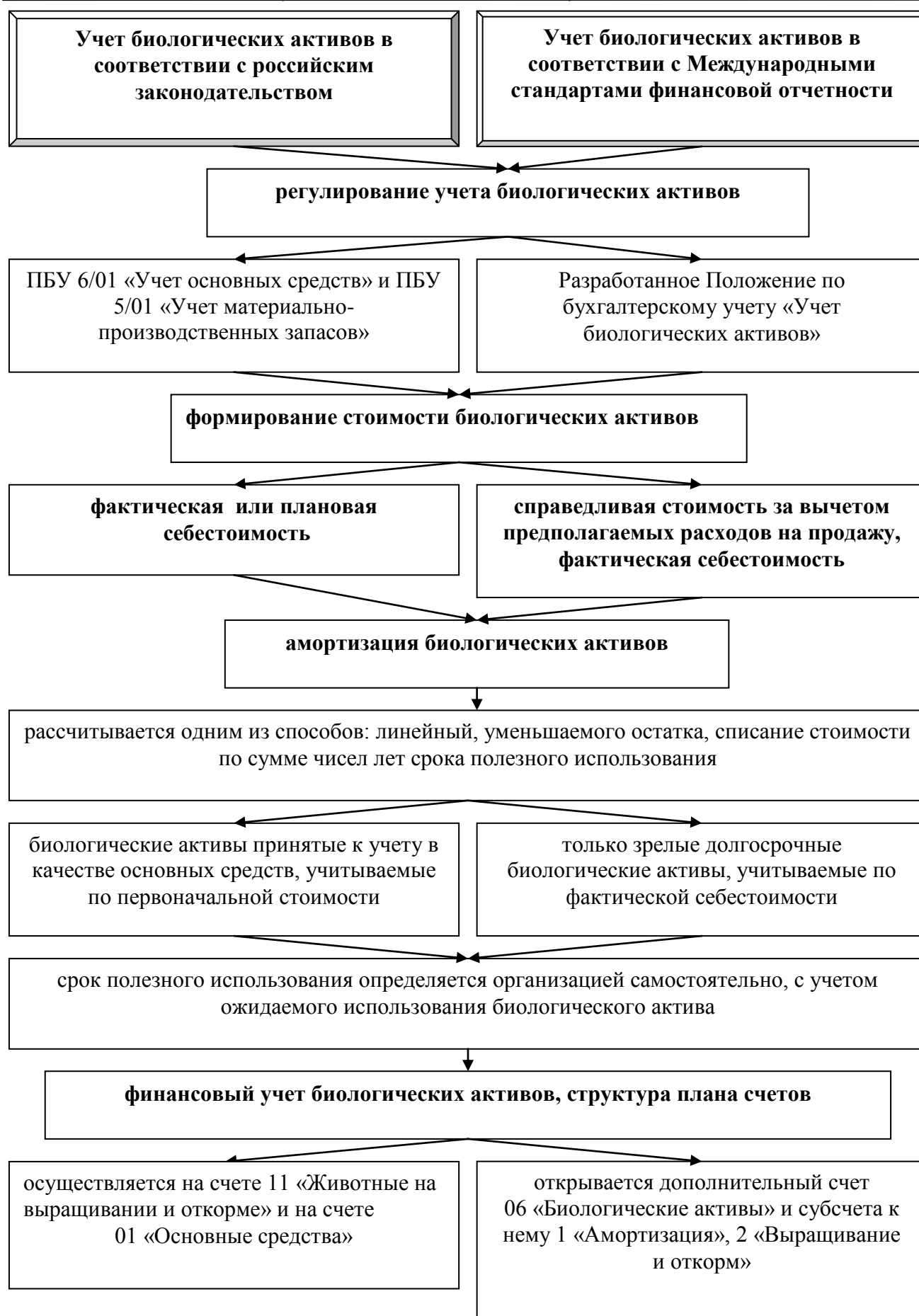


Рисунок 2 – Основные различия между российской системой учета биологических активов и предлагаемым Положением по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов»

Отсутствие активного рынка затрудняет ведение учета в соответствии с Международными стандартами, для определения справедливой стоимости в таких ситуациях необходимо использовать один из следующих показателей:

- 1) цену последней операции на рынке, учитывая, что между датой совершения операции и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- 2) рыночные цены за аналогичный товар;
- 3) отраслевые показатели (в животноводстве – стоимость крупнорогатого скота в расчете на живую массу) [2].

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности определим справедливую стоимость биологических активов на примере сельскохозяйственного предприятия, по данным российской статистики среднерыночная стоимость 1 кг. живой массы коровы равно 95 руб., а молодого биологического актива – 100 руб., среднерыночная стоимость общей биологических активов определяется как произведение среднерыночной стоимости 1 кг. животного на общую сумму живой массы, в предполагаемые сбытовые расходы включаются транспортные расходы, комиссионные брокерским организациям и другие расходы, данные расчетов представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Справедливая стоимость крупнорогатого скота

Показатель	Фактическая себестоимость	Количество	Вес	Средне-рыночная стоимость 1 кг. веса животного	Средне-рыночная стоимость крупно-рогатого скота	Предполагаемые сбытовые расходы	Справедливая стоимость
Животные на выращивании и откорме	20298990	769	211499	100	21149900	17565000	19393400
Основное стадо молочного скота	11868898	500	237464	95	22559080	11873400	21371740

На основании проведенных расчетов видно, что справедливая стоимость биологических активов, учитываемых на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» меньше, чем фактическая себестоимость. Однако фактическая себестоимость основного стада крупнорогатого скота ниже, чем справедливая стоимость. Пересчет стоимости биологических активов необходимо осуществлять на конец каждого отчетного периода.

На справедливую стоимость оказывают влияние различные факторы: изменения на рынке, изменение физических свойств и другие. Справедливая стоимость биологических активов, которая в большинстве случаев представляет собой их текущую продажную цену или продажную цену аналогичных активов, зависит от баланса поставок и спроса на рынках, на которых они продаются. Хотя цены на биологические активы обычно достаточно стабильны, могут произойти события, которые приведут к неожиданным и резким колебаниям этих цен. Такие события могут включать появление заболевания, что приведет к ограничениям в транспортировке животных на рынки или наложению ограничений на импорт скота или сельскохозяйственной продукции. Если в конце отчетного периода влияние таких событий все еще ощущается, необходимо внести корректировку для отражения изменения справедливой стоимости соответствующих активов.

В случае если предприятие решит оценивать биологические активы по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, то данный актив должен так оцениваться до выбытия. Международный стандарт 41 «Сельское хозяйство» запрещает переход со справедливой стоимости на фактическую себестоимость.

В соответствии с предложенным Положением по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» амортизируются только зрелые биологические активы, учитываемые по фактической себестоимости. В результате происходит систематическое

уменьшение амортизируемой стоимости биологических активов в течении срока полезного использования. Различий между российскими методами начисления амортизации и международными не существует.

Для ведения финансового учета в соответствии с Международными стандартами необходимо разработать новый план счетов или дополнить существующий. Применение предлагаемого Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» требует открытия дополнительного счета 06 «Биологические активы» и аналитику к нему. Это позволит более рационально вести учет биологических активов и облегчит учетную процедуру.

В международной финансовой отчетности информация о биологических активах раскрывается в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и приложении к бухгалтерскому балансу, и в пояснительной записке.

Биологические активы отражаются в бухгалтерском балансе в разделе внеоборотных активов (долгосрочные) и оборотных активов (краткосрочные). В отчете о прибылях и убытках раскрывается общая сумма прибылей или убытков, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на продажу.

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках организация должна раскрывать следующую информацию о:

- 1) характере своей деятельности по каждой группе биологических активов;
- 2) нефинансовых параметрах или расчетных показателях в натуральном выражении применительно к каждой группе биологических активов организации в конце периода и объему производства сельскохозяйственной продукции в течение отчетного периода;
- 3) методах и о допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора;
- 4) балансовой стоимости биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- 5) сумме обязательств, связанных с совершенствованием или приобретением биологических активов;
- 6) стратегиях управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью;
- 7) балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода, исходя из изменений, произошедших в течение текущего периода.

При этом необходимо учитывать прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу; прирост стоимости в связи с приобретением биологических активов; уменьшение стоимости в связи с выбытием биологических активов; уменьшение стоимости в связи со сбором сельскохозяйственной продукции и прочие изменения [4].

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом предполагаемых расходов на продажу может меняться в связи с изменениями как физических свойств, так и цен на рынке. В пояснениях необходимо раскрывать сумму изменения в справедливой стоимости за вычетом расчетных расходов на продажу, которая учитывается при определении чистой прибыли или убытка в связи с изменениями физических свойств и в связи с изменениями цен. Изменение стоимости краткосрочных биологических активов определяется:

1. За счет изменения их физического состояния – как разница между стоимостью биологических активов на конец отчетного года, пересчитанной в ценах на начало отчетного года, и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших биологических активов и плюс стоимость выбывших активов в тех же ценах;

2. За счет изменения цен – как разница между стоимостью биологических активов на конец отчетного года в ценах на эту дату и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших активов плюс стоимость выбывших активов в ценах на начало года.

Международные стандарты финансовой отчетности учитывают риск неблагоприятного климата, заболеваний и прочих.

Если имеет место событие, которое в силу своего масштаба, характера или распространения является существенным для понимания результатов деятельности организации за период, характер и величина соответствующих статей доходов и расходов подлежат раскрытию.

К таким событиям относятся: вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых.

Также, в пояснительной записке следует указать наиболее весомые факты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которые каким-либо образом повлияли на состояние биологических активов.

Таким образом, переход на Международные стандарты финансовой отчетности является важнейшим шагом на пути обеспечения открытости и прозрачности российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, повышая их конкурентоспособность. Финансовая отчетность станет более полезной для широкого круга пользователей и позволит привлечь дополнительные инвестиции.

Предложенные рекомендации позволят эффективно управлять биологическими активами, контролировать приплод, прирост и движение крупнорогатого скота, организовать правильную методику учета животных в структурных подразделениях, привлечь потенциальных инвесторов, выйти на новый рынок сбыта сельскохозяйственной продукции.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абель, Э. Макроэкономика [Текст] / Э. Абель. – СПб: Питер, 2008. – 762 с.
2. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие [Текст] / под ред. Мельниковой Л.А., Вахрушиной М.А., Пласковой М.А. – М.: Омега-Л. 2006, - 673 с.
3. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP [Текст] / В.В. Качалин. - М.: Дело, 1998, - 285 с.
4. Островский, О.М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО [Текст] / О.М. Островский. - Бухгалтерский учет – 2003. - № 14 – С. 15.

Малкина Елена Леонидовна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: leka1377@mail.ru

УДК 657.4

А.С. ПОЗДНЯЕВ

КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТА ФОРМИРОВАНИЯ И ВЕРИФИКАЦИИ НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Автор раскрывает в статье концептуальные основы управленческого учета с позиции подхода как неотъемлемой составляющей формирования и управления системой налогооблагаемых показателей.

Ключевые слова: налогооблагаемые показатели, управленческий учет, верификация.

The author opens in article conceptual bases of the administrative account from an approach position as the integral component of formation and management of system of taxable indicators.

Key words: taxable indicators, the administrative account, verification.

Современная рыночная экономика определила зависимость экономической стабильности организации от бюджетирования в организации.

Исследованию проблем бюджетирования в организации посвящены многие работы отечественных и зарубежных ученых [1], подходы которых относительно определения понятия бюджетирования сводятся к одному.

Бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая включает формирование планов и бюджетов и позволяет анализировать прогнозируемые и полученные с их помощью финансовые показатели [2]. Комплекс задач, решаемый с помощью данного понятия достаточно широк. Важнейшей функцией бюджетирования в системе управленческого учета является систематизация процесса расчета налоговых платежей посредством интеграции системы бюджетирования налогов. Бюджетирование налогов является системой мероприятий, основная деятельность которых направлена на установление плановой суммы налоговых платежей, подлежащей уплате организацией в будущих периодах. Бюджетирование налогов является составной частью общего процесса бюджетирования на предприятии, что подтверждается особенностями составления налоговых бюджетов. Рассмотрим их более подробно.

Необходимость использования бюджетирования в организации определяется важнейшей особенностью – возможностью прогнозирования будущего оттока денежных средств посредством выплаты налогов. Данное обстоятельство позволяет заранее установить необходимую сумму средств организации и в случае недостаточности их количества – изыскать из других источников, что позволяет снизить риск возникновения штрафных санкций за неуплату налогов.

Сумма всех доходов, полученных организацией в течение отчетного периода, подлежит отражению в регистре учета доходов будущего периода, в котором отражаются как доходы от продажи имущества, так и внереализационные доходы. Являясь сводным регистром налогового учета, он включает данные других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»).

Расходы предприятия подлежат отражению в двух налоговых регистрах. Первый - это регистр по учету прямых и косвенных расходов, в котором указываются затраты, связанные с производством и реализацией продукции, работ и услуг (материальные расходы, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы). Второй - это регистр по учету внереализационных расходов, которые уменьшают облагаемую прибыль фирмы.

Прямые расходы подлежат отражению в регистре по учету прямых расходов, которые уменьшают облагаемую прибыль.

Для отражения косвенных расходов используется сводный регистр учета прочих расходов текущего периода. Его составляют на основе информации, содержащейся в прочих налоговых регистрах о затратах организации, относящихся к прочим (например, регистра учета расходов на гарантийный ремонт; регистра учета расчетов с бюджетом и т. д.). Полученная информация заносится в декларацию по налогу на прибыль.

В регистре косвенные расходы (затраты на заработную плату, информационные и консультационные услуги и т. д.) отражаются отдельно.

Бюджетирование налогов находится в прямой зависимости от многих факторов: специфики деятельности и особенностей формы налогообложения, применяемых организацией согласно действующему законодательству. Форма налогообложения, выбранная субъектом хозяйствования, может быть общей или альтернативной, исходя из чего устанавливаются налоги, подлежащие уплате в организации.

Организации, применяющие общую систему налогообложения, определяют бюджет налога на прибыль на основе показателей бюджетов налогов, включающиеся в валовые расходы и НДС, а бюджет НДС – на данных бюджета о прибыли. В то время как субъект хозяйствования, применяющий единый налог, использует систему бюджетирования, состоящую из следующих бюджетов: единого налога, налога с владельцев транспортных средств, взносов в Фонды социального страхования, НДС, взносов, начисленных на сумму дивидендов, сбора за загрязнение окружающей среды.

Сводный бюджет налоговых платежей организации, использующийся для составления бюджета административных расходов, базируется на составлении отдельных бюджетов налогов. В настоящее время экономическая литература не имеет однозначного ответа на вопрос, к какому именно виду бюджетов следует относить налоговый бюджет.

Необходимо отметить, что налоговое бюджетирование предусматривает применение данных всех подразделений организации. Это связано с тем, что для расчета отдельных налоговых платежей недостаточно лишь информации налогового учета (налог с владельцев транспортных средств, для расчета которого необходимы данные о составе транспортных средств в организации, плата за специальное использование водных ресурсов, для вычисления которой необходимы данные относительно потребленного количества воды предприятием).

Специфика бюджетирования налогов заключается в исчислении показателей бюджетов налоговых платежей, базирующихся на системе оперативных бюджетов налогов организации. Так, составление бюджетов налоговых платежей в организации базируется на основе данных бюджетов продажи, закупки материалов, прямых расходов на оплату труда, производственных накладных расходов и т. д.

Кроме того, составляя бюджет налоговых платежей, организация не должна забывать о том, что значительная часть налоговых платежей подлежат исчислению в отчетном периоде, а платятся в следующих периодах. Проследить это явление можно путем составления налогового календаря.

Указанные особенности бюджетирования налоговых платежей на предприятии показывает необходимость взаимосвязи данного процесса и составления прочих бюджетов в организации и претендует на особое место в общем процессе бюджетирования. Кроме того присутствие существенных противоречий в теории и практике данного вопроса позволяют говорить о необходимости более углубленного изучения данной проблемы.

Отправной точкой предоставления данных для установления налогового бюджета является составляемый прогноз: объем продукции, расходы на производство и реализацию, стоимость основных средств, планируемая заработная плата персонала и др. Важнейшей функцией при установлении планов предприятия является дифференциация затрат, которые зависят от объема реализации, на условно-постоянные и условно-переменные. Для целей бюджетирования в системе управленческого учета налоги целесообразно разделять:

- постоянные налоговые затраты, к которым относится единый социальный налог, налог на имущество, транспортный налог, плата за землю;

- переменные налоговые затраты, включающие налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль.

Использование предприятиями упрощенной системы налогообложения предусматривает расчет налогооблагаемой базы единого налога как величину доходов уменьшенных на величину расходов, понесенных при их получении, в соответствии с 26.2 главой НК РФ. Предприятия, определившие объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, рассчитывают единый налог как максимальный уровень минимального налога и налога, рассчитанного по ставке. Планирование налоговых платежей на предстоящий период предусматривает необходимость учета всевозможных поправок и дополнений, определенных законодательством, получающие силу с начала налогового периода. Предлагаемая методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета приведена на рисунке 1.

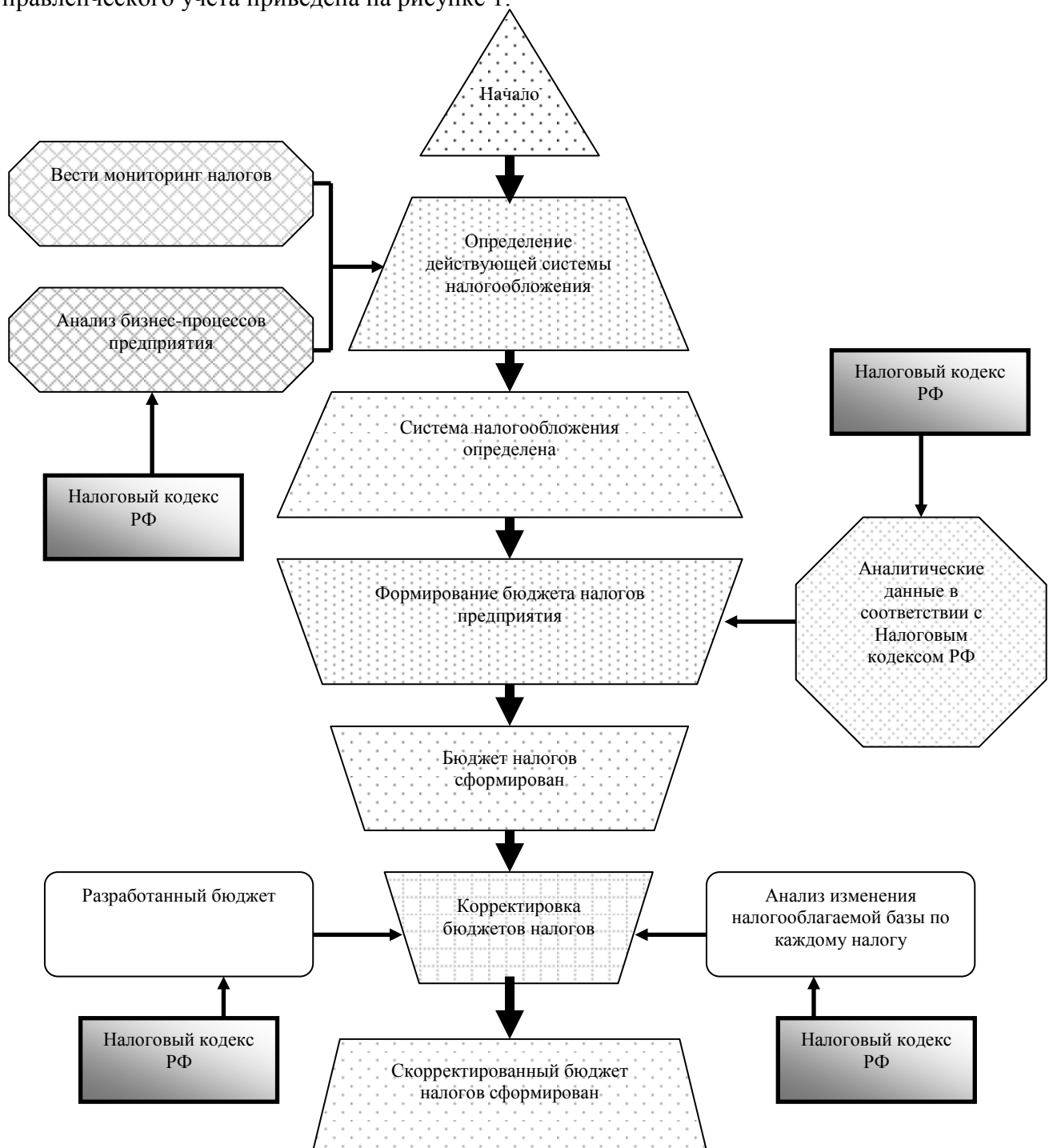


Рисунок 1 – Методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета

Планирование налогов платежей регулируется действующим налоговым законодательством. Законодательство Российской Федерации о налоговых отчислениях включает Налоговый Кодекс, определяющий систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и принятых в соответствии с ним федеральных законов.

Согласно статье 146 НК РФ объектом налогообложения НДС является выручка от реализации продукции, товаров и услуг, получаемая при оплате[3].

Прогнозируемая величина налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет, уменьшается на сумму налоговых вычетов. Рассчитанная сумма налога определяет величину уплаты налогов в бюджет.

Налогооблагаемая база по налогу на имущество планируется как среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом обложения. Согласно статье 374 НК РФ объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, подлежащее учету на балансе организации в качестве основного средства [3].

Согласно 25 главе НК РФ налоговая база по налогу на прибыль представляет собой прибыль, определяемая в качестве прогнозного дохода за исключением величины расходов.

Планирование налогов осуществляется при составлении операционных бюджетов (кроме бюджета расходов и доходов) и инвестиционного бюджета.

Формирование доходов и расходов и определение чистой прибыли происходит после установления «затратных» налогов и налога на прибыль. После чего составляется график расчета с поставщиками и покупателями, формируется бюджет движения денежных средств и происходит расчет платежей по НДС. После чего осуществляется корректировка денежных средств, из-за чего уровень НДС может измениться. После того как бюджеты налогов составлены, формируется прогнозный баланс.

Формирование налоговых платежей, подлежащих поступлению в бюджет, в системе управленческого учета осуществляется как в самой организации, так и отдельно по центрам ответственности.

Полный бюджет налогов определяется в инвестиционных центрах и центрах прибыли, представляющие собой отдельные структурные составляющие организации. Подразделения, являющиеся центрами затрат рассчитывают следующие виды налогов: ЕСН, налог на имущество, транспортный налог. Значительная составляющая налоговых платежей рассчитывается только по предприятию в целом: НДС, земельный налог.

Модель взаимосвязи бюджетной модели организации и бюджета налогов для целей эффективного управления бизнес-процессами в предлагаемой системе управленческого учета представлена на рисунке 2.

Формирование бюджета налогов сопровождается текущим и последующим контролем. Отклонения в налогооблагаемой базе (в соответствующих статьях операционных, инвестиционных и финансовых бюджетов) определяют отклонения по бюджету налогов. Составление бюджета налогов осуществляет служба учетно-налогового процесса, она же несет ответственность за правильность расчета налоговых платежей, рассчитываемых на основании данных о налогооблагаемой базе, предоставляемых другими подразделениями. Служба планирования и учета налоговых платежей не в силах контролировать параметры, определяющие суммы налогов, поступающие в бюджет и она не несет ответственности за неисполнение бюджета налогов, вызванное отклонениями данных показателей. Причинами наличия отклонений от бюджета налоговых платежей могут выступать рост или сокращение доходов и расходов по сравнению с прогнозируемыми величинами, незапланированное получение нового имущества, изменение налогового законодательства и др.

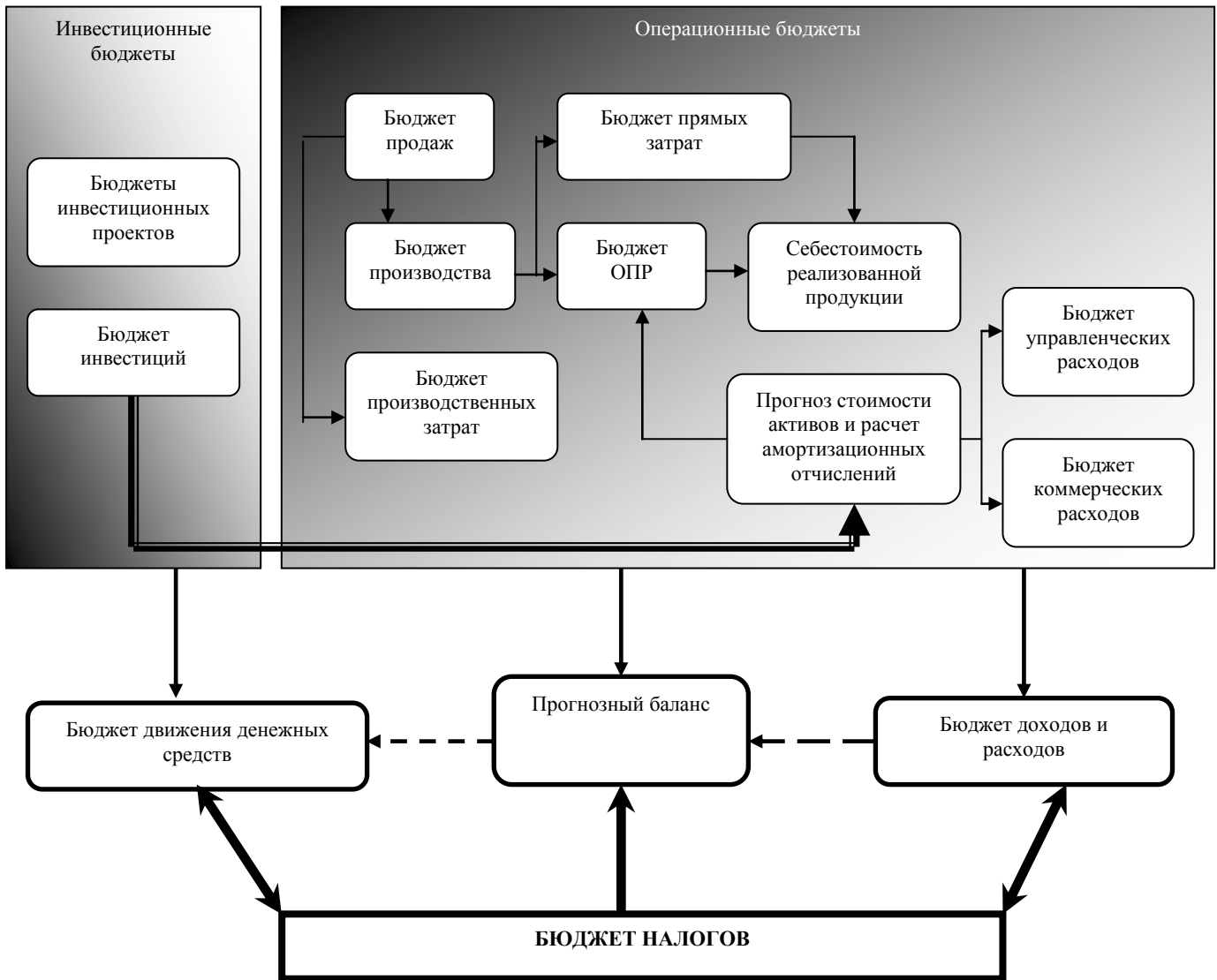


Рисунок 2 – Взаимодействие бюджета налогов с бюджетной моделью организации для целей эффективного управления бизнес-процессами

Таким образом, бюджетирование налогов является важнейшим инструментом системы управленческого учета и расширяет диапазон своего функционирования в целях решения стратегических задач в сфере налогового планирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри. - М.: Аудит, 1994. – 150с.
2. Ануфриев, В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / В.Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 1998. - №8. – С. 12-17.
3. Налоговый Кодекс российской федерации. Часть вторая. Принят Законом РФ от 5.08.2000г. №118-ФЗ. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>

Поздняев Андрей Сергеевич

Московский государственный технический университет им. Н.Э. Баумана

105005, Москва, 2-я Бауманская ул., д. 5

Кандидат экономических наук, доцент

Тел.: 89255185051

E-mail: orelbuin@yahoo.com

Ю.М. ЯНЧЕНКО

ВНЕДРЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ИНВЕСТИЦИОННО-СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

В статье автором предложен план счетов и рассмотрены различные схемы ведения управленческого учета в инвестиционно – строительной организации.

Ключевые слова: управленческий учет, инвестиционно – строительная организация, инвестор, заказчик, застройщик, подрядчик.

In the article the author proposed a plan of accounts and consider the various schemes of management accounting in investment - building an organization.

Key words: management accounting, investment - construction company, an investor, customer, developer, contractor.

В процессе строительной деятельности возникает множество проблем. Сложности вызывают не только непосредственно технологии выполнения строительно-монтажных работ, но и земельные правоотношения, взаимодействия органов власти и хозяйствующих субъектов, гражданско-правовые отношения между юридическими и физическими лицами. В этой области существует множество нормативных документов, изданных на уровне федерального, регионального и местного законодательства. Причем многие из документов не являются обязательными к применению, а только рекомендованы для использования. С одной стороны, это открывает перед субъектами инвестиционной деятельности большие возможности по построению схем инвестирования в недвижимость, в т.ч. с участием соинвесторов, органов государственной власти, а с другой стороны объективно не позволяет регламентировать на уровне Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) особенности учета в каждой из применяемых схем. Как следствие, процесс инвестиционной деятельности и строительства является наиболее сложным в ряду различных направлений хозяйственной деятельности, как в части документального оформления, так и с точки зрения бухгалтерского и управленческого учета совершаемых его участниками операций.

Правовое регулирование инвестиционной деятельности в России осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 25 февраля 1999 года № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее – Федеральный закон № 39-ФЗ), Федеральным законом от 30 декабря 2004 года № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 214-ФЗ). Также в настоящее время продолжает действовать Закон РСФСР «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» от 26 июня 1991 года в части норм, не противоречащих Федеральному закону № 39-ФЗ, Градостроительный и Гражданский кодекс

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица. Перечень субъектов инвестиционной деятельности является открытым. Приведем краткие характеристики основных участников строительного процесса.

Инвестор - лицо, осуществляющее вложение собственных или привлеченных (в виде займов, кредитов банков и других источников) средств в создание основных средств. Главной функцией инвестора является финансирование строительства.

Инвесторами как участниками инвестиционной деятельности могут быть: физические лица, юридические лица, объединения юридических лиц, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица, государственные

органы, органы местного самоуправления, иностранные субъекты предпринимательской деятельности [3].

Заказчики – уполномоченные инвесторами физические и юридические лица, осуществляющие реализацию инвестиционных проектов. Заказчиками могут быть и сами инвесторы. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями, которые перечисляет ему инвестор, на период и в пределах полномочий, определенных договором (контрактом) [3].

Застройщики - физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта [2].

Подрядчики – физические и юридические лица, выполняющие работы по договорам подряда, заключаемым с заказчиками в соответствии с ГК РФ. Подрядчик в соответствии с п.1. ст.706 ГК РФ выступает в роли генерального подрядчика, если привлекает к исполнению своих обязательств других лиц [1].

Под **инвестиционно-строительной организацией** мы понимаем компанию, выполняющую функции всех субъектов (инвестора, заказчика, застройщика, подрядчика) при осуществлении инвестиций в недвижимость. При этом согласно п. 6 ст. 4 Федерального закона № 39-ФЗ каждый входящий в нее «субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором (контрактом), заключаемым между ними» [3]. Эта норма закона крайне важна, т.к. она позволяет инвестиционно-строительным организациям оптимально выстраивать бизнес-структуру с использованием различных юридических лиц.

После определения функционала участников инвестиционной деятельности переходят к организации управленческого учета. Стержень любой учетной системы – план счетов. При его разработке для целей управленческого учета необходимо учитывать:

1) Требования Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (Утверждена приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н). Это позволит вести бухгалтерский учет (являющийся составной частью управленческого учета) в соответствии с нормативными документами.

2) Возможные схемы инвестирования в недвижимость. Финансовый учет ощутимо зависит от того, каким образом функции инвестора, застройщика, заказчика, подрядчика разделены между юридическими лицами, входящими в состав инвестиционно-строительной организации. Логично, что конечный результат управленческого учета – сформированная первоначальная стоимость построенного объекта, отражающая реальные вложения компании, - вне зависимости от схемы инвестирования должен быть одинаковым (если не учитывать налоговые последствия этих схем) и соответствовать объему направленных денежных средств.

На основе практического опыта автора статьи, был разработан единый план счетов инвестиционно-строительной организации. Его фрагмент, отражающий специфику управленческого учета, приведен в таблице 1.

Таблица 1 - Фрагмент Плана счетов инвестиционно – строительной организации

Синтетический счет	Аналитический счет первого уровня
20	1. Затраты застройщика на выполнение своих функций
	2. Затраты заказчика на выполнение своих функций
	3. Затраты генподрядчика
26	1. Затраты застройщика на выполнение своих функций
	2. Затраты заказчика на выполнение своих функций
	3. Затраты генподрядчика

Продолжение таблицы 1

51	1. Расчетный счет инвестора
	2. Расчетный счет застройщика
	3. Расчетный счет заказчика
	4. Расчетный счет генерального подрядчика
62	1. Выручка застройщика от выполнения своих функций
	2. Выручка заказчика от выполнения своих функций
	3. Выручка генподрядчика
76	1. Расчеты с застройщиком по инвестиционному договору
	2. Стоимость строящегося объекта (используется застройщиком)
90	1.1. Выручка застройщика от выполнения своих функций
	1.2. Выручка заказчика от выполнения своих функций
	1.3. Выручка генподрядчика
90	2.1. Себестоимость услуг застройщика от выполнения своих функций
	2.2. Себестоимость услуг от выполнения своих функций
	2.3. Себестоимость услуг генподрядчика

Такая подробная аналитика на синтетических счетах призвана обеспечить прозрачный и достоверный учет затрат при выполнении функций заказчика, застройщика, генподрядчика и в конечном итоге позволяет сформировать в управленческом учете первоначальную стоимость построенного объекта и, как следствие, определить достоверный финансовый результат деятельности за определенный период.

Ещё один важный нюанс, который необходимо учитывать при внедрении управленческого учета – это несоответствие юридической и фактической структур инвестиционно-строительной организации: де-факто мы имеем дело только с одной компанией, состоящей из группы юридических лиц. В этих условиях неизбежно возникает необходимость проводить элиминацию учетных данных, т.е. исключать внутренние обороты. В зависимости от принятой схемы инвестирования к таким оборотам могут относиться:

- услуги застройщика, заказчика;
- выручка генподрядной организации;
- перечисления денежных средств между инвестором, заказчиком, застройщиком и генподрядчиком.

Для технической реализации процесса элиминации данных помимо внедрения единого плана счетов для целей управленческого учета предлагается использовать отдельную базу данных в бухгалтерской программе. Её необходимость объясняется тем, что в инвестиционно-строительной организации юридические лица, как правило, географические разделены: застройщики зарегистрированы по месту нахождения объекта, инвесторы – в штаб-квартире Компании. Естественно, по месту регистрации юридического лица присутствует хотя бы один бухгалтер, отвечающий за сопровождение проверок фискальных органов и, собственно, учет. Отдельная база данных позволяет оптимизировать его работу. Режим терминального доступа (база данных находится в одном городе, бухгалтер - в другом) на практике себя не оправдывает, т.к. является ощутимо зависимым от используемых интернет-каналов и, кроме того, имеет много технических сложностей. Ещё одна причина, по которой каждое юридическое лицо должно использовать отдельную базу данных – это законодательство в области защиты авторских прав. Любое программное обеспечение, в том числе и используемое для нужд бухгалтерии, необходимо лицензировать. Приобретение пиратских версий, либо одной многопользовательской лицензии создают в настоящее время ощутимые риски. В масштабах инвестиционно-строительных организаций затраты на бухгалтерские программы являются незначительными, и чаще всего на них не экономят. Приобретение дорогих ERP-систем (в первую очередь, позволяющих вести производственный учет) пока не находит широкого применения на практике.

Вернемся к предложенной схеме учета с использованием отдельной базы для управленческого учета. Назовем её сводной. В эту базу с определенной периодичностью (из практики автора статьи - каждую ночь) подгружается информация из баз данных всех юридических лиц, входящих в инвестиционно-строительную компанию. В процессе подгрузки осуществляется элиминация данных, т.е. исключение внутренних оборотов инвестиционно-строительной организации. Впоследствии, именно с этой базой работает бухгалтер, отвечающий за управленческий учет. Что немаловажно, сводная база данных представляет собой ещё одну точку контроля: подгруженные в нее проводки проходят проверку на предмет соответствия методологии учета инвестиционно-строительной организации, а в нестандартных случаях и на предмет экономической целесообразности.

Рассмотрим, как применять предложенные инструменты организации системы управленческого учета на практике. С этой целью мы проанализируем особенности учета в наиболее часто встречающихся схемах инвестирования в строительство промышленных объектов недвижимости. Организации, работающие на рынке жилищного строительства, также могут использовать предложенные наработки, поскольку они не зависят от типа строящейся недвижимости. Мы делаем акцент на инвестирование в промышленное строительство только потому, что описать все имеющиеся на практике схемы финансирования строительства жилых домов не представляется возможным: это и предусмотренные законодательством договоры долевого участия и предварительные договоры, вексельные схемы и т.п.

В качестве исходных данных используем следующую информацию.

Сметная стоимость объекта составляет 158 967 534 рублей. Ввод в эксплуатацию планируется через 2 года. Общая стоимость услуг застройщика - 3 815 221 рублей. Стоимость услуг заказчика, оказываемых в период производства строительно-монтажных работ (1 год и 3 месяца), равна 1 748 643 руб. Стоимость ген. подрядных работ составляет 127 174 027,20 рублей. Плановая прибыль застройщика, заказчика и генерального подрядчика – 20% от стоимости услуг. Затраты застройщика, связанные с оформлением исходно-разрешительной документации составляют 26 229 642,80 руб. Все значения даны без учета НДС.

Задача: в управленческом учете сформировать первоначальную стоимость при разных схемах инвестирования в недвижимость. В целях упрощения налоговые последствия и проводки, затрагивающие налоговых учет не рассматриваются.

Схема №1. Инвестор, заказчик, застройщик и генеральный подрядчик являются отдельными юридическими лицами

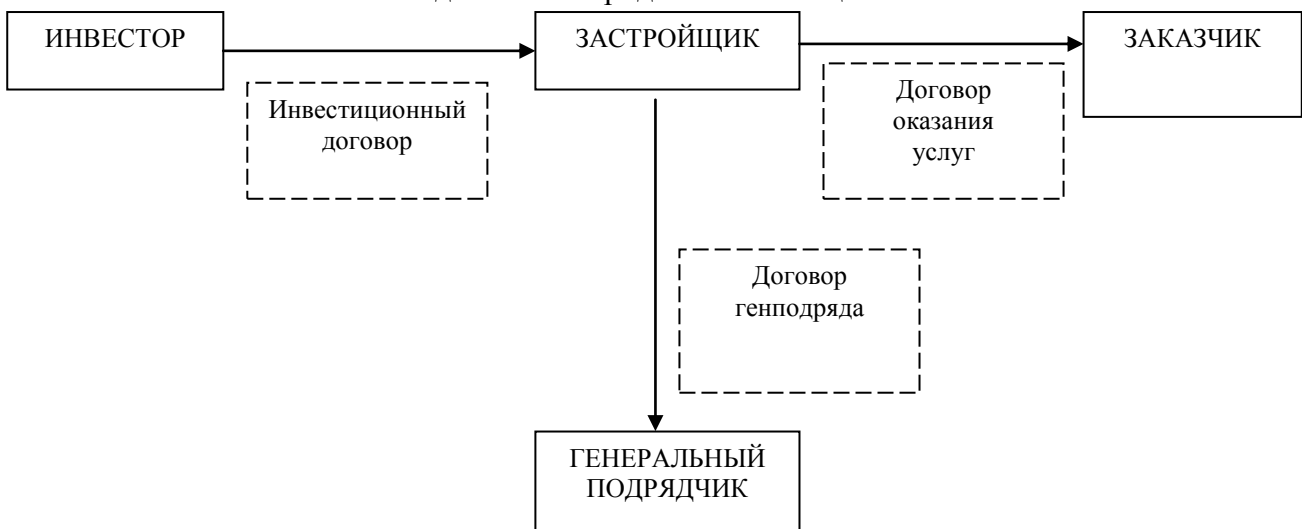


Рисунок 1 - Инвестор, застройщик, заказчик, генеральный подрядчик - отдельные юридические лица

Схема №1 (рисунок 1) является самой сложной и вместе с тем базовой с точки зрения учета. Её сложность заключается в том, что бухгалтерский учет кардинально не совпадает с управленческим, т.к. фактически мы имеем дело с одной организацией, а в финансовом учете – с четырьмя разными юридическими лицами. В дальнейшем мы будем часто возвращаться к этой схеме, поэтому опишем хозяйственные операции всех субъектов подробно.

Любая стройка начинается с привлечения инвестора. Поэтому именно с этого юридического лица мы и начнем анализ.

Учет инвестиционных вкладов в объект строительства инвесторы ведут на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по отдельному субсчету. Перечисление средств инвестиционного вклада застройщику отражается проводкой:

Дебет 76.1

Кредит 51.1 - 155 152 313,00 р.

– перечислен инвестиционный вклад.

Дебет 76.1

КРЕДИТ 51.1 - 3 815 221,00 Р.

– оплачены услуги застройщика.

По мере завершения строительства и оформления всех необходимых документов инвестор отражает у себя в учете капитальные вложения в объект недвижимости [5]. Эта операция отражается записью:

Дебет 08

Кредит 76.1 - 155 152 313,00 р.

– получен объект, построенный на средства целевого финансирования.

Дебет 08

Кредит 76.1 - 3 815 221,00 р.

– приняты услуги застройщика.

Дальнейшее отражение в учете полученного объекта зависит от его назначения. Если он предназначен для использования в хозяйственной деятельности организации, объект надо учитывать в составе основных средств, если для продажи – в составе товаров.

Учет у застройщика.

Предварительно, хотелось обратить внимание на важную особенность схемы №1 - функции застройщика и заказчика выполняют разные организации. Очень часто в публикациях специалисты в области бухгалтерского учета, апеллируя термином «заказчик – застройщик», допускают ошибку, объединяя этих двух разных субъектов инвестиционной деятельности.

Функции застройщика – это, в первую очередь, получение разрешительной документации на строительство, технических условий на подключение коммуникаций, разрешения на ввод законченного объекта. Мы не ошибемся, если скажем, что застройщики, активно взаимодействующие с уполномоченными государственными органами власти, являются ключевыми участниками строительного процесса.

Заказчики же (часто именуемые «техническими заказчиками») в основном ориентированы на контроль производства строительно – монтажных работ подрядными организациями, и в конечном итоге на приемку работ. Образно говоря, застройщики отвечают за документы, необходимые для строительства, заказчики – за техническую сторону вопроса. Конечно, объединение функции этих организаций возможно, но оно далеко не всегда практически реализуется.

Денежные средства, поступающие от инвесторов на финансирование строительства, являются для застройщиков целевыми и не подлежат обложению налогом на прибыль и НДС, поэтому их необходимо учитывать отдельно от вознаграждения застройщика, являющегося базой для исчисления налогов.

Для отражения в управленческом учете операций, связанных с выполнением инвестиционных договоров при привлечении средств организаций и физических лиц,

застройщик организует аналитический учет поступающих средств по каждому инвестору на счете 86 «Целевое финансирование».

Дебет 51.2

Кредит 86 - 155 152 313,00 р.

– получен инвестиционный вклад.

Расходы по строительству объекта недвижимости, по мере завершения строительства и оформления всех необходимых документов инвестор отражает у себя в учете на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по отдельному субсчету.

Дебет 76.2

Кредит 60 - 127 174 027,20 р.

– приняты работы у генерального подрядчика.

Дебет 76.2

Кредит 60 - 1 748 643 р.

– приняты услуги заказчика.

Дебет 76.2

Кредит 60 - 26 229 642,80 р.

– приняты услуги по оформлению искусственно-разрешительной документации (ИРД).

Довольно часто практикующие бухгалтеры совершают ошибку, отражая расходы по строительству у застройщиков, не являющихся инвесторами, на 08 счете «Капитальные вложения». Нюанс заключается в том, что Счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств [5]. В свою очередь, в рамках ПБУ 6/01 основные средства должны отвечать следующим требованиям:

- предназначены для использования в производстве продукции или для управленческих нужд;
- иметь срок полезного использования свыше 12 месяцев;
- не предполагается их последующая перепродажа;
- будут приносить экономический доход [4].

В рассматриваемой схеме застройщики занимаются строительством объектов недвижимости для других инвесторов (т.е. собственников), а, значит, уже первое требование, предъявляемое к основным средствам, не выполняется. Использовать счет 20 «Основное производство» для учета всех затрат по строительству также недопустимо, т.к. инвестиционный договор, по сути своей, является смешанным договором, сочетающим в себе признаки агентского договора (в части денежных средств, направляемых на финансирование строительства) и договора оказания услуг (в части вознаграждения застройщика за выполняемые им услуги).

На счете 20 «Основное производство» (а также на счете 26 «Общехозяйственные расходы») застройщики должны учитывать только собственные затраты (содержание помещений, заработная плата персонала, отчисления на социальные нужды), связанные с выполнением своих функций.

Дебет 20.1,26.1

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 3 052 176,80 р.

– отражены затраты застройщика на осуществление своих функций.

Дебет 90.2.1

Кредит 20.1,26.1 - 3 052 176,80 р.

– сформирована себестоимость услуг застройщика.

Вознаграждение за услуги, в отличие от средств целевого финансирования, является выручкой застройщиков. Чтобы не вносить путаницу между целевым финансированием и услугами заказчика, мы предлагаем застройщикам выделять их в инвестиционном договоре отдельными суммами.

Дебет 62.1

Кредит 90.1.1 - 3 815 221,00 р.

– выручка от оказания услуг застройщика.

Дебет 51.2

Кредит 62.1 - 3 815 221,00 р.

– выручка от оказания услуг застройщика.

Учет у технического заказчика.

Как мы отмечали выше, технические заказчики – это специализированные организации, действующие в рамках договора оказания услуг. В отличие от застройщиков, они не получают инвестиционных денежных средств, направляемых на финансирование строительства. Поэтому поступления по договору оказания услуг (за исключением штрафных санкций) представляют собой выручку заказчиков:

Дебет 51.3

Кредит 62.2 - 1 748 643 р.

– оплачены услуги заказчика.

Собственные затраты технических заказчиков в соответствии с Планом счетов учитываются на счетах 20 «Основное производство» (расходы на содержание технических служб) и 26 «Общехозяйственные расходы» (содержание административного персонала):

Дебет 20.2,26.2

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 1 398 914,40 р.

– отражены затраты заказчика на осуществление своих функций.

Согласно требованиям налогового законодательства (ст. 38 НК РФ) услуга, считается оказанной в процессе её потребления. С точки зрения учета это означает, что у заказчиков по итогам отчетного периода (месяца) никогда не возникает незавершенного производства и все затраты должны списываться на себестоимость. При этом застройщик и заказчик должны ежемесячно подписывать акт - сдачи приемки услуг:

Дебет 90.2.2

Кредит 20.2,26.2 - 1 398 914,40 Р.

– сформирована себестоимость услуг заказчика.

Выручка от оказания услуг заказчика отражается «стандартной» проводкой.

Дебет 62.2

Кредит 90.1.2 - 1 748 643 р.

– выручка от оказания услуг заказчика.

Учет у генподрядной организации.

Генподрядный договор в части отражения расчетов с застройщиками и принципов учета затрат аналогичен договору оказания услуг:

Дебет 51.4

Кредит 62.3 - 127 174 027,20 р.

– оплачены услуги генподрядчика.

Дебет 20.3,26.3

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 101 739 221,76 р.

– отражены затраты генподрядчика.

Особенности учета генподрядчиков обусловлены технологией и сложностью строительно-монтажных работ, которые существенно влияют на сроки строительства. С точки зрения бухгалтерского работника длительный производственный цикл – это накопление затрат, формирующих стоимость незавершенного производства в учете. Обращаем внимание, что в дебет 20 счета «Основное производства» попадают все затраты, связанные со строительством, в т.ч. стоимость используемых материалов, расходы субподрядные работы и т.п. Де-факто на 20 счете генподрядчика накапливается до 80% стоимости строящегося объекта (остальное – стоимость услуг застройщиков, заказчиков, собственные расходы инвесторов), поэтому учет в генподрядной организации является самым сложным и ответственным. Списание затрат, накопленных на 20 счете, на

себестоимость производится только после приемки работ. В инвестиционно-строительных организациях такая приемка осуществляется после полного выполнения всего объема работ, иными словами минимум через год после начала работ, а не ежемесячно, как это было в учете заказчика при отражении услуг. Передача построенного объекта заказчику оформляется формой КС-11 (акт приемки законченного строительством объекта) [6], на основании которой бухгалтер списывает стоимость «незавершенного производства» на себестоимость и отражает выручку.

Дебет 90.2.3

Кредит 20.3,26.3 - 101 739 221,76 р.

– сформирована себестоимость генподрядчика.

Дебет 62.3

Кредит 90.1.3. - 127 174 027,20 р.

– отражена выручка генподрядной организации.

Теперь покажем, как формируется первоначальная себестоимость построенного объекта в управленческом учете. Известно, что в неё не включаются внутренние обороты, а учитываются только реально понесенные затраты:

101 739 221,76 р. – затраты генподрядной организации;

1 398 914,40 р. – затраты на выполнение услуг заказчика;

3 052 176,80 р. – затраты на выполнение услуг застройщика;

26 229 642,80 р. – затраты на оформлением ИРД;

132 419 955,76 р. – первоначальная стоимость объекта в управленческом учете, сформированная в схеме №1.

Разница между сметной стоимостью и реальными капитальными вложениями возникла из-за внутренних оборотов инвестиционно-строительной компании.

Схема №2. Инвестор и застройщик объединены в одно юридическое лицо.

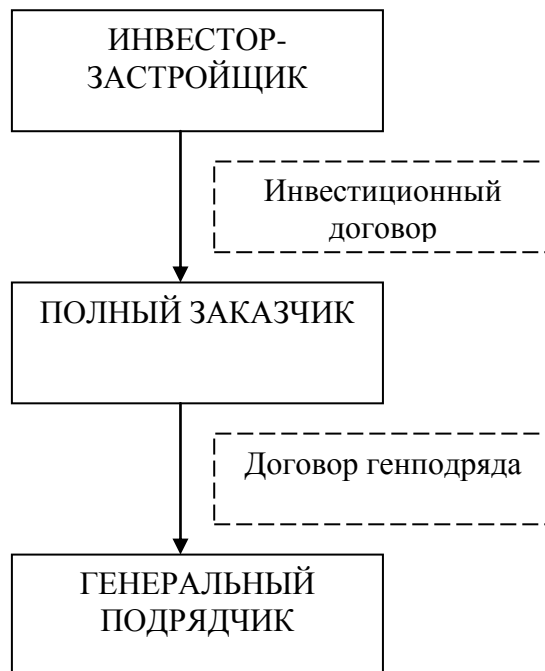


Рисунок 2 - Схема с привлечением полного заказчика и генерального подрядчика

Процесс финансирования строительства в этом случае (рисунок 2) разделяется на несколько этапов:

1. На счет инвестора – застройщика поступают денежные средства, чаще всего заемные.
2. Инвестор – застройщик направляет их на счет полного заказчика, который привлекает подрядные организации для выполнения строительно-монтажных работ
3. Построенный объект полный заказчик передает инвестору – застройщику. Последний оформляет на него разрешение на ввод в эксплуатацию, а после него – свидетельство о государственной регистрации права собственности.
4. Зарегистрированный объект продается или сдается в аренду

Эта схема довольно распространена в силу ряда причин. В первую очередь, она позволяет минимизировать внешние риски (строительные, налоговые, имущественные), т.к. проблемы, возникающие по одному объекту (например, блокировка расчетного счета инвестора-застройщика), не приводят к остановке работы на других. Второе очевидное преимущество заключается в том, что в этом случае появляется удобный способ «выхода» из проекта: если по каким – либо причинам строящийся объект становится неинтересен инвестиционно-строительной организации, она продает юридическое лицо – инвестора-застройщика, путем продажи доли в уставном капитале. В результате у покупателя нет необходимости переоформлять исходно-разрешительную документацию на строительство, выдаваемую на застройщика. Это существенно экономит время и затраты потенциальных покупателей.

Особенностью данной схемы является применение полного заказчика. Он выполняет все функции технического заказчика и дополнительно участвует в расчетах с поставщиками и подрядчиками. Денежные средства поступают на полного заказчика от инвестора-застройщика по инвестиционному договору, который, как и в схеме №1, содержит в себе признаки агентского договора и договора оказания услуг. Соответственно, в этом договоре также выделяют целевое финансирование и вознаграждение услуг заказчика.

На основании данных нашего примера покажем корреспонденцию счетов у каждого субъекта инвестиционной деятельности.

Учет у инвестора – застройщика.

Т.к. это юридическое лицо будет оформлять первичное право собственности на построенную недвижимость, записи на счетах при отражении операций по перечислению целевого финансирования и вознаграждения услуг заказчика, а также при отражении в учете капитальных вложений будут идентичны проводкам, которые мы рассматривали у инвесторов в схеме 1. При этом необходимо помнить, что функцию застройщика в этом случае будут выполнять штатные сотрудники организации. Затраты на их содержание напрямую включаются в капитальные вложения, как непосредственно связанные с процессом строительства. Иными словами, выручка от оказания услуг застройщика в данном случае не отражается и, значит, необходимости проводить её элиминацию в управленческом учете нет.

Дебет 76.1

Кредит 51.1 - 127 174 027,20 р.

– перечислен инвестиционный вклад.

Дебет 76.1

Кредит 51.1 - 1 748 643 р.

– оплачены услуги заказчика.

Дебет 60

Кредит 51.1 - 26 229 642,80 р.

– оплачены услуги по оформлению ИРД.

Дебет 08

Кредит 60 - 26 229 642,80 р.

– приняты услуги по оформлению ИРД.

Дебет 08

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 3 052 176,80 р.

– отражены затраты инвестора - застройщика на осуществление функций застройщика.

Дебет 08

Кредит 76.1 - 1 748 643 р.

– приняты услуги заказчика.

Дебет 08

Кредит 76.1 - 127 174 027,20 р.

– получен объект, построенный на средства целевого финансирования.

Учет у полного заказчика.

Поскольку на счета этой организации поступает целевое финансирование, о расходе которого необходимо отчитываться перед инвестором, и выручка, представляющая собой собственные средства заказчика, все денежные поступления необходимо соответствующим образом распределять. Особых сложностей это не представляет, т.к. инвестор - застройщик в платежном поручении сам квалифицирует платеж

Дебет 51.2

Кредит 86 - 127 174 027,20 р.

– получен инвестиционный вклад.

Дебет 51.2

Кредит 62.2 - 1 748 643 р.

– оплачены услуги заказчика.

Расходы по строительству объекта недвижимости, понесенные за счет средств целевого финансирования, полный заказчик отражает у себя в учете счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по отдельному субсчету. Обоснование применения счета 76 для субъектов, не являющихся будущими собственниками недвижимости, подробно обосновано ранее.

Дебет 76.2

Кредит 76, 60 - 127 174 027,20 р.

– отражена стоимость объекта, подлежащего передаче инвестору.

Передача построенного объекта на баланс инвестора-застройщика уменьшает задолженность заказчика по целевому финансированию:

Дебет 86

Кредит 76.2 - 127 174 027,20 р.

- построенный объект передан на баланс инвестора-застройщика

Проводки по учету собственных затрат и отражению выручки, а также все проводки, которые делает генеральный подрядчик, полностью совпадают с рассмотренными проводками в схеме №1. В этой связи, мы не будем их комментировать.

Несмотря на то, что расходы на оформление ИРД и услуги застройщика учитываются на балансе инвестора-застройщика, первоначальная стоимость объекта в управленческом учете будет аналогична рассмотренной ранее и составит:

101 739 221,76 р. – затраты генподрядной организации;

1 398 914,40 р. – затраты на выполнение услуг заказчика;

3 052 176,80 р. – затраты на оказание услуг застройщика, учитываемые на балансе первоначального собственника. Элиминация данных не производится;

26 229 642,80 р. – затраты на оформлением ИРД, учитываемые на балансе первоначального собственника.

132 419 955,76 р. – первоначальная стоимость объекта в управленческом учете, сформированная в схеме №2.

Схема №3, представленная на рисунке 3, предполагает строительство «под ключ» силами одной компании. В инвестиционно-строительных организациях такую модель используют при смене инвесторов, либо в случаях, когда прибыль от какого-либо иного вида деятельности (например, от аренды ранее сданных объектов), которым занимается инвестор, направляется на финансирование нового строительства.

Схема №3. Инвестор является отдельной организацией, а функции заказчика, застройщика и генерального подрядчика выполняются другим юридическим лицом.

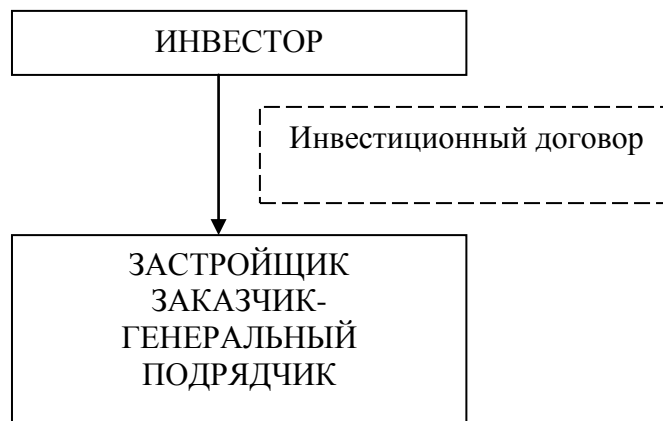


Рисунок 3 - Функции заказчика, застройщика и генерального подрядчика выполняются отдельным юридическим лицом

На первый взгляд, схема несколько абсурдна, поскольку предполагает совмещение генерального подрядчика и заказчика: и одной из основных функций последнего является контроль за ходом строительно-монтажных работ, т.е. за деятельностью генерального подрядчика. Вместе с тем, эта конструкция используется на практике, т.к. фактически речь идет об одной организации, с единым центром управления, и деление на юридические лица здесь носит формальный характер.

С точки зрения бухгалтерии наибольшие проблемы вызывает учет застройщика-заказчика-генерального подрядчика. Его контракт с инвестором по форме будет представлять собой инвестиционный договор, известный нам по схемам №1 и №2, а по содержанию - договор на выполнение функций застройщика, заказчика и генерального подрядчика. Возникает вопрос, каким образом квалифицировать этого субъекта - как агента или как исполнителя. По нашему мнению, несмотря на некоторую нелогичность, застройщик, заказчик и генеральный подрядчик в данной ситуации является одновременно и агентом и исполнителем. Поясним. Агентом он быть не может, т.к. фактически ведет строительство. Но и исполнителем этот субъект не является, т.к. право на приемку строительно – монтажных работ имеют заказчики, с соответствующим допуском в саморегулируемых организациях, а у инвесторов такого допуска нет. В итоге и получается некий функциональный симбиоз.

Мы предлагаем следующие принципы управленческого учета в этой ситуации:

1) расчеты по инвестиционному договору (получение денежных средств, передача построенного объекта) отражаем по агентской схеме;

2) расходы на строительство учитываем по правилам, установленным для подрядных организаций.

Покажем вышеизложенное на проводках.

Денежные средства, поступающие на финансирование строительства, учитываем на счете 86 «Целевое финансирование». Это обеспечит нам учет расчетов с инвестором

Дебет 51.2

Кредит 86 - 158 967 534 р.

– получен инвестиционный вклад.

Полученный взнос переквалифицируем в аванс по договору подряда и договору оказания услуг, т.к. застройщик, заказчик, ген. подрядчик сам (или с привлечением третьих организаций от своего имени и за свой счет) выполняет весь объем работ.

Дебет 86

Кредит 62.3 - 158 967 534 р.

- денежные средства признаны авансом на выполнение работ.

Очевидно, что затраты, связанные с производством строительно-монтажных работ, а также с выполнением функций застройщика и заказчика учитываются на соответствующем субсчете 20 счета:

Дебет 20.1,26.1

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 26 229 642,80 р.

– приняты услуги по оформлению ИРД.

Дебет 20.1,26.1

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 3 052 176,80 р.

– отражены затраты застройщика на осуществление своих функций.

Дебет 20.2,26.2

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 1 398 914,40 р.

– отражены затраты заказчика на осуществление своих функций.

Дебет 20.3,26.3

Кредит 02,10,60,69,70,76 - 101 739 221,76 р.

– отражены затраты генподрядчика.

По окончании строительства в учете признается выручка от оказания услуг и списывается их себестоимость (в разрезе каждого вида деятельности). Эти проводки являются типовыми и в особых примечаниях не нуждаются.

Построенный объект передается инвестору по акту КС-14 (акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией) [6].

Дебет 62.1

Кредит 90.1.1 - 30 044 863,80р.

- выручка от оказания услуг застройщика и работ по оформлению ИРД.

Дебет 62.2

Кредит 90.1.2 - 1 748 643 р.

- выручка от оказания услуг заказчика.

Дебет 62.3

Кредит 90.1.3 - 127 174 027,20 р.

- выручка генподрядчика.

Учет у инвестора идентичен рассмотренному в схеме №1.

Таким образом, первоначальная стоимость построенного объекта, который инвестор введет в эксплуатацию, в данном случае будет сформирована уже на балансе застройщика-заказчика-генерального подрядчика и будет равна **132 419 955,76 р.** Эту цифру легко можно проверить, опять же исключив внутренние обороты.

С учетной точки зрения речь идет о строительстве хозяйственным способом, когда функции инвестора, заказчика и подрядчика выполняют различные структурные подразделения одного юридического лица.

При этом финансирование строительства может осуществляться и на условиях долевого участия (с привлечением других инвесторов)

Все капитальные вложения у инвестора, застройщика, заказчика, генерального подрядчика отражаются на 08 счете. Иными словами бухгалтерский учет затрат, связанных со строительством, совпадает с управленческим. Обычно формирование первоначальной стоимости объекта не вызывает проблем. В рассматриваемом примере она составит **132 419 955,76 р.**

Схема несколько усложняется при привлечении сторонних соинвесторов (рисунок 4). Мы покажем её схематично на проводках без сумм, т.к. в противном случае нам придется существенно уточнять условия исходного примера. При этом полученная первоначальная стоимость будет изначально меньше ранее рассчитанных значений, ввиду того, что основной инвестор при наличии соинвесторов получит в собственность не весь объект, а только его часть.

Схема №4. Инвестор, застройщик, заказчик и генеральный подрядчик представляют одно юридическое лицо, для финансирования строительства могут привлекаться соинвесторы



Рисунок 4 - Весь строительный процесс реализуется силами одной организации с возможным привлечением соинвесторов

Учет операций, связанных с привлечением средств организаций и физических лиц, осуществляется в уже знакомом нам порядке:

Дебет 51.1

Кредит 86

– получен инвестиционный вклад.

Капитальные вложения инвестор-застройщик-заказчик-генеральный подрядчик отражает на счете 08

Дебет 08

Кредит 02,10,60,69,70,76

– приняты к учету капитальные вложения.

Но здесь есть один нюанс, связанный с долевой собственностью. Часть затрат на строительство понесены за счет других лиц, а, значит, должны быть учтены не на 08, а на 76 счете. Возникает вопрос: «Как и когда провести распределение?».

Автор предлагает следующий алгоритм:

1. Все капитальные вложения в период строительства учитываются на счете 08

2. После завершения всех работ, т.е. непосредственно перед фактической передачей готового объекта, затраты на строительство распределяются между инвесторами пропорционально их вкладам. Это отражается проводкой:

Дебет 76.2

Кредит 08

– часть капитальных вложений учтены в качестве средств в расчетах с соинвесторами.

Обращаем внимание, мы рекомендуем проводить распределение именно по завершению всех работ, а не ежемесячно. Конечно, это вносит некоторую погрешность в баланс организации, но с другой стороны доли инвесторов будут максимально точно рассчитаны. Не секрет, что доля в праве собственности может быть известна и на этапе заключения договора, но, как правило, она уточняется после получения обмеров БТИ, т.к. построенные площади не соответствуют проектным значениям.

Передача соинвесторам доли в объекте в бухгалтерском учете регистрируется записью:

Дебет 86

Кредит 76.2

– передача долевой собственности соинвесторам.

Других нюансов в схеме №4 при привлечении соинвесторов нет.

В целом же, подводя итог данной статьи, отметим, что во всех рассмотренных схемах инвестирования в строительство объектов недвижимости, существенно различающихся по юридической форме организации процесса строительства, мы сформировали одну и ту же первоначальную стоимость строящегося объекта - **132 419 955,76 р.** Это позволяет нам сделать вывод, что предложенное применение единого плана счетов и введение новых уровней аналитики, сочетаемые с механизмом элиминации данных, нивелируют зависимость управленческого учета от принятой схемы инвестирования в недвижимость и позволяют формировать достоверную информацию заинтересованным пользователем внутри компании. Иными словами предоставляют возможность вести управленческий учет, отвечающий современным требованиям менеджмента инвестиционно-строительной организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 №14-ФЗ (ред. от 17.07.2009) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
2. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 №190-ФЗ (ред. от 27.07.2010) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
3. Федеральный закон об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений №39-ФЗ от 25.02.1999 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено Приказом Министерства Финансов от 30.03.2001 №26н [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
5. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (Утверждена приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
6. Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 №100 Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

Янченко Юрий Михайлович

Российский государственный торгово-экономический университет
125993, г. Москва, ул. Смольная, д. 36
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
Тел.: 8-916-846-65-80
E-mail: mail@rsute.ru

М.М. КОРОСТЕЛКИН

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ

В настоящее время наиболее рациональным в учетно-аналитической системе представляется исследование практических аспектов организации налогового и управленческого учета налоговых расходов. Это необходимо для анализа себестоимости, рентабельности, а также для оценки текущих результатов деятельности как предприятия в целом, так и в разрезе по отдельным видам работ, услуг, что позволило бы не только определить прибыльность того или иного направления, но и послужило бы основой для разработки возможных альтернативных путей развития.

Ключевые слова: налоговый учет, управленческий учет, налоговые расходы.

Now in registration-analytical system research of practical aspects of the organization of the tax and administrative account of tax expenses is represented to the most rational. It is necessary for the analysis of the cost price, profitability, and also for an estimation of current results of activity as the enterprises as a whole, and in a cut by separate kinds of works, services that would allow not only to define profitableness of this or that direction, but also would form a basis for working out of possible alternative ways of development.

Key words: the tax account, the administrative account, tax expenses.

Детальная регламентация налогового учета как методологической и организационной категории осуществлена в главе 25 НК РФ. Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Наиболее рациональным представляется такая организация налогового учета, при которой учитываются результаты всех хозяйственных операций, но большая часть операций учитывается не на основании первичных документов, а на основании сводных - бухгалтерских справок, составленных по установленным самой организацией формам и документам.

Данные налогового учета машиностроительных предприятий должны отражать задачи, указанные на рисунке 1.

Налоговый учет в ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» осуществляется на основе финансового учета. Что подразумевает ведение бухгалтерского учета и отражение в системе в течение отчетного периода совершаемых в организации хозяйственных операций, оформленных первичными документами бухгалтерского учета, по правилам бухгалтерского учета. Одновременно на основе данных бухгалтерского учета в автоматизированном режиме заполняются аналитические регистры налогового учета в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. Существующие регистры бухгалтерского учета перегруппировываются без изменения правил обработки содержащейся в них информации. Такого способа придерживаются, когда расхождение между правилами ведения бухгалтерского и налогового учета минимальное [1]. Прежде всего, это касается организаций, основным видом деятельности которых является оказание услуг при отсутствии незавершенного производства, таких как ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения».

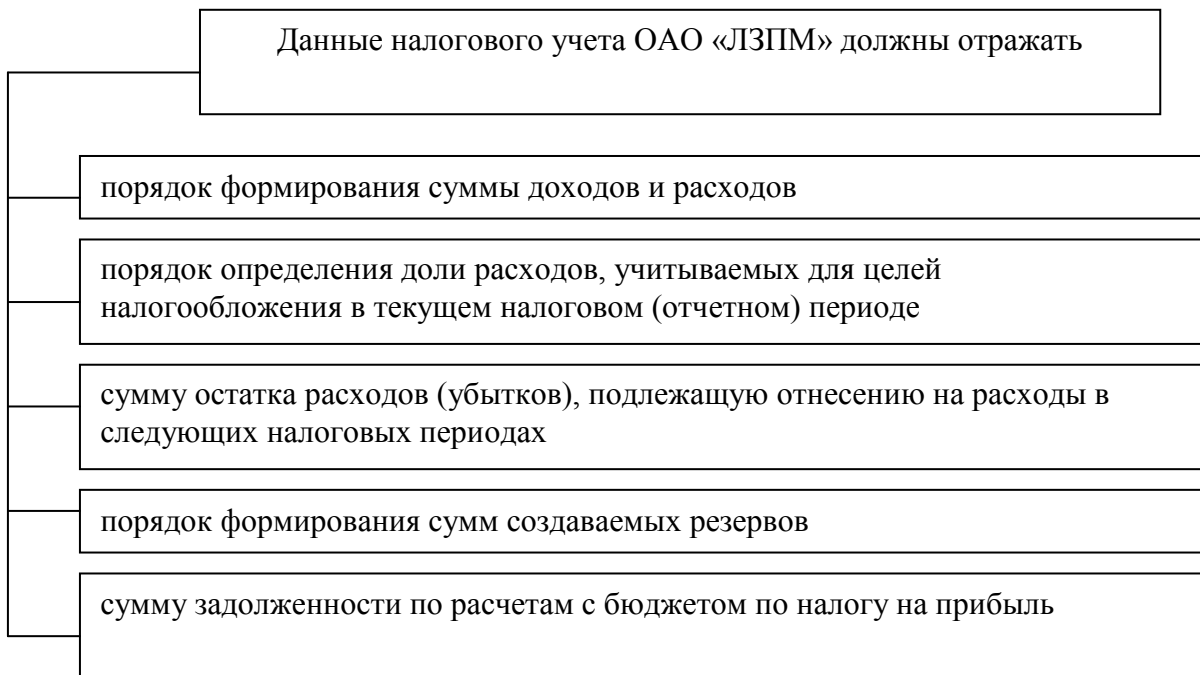


Рисунок 1 – Задачи налогового учета на предприятиях машиностроения

Необходимость ведения учета состояния расчетов с бюджетом по суммам налогов очевидна. Отдавая дань уважения работе налоговых служб, все-таки следует признать, что учет состояния задолженности, ведущийся у налогоплательщика, является более точным и оперативным, чем тот, который ведется в налоговом органе. Основной формой налогового учета этой категории данных является налоговая декларация. Однако, по нашему мнению, целесообразно вести и оперативный учет состояния расчетов с бюджетом. Причем, именно, состояния расчетов, а не состояния задолженности.

Для этого можно разработать отдельную форму первичного документа, в которой предусматриваются позиции для отражения сумм начисленных налогов (возможно, и налоговой базы), а также для отражения дополнительных сумм, которые могут иметь место при проведении налоговых расчетов - авансовые платежи, излишне уплаченные или взысканные суммы, проценты, причитающиеся налогоплательщику за неправомерное взыскание сумм налога, проценты, подлежащие перечислению в бюджет за несвоевременную уплату налога, а также суммы начисленных и уплаченных налоговых санкций и т.п.

Элементами налогового учета в соответствии с НК РФ являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы [1].

Порядок составления налоговой отчетности, формы регистров налогового учета и порядок их ведения, порядок формирования налоговой базы, расчет и уплата налогов и сборов регулируется Положением об учетной политике, а также внутренними документами ОАО «ЛЗПМ» о порядке исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов. Регистры налогового учета могут вестись в виде специальных форм.

Внесение изменений в формы утвержденных регистров налогового учета и справок, а также введение новых регистров налогового учета и справок осуществляется в случае изменений в законодательстве о налогах и сборах.

Учет расчетов по налогам и сборам ведется на счетах бухгалтерского учета непрерывно, отдельно по каждому налогу и сбору, в разрезе уровней бюджетов и внебюджетных фондов, а также в разрезе вида задолженности (налог или сбор, пени, штрафы).

Предприятия машиностроения допускают уточнение и расширение принципов,

порядка и форм ведения налогового учета, изложенных в настоящей учетной политике для целей налогообложения, в течение налогового периода путем введения дополнительной аналитики, регистров и принципов обобщения информации, что должно способствовать более правильному раскрытию формирования налоговой базы.

Первичными документами для целей налогового учета служат первичные документы бухгалтерского учета (включая данные и регистры бухгалтерского учета), которые трансформируются в налоговые регистры, на основе которых производится расчет налогооблагаемой базы.

Налоговый учет затрат, связанных с созданием объектов амортизируемого имущества осуществляется следующим образом. Под основными средствами в целях налогообложения принимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные ОАО «ЛЗПМ» организациями, принимаются ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» к вычету. В качестве регистров налогового учета по НДС выступают счет-фактура, журналы регистрации полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, которые хранятся непосредственно в местах учета предъявленных покупателям и полученным от поставщиков счетов-фактур.

Организацию налогового учета на ОАО «ЛЗПМ» по налогу на прибыль можно представить в виде следующей схемы (рисунок 2):



Рисунок 2 – Организация налогового учета на ОАО «ЛЗПМ»

В схеме приведены только некоторые направления документооборота. В принципе, данные бухгалтерских справок, оформляемых на каждом рабочем месте, могут использоваться для составления практически любого аналитического налогового регистра.

При составлении схемы мы исходили из того, что учет отдельных видов активов и обязательств ведется на отдельных рабочих местах, а аналитические регистры налогового

учета составляются на специально созданном рабочем месте бухгалтера по налоговому учету. Представляется целесообразным использовать сам подход к детализации и группировке данных - соответствующая информация группируется по однородным видам учетных операций, а аналитические регистры налогового учета составляются по видам доходов и расходов, учитываемых в составе налоговой базы.

Данная схема в ОАО «ЛЗПМ» соответствует организации налогового учета по налогу на прибыль. А поскольку налоговый учет организуется и по другим видам налогов, бухгалтерские справки и аналитические регистры составляются аналогичным образом для всех видов налогов, уплачиваемых предприятием.

По учету доходов и расходов используются аналитические регистры по основной деятельности. Предприятию можно предложить следующую форму справки (таблица 1).

Таблица 1 - Бухгалтерская справка о доходах от реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности

Пер. № записи	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма	Принято к налоговому учету	Оправдательный документ
		Дебет	Кредит			
	Реализована продукция основного производства, вспомогательных и иных производств	62	90	1000000	1000000	Отгрузочные документы
	Реализованы работы по основному производству	62	90	200000	200000	Акт приемки выполненных работ
	Реализованы работы по вспомогательного производства	62	90	10000	10000	Акт приемки выполненных работ
	Итого:					

Прибыль целесообразно формировать исходя из общих принципов формирования налоговой базы - а именно, предусмотреть отдельные налоговые регистры для группировки данных по различным видам доходов (от основной деятельности, от реализации объектов основных средств и прочего имущества и внереализационных доходов) и по группам расходов (по основной деятельности, включая материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию и прочие расходы, и внереализационные расходы). Примерная форма регистра налогового учета представлена в таблице 2.

Таблица 2 - Регистр налогового учета «Доходы от реализации продукции (работ, услуг)» (выручка определяется по методу начисления)

Пер. № записи	Хозяйственная операция	С кредита счета 90 в дебет счета 62 и с кредита счетов в дебет счета 62:					Налоговая ставка	Сумма налога
		43	20	23				
	Получены доходы от реализации продукции Бухгалтерская справка №	1000000	X	X				
	Получены доходы от реализации работ или услуг основного производства Бухгалтерская справка №	X	200000	X				
	Получены доходы от реализации работ или услуг вспомогательных производств Бухгалтерская справка №	X	X	10000				
	И т.д.							
	ИТОГО:							

Поскольку расходы в целях исчисления налога на прибыль ОАО «ЛЗПМ» подразделяются на расходы от реализации (материальные, на оплату труда, амортизация, прочие) и внереализационные расходы, а также на прямые и косвенные, то можно порекомендовать предприятию по каждому виду расходов заполнять бухгалтерские справки и регистры налогового учета (таблица 3).

Таблица 3 - Бухгалтерская справка № 4/3/4-НПР о материальных расходах

Рег. № записи	Хозяйственная операция	Вид расходов	Бухгалтерская проводка		Принято к налоговому учету	Оправдательный документ
			Дебет	Кредит		
	Списаны материалы в основное производство	Прямые	20	10	150000	Накладная, лимитно-заборная карта и т.п.
	Списаны материалы во вспомогательные производства	Косвенные	23	10	20000	Тоже
	Списаны материалы на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели)	Косвенные	25, 26	10	10000	Тоже
	Итого					

Исчисление и уплата налога на доходы физических лиц, транспортного налога, земельного налога, а также иных налогов и сборов, производится в соответствии с законодательством о налогах и сборах, регламентирующим порядок исчисления и уплаты соответствующих налогов и сборов.

Управленческий учет - это очень подробный, детализированный учет, направленный, прежде всего, на решение внутренних проблем самого предприятия. Именно из него руководитель, а также начальники всех подразделений и отделов получают информацию о текущем состоянии дел на предприятии, что позволяет им развивать бизнес не интуитивно, а осознанно [2].

Введение управленческого учета на предприятиях машиностроения необходимо для анализа себестоимости, рентабельности, а также для оценки текущих результатов деятельности как предприятия в целом, так и в разрезе по отдельным видам работ, услуг, что позволило бы не только определить прибыльность того или иного направления, но и послужило бы основой для разработки возможных альтернативных путей развития. Кроме того, управленческий учет служит базой для эффективного контроля и планирования деятельности предприятия, так как прогнозирование не возможно без адекватной оценки прошлого и настоящего.

Организация системы управленческого учета - это внутреннее дело любой организации. Руководство должно само решать вопросы о необходимости и области применения управленческого учета. Однако введение управленческого учета необходимо осуществлять постепенно, шаг за шагом, привлекая все большее число исполнителей и повышая их ответственность. Внедрение управленческого учета начинается с разработки регламентных документов в составе учетной политики предприятия и проведения учебы с персоналом о сущности системы такого учета. Далее переходят к организации системы бюджетирования, после чего формируют систему учетных и отчетных регистров.

В ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» ведение управленческого учета может быть возложено непосредственно на бухгалтерию, так как это предприятие, для которого основной целью является максимально детализированный учет затрат, так как учет затрат и калькулирование себестоимости продукции - это один из важнейших разделов управленческого учета, а не создание всеобъемлющей системы управленческого учета.

В части учета налоговых расходов в ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» к основным задачам управленческого учета необходимо относить следующие (рисунок 3):



Рисунок 3 – Задачи управленческого учета налоговых расходов на предприятиях машиностроения

Информацию о расходах по налоговым затратам в ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» получают по данным финансового или налогового учета, так как планировать, анализировать и контролировать, без информации о фактическом состоянии дел невозможно. Именно бухгалтерия обрабатывает всю поступающую на предприятие первичную документацию, тем самым создавая, основу без которой управленческий учет просто невозможен. Так как оба вида учета оперируют одними и теми же данными, просто по – разному детализируются, в зависимости от нужд организации, то во избежание двойной работы вся первичная информация, как для бухгалтерского, так и для управленческого учета в ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» необходимо собираться в одной программе.

Анализ вопросов определения степени воздействия налогов на предприятие нередко характеризуется отстраненностью исследований от отраслевой специфики налогообложения. Поэтому в налоговом учете возникла потребность в создании методов расчета и анализа на предприятии, учитывающих его производственные особенности, в частности для предприятий машиностроительного комплекса, где затруднены методы контроля; несогласованность отдельных показателей деятельности предприятия; несоответствие сумм доходов и производимых расходов; при больших объемах производства налоговый анализ приобретает важное место в общем экономическом анализе.

Предметом налогового анализа является налогооблагаемая база и составляющие его элементы. В практике работы, как правило, особое внимание уделяется анализу налогооблагаемой базы налога на прибыль организации. Особенностью налогового анализа является то, что обычно проверяются источники прироста имущества, полнота учета доходов и инвестиции, издержки производства, объем полученных и предоставленных кредитов.

Основным является метод анализа собственного капитала предприятия. Собственный капитал представляет собой все имущество минус задолженности.

Следующим, не менее важным методом налогового анализа является метод внутреннего сопоставительного анализа деятельности предприятия. В основе расчета лежит хозяйственный оборот. Определяется на основе баланса и счетов, прибыли и убытков с учетом индивидуальных особенностей отрасли.

Другим, наиболее часто применяемым методом является метод внешнего сравнительного анализа. Он заключается в сопоставлении доходов 1-го предприятия с конкретными условиями 2-го предприятия. Однако следует заметить, что такое сопоставление зачастую невозможно произвести. Так как данные 2-го предприятия представляют коммерческую тайну, и соответственно не могут быть использованы в процессе публичного обоснования и доказывания.

К наиболее важным методам анализа можно отнести метод анализа расходов предприятия, учитываемых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Анализ расходов, составляющий элемент функции контроля, позволяет оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области налогового менеджмента.

Для получения информации о налоговых затратах используют данные синтетических счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 90 «Продажи», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» или 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.01 г. № 94н, позволяет осуществлять учет налоговых затрат одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом допускается использование однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета налоговых затрат.

Однокруговую систему учета затрат целесообразно применять в малых и средних организациях, при этом она может осуществляться:

- без использования специальных счетов управленческого учета;
- с использованием системы счетов управленческого учета.

При первом варианте специальные счета для управленческого учета не используются. Для целей управления информация финансового учета группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными.

При втором варианте для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета используются специальные счета.

В ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» целесообразно применять однокруговую (монистическую) систему учета налоговых затрат, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете. При этом методе для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета в целях учета налоговых расходов можно предложить счета по элементам затрат: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты» (Рисунок 4). При этом управленческий учет налоговых затрат целесообразно организовывать только по тем налогам, которые включаются в себестоимость.

По дебету счетов 30 - 34 ОАО «Ливенский завод противопожарного машиностроения» целесообразно учитывать все расходы по формированию соответствующих налоговых затрат.

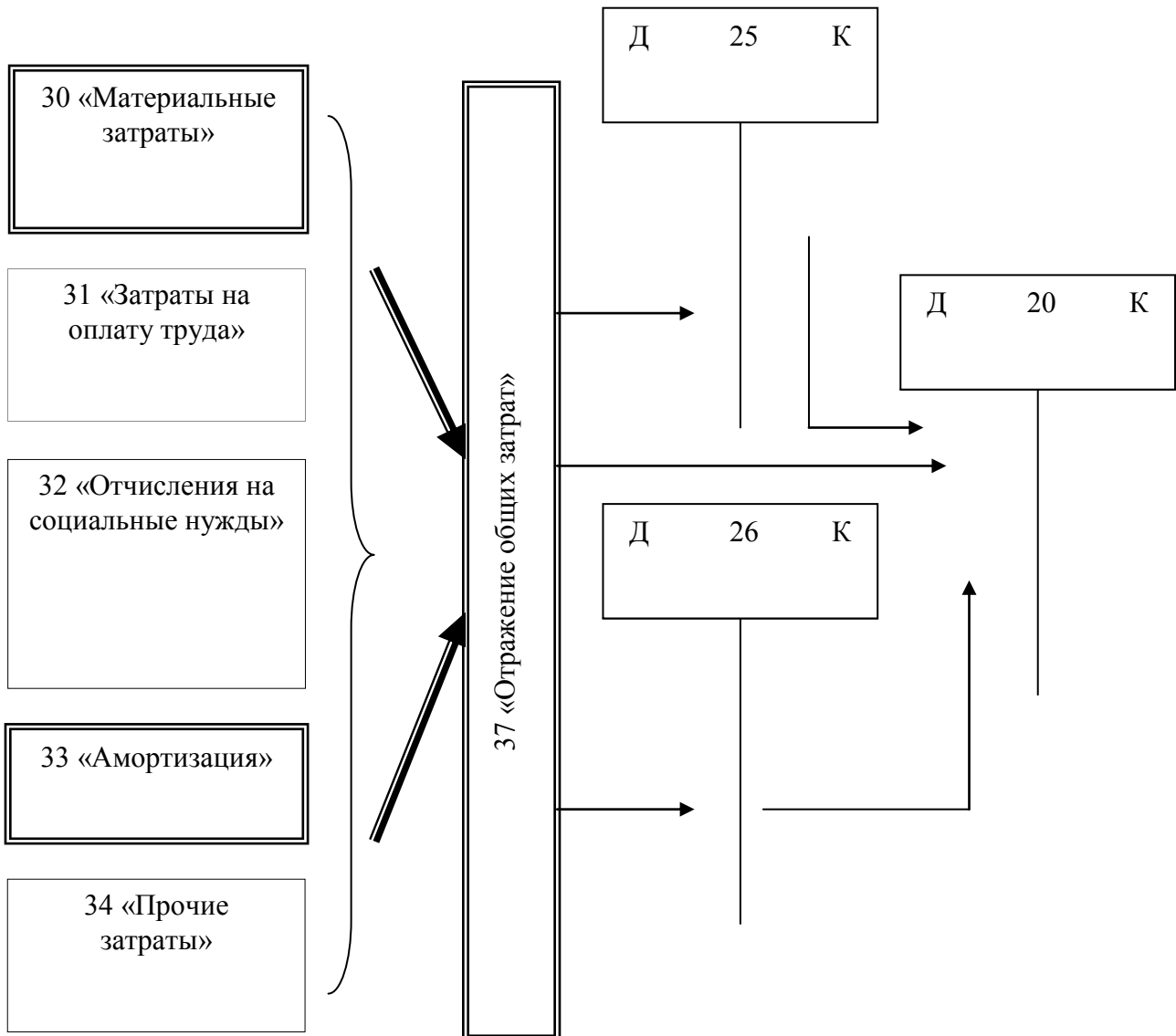


Рисунок 4 - Схема счетов формирования налоговых расходов в управленческом учете ОАО «ЛЗПМ»

Ученные на этих счетах налоговые расходы по окончании месяца списываются на счет 37 «Отражение общих затрат», а со счета 37 - в дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» (таблица 4).

Таблица 4 – Корреспонденция счетов по формированию налоговых расходов в управленческом учете ОАО «ЛЗПМ»

Операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражаются суммы начисленной заработной платы	31	70, 96
Отражаются суммы, начисленные для формирования Пенсионного фонда, Фонда социального страхования и фонда обязательного медицинского страхования	32	69
Отражаются расходы по начислению транспортного, земельного, водного налогов	34	60 ,71, 76
Отражается сумма общих затрат	37	30, 31, 32, 33, 34
Списана сумма общих затрат	20, 25, 26	37
Отражается фактическая себестоимость оказанных услуг	90	20

Таким образом, на предприятиях машиностроения необходимо ведение налогового и управленческого учета, для более эффективного управления финансово – хозяйственной деятельностью организации. При этом следует возложить обязанности ведения управленческого учета на бухгалтерию, так как для предприятия важен максимально детализированный учет налоговых затрат. Информацию о налоговых затратах целесообразно получать по данным финансового или налогового учета, в связи с чем использовать однокруговую (монистическую) систему учета затрат, с использованием системы счетов управленческого учета, так как она основана на применении одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Захарьин, В.Р. Налоговый учет: практическое руководство для бухгалтера [Текст] / В.Р. Захарьин. – М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2007. – 360 с.
- 2 Попова Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. - М.: Дело и Сервис, 2007. - 224 с.

Коростелкин Михаил Михайлович

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

СИТУАЦИОННЫЙ АНАЛИЗ ДОГОВОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МЕЖДУ ПОКУПАТЕЛЯМИ И ПРОДАВЦАМИ

Формулируется задача заключения договоров, которая является типичной как в бизнесе, так и в политике. По своей математической природе эта задача обладает рядом характерных черт, которые придают ее математической формулировке глубокое своеобразие. Рассматривается технология сведения этой игровой задачи к эволюционно-симулятивной модели.

Ключевые слова: заключение договоров, правила остановки, эволюционно-симулятивная модель, издержки завышения, издержки занижения, знаковый граф, договорные позиции.

The task of the conclusion of contracts which is typical both in business, and in the policy is formulated. By the mathematical nature this task possesses a set of characteristic features which give to its mathematical formulation a deep originality. The technology of transformation of this task to Method of simulation of processes of equilibrium (MSPE) is considered.

Key words: the Conclusion of contracts, rules of a stop, method of simulation of processes of equilibrium (MSPE), costs of overestimate, costs of understating, Sign graph, contractual positions.

Задача заключения договоров является типичной в том смысле, что заключение договоров является повсеместной практикой, как в бизнесе, так и в политике. По своей математической природе эта задача является игровой и сводится к Эволюционно-симулятивной модели [1]. Вместе с тем, эта задача обладает рядом характерных черт, которые придают ее математической формулировке глубокое своеобразие. В частности:

- договорные позиции по-разному влияют на хозяйственные (или политические) ситуации для каждой из договаривающихся сторон;
- издержки завышения и издержки занижения в явном виде не зависят от PL - искомого равновесного значения утверждаемого показателя (договорной позиции);
- расчетные показатели зависят от совместных с оптимумом реализаций факторов.

Рассмотрим общую структурную формулировку задачи заключения договоров, и технологию ее решения в среде модуля Equilibrium инструментальной системы Decision [1,2].

Обратимся вначале к общей структурной формулировке задачи заключения договоров между двумя участниками [3]. Пусть имеется две договаривающиеся стороны: «А» и «Б» и пусть $X_i, i = 1, \dots, n$ - договорные позиции. Допустимые сочетания договорных позиций для «А» формируются с помощью имитационной модели ρ_A^U , то есть:

$X_1, \dots, X_n = \rho_A^U f_1, \dots, f_m = \rho_A^U e$, где $f_{1,A}, \dots, f_{m,A}$ - факторы определяющие условия заключения договоров и являющиеся случайными величинами, e - номер статистического испытания. Аналогичным образом, допустимые сочетания договорных позиций для «Б» формируются с помощью имитационной модели ρ_B^U :

$$X_1, \dots, X_n = \rho_B^U f_{1,B}, \dots, f_{m',B} = \rho_B^U e.$$

Поскольку договорные позиции взаимосвязаны, то, как правило, среди них можно выделить некоторую позицию $X_k \in X_1, \dots, X_n$ и считать ее «основной» или «главной». С X_k так или иначе связаны все другие договорные позиции. В принципе, в качестве «основной» можно поочередно выбирать любую позицию.

Для «А» каждое сочетание позиций (X_1, \dots, X_n) создает ситуацию Y_1^A, \dots, Y_m^A , которую можно моделировать с помощью ориентированного, взвешенного знакового графа.

При этом: $Y_1^A, \dots, Y_m^A = \rho_A^I X_1, \dots, X_n$, где ρ_A^I - имитационная модель. Ситуация Y_1^A, \dots, Y_m^A для «А» характеризуется критерием: $K_A Y_1^A, \dots, Y_m^A$, который является отображением области параметров в некоторую упорядоченную шкалу.

Аналогично для «Б». Каждое сочетание позиций (X_1, \dots, X_n) создает ситуацию Y_1^B, \dots, Y_r^B , которая так же может моделироваться с помощью ориентированного, взвешенного знакового графа: $Y_1^B, \dots, Y_r^B = \rho_B^I X_1, \dots, X_n$. Ситуация Y_1^B, \dots, Y_r^B для «Б» характеризуется критерием: $K_B Y_1^B, \dots, Y_r^B$, который, как и критерий $K_A Y_1^A, \dots, Y_m^A$, каждому набору параметров ситуации ставит в соответствие значение в упорядоченной шкале, которая, вообще говоря, отличается от шкалы значений $K_A Y_1^A, \dots, Y_m^A$.

Задача состоит в том, чтобы подобрать такие значения договорных позиций (X_1, \dots, X_n) , которые бы удовлетворяли минимаксному критерию, составленному из индивидуальных критериев «А» и «Б».

Пользуясь терминологией, принятой в Эволюционно-симулятивной модели, а так же перейдя к векторным обозначениям $\bar{X} = X_1, \dots, X_n$, $\bar{Y}^A = Y_1^A, \dots, Y_m^A$ и $\bar{Y}^B = Y_1^B, \dots, Y_r^B$, можно записать:

$$\left. \begin{aligned} \bar{X} &= \rho_A^U f_{A1}, \dots, f_{An} = \rho_A^U e \\ Fa1 &= X_k; k \in \overline{1, n} \end{aligned} \right\} \text{- модель условий завышения} \quad (1)$$

$$\left. \begin{aligned} \bar{X} &= \rho_B^U f_{B1}, \dots, f_{Bn} = \rho_B^U e \\ Fa2 &= X_k; k \in \overline{1, n} \end{aligned} \right\} \text{- модель условий занижения} \quad (2)$$

$$\left. \begin{aligned} \bar{Y}^A &= \rho_A^I \bar{X} \\ F_1 &= \Psi_A \bar{Y}^A \end{aligned} \right\} \text{- модель издержек завышения} \quad (3)$$

$$\left. \begin{aligned} \bar{Y}^B &= \rho_B^I \bar{X} \\ F_2 &= \Psi_B \bar{Y}^B \end{aligned} \right\} \text{- модель издержек занижения} \quad (4)$$

$$\min_{\lambda \in 1,2} \max_{\bar{Y}} F_{\lambda} \bar{Y}^L \quad \text{- критерий оптимальности} \quad (5)$$

(из введенных обозначений следует, что при $\lambda = 1 L = A$, а при $\lambda = 2 L = B$).

Формулировка (1) - (5) дает принципиальную возможность для решения задач оптимизации договоров с использованием модуля Equilibrium инструментальной системы Decision. Для практического решения подобной задачи необходимо построить ориентированные графы, описывающие условия принятия решений сторонами и на основе этих графов построить имитационные модели $\rho_A^U, \rho_B^U, \rho_A^I, \rho_B^I$ и функции Ψ_A, Ψ_B . Этого достаточно, чтобы реализовать модель в Equilibrium [2]. Далее, выполняя диалоговую процедуру:

Расчет → Прямой/Обратный → Прямой расчет

можно найти согласованное значение «главной» договорной позиции $Fa_1 \approx Fa_2 \approx X_k$ и соответствующие согласованные значения других договорных позиций или, что то же самое, остальных компонент вектора \bar{X} . При этом, компоненты вектора \bar{X} (кроме X_k) должны рассчитываться на основе совместных с оптимумом реализаций факторов (способ получения таких реализаций описан [2] в приложении 7).

При многократном выполнении диалоговой процедуры «главная» договорная позиция X_k будет незначительно колебаться (в пределах допустимой погрешности), а прочие компоненты вектора \bar{X} могут изменяться достаточно сильно, каждый раз оставаясь внутренне согласованными. Последнее означает, что полученные в оптимизационном расчете компоненты вектора \bar{X} удовлетворяют системе приближенных равенств:

$$\left. \begin{array}{l} \rho_A^U e' \approx \rho_B^U e' \\ \Psi_A \rho_A^I \bar{X} \approx \Psi_B \rho_B^I \bar{X} \end{array} \right\}$$

где e' - номер статистического испытания, в котором реализовалось оптимальное значение. Следовательно, многократные оптимизационные расчеты позволяют генерировать варианты согласованных договорных позиций.

С математической точки зрения модель (1) - (5) обладает следующими важными особенностями: модель издержек завышения и модель издержек занижения в явном виде не зависят от PL - искомого равновесного (согласованного) значения основной договорной позиции, а зависят только от Fa_1 и Fa_2 соответственно, а расчетные показатели, т.е. компоненты вектора \bar{X} зависят от совместных с оптимумом реализаций факторов.

Проиллюстрируем некоторые основные положения рассмотренной технологии. Обратимся к примеру задачи заключения договора между авиаперевозчиком и поставщиком горюче-смазочных материалов (ГСМ).

Авиакомпания «А» ведет переговоры с поставщиком ГСМ «Б» на предстоящий год по следующим договорным позициям:

- X_1 - количество поставляемого авиационного керосина;
- X_2 - цена керосина;
- X_3 - количество поставляемого моторного масла;
- X_4 - цена моторного масла;
- X_5 - стоимость услуг по доставке ГСМ.

Для авиакомпании договорные позиции определяются следующими основными факторами:

- f_{A1} - ожидаемый объем авиаперевозок;
- f_{A2} -
- f_{A3} - } доли общей нагрузки по основным направлениям;
- f_{A4} - }
- f_{A5} - ожидаемый средний уровень цен на авиаперевозки.

Для поставщика ГСМ договорные позиции определяются иными факторами:

- f_{B1} - стоимость нефти;
- f_{B2} - цена керосина у конкурирующих поставщиков;
- f_{B3} - состояние производственных мощностей.

Не вдаваясь в детали, отметим, что нет каких-либо существенных видимых препятствий для построения имитационных моделей $\bar{X} = \rho_A^U f_{A1}, \dots, f_{An} = \rho_A^U e$ и $\bar{X} = \rho_B^U f_{B1}, \dots, f_{Bn} = \rho_B^U e$.

В качестве «основной» выберем X_1 - количество поставляемого авиационного керосина. Таким образом, $k = 1$.

Функциональный ориентированный знаковый граф, отражающий влияние договорных позиций на деятельность авиакомпании показан на рисунке 1. При этом Y_1^A - доход авиакомпании, Y_2^A - доля, занимаемая на рынке авиаперевозок, Y_3^A - качество обслуживания пассажиров.

Влияние объема топлива на доход компании положителен, то есть, чем больше потребляется топлива, тем больше перевозок и больше доход. Эта зависимость, вообще говоря, нелинейна и отражается функцией α^{1-1} . Доля на рынке так же зависит от объема топлива (α^{1-2}). Цена топлива, напротив, снижает доход (отрицательное влияние), α^{2-1} - функция, отражающая это влияние.

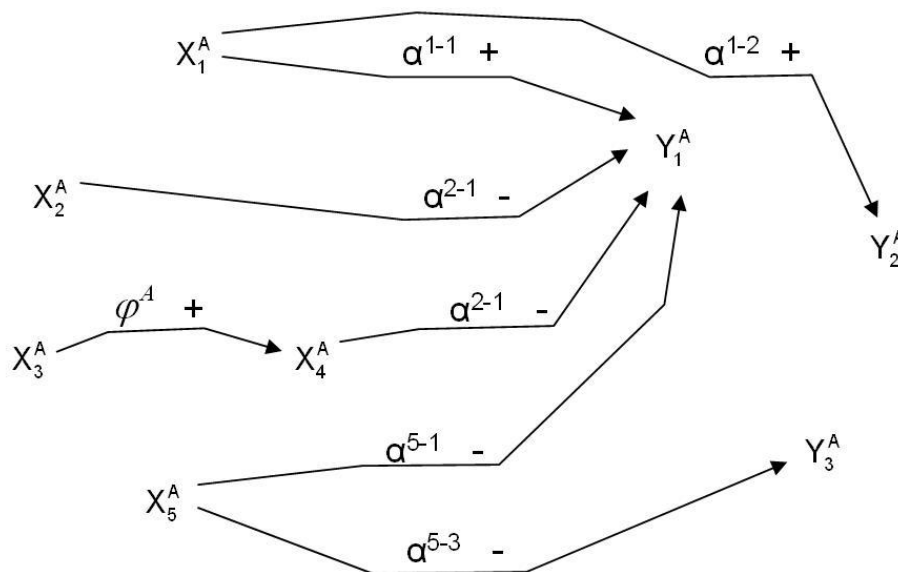


Рисунок 1 - Граф влияния договорных позиций на показатели деятельности авиакомпании

Оценка договорных позиций для авиакомпании «А» происходит через сравнение вариантов сочетаний характеристик ее деятельности Y_1^A , Y_2^A и Y_3^A . Поскольку эти величины непосредственно несопоставимы, необходимо отображение троек (Y_1, Y_2, Y_3) в некоторую упорядоченную шкалу F_1 т.е.: $\Psi_A(Y_1^A, Y_2^A, Y_3^A) \rightarrow F_1$. Можно, в частности, конкретизировать содержание функции Ψ_A следующим образом:

$$F_1 = k + Y_1^A k_1 + Y_2^A k_2 + Y_3^A k_3$$

При этом F_1 - балльная самооценка состояния авиакомпании.

Влияние договорных позиций на деятельность компании «Б» также описывается функциональным ориентированным знаковым графом. Пусть Y_1^B , - прибыль компании «Б», Y_2^B - имидж компании «Б».

Граф влияния договорных позиций на показатели деятельности компании «Б» показан на рисунке 2. Смысл зависимостей в общих чертах состоит в следующем: цена керосина и количество поставляемого моторного масла в наибольшей мере влияют на прибыль компании, а объем поставляемого керосина, цена моторного масла и стоимость услуг по доставке прежде всего влияют на имидж компании. Здесь надо подчеркнуть, что рассматриваемый пример призван проиллюстрировать методические приемы построения графов и в остальном является условным. Для нас важно лишь то, что критерии деятельности договаривающихся сторон и графы влияния договорных позиций на эти критерии существенно различаются.

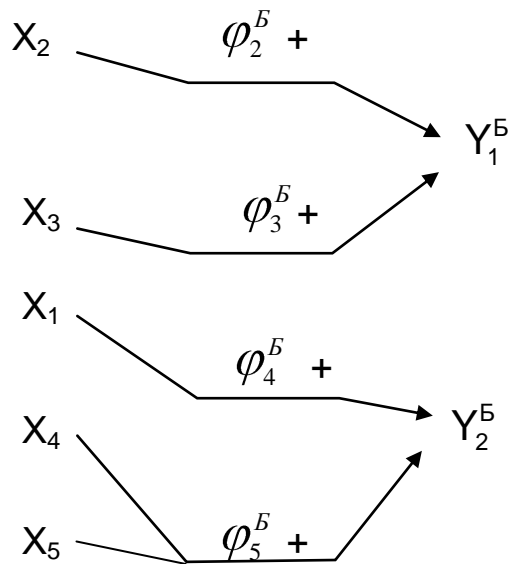


Рисунок 2 - Граф влияния договорных позиций на показатели деятельности поставщика ГСМ

Существует одно неперемное условие, при котором осуществление переговоров в принципе возможно, а именно, оценка качества принимаемых сторонами решений должна производиться в одной шкале. Это значит, что множество Q_A значений F_1 и множество Q_B значений F_2 должны совпадать, что их упорядочения также должны совпадать элементы и способы упорядочения, иначе говоря, должно быть: $Q_A = Q_B = Q$.

Если договаривающихся сторон больше двух, то, прежде всего, необходимо заполнить не закрашенные поля таблицы 1.

Таблица 1 - Согласование позиций договаривающихся сторон

Участники	А	Б	В	...
А				
Б				
В				
...				

Из таблицы 1 наглядно видно кто и с кем участвует в переговорах, а также в какой степени соглашения достигнуты. Знак «-» указывает на то, что клиенты непосредственно не участвуют в переговорах между собой; знак «U» указывает на то, что необходимо согласование решений; знак «+» указывает на то, что согласование уже достигнуто.

Задача (1) - (5) должна решаться для каждой пары договаривающихся сторон. Если, при этом, существует противоречие, например, между соглашением достигнутым А с Б и соглашением, достигнутым А с С по позициям X_i , то А вступает в дополнительные переговоры, ужесточая позиции по X_i , пока ни будет достигнуто соглашение.

Рассмотрим еще одну задачу, имеющую практическое значение и, вместе с тем, отличающуюся математическим своеобразием. Эта задача, как и предыдущая, сводится к Эволюционно-симулятивной модели (ЭСМ) [1] и поэтому может решаться с помощью модуля Equilibrium инструментальной системы Decision. Речь идет о задаче поиска оптимальных правил остановки. Такая задача возникает в случае, когда необходимо выполнять дорогостоящие эксперименты, каждый из которых приносит дополнительную информацию. Например, при поиске полезных ископаемых производят пробные бурения. С одной стороны, чем больше пробных буровых, тем больше информация о месторождении. С другой стороны, каждая буровая достаточно дорогостоящее инвестиционное вложение.

Математическая специфика данной задачи состоит в том, что риск завышения и риск занижения зависят от количества статистических испытаний N . При этом, каждое статистическое испытание рассматривается как шаг, на котором можно остановить эксперимент.

Эволюционно-симулятивная модель приобретает в этом случае следующий вид:

$$Fa_1 = \rho_1 e = e \quad - \text{ модель условий завышения} \quad (6)$$

$$Fa_2 = \rho_2 e = e \quad - \text{ модель условий занижения} \quad (7)$$

$$F_1 = \rho_1 PL, Fa_1, PL > Fa_1 \quad - \text{ модель издержек завышения} \quad (8)$$

$$F_2 = \rho_2 PL, Fa_2, PL < Fa_2 \quad - \text{ модель издержек занижения} \quad (9)$$

$$\min_{\lambda \in 1,2} \max_{PL} F_{\lambda} PL, Fa_{\lambda} \quad - \text{ критерий оптимальности} \quad (10)$$

где e - номер статистического испытания,

$\rho_1 PL, Fa_1$ - издержки от проведения дополнительного испытания,

$\rho_2 PL, Fa_2$ - издержки от потери информации при недостаточном количестве экспериментов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Лихтенштейн, В.Е. Информационные технологии в бизнесе. Применение системы Decision в микро- и макроэкономике [Текст] / В.Е. Лихтенштейн, В.Г. Росс // М.: Финансы и статистика, 2008.
2. Лихтенштейн, В.Е. Информационные технологии в бизнесе. Применение системы Decision в решении прикладных экономических задач [Текст] / В.Е. Лихтенштейн, В.Г. Росс // М.: Финансы и статистика, 2009.

Росс Виктор Геннадьевич

Всероссийский НИИ проблем вычислительной техники и информатизации

г. Москва, Кожевнический 2-й пер., 4/6

Кандидат экономических наук

Заместитель начальника отдела контроля и одобрения кредитных рисков ОАО «ОТП Банк»

Тел.: (495) 235-27-71

E-mail: ross@pvti.ru

Аполонин Андрей Вадимович

Всероссийский НИИ проблем вычислительной техники и информатизации

г. Москва, Кожевнический 2-й пер., 4/6

Аспирант

Тел.: (495) 235-27-71

E-mail: ross@pvti.ru

Е.С. КОМИССАРОВА

РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В КОМПАНИИ

В статье рассматривается роль внутреннего аудита для собственников бизнеса и управляющих. Рассматриваются вопросы внутреннего контроля и его взаимодействия с аудиторской деятельностью.

Ключевые слова: *внутренний аудит, внутренний контроль, аудиторская деятельность, бухгалтерский учет.*

The article examines the role of internal audit for business owners and managers. The issues of internal control and its relationship to auditing.

Key words: *internal audit, internal control, public accountant activity, record-keeping.*

Решение о необходимости организации системы внутреннего аудита принимается собственниками и высшим руководством компании. Определяющими факторами для принятия данного решения являются: различие функций владения и управления компанией; масштабы и структурная разветвленность организации; уровень рисков, характерных для деятельности организации.

В том случае, если собственники компании являются управляющими и сами всецело контролируют все стороны деятельности, во внутреннем аудите нет необходимости. Однако с ростом масштабов организации увеличивается сложность процессов управления, и тогда, для собственников-управляющих создается иллюзия контроля, т.е. складывается впечатление, что деятельность не меняется и все аспекты бизнеса находятся под их контролем. На самом же деле, у руководителей организации в связи с ростом компании не хватает физической возможности должным образом контролировать деятельность в полном объеме. И тогда, система внутреннего аудита окажется полезной.

Обратимся к практике, характерной для Европы и США, где объединение функций владения и управления приемлемо для малого и частично среднего бизнеса. Для крупных и большинства средних компаний данный подход не пригоден, в них существует разделение вышеуказанных функций (эта тенденция, начинает проследиваться и в российских организациях) – владельцы компании занимаются такими вопросами как определение стратегии и направление развития, не углубляясь в повседневные аспекты деятельности, а для управления организацией нанимают высококвалифицированных менеджеров. Но, остается один нюанс – каким бы профессиональным и квалифицированным ни был менеджер в частности и весь менеджмент организации в целом, для владельцев актуальным становится вопрос о контроле за состоянием дел в фирме («доверяй, но проверяй»). В этом случае одним из действенных инструментов контроля может стать внутренний аудит.

Внутренний аудит нужен не только владельцам, но и менеджменту организации. Задача управляющих — достигать поставленные цели наиболее эффективным способом. Успех выполнения этой задачи зависит от двух факторов:

- 1) Информация, необходимая для принятия правильных управленческих решений;
- 2) Эффективная система контроля выполнения принятых решений.

Управляющие, для которых менеджмент является одним из аспектов повседневной работы, не всегда способны правильно и объективно оценивать сложившуюся ситуацию. Даже если управляющий полагает, что всецело и эффективно контролирует процессы деятельности организации, у него нет времени и необходимых навыков для сбора и обобщения соответствующей информации.

Внутренний аудит обладает информацией по всем аспектам деятельности компании и инструментарием для обобщения и анализа данных, поэтому тесное взаимодействие с внутренним аудитом повышает эффективность принятия решений менеджментом.

Именно внутренний аудит является объективным источником информации, помогающим менеджеру по-новому посмотреть на вещи и оценить качество выполнения принятых управленческих решений. [1]

Но возникает вопрос: нужен ли собственникам и менеджменту компании именно внутренний аудит или более полезными являются функции, которые в российских компаниях традиционно выполняют службы внутреннего контроля (СВК) и контрольно-ревизионные управления (КРУ)? (Заметим, что в современной практике западных компаний наибольшее распространение получили службы внутреннего аудита; СВК встречаются значительно реже, и вовсе не распространены аналоги КРУ.) [2]

Количество и функциональные обязанности органов контроля определяется потребностью владельцев и менеджмента.

Ключевую роль в принятии решения играет состояние контрольной среды в организации и, если смотреть шире, уровень корпоративной культуры. В том случае, если система внутреннего контроля и управления рисками неэффективна или выстроена не должным образом, поле деятельности для внутреннего аудита значительно сужается, т.к. его задача – оценить эффективность данных систем. Тогда первоочередным в управлении организацией становятся построение и внедрение системы контроля – в российских организациях данным вопросом чаще всего занимаются службы внутреннего контроля.

Так как проектирование системы внутреннего контроля — процесс достаточно трудоемкий и длительный, на определенном этапе (пока не построена эффективная система контроля) возникает необходимость наличия в организации отдельного подразделения — контрольно-ревизионного управления.

В данном случае КРУ будет направлено на выявление ошибок и злоупотреблений, выполняя роль корпоративного полицейского «в чистом виде».

Но не следует забывать, что ревизионная деятельность направлена на ретроспективу, то есть на уже свершившиеся события и их последствия. Внутренний аудит ориентирован на перспективу, то есть на анализ будущих событий, которые могут неблагоприятным образом сказаться на деятельности отдельных подразделений и/или организации в целом. Говоря другими словами, ревизия оценивает последствия уже возникших рисков, в то время как внутренний аудит оценивает вероятность и предлагает пути снижения рисков и/или негативных эффектов их воздействия.

Присутствие в организации контрольно-ревизионного управления не означает ненужность во внутреннем аудите — все определяется тем, на каком этапе своего развития находится организация и в каком направлении, с точки зрения внутренней корпоративной культуры, она будет двигаться. [3]

Необходимо отметить, что решение о внедрении внутреннего аудита не должно определяться наличием у организации внешнего аудитора, так как внешний и внутренний аудиты выполняют разные функции.

Во-первых, внешний аудит занимается подтверждением достоверности финансовой отчетности организации и сосредотачивается на операциях и событиях, способных оказать материальное воздействие на финансовую отчетность организации. Внутренний аудит нацелен, прежде всего, на оценку существующих систем контроля и управления рисками организации и сосредотачивается на операциях и событиях, препятствующих эффективному достижению организацией поставленных целей.

Во-вторых, внешний аудит в рамках оказания аудиторских услуг не производит оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений организации, что обычно входит в одну из задач аудита внутреннего.

В-третьих, внешний аудит служит, прежде всего, интересам внешних заинтересованных сторон - потенциальных инвесторов, кредиторов и др., тогда как внутренний аудит, в первую очередь, служит интересам советов директоров и управляющих организации.

Отметим, что эффективный внутренний аудит может уменьшить затраты организации на внешний аудит, но не сможет отменить необходимость внешнего аудита для организации. Автор данной статьи не рекомендует пользоваться услугами внешнего аудитора организации для проведения внутренних аудитов, так как подобное совмещение может привести к конфликту интересов внешнего аудитора.

В законодательстве некоторых стран такое совмещение запрещено (например, законом Сарбейнса-Оксли в США). [4]

Подводя итог, отметим, что наличие эффективного внутреннего аудита становится актуальным для успешного развития организации в условиях быстрых изменений внешней среды вследствие мирового финансового кризиса.

Насколько при этом внутренний аудит будет полезным для организации, зависит в большей степени от того, какие задачи будут перед ним ставиться.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Сонин, А. Зачем компании внутренний аудит? [Текст] / А. Сонин // Управление компанией. - 2009. - № 8
2. Бурцев, В.В. Организация внутреннего аудита [Текст] / В.В. Бурцев // Финансовый менеджмент. - 2005. - №6
3. Зайцев, А. Внутренний аудит на защите интересов собственника [Текст] / А. Зайцев // Управление компаний. 2008. - № 6
4. Внутренний аудит и эффективность управления [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.stroygorhoz.ru/108/07.php>

Комиссарова Екатерина Сергеевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
Тел.: 8-910-731-99-84
E-mail: katykomissarova@yandex.ru

Е.Г. ДЕДКОВА

МЕТОДИКА АНАЛИЗА ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВЫХ ЗАТРАТ НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ¹

В статье автором рассмотрены разновидности механизма взаимосвязи налоговых показателей с показателями финансово-хозяйственной деятельности, раскрыто возникновение значимых для расчета налоговой нагрузки показателей в процессе хозяйственной деятельности предприятия и предложена методика анализа влияния методов налоговой оптимизации на некоторые финансовые показатели организации.

Ключевые слова: налоговые затраты, финансовые результаты, налоговая оптимизация.

In the article the author discussed the mechanism of the relationship types of tax indicators with indicators of financial and economic activity, revealed the emergence of meaningful calculation of the tax burden indicators in the process of business enterprise and the technique of analysis of the impact of tax optimization methods on some of the financial performance of the organization.

Key words: tax expenditures, financial results, tax optimization.

Финансовый результат предприятия зависит от доходов и расходов. Налоговые затраты влияют на формирование финансового результата предприятия, если они принимаются в учет в качестве расходов отчетного периода.

Для сравнения показателей налогообложения и их динамики с ключевыми показателями финансово-хозяйственной деятельности (ФХД), необходимо определить механизм взаимосвязи этих характеристик (рисунок 1).

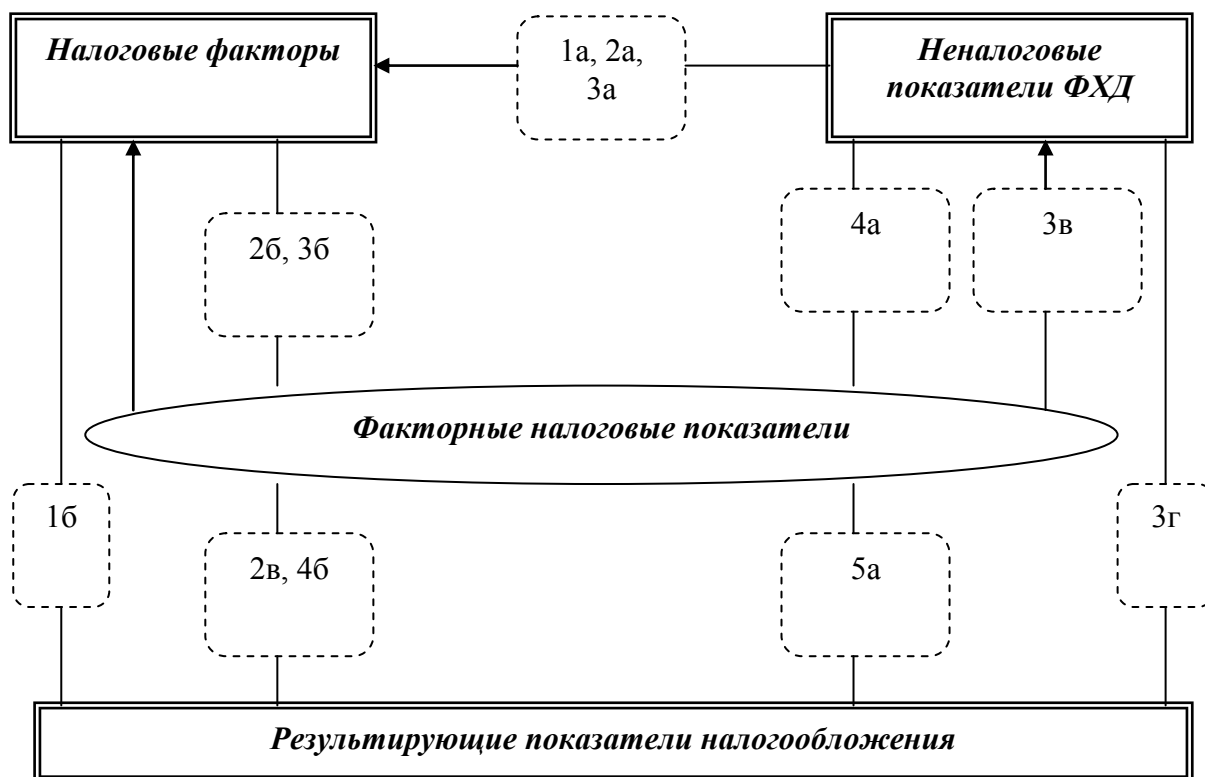


Рисунок 1 - Разновидности механизма взаимосвязи налоговых показателей с показателями финансово-хозяйственной деятельности [1]

¹ Статья подготовлена в рамках выполнения ФЦП «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009-2013 годы (Госконтракт № 16.740.11.0098)

Примеры взаимосвязей по рисунку 1:

- 1 тип: стоимость имущества (1а) → элементы налога на имущество (1б) → начислен налог на имущество.
- 2 тип: оплата труда (2а) → элементы страховых взносов (2б) → начислены страховые взносы (2в) → расходы.
- 3 тип: аванс (3а) → элементы НДС (3б) → начислен НДС (3в) → реализация (3г) → вычет НДС.
- 4 тип: бухгалтерская прибыль(4а) → постоянные и временные разницы (4б) → налогооблагаемая прибыль.
- 5 тип: начислено налогов и уплачено налогов (5а) → изменение налоговых обязательств.

Наиболее распространенными являются пять основных типов таких взаимосвязей:

- между неналоговым показателем ФХД через налоговый фактор с результирующим показателем налогообложения;
- между двумя неналоговыми показателями ФХД через факторный и результирующий налоговый показатели;
- между неналоговым показателем ФХД и результирующим показателем налогообложения, опосредованным налоговым фактом и факторным налоговым показателем;
- между неналоговым показателем ФХД и результирующим показателем налогообложения через факторный налоговый показатель;
- между факторным налоговым показателем и результирующим показателем налогообложения [1].

Об оценке влияния возникших налоговых обязательств на финансовый результат можно говорить только в отношении тех обязательных платежей, которые формируют статьи доходов и расходов предприятия. При этом необходимо установить характер влияния каждого вида обязательных платежей на соответствующие показатели хозяйственной деятельности предприятия, периодичность их возникновения и отражения в учете предприятия в течение календарного года и определить причины, приводящие к возникновению данных обязательств и определяющие их величину. Налоговые обязательства, начисляемые в течение отчетного периода на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», должны быть погашены в сроки, установленные налоговым законодательством. Эти периодические выплаты в бюджетную систему входят согласно классификации в отчете о движении денежных средств в состав денежного потока по текущей деятельности. Финансовое состояние предприятия зависит от его способности привлекать денежные средства и погашать возникшие обязательства.

Момент «начисления налога» – отражения обязательства в бухгалтерском учете по кредиту счета 68 не совпадает с моментом погашения данных обязательств, который имеет более поздние сроки. Кроме того, периодичность возникновения (начисления) налоговых обязательств, а также периодичность их погашения различны для разных налогов в течение календарного года. Методика расчета налоговой нагрузки должна отдельно рассматривать влияние налоговой нагрузки на две стороны деятельности предприятия. С одной стороны, необходимо оценить, как отражаются налоговые обязательства предприятия на финансовых результатах его деятельности. С другой стороны, следует определить влияние процесса погашения налоговых обязательств на денежные потоки предприятия. Момент «возникновения», то есть момент начисления налога в учете, например в качестве одной из статей затрат, – это одновременно и момент отражения налоговых обязательств, которые имеют законодательно установленные сроки уплаты. В этом случае возникает необходимость оценки влияния налогов не только на результаты хозяйственной деятельности, но и на денежный поток предприятия.

При прогнозировании денежных потоков предприятие должно обладать точным графиком налоговых платежей для формирования денежного бюджета. Пропуск сроков налоговых платежей, в том числе по причине недостаточности денежных средств на определенную дату, приводит к потерям предприятия, как минимум, в сумме пени. Возможны и иные осложнения хозяйственной деятельности, в том числе такие обеспечительные меры, предпринятые налоговыми органами, как приостановление операций по банковским счетам, которые могут повлечь негативные последствия в виде дополнительных потерь.

Различны не только периоды возникновения и погашения налоговых обязательств в хозяйственной деятельности предприятия, но и суммы начисленных обязательств и обязательств к погашению (к выплате) за этот же период по одному и тому же обязательному платежу в составе налогового поля предприятия. При анализе влияния сумм налогов на денежные потоки предприятия должен учитываться тот факт, что по некоторым налогам величина начисленного обязательства по кредиту счета 68 будет уменьшаться за счет налоговых вычетов, применение которых предусмотрено налоговым законодательством в порядке исчисления того или иного налога к уплате.

Суммы налоговых вычетов, также как и суммы налоговых обязательств, возникают в процессе хозяйственной деятельности и накапливаются на счетах бухгалтерского учета до появления у налогоплательщика права на их применение, связанного с соблюдением ряда обязательных условий налогового законодательства. Таким образом, методика расчета налоговой нагрузки в качестве отдельного объекта должна рассматривать налоговые вычеты, значение которых проявляется при оценке влияния налоговой системы на денежные потоки предприятия.

В случае, когда отдельно рассчитывается налоговая нагрузка на финансовый результат и на денежные потоки предприятия, разрешается спорная проблема о включении в расчет косвенных налогов и обязательных платежей предприятия при исполнении им функции налогового агента. Все выплаты предприятия в бюджетную систему должны рассматриваться при расчете налоговой нагрузки на денежные потоки вне зависимости от того, является ли предприятие налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом, и соответственно вне зависимости от того, влияют ли обязательства по данным платежам в момент их начисления (возникновения) на финансовый результат предприятия.

Для оценки количественного влияния налогообложения и на финансовые результаты (начисленные налоговые обязательства), и на денежные потоки (уплаченные налоговые обязательства) должны определяться причины возникновения (начисления).

Хозяйственная деятельность предприятия имеет циклический характер и может быть представлена с использованием известной в экономической теории кругооборота капитала в виде трех последовательных этапов:

- этап 1 «Приобретение необходимых ресурсов для ведения деятельности»;
- этап 2 «Производство продукции (работ, услуг)»;
- этап 3 «Продажа продукции (работ, услуг) и формирование финансового результата».

Финансовый результат хозяйственной деятельности рассчитывается только на третьем этапе деятельности предприятия в процессе сопоставления показателей доходов и расходов, возникших при проведении операций продажи, которые можно называть доходными операциями. Однако налоговые обязательства возникают у предприятия не только на третьем этапе и, соответственно, учитываются при исчислении прибыли/убытка, но и как результат хозяйственных операций этапов 1 и 2 (рисунок 2)

Разделение хозяйственной деятельности на три последовательных этапа позволяет увидеть процесс возникновения у предприятия объектов, которые приводят к появлению в учете соответствующих значимых для расчета налоговой нагрузки показателей

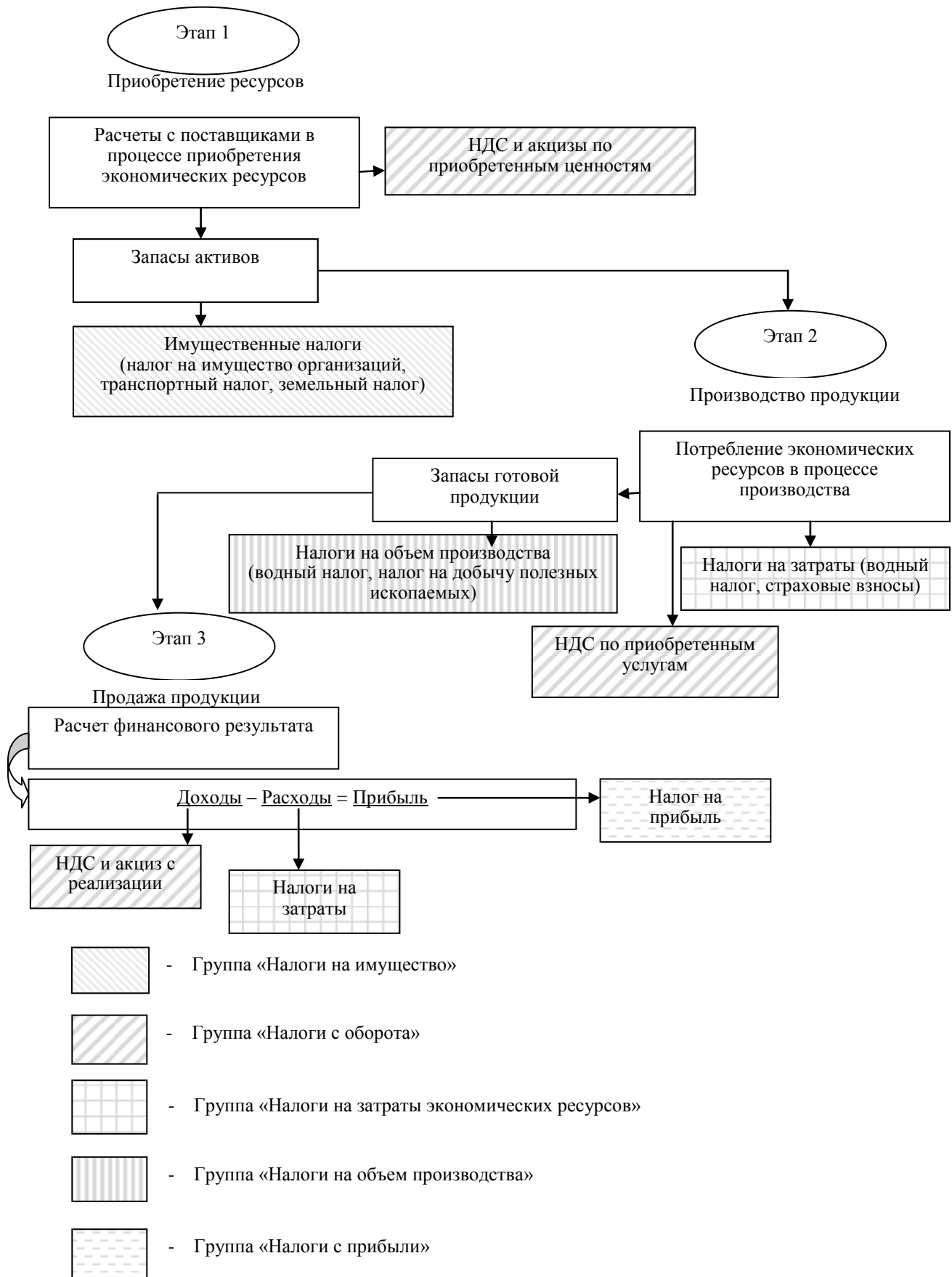


Рисунок 2 - Возникновение значимых для расчета налоговой нагрузки показателей в процессе хозяйственной деятельности предприятия

Каждая причина возникновения данных показателей отражается на определенном счете в бухгалтерском учете как хозяйственная операция или как иной объект наблюдения в бухгалтерском учете. Для каждой из данных причин при отражении в бухгалтерском учете устанавливаются дата и стоимостная оценка.

Для каждой операции начисления должна быть отражена оценка объекта налогообложения, то есть величина налоговой базы на каждый момент начисления налога.

Для того чтобы определить налоговую нагрузку сумм начисляемых в течение года налоговых обязательств на финансовые результаты, следует установить взаимосвязь возникших обязательств с основными показателями хозяйственной деятельности предприятия. Для каждого обязательного платежа должна быть установлена схема его влияния на финансовый результат и оценено в количественном выражении это влияние с момента начисления каждой суммы налога до момента его отражения на счетах финансовых результатов, в том числе в составе показателей расходов.

Взаимосвязь налоговых обязательств и финансового результата устанавливается в бухгалтерском учете посредством начисления каждого из налогов на соответствующий счет, где накапливается информация о конкретном показателе хозяйственной деятельности предприятия. Сумма начисленного налога является одной из составляющих данного показателя. Например, суммы налога на имущество организаций принято начислять на счет 91 «Прочие доходы и расходы», что означает непосредственное участие данного налога в формировании финансового результата отчетного периода, в котором произошла операция его начисления [4].

В бухгалтерском учете под порядком начисления налога подразумевается выбор счета, по дебету которого отражается операция начисления этого налога с отражением источника его выплаты. Операции начисления налогов имеют двойное значение для оценки налоговой нагрузки предприятия.

Но не вся сумма возникших у предприятия за период налоговых обязательств участвует в формировании финансового результата этого периода. Поэтому некорректно при расчете налоговой нагрузки сопоставлять общую сумму налоговых обязательств с величиной финансового результата и величиной показателей, сформировавших финансовый результат, а именно суммой выручки и/или расходов.

Таким образом, оценка влияния налоговых обязательств на результаты деятельности предприятия в бухгалтерском учете должна производиться отдельно для каждого налога с учетом совокупности норм бухгалтерского и налогового законодательства.

Следовательно, для анализа налоговой нагрузки необходимо выявить на каждом этапе хозяйственной деятельности предприятия операции или объекты, приводящие к появлению налоговых обязательств у предприятия, назовем их местопоявления налогов. Это позволит рассчитать общую сумму возникших у предприятия за отчетный период налоговых обязательств, которая должна быть уплачена в определенные налоговым законодательством сроки. Однако информации об общей сумме налоговых обязательств недостаточно для сравнения предприятий, видов деятельности, отдельных операций с точки зрения тяжести налоговой нагрузки. Для предприятия важен финансовый результат, поэтому должен быть определен характер влияния конкретных налогов на финансовое состояние предприятия и на финансовый результат периода.

Оценка расходов как фактора, формирующего финансовый результат, производится только за отчетный период. Сумме дохода, полученного в данном отчетном периоде, должна соответствовать сумма расходов, которые были понесены предприятием для получения этих доходов. Те ресурсы, которые были израсходованы в отчетном периоде, но доходы принесут только в будущих отчетных периодах, считаются затратами, но не расходами. Суммы таких затрат на конец отчетного периода будут отражаться в балансе организации в качестве активов, в том числе незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе. От применяемой системы учета затрат зависит, в каком отчетном периоде та или иная затратная статья повлияет на величину бухгалтерской прибыли, то есть станет расходом.

Все доходы и расходы предприятия за соответствующий отчетный период отражаются в Отчете о прибылях и убытках, в котором расходы отчетного периода подразделяются на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг), коммерческие, управленческие расходы и прочие расходы. От применяемой предприятием системы учета затрат, определяемой в учетной политике, зависит порядок оценки и состав каждой статьи расходов. Для отражения расчетов по обязательным платежам в бюджетную систему в бухгалтерском учете применяются две основные операции: операция начисления и операция уплаты (зачета). Операция начисления означает возникновение у предприятия налогового обязательства на сумму исчисленного налога. Это обязательство отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» или 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Одновременно операция начисления отражается проводкой по дебету счета, который является источником уплаты данной суммы начисленного налога. Каждый налог имеет свой источник уплаты в хозяйственной деятельности предприятия, и операция начисления соответственно отражается по дебету того или иного бухгалтерского счета.

Формируемые на разных этапах хозяйственной деятельности на соответствующих счетах бухгалтерского учета показатели затрат и расходов, в состав которых включаются налоговые обязательства, принимают участие в расчете финансового результата. Оценить влияние отдельных налоговых обязательств на финансовый результат можно, установив, каким образом тот или иной показатель затрат и (или) расходов участвует в формировании финансового результата [4].

Для оценки налоговой нагрузки на финансовый результат рассмотрим обязательные платежи.

Все налоги, ежемесячно или ежеквартально отражаемые по дебету счетов 90, 91 и 99 в корреспонденции с кредитом счетов расчета по обязательным платежам в бюджетную систему (68), представим в виде четырех групп:

1) налоги, возникающие при отражении доходов, к числу которых относятся оборотные налоги – НДС и акциз;

2) налоги, признаваемые в качестве отдельных статей расходов и начисляемые непосредственно по дебету счета 91 или 99. К данной группе относятся имущественные налоги – налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог, налог на прибыль. Кроме того, учитываются начисления на заработную плату, учтенную в качестве прочих расходов по дебету счета 91;

3) налоги, участвующие в формировании финансового результата в составе коммерческих и управленческих расходов. Данные обязательные платежи ежемесячно накапливаются по дебету соответствующих счетов и по окончании каждого месяца уже в составе единой суммы коммерческих или управленческих расходов отражаются по дебету счета 90;

4) налоги, участвующие в расчете финансового результата в составе себестоимости проданной продукции (работ, услуг).

Суммы налогов, начисленные в течение отчетного года и включенные в состав таких показателей расходов, как управленческие, коммерческие и прочие расходы, в полной сумме участвуют в формировании финансового результата этого отчетного года. Оценивая влияние налогов на финансовый результат, можно сопоставить суммы начисленных за год налогов с величиной соответствующих статей расходов, суммой полученного финансового результата в целом, а также с величиной выручки и прочих доходов.

Налог на прибыль, учтенный при расчете чистой прибыли (убытка) предприятия за прошедший год, является комплексным показателем. Применение методики отложенных налогов при формировании финансового результата не позволяет использовать для анализа налоговой нагрузки только сумму текущего налога на прибыль, исчисленного в налоговом учете. Сумма текущего налога, равная величине возникших в отчетном году обязательств перед бюджетом по налогу на прибыль, должна быть скорректирована на отложенные

налоги. Таким образом, показатель налога на прибыль, рассчитанный на базе текущего и отложенных налогов, сопоставим с финансовым результатом и может применяться для оценки налоговой нагрузки [2].

Суммы налогов, начисленные за год и включенные в состав вышеперечисленных статей расходов, будут сопоставимы с величиной каждого из этих показателей Отчета о прибылях и убытках за отчетный период.

Суммы налогов, возникшие в отчетном году в процессе производства продукции (работ, услуг), отразятся на финансовом результате в составе себестоимости проданной продукции (работ, услуг). Однако налоговые обязательства по вышеперечисленным налогам, начисленные в течение отчетного года, могут быть только частично включены в расходы, формирующие финансовый результат.

Соотношение между величиной начисленных в отчетном году обязательств и суммами налогов, учтенными при формировании финансового результата в себестоимости проданной продукции (работ, услуг), зависят от учетной политики и особенностей деятельности предприятия. Кроме того, через показатель себестоимости проданной продукции (работ, услуг) на финансовый результат отчетного периода оказывают влияние и налоги, начисленные в прошлых отчетных периодах. Себестоимость произведенной в прошлые годы продукции включает суммы начисленных налогов.

Но только после продажи данной продукции начисленные в процессе производства налоги отразятся на финансовом результате соответствующего отчетного периода. Таким образом, при оценке налоговой нагрузки налогоплательщикам следует учитывать, что показатель себестоимости проданной продукции (работ, услуг) включает:

– расходы в виде налогов, возникших в процессе производства в текущем отчетном году, но не в полной сумме начисленных обязательств, а в доле, приходящейся на проданную продукцию (работы, услуги);

– расходы в виде налогов, начисленных в прошлых отчетных периодах, которые учтены в себестоимости произведенной ранее продукции (работ, услуг), проданной только в течение текущего отчетного года.

Некоторые налоги отразятся в полной сумме налоговых обязательств, возникших в отчетном периоде и начисленных по кредиту счета 68, на финансовом результате в качестве расходов.

Сопоставив сумму возникших налоговых обязательств со статьями Отчета о прибылях и убытках, можно оценить влияние данного налога на эффективность деятельности предприятия в отчетном периоде.

Анализируя налоговую нагрузку по данным финансовой отчетности, необходимо учитывать еще один аспект – это влияние методов налоговой оптимизации на показатели финансовой отчетности. Использование легальных и нелегальных методов налоговой оптимизации приводит к искажению многих показателей отчетности, в частности, к занижению налоговых баз и завышению всякого рода расходов, что в дальнейшем влияет на общую оценку деятельности организации (таблица 1) [3].

Таблица 1 - Влияние методов налоговой оптимизации на некоторые финансовые показатели организации

Налог на прибыль, налог на добавленную стоимость	Налог на имущество	Страховые взносы
Занижение выручки посредством нерегистрируемого оборота, деятельности в деятельности, осуществляемую по договору простого товарищества	Занижение стоимости основных средств с помощью учётной и налоговой политики (не адекватность оценки, ускоренная амортизация)	Занижение затрат на оплату труда через выплаты заработной платы из нерегистрируемого оборота

Продолжение таблицы 1

Занижение выручки вследствие занижения цен на реализуемые товары через сбытовые схемы	Занижение величины основных средств и производственной мощности из-за отражения основных средств, приобретаемых по лизингу на балансе у лизингодателя в составе доходных вложений	Занижение затрат на оплату труда, увеличение выплат персоналу из чистой прибыли
Занижение выручки как результат использования договоров комиссии		
Завышение материальных расходов вследствие использования закупочных схем, то есть приобретения материальных ценностей по завышенным ценам;	Занижение величины основных средств и производственной мощности через перевод основных средств на баланс льготированных организаций с их последующей арендой	Занижение численности персонала через его перевод в льготированные организации с последующей арендой
Увеличение других неналоговых видов расходов (амортизации НМА, прочих расходов, в том числе оплаты услуг)	Занижение стоимости приобретаемых основных средств через списание части стоимости на текущие расходы	Искажение структуры персонала вследствие заключения договоров гражданско-правового характера
Увеличение операционных и внереализационных расходов, в частности процентов к уплате, штрафов, отрицательных курсовых разниц, оценочных резервов, др.	Занижение величины амортизационных отчислений по основным средствам	Увеличение дифференциации в оплате труда с целью использования регрессивной шкалы налогообложения

Детальный анализ налоговых затрат позволяет провести оценку их влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия и выявить пути оптимизации такого влияния.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бондарчук, Н.В. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования [Текст] / Н.В. Бондарчук, М.Е. Грачева, А.Ф. Ионова, З.М. Карпасова, Н.Н. Селезнева. – М.: Издательский дом «ИнформБюро», 2008. – 304с.
2. Когденко, В.Г. Методика анализа налоговой нагрузки по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации [Текст] / В.Г. Когденко // Управленческий учет. – 2008. - №6 - С. 59-70
3. Паршутина, Н.В. Налоговый анализ и его роль в управлении финансово-хозяйственной деятельностью организации [Текст] / Н.В. Паршутина. – Налоговая политика и практика. – 2009. - №12(84). – С. 29-35
4. Чипуренко, И.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление [Текст] / И.В. Чипуренко – М.: Налоговый вестник, 2008. – 464 с.

Дедкова Елена Геннадьевна

Орловский государственный технический университет
 302020, г. Орел, Наугорское ш.,40
 Старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»
 Тел.: 41-98-60
 E-mail: sirena-85@mail.ru

НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА

УДК 336.22

М.В. ВАСИЛЬЕВА

МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ НА МАКРОУРОВНЕ¹

Выработана методология налогового планирования на макроуровне в рамках формирования доходной части бюджета с учетом сбалансированной оптимизации основных видов поступлений, позволяющая устанавливать стратегические тенденции и закономерности, создающие структуру налоговых показателей.

Ключевые слова: методология, методика, планирование, налоговая система, налоговая политика.

The methodology of tax planning at macrolevel within the limits of formation of a profitable part of the budget taking into account the balanced optimization of principal views of the receipts is developed, allowing to establish strategic tendencies and the laws forming structure of tax indicators.

Key words: methodology, technique, planning, tax system, tax policy.

Краткосрочное прогнозирование на очередной календарный год исходит из параметров социально-экономического развития страны и субъектов Российской Федерации. Значение данных показателей используются для прогнозирования налоговых поступлений.

В последнее время при исследовании налоговых поступлений в бюджетную систему государства используются различные методы статистического прогнозирования. Это связано главным образом с наличием инерционности в развитии экономических явлений и объектов.

Аналитическая функция налогов выявляет характер процессов, протекающих в разных областях социально-экономических отношений. Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему РФ за 2006-2009гг. представлено в таблице 1.

Всего в 2009 году в федеральный бюджет поступило 8 379,3 млрд. рублей налоговых доходов, что на 16,5% меньше, чем в 2008 году. Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями налога на добычу полезных ископаемых, НДС и налога на прибыль.

Однако в 2009 году в федеральный бюджет поступило на 1653, 5 млрд. рублей налоговых доходов меньше, чем в 2008 году. Это снижение обусловлено сокращением поступлений по налогу на прибыль с 2513,0млрд. рублей в 2008 году до 1264,4 млрд. рублей в 2009 году. Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в 2009 году возросли, хотя и незначительно, и составили 509,8 млрд. рублей. Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, увеличились в 2009 году до 1176,6 млрд. рублей и по сравнению с 2008 годом (998,4 млрд. рублей).

Обобщение структуры доходных поступлений от взимания всех налогов, входящих в налоговую систему, позволяет создать комплексную картину, свидетельствующую о:

- снижении или повышении экономической активности (налог на прибыль организаций);
- масштабах производственного и личного потребления (НДС, акцизы);
- изменениях числа безработных (налог на доходы физических лиц);
- скорости устаревания основных средств (налог на имущество организаций);

¹ Статья подготовлена в рамках выполнения научно-исследовательской работы по гранту Президента Российской Федерации для поддержки молодых российских ученых МК-8323.2010.6

- росте числа граждан, приватизировавших квартиры (налог на имущество физических лиц).

Таблица 1 - Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему РФ за 2006-2009гг (в млрд. рублей)

Наименование показателя	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	Темп роста в %, 2007г.	Темп роста в %, 2008г.
Всего поступило в бюджетную систему РФ	6 763,4	8 643,4	10 032,8	8 379,3	127,8	116,1
в том числе:						
Налоги и сборы - всего (вкл.ЕСН)	5 748,3	7 360,2	8 455,7	6 798,1	128,0	114,9
Государственные внебюджетные фонды -всего	1 015,1	1 283,2	1 577,1	1 581,2	126,4	122,9
Налоги и сборы - всего (вкл.ЕСН)	5748,3	7360,2	8455,7	6798,1	128,0	114,9
в федеральный бюджет (вкл.ЕСН)	3 000,7	3 747,6	4 078,7	3012,4	124,9	108,8
в консолидированные бюджеты субъектов	2 747,5	3 612,6	4 377,0	3785,7	131,5	121,2
из них:						
Налог на прибыль организаций	1670,5	2172,2	2513,0	1264,4	130,0	115,7
Налог на доходы физических лиц в консолидированные бюджеты субъектов РФ	929,9	1 266,1	1 665,6	1665,0	136,2	131,6
Единый социальный налог в федеральный бюджет	315,8	405,0	506,8	509,8	128,2	125,1
Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	924,2	1 390,4	998,4	1 176,6	150,4	71,8
Акцизы	253,3	289,9	314,7	327,4	114,4	108,6
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами, в том числе:	1 187,2	1 235,1	1 742,6	1080,9	104,0	141,1
Налог на добычу полезных ископаемых из него нефть	1 162,3	1 197,4	1 708,0	1 053,8	103,0	142,64
	1 038,4	1 070,9	1 571,6	934,3	103,1	146,8

Прогноз Министерства экономического развития РФ полностью совпадает. Предполагалось, что темп роста ВВП в первом полугодии 2009 года может снизиться на 4-5%, а спад инвестиций может составить до 15-18% (по году в целом - 13,8%). Предусматривалось падение ВВП почти на 2,5%, уменьшение объемов промышленного производства на 7,4%, в том числе в обрабатывающей промышленности на 9,7%. В результате снижения мировых цен и физических объемов в 2009 году экспорт должен был сократиться на 45%. Это приведет к сжатию инвестиционной активности при слабом росте торговли и снижению реальных доходов населения (таблица 2).

Таблица 2 – Предварительное исполнение федерального бюджета на 2008-2009 годы

Период	2008г.		Профицит/дефицит
	Доходы	Расходы	
Январь	1015,5	454,5	561,0
Январь-февраль	2066,9	1372,8	694,1
I квартал	3334,2	2335,9	998,4
Январь-апрель	5154,8	3361,9	1793,0

Продолжение таблицы 2

Январь-май	6410,7	4357,3	2053,4
I полугодие	7543,7	5515,5	2028,1
Январь-июль	9700,1	6626,2	3073,8
Январь-август	10939,7	7634,0	3305,6
Январь-сентябрь	12178,9	8741,5	3437,4
Январь-октябрь	13785,2	9950,6	3834,6
Январь-ноябрь	14743,2	11363,2	3380,0
Год	16003,4	13989,2	2014,2
2009г.			
Январь	1059,9	477,0	582,9
Январь-февраль	1889,6	1572,2	317,4
I квартал	3033,5	2807,1	226,4
Январь-апрель	4156,3	4140,7	15,6
Январь-май	5048,2	5210,9	(162,7)
I полугодие	6042,7	6619,7	(577)
Январь-июль	7353,7	7929,1	(575,4)
Январь-август	8648,5	9214,2	(565,7)
Январь-сентябрь	9555,0	10503,9	(948,9)
Январь-октябрь	10785,8	11706,2	(920,4)
Январь-ноябрь	11871,7	12995,1	(1123,4)
Год	13599,7	16048,3	(2448,6)

Уточненный проект федерального бюджета на 2009 год рассчитан исходя из номинального объема ВВП в 40,42 трлн. руб. и его снижения в реальном выражении на 2,2%, инфляции в 13%, среднегодовой цены на нефть Urals в \$41 за баррель и среднегодового курса 35,1 руб. за доллар. Впервые за многие годы ключевая роль в наполнении уточненного бюджета России отводится налоговым поступлениями с физических и юридических лиц - резидентов Российской Федерации.

Дефицит уточненного антикризисного бюджета России на 2009 год составит 7,4% ВВП, или 2 трлн. 978,4 млрд. рублей - почти 50% доходной части бюджета. Несмотря на снижение доходов, правительство не пошло на снижение расходов, а даже увеличило их на 667 млрд. рублей. Предполагается, что не только в текущем году, но и несколько следующих лет федеральный бюджет, скорее всего, будет сводиться с дефицитом.

Немаловажным для практической работы является и то, что статистические методы опираются на аппарат анализа, развитие которого, имеют достаточно длительную историю (таблица 3).

Таблица 3 - Налоговые доходы бюджетной системы, % в ВВП

Наименование показателя	2006	2007	2008	2009
ВВП, млрд. руб.	26903,5	33258,1	41444,7	39063,6
Налоговые доходы всего	21,3	22,1	20,4	17,4
Налог на прибыль	6,2	6,5	6,1	3,2
НДФЛ в консолидированные бюджеты субъектов РФ	3,5	3,8	4,0	4,3
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	3,4	4,1	2,4	3,0
Акцизы	0,9	0,9	0,8	0,8
НДПИ и налоги на природные ресурсы	4,4	4,7	4,2	2,8
ЕСН в федеральный бюджет	1,2	1,2	1,3	1,3
Прочие налоги	1,7	0,9	1,6	2

Наибольший вес в налоговых доходах бюджетной системы по итогам 2008 года занимали таможенные пошлины (19,2%), НДС (18,7%), налог на прибыль организаций (17,9%), ЕСН (15,3%) (таблица 4).

Таблица 4 - Структура налоговых доходов бюджетной системы, % к итогу

Наименование показателя	2006	2007	2008	2009
Налоговые доходы всего	100,0	100,0	100,0	100,0
Налог на прибыль	29,1	29,5	29,7	18,6
НДФЛ в консолидированные бюджеты субъектов РФ	16,2	17,2	19,7	24,5
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	16,1	18,9	11,8	17,3
Акцизы	4,4	3,9	3,7	4,8
НДПИ и налоги на природные ресурсы	20,7	16,8	20,6	15,9
ЕСН в федеральный бюджет	5,5	5,5	6,0	7,5
Прочие налоги	8	8,2	8,5	11,4

Налог на прибыль организаций в процентах от ВВП в 2008 году по сравнению с 2001 годом возрос на 1,2 п.п. до 6,6%. НДФЛ увеличился с 2,4% ВВП в 2001 году до 3,8% ВВП в 2008 году, за последние 2 года его доля увеличивалась на 0,3 п.п. ВВП ежегодно. Таможенные пошлины увеличились с 3,1% ВВП в 2001 году до 7% ВВП в 2007 году, что связано как с высокими мировыми ценами на энергоносители, так и с изменениями налогового законодательства. Этими же причинами вызван более, чем трехкратный рост налога на добычу полезных ископаемых.

Снижение ЕСН с 7,3% ВВП в 2001 году до 5,6% ВВП в 2008 году связано, прежде всего, со снижением налоговых ставок и сохранением номинальных пороговых значений ставки при значительном росте номинальной заработной платы.

В 2008 году основная доля поступлений в размере 32% - приходилась на добывающую отрасль, 17% - на обрабатывающие производства, 8% - операции с недвижимым имуществом, аренду и предоставление услуг, 8% - на оптовую и розничную торговлю, 7% - на транспорт и связь, 5% - на строительство, 4% - на финансовую деятельность.

В рамках бюджетных полномочий, налоговые органы прогнозируют поступление доходов в соответствующие бюджеты бюджетной системы РФ и государственные внебюджетные фонды. От точности прогноза поступлений доходов в неблагоприятной экономической ситуации зависит финансовое обеспечение расходных обязательств, в том числе реализации задач социальной политики. Качество прогнозирования налоговых доходов напрямую зависит от организации аналитической работы налоговых органов.

В процессе прогнозирования, использующего статистические методы, выделяется два этапа: индуктивный и дедуктивный [1].

Индуктивный, включает в себя процесс обобщения данных, наблюдаемых за достаточно продолжительный период времени, и представления соответствующих статистических закономерностей в виде модели. Аналитически выраженная тенденция развития объекта прогнозирования или уравнение зависимости от одного фактора-аргумента или нескольких формируют статистические модели.

При изучении сложных комплексов экономических показателей используют взаимозависимые системы уравнения, состоящие в основном из уравнений, характеризующих статистические зависимости.

Процесс построения и применения для прогнозирования любого вида статистической модели, обязательно включает выбор формы уравнения, описывающего динамику или взаимосвязь явлений, и оценивание его параметров с помощью того или иного метода.

Дедуктивный этап заключается в определении ожидаемого значения прогнозируемого признака, на основе найденных статистических закономерностей.

Высокая степень точности прогноза налоговых поступлений в бюджетную систему государства обеспечивает эффективность работы налоговых органов всех уровней. При сложившихся обстоятельствах налоговые органы наиболее часто используют текущие регулярные прогнозы, которые в свою очередь используются для формирования месячных заданий подчиненным территориальным инспекциям. Прогнозные значения предстоящего периода определяются налоговыми органами по фактической информации о поступлении налоговых платежей с использованием различных типов прогнозов [2].

В настоящее время система налогового планирования построена преимущественно на основе показателей исполнения либо отклонения фактически полученных значений бюджета от ожидаемых, наличия фактов переутверждения показателей. Поэтому научное обоснование выделения налогового планирования в самостоятельную отрасль научной деятельности и практики управления налогообложением, систематизация накопленных знаний и практического опыта с целью обеспечения экономического роста имеет важное теоретическое и методологическое значение.

В налоговой практике выделяют различные виды планирования налоговых поступлений (таблица 5).

Таблица 5 - Виды планирования налоговых поступлений

Вид планирования	Содержание
1 Планирование налоговых поступлений детерминистическим методом	Реализуется через условный метод планирования налоговых поступлений
2 Планирование временных рядов налоговых поступлений на основании их собственной динамики	Построение скорректированных временных баз налоговых поступлений с учетом изменений в налоговом администрировании, вытекающих на всем временном интервале
3 Планирование с использованием моделей с несколькими переменными	Определение налоговой базы по каждому налогу, информация в таком многомерном ряду улучшит качество планирования исследуемого показателя

Налоговое планирование подразделяется на текущее и перспективное.

Текущее планирование включает в себя оперативное и краткосрочное планирование сроком на один - полтора года. Планирование на среднесрочный (до пяти лет) и долгосрочный (до десяти лет) периоды относятся к перспективному.

На уровне Российской Федерации и ее субъектов осуществляется текущее налоговое планирование. Перспективное налоговое планирование реализуется на федеральном уровне.

Текущее или краткосрочное планирование осуществляется по всем налогам и сборам, и служит базой разработки проектов соответствующих бюджетов на год.

Перспективное планирование учитывает всю совокупность налогов и сборов, осуществляется в целом по налоговым доходам, и в большей степени, зависит от макроэкономических параметров развития экономики [1].

Оперативное налоговое планирование проводится на месяц или квартал, и его цель - разработать план реальных поступлений налогов и сборов в этих периодах. Этот план служит определенной базой для налогового планирования, поскольку в ходе оперативного планирования выявляются уровни собираемости налогов и сборов, состояние задолженности по налоговым платежам, динамика выпадающих доходов и т.д.

Краткосрочное планирование на очередной календарный год исходит из параметров социально-экономического развития РФ и ее субъектов, а процедура систематического сопоставления результатов планирования со статистическими и оперативными данными, повышает вероятность наступления планового сценария развития.

Определение планового значения поступлений налогов и сборов на текущий год имеет особое значение, поскольку необоснованность годовых оценок будет способствовать возникновению трудностей, связанных с мобилизацией налоговыми органами запланированных доходов в бюджетную систему.

Считаем, что методология планирования должна базироваться на совокупности логики планирования, основных принципов, методов, системы показателей, действий, необходимых для выполнения плана, и его мониторинга. Кроме того, она предусматривает институционально-функциональный аспект исполнения планируемых процедур и мероприятий [2].

Уровень организации и эффективности планирования в значительной степени определяет как текущее, так и перспективное финансовое состояние субъекта РФ или муниципального образования, возможности органов местного самоуправления исполнять возложенные на них функции социально-экономического развития территории и удовлетворять спрос на бюджетные услуги.

Методология налогового планирования на уровне государства приведена на рисунке 1.

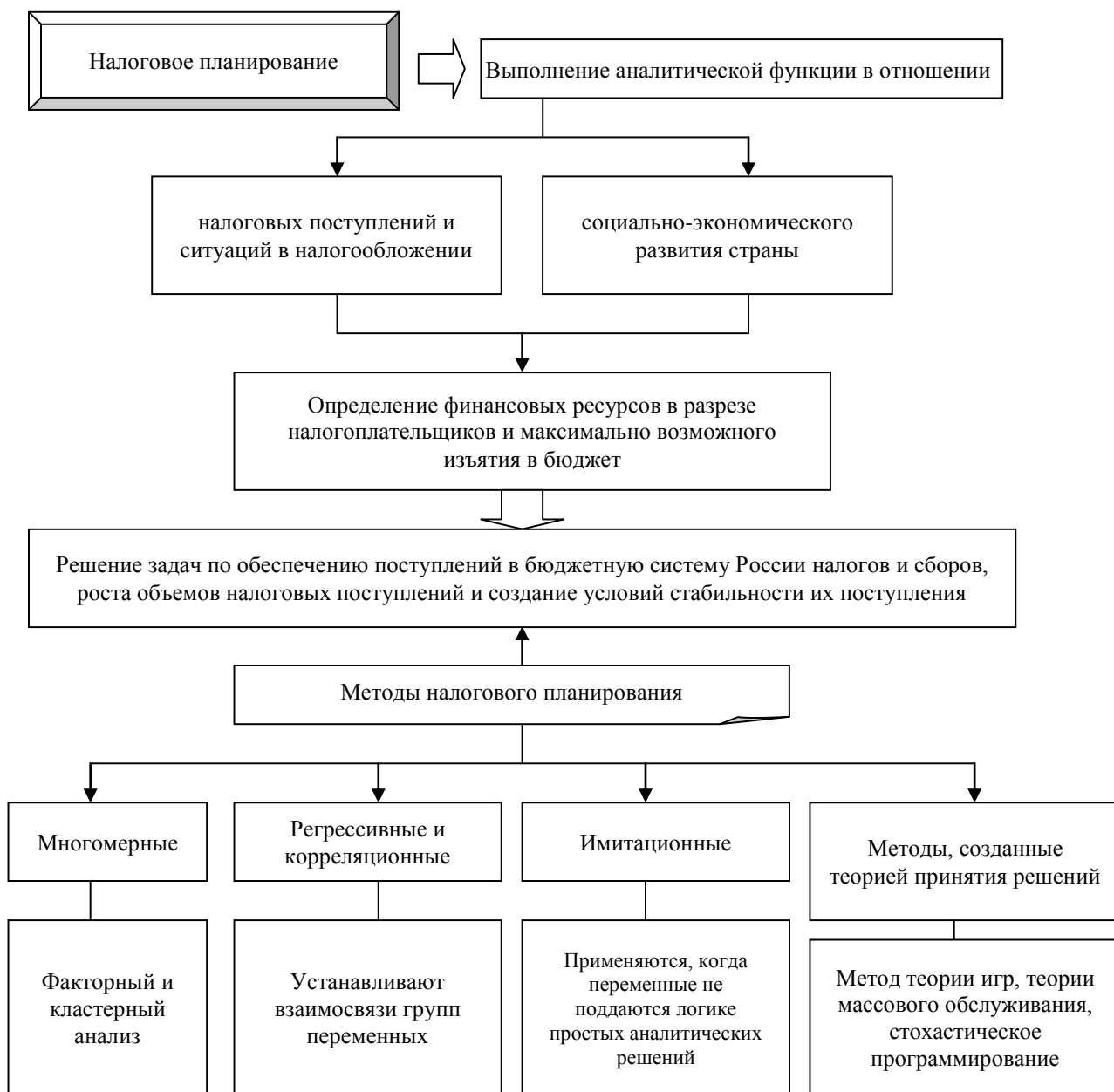


Рисунок 1 – Методология налогового планирования на уровне государства

Исходя из предлагаемой методологии налоговое планирование макроуровня позволит:

- 1) формировать доходную часть бюджета с учетом сбалансированной оптимизации основных видов поступлений (налоговых и неналоговых доходов),
- 2) установить стратегические тенденции и закономерности формирования структуры составляющих налоговых показателей,
- 3) обосновать методы обеспечения их эффективного воздействия на факторы экономического роста.

Согласно разработанной методологии, предусматривающей институционально-функциональный аспект исполнения планируемых процедур и мероприятий, уровень организации и эффективности налогового планирования в значительной степени определяет как текущее, так и перспективное финансовое состояние субъекта РФ или муниципального образования, а также их возможности исполнять функции социально-экономического развития территории и удовлетворять спрос на бюджетные услуги.

В налоговой части в наибольшей степени проявляются особенности денежных потоков в финансовой системе страны.

Это вызвано тем, что налоговые поступления порождают один из самых существенных по размеру и степени охвата участников денежных потоков в финансовой сфере.

Анализ налогового планирования с точки зрения государственных интересов, позволяет говорить о том, что современная налоговая политика реализует не только регулирующую функцию налогов, но и социальную, поскольку налоговое планирование выступает в роли «корректора» дисбаланса российской налоговой системы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Владимирова, Л.П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: учебное пособие [Текст] / Л.П. Владимирова. - М.: Издательский дом «Дашков и К», 2001
2. Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие для вузов [Текст] / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 264 с.

Васильева Марина Владимировна

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Зам. директора Финансово-экономического института по учебной работе, декан Финансового факультета

Тел.: (4862)41-98-05

E-mail: vita_977@mail.ru

Е.Ю. ЗОЛОЧЕВСКАЯ

НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье автором проанализировано понятие «налоговое планирование» с точки зрения различных авторов и раскрыты концептуальные основы данной категории, а также представлено авторское видение места и роли налогового анализа в системе налогового планирования на предприятии.

Ключевые слова: налоговое планирование, налоговый анализ, предприятие.

In the article the author analyzes the concept of «tax planning» in terms of various authors and outlining the conceptual framework of this category, as well as the author presents a vision of the place and role of tax analysis at the system of tax planning at the enterprise.

Key words: tax planning, tax analysis, enterprise.

Налоговый анализ проводится с использованием методов экономического анализа. В свою очередь экономический анализ – система специальных знаний, связанных с исследованием тенденций хозяйственного развития, научных обоснований планов, бюджетов, управленческих решений, контролем за их выполнением, оценкой достигнутых результатов, поиском и обоснованием величины резервов повышения мероприятий по их использованию. В системе налогообложения используются практически все методы экономического анализа, такие как экономико-статистические методы, логические методы, используемые в теории принятия решений и др.[1] Наиболее распространенным методом экономического анализа, применяемого при анализе налогов, является факторный анализ.

На предприятии бухгалтеру рекомендуется проводить налоговый анализ, используя различные методы, для того, чтобы эффективно проводить оптимизацию по налогу, снижать налоговую нагрузку, планировать и прогнозировать суммы данного налога, своевременно реагировать на изменения в законодательстве и т.д.

Разработка любой научной теории, в том числе и теории налогов, невозможна без четкой терминологии, единство же ее применения - неперемное условие отсутствия противоречий и злоупотреблений на практике. Все это в полной мере относится к налоговому планированию, его сущности и содержанию.

Конечно, каждый заинтересован в том, чтобы при осуществлении предпринимательской и иной экономической деятельности уплачивать налоги в минимальном размере. Так, например, в 1935 г. судья Верховного суда США Джон Сандерленд обратил внимание на то, что право налогоплательщиков избегать налогов с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено [2]. Чуть позже по делу *IRC v Duke of Westminster* (Служба внутренних доходов против герцога Вестминстерского) (1936 г.) Палата лордов Великобритании постановила, что любое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они были бы в обычной ситуации [3]. Выводы суда по данному делу легли в основу традиционного, или «вестминстерского», подхода к налоговому планированию.

В настоящее время российские ученые не пришли к единому мнению о сущности налогового планирования. В частности, отсутствуют общепризнанные определения как налогового планирования, так и его объекта. В работах современных авторов нередко смешиваются такие понятия, как налоговый платеж и налоговое обязательство, налоговое бремя и налоговая нагрузка, налоговая оптимизация, налоговая минимизация, налоговое планирование и налоговое администрирование.

Изложенное подтверждает необходимость уточнения понятия «налоговое планирование».

Таблица 1 – Сущность понятия «налоговое планирование»

Автор	Определение
Пепеляев С.Г.	Налоговое планирование – это организация предпринимательской и (или) частной деятельности лица с наименьшими налоговыми последствиями [4]
Русакова И.Г., Кашин В.А.	Налоговое планирование – это планирование коммерческой и инвестиционной деятельности юридических и физических лиц с целью минимизации налоговых платежей [5]
Евстигнеев Е.Н.	Налоговое планирование – это законный способ обхода налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств [6]
Юткина Т.Ф.	Налоговое планирование - это один из элементов корпоративного налогового менеджмента, неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности [6]
Фишер О.В.	Налоговое планирование как процесс разработки и последующего контроля за ходом реализации налогового плана и его корректировки в соответствии с изменяющимися условиями можно рассматривать как один из инструментов внутреннего налогового администрирования хозяйствующего субъекта [7]
Рюмин С.М.	Налоговое планирование – совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью максимальной минимизации налоговых обязательств [8]
Кожин В.Я.	Налоговое планирование – это один из экономических методов управления, выступающий как основное средство использования обществом экономических законов в процессе хозяйствования [9]
Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И.	Налоговое планирование – вид деятельности, направленный на выбор оптимальной альтернативы развития социально-экономической системы в целом, рассчитанной на определенный период времени [10]
Романовский М.В., Врублевская О.В.	Налоговое планирование определяют как комплекс мер, методов и процедур планирования и управленческих решений, направленных на реализацию главной цели - расчета размера поступлений в бюджет налогов и сборов на соответствующей территории и на законодательно утвержденный период времени [11]
Карп М.В.	Налоговое планирование как анализ поступления налогов, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и на этой основе определение объемов налоговых поступлений в бюджеты [12]

Рассмотренные нами разнообразные подходы к сущности налогового планирования выявляют лишь его различные аспекты. Вследствие этого, представляется возможным выделить два подхода к определению понятия налогового планирования: юридический и экономический (рисунок 1).

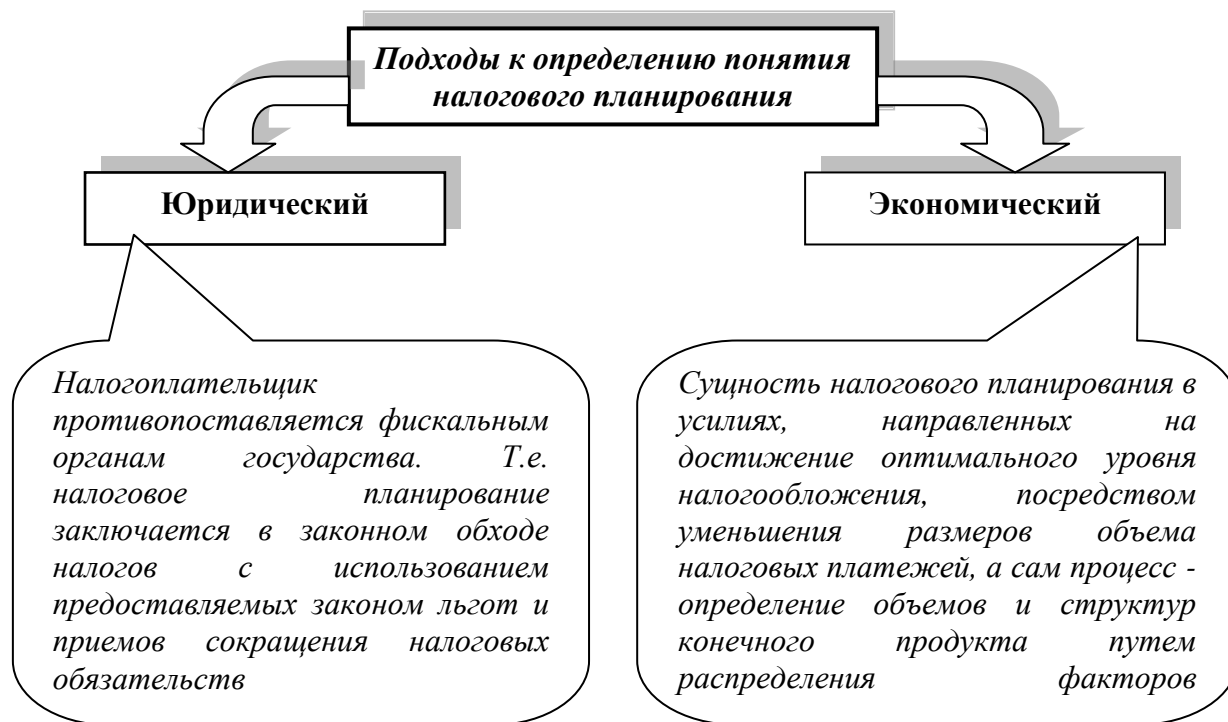


Рисунок 1 – Подходы к определению понятия налогового планирования

Наиболее конструктивным представляется понимание налогового планирования как совокупности законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью максимальной минимизации налоговых обязательств [13].

Следовательно, налоговое планирование преследует цель минимизировать налоговые платежи путем использования правовых возможностей, предусмотренных законодательством. Иными словами, налоговое планирование - особая форма реализации норм налогового права, их использование налогоплательщиком в своих интересах.

Планирование в субъективном смысле отражает внутренний мыслительный процесс: постановку целей и определение методов и способов их достижения. В то же время планирование объективно (внешне) выражено в деятельности налогоплательщика по реализации данных целей. [14]

Анализ изложенных позиций ученых и практиков позволяет определить налоговое планирование как деятельность налогоплательщика, осуществляемую систематически и направленную на изучение и использование предусмотренных налоговым законодательством возможностей в целях оптимизации налогообложения.

Элементами налогового планирования являются: учетная политика организации по бухгалтерскому и налоговому учету; налоги; ставки налогов; льготы по налогам и сборам; календарь бухгалтера; документация и документооборот; инвентаризация; аудит; отчетность [15].

Налоговое планирование, как и планирование вообще в микроэкономике, имеет свои ограничения (рисунок 2).

Принципы налогового планирования нельзя причислить к малоизученной теме. Данному вопросу посвящены труды большого числа российских исследователей. Методика налогового планирования, конкретные способы, применяемые предприятиями, организация работы по налоговому учету могут быть различными у каждого хозяйствующего субъекта, но главные принципы должны быть едины для всех.

В общем и целом под принципами налогового планирования принято понимать допустимые пределы поведенческой модели налогоплательщика, то есть правила, в рамках

которых налогоплательщик формирует и внедряет методы и инструменты налогового планирования.



Рисунок 2 – Ограничения налогового планирования

Наиболее часто встречаемыми можно назвать: принцип законности, принцип выгоды, принцип индивидуальности (рисунок 3) [15].

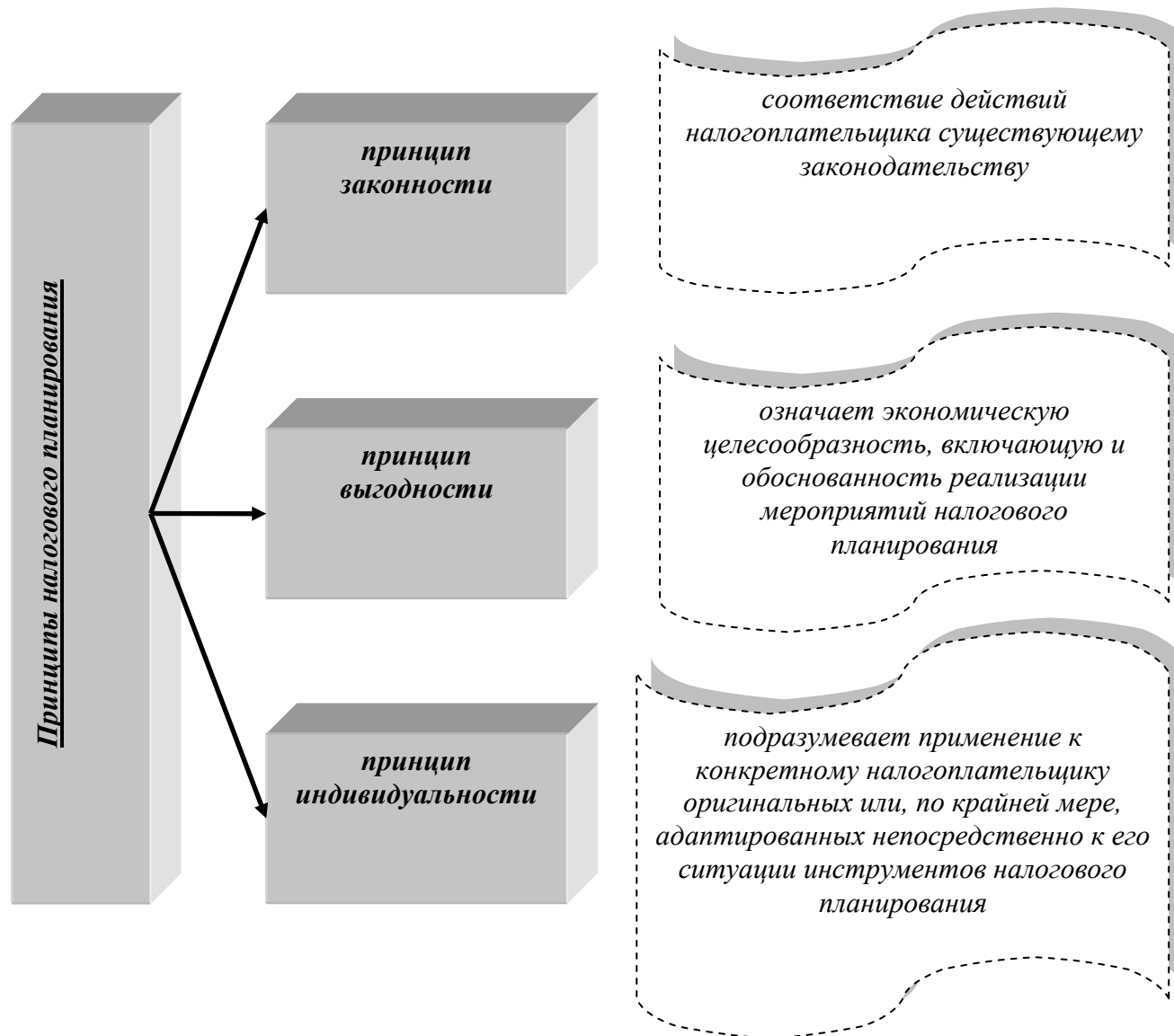


Рисунок 3 – Принципы налогового планирования

Несмотря на то, что большинство авторов все же сходятся на некотором единстве принципов налогового планирования, общепризнанных не существует. Более того, тенденция такова, что уже существующий список каждый исследователь старается расширить.

Так, Овчинникова Н.О. считает, что налоговому планированию присущи следующие основные принципы [16]: законность - соблюдение требований действующего законодательства при осуществлении налогового планирования; комплексное использование законодательства при налоговом планировании; разумность (реальность, эффективность) - любые действия налогоплательщика должны иметь не только юридическое, но и экономическое обоснование; презумпция невиновности налогоплательщика; научность и обоснованность. В.С. Жестков дополнительно выделяет следующие принципы [17]: совокупный расчет налоговой экономии и убытков; профессионализм; конфиденциальность.

На рисунке 4 представим основные принципы, на которых базируется налоговое планирование.



Рисунок 4 – Принципы налогового планирования

Возможные пути достижения поставленных целей реализуются не только за счет полного знания и использования позитивных и негативных сторон законодательства, но и за счет последовательного и грамотного применения всех составляющих минимизации и оптимизации налогообложения. [18] К этим элементам относятся следующие:

1. Состояние бухгалтерского и налогового учета, а также взаимодействие между ними должно строго соответствовать нормативно-правовым актам; необходимо верное толкование законодательства о налогах и сборах и реагирование на постоянные изменения в нем. Разумеется, данные бухгалтерского учета и отчетности должны позволять получать необходимую информацию для налоговых целей.

2. Учетная политика – выбранная предприятием совокупность способов ведения бухгалтерского и налогового учета; документ, который утверждается налогоплательщиком, поскольку законодательство в ряде случаев предоставляет ему возможность выбрать те или иные методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, способы погашения стоимости активов, методы определения выручки и др.

3. Налоговые льготы и организация сделок. Далеко не все хозяйствующие субъекты правильно и в полном объеме применяют льготы устанавливаемые законодательством по большинству налогов. Кроме того, необходим анализ возможных форм сделок (договоров) с учетом их налоговых последствий.

4. Налоговый контроль. Составление налогового бюджета является основой для осуществления контрольных действий со стороны руководителя предприятия и финансового менеджера. Снижению ошибок способствует применение принципов и процедур технологии внутреннего контроля налоговых расчетов. Кроме того, организация контроля предусматривает в первую очередь недопущение просрочки уплаты налогов. Однако следует не упускать любые возможности отсрочить уплату, если это допускает законодательство о налогах и сборах.

5. Налоговый календарь необходим для проверки правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты всех налоговых платежей, а также представления отчетности. Всегда надо помнить о высоких рисках, связанных с несвоевременной уплатой налоговых платежей, ибо в случае нарушения налоговых обязательств перед государством наступает жесткая ответственность в соответствии с Налоговым кодексом, административным, таможенным и уголовным законодательством.

6. Стратегия оптимального управления и план реализации этой стратегии. Наиболее эффективным способом увеличения прибыли является построение такой системы управления и принятия решений, чтобы оптимальной оказалась вся структура бизнеса. Именно подобный подход обеспечивает более высокое и устойчивое сокращение налоговых потерь на долгосрочную перспективу. На основе стратегии разрабатываются налоговые модули среднесрочных и текущих планов.

7. Льготные режимы налогообложения. Имеются в виду способы снижения налогов за счет создания оффшорных компаний за рубежом и низконалоговых компаний на территории России. При этом соответствующие построения должны логично и естественно вписываться в общую схему бизнеса, служить обоснованием законного снижения налогового бремени. В противном случае контролирующие органы всегда найдут доводы, чтобы оспорить неубедительную схему целиком.

8. Имитационные финансовые модели. Они позволяют менеджеру управлять значениями одной или нескольких переменных, рассчитывать совокупную налоговую нагрузку и прибыль. Такие модели, больше известные как модели «что если», имитируют экономический эффект от различных предположений (например действие факторов внешней среды, изменение организационной структуры бизнеса, проведение альтернативной налоговой политики).

9. Отчетно-аналитическая деятельность налогового менеджмента. Любая компания должна располагать информацией за несколько лет о том, какие приемы и способы налоговой оптимизации дали положительные результаты, по каким причинам они не достигнуты, какие факторы повлияли на конечный финансовый результат и т. п. Тем самым создается основа для факторного анализа деятельности компании, успешной разработке бизнес-плана и налогового бюджета. [19]

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных между собой этапов, которые не следует рассматривать как четкую и однозначную последовательность действий, обязательно гарантирующих снижение налоговых обязательств [20]. Это связано с тем, что в налоговом планировании сочетаются элементы и науки, и искусства финансового аналитика. До регистрации и начала функционирования организации необходим ответ на общие вопросы стратегического характера.

В книге, посвященной налоговому планированию – «Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения)» профессора Б.А. Рогозина предложены следующие этапы налогового планирования (названия предложены автором, так как в цитируемом источнике вместо названий приводятся описания):

1. Анализ видов и направлений деятельности предприятия.
2. Выбор месторасположения предприятия - налоговой привязки (с учетом того, что в различных субъектах федерации существуют различные ставки налогов и разные льготы).
3. Анализ организационно-правовой формы предприятия.

4. Анализ использования льгот по каждому налогу.
5. Анализ всех проводимых сделок с точки зрения минимизации налогов.
6. Рациональное размещение активов и полученных доходов с учетом минимизации налогов.

Данная градация налогового планирования относится в целом к предприятию, особенно к периоду его создания.

Для активного налогоплательщика больше подойдет следующий порядок налогового планирования, представленный на рисунке 5.

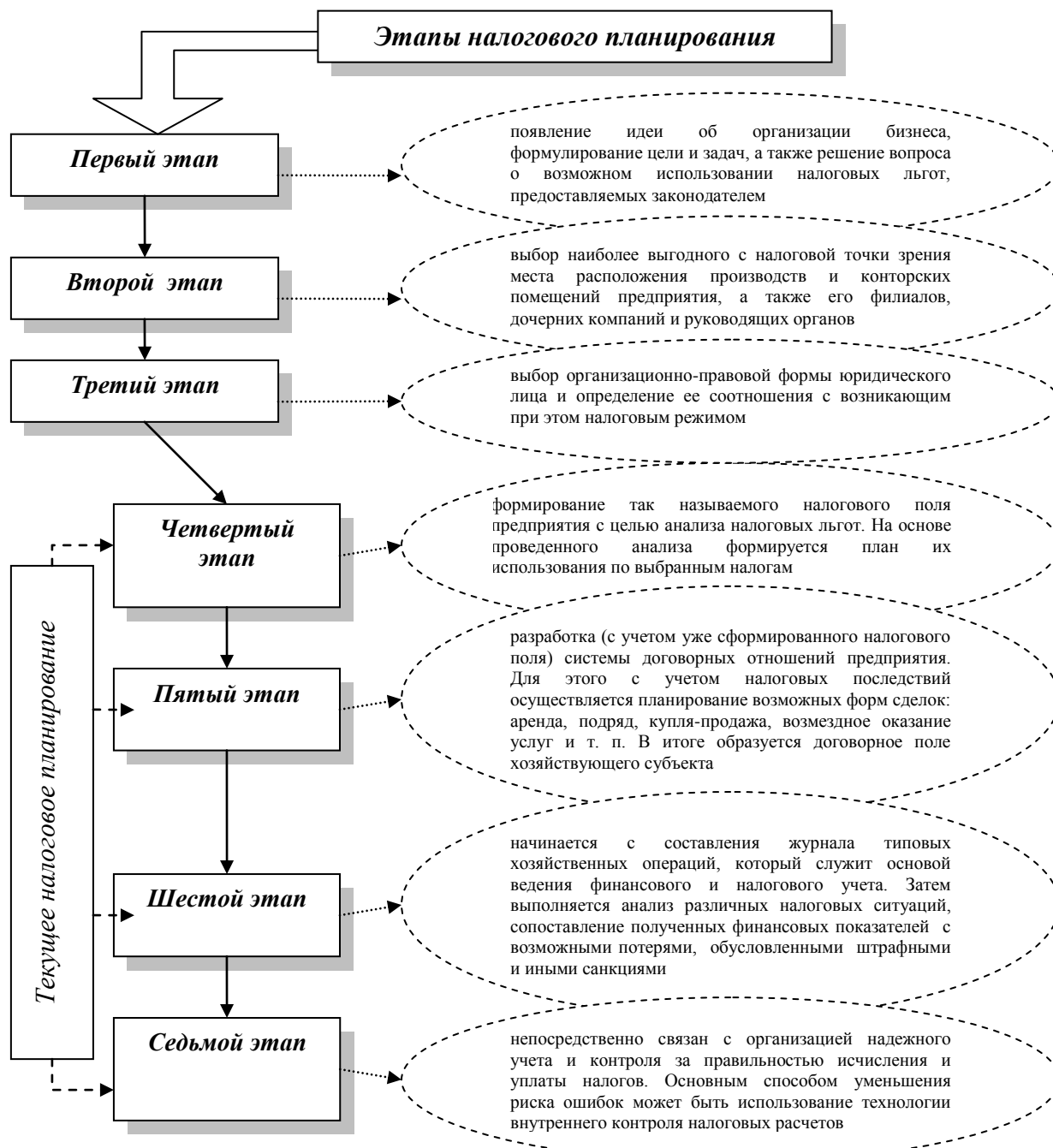


Рисунок 5 – Этапы налогового планирования

В налоговом планировании необходимо использовать всю совокупность имеющихся в арсенале финансового управления методов. На каждом этапе или стадии наиболее эффективны свои методы. Но только комплексное и последовательное их применение обеспечит результативность работы. Основные методы налогового планирования представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Методы налогового планирования

Название метода	Сущность метода
<p align="center">Расчетно-аналитический метод</p>	<p>Предполагает расчет показателей на основе анализа достигнутых величин за прошедшие периоды, индексов их изменения и экспертных оценок развития. Этот метод применим при расчете и анализе налогооблагаемых баз, а также их составляющих - объемов реализации продукции, прибыли, доходов; при составлении средне- и краткосрочных планов налоговых платежей. Расчетно-аналитический метод предполагает налоговое планирование на основе производственных, финансовых планов, прогнозов объемов продаж, затрат, т.е. обеспечивает тесную связь всех элементов планирования и финансового управления между собой. В расчетно-аналитическом методе огромное значение имеют экспертные оценки перспектив развития как каждой организации - участницы группы, так и страны в целом, которые позволяют с большей или меньшей степенью точности составить прогноз на ряд лет. В силу того, что все экспертные оценки и применяемые индексы носят вероятностный, субъективный и относительный характер, расчетно-аналитический метод предполагает составление нескольких вариантов плана, рассчитанных на наиболее и наименее благоприятный ход развития. Это особенно важно при составлении среднесрочных и долгосрочных планов.</p>
<p align="center">Нормативный метод</p>	<p>Применяется при расчете плановых показателей по действующим нормативам - налоговым ставкам, тарифам, нормам амортизационных отчислений и т.д. Так как все ставки налоговых платежей, отчислений, взносов устанавливаются государственными органами, т.е. носят нормативный характер, то указанный метод используется при любых расчетах, связанных с налогами. Если при расчетно-аналитическом методе налогового планирования учитываются факторы, влияющие на формирование налоговых баз, то нормативный метод предполагает учет изменений условий налогообложения, главным образом налоговых ставок. Данный метод эффективен при применении наряду с другими методами налогового планирования.</p>
<p align="center">Балансовый метод</p>	<p>Состоит в создании бухгалтерской модели хозяйственной или финансовой ситуации. То есть он предполагает рассмотрение путем составления бухгалтерских проводок и на их основе - расчета баланса. Балансовый метод наиболее целесообразно использовать в налоговом планировании, во-первых, при проведении анализа с точки зрения налоговых последствий текущих хозяйственных и финансовых операций на стадии заключения договоров, определении оптимальной формы сделки и, во-вторых, в некоторых случаях при формировании учетной политики организации как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. Преимущества балансового метода - его простота и наглядность. Схематично прослеживается весь ход бухгалтерского оформления операции, а по данным полученного в результате баланса выявляется итоговая сумма налоговых платежей и финансовых результатов организации.</p>
<p align="center">Метод оптимизации плановых решений</p>	<p>Заключается в разработке ряда вариантов возможных решений, оценке эффективности каждого и выборе наиболее оптимального. С помощью указанного метода решаются основные задачи стратегического налогового планирования. А именно путем оценки налоговых последствий при рассмотрении альтернативных вариантов выбираются оптимальные, наиболее эффективные направления и виды деятельности хозяйствующей единицы, структура, место расположения головной фирмы и ее дочерних и иных структурных подразделений.</p>

Максимально полную информацию о критериях оптимальности в налоговом планировании предоставляет использование экономико-математических методов, что позволяет организации по каждой конкретной ситуации не только рассчитать эффективность различных вариантов решения, но и обозначить критерии выбора оптимального. [21]

При разработке сложных производственных и финансовых схем, где необходимо учитывать множество факторов и условий налогообложения, целесообразно использовать несколько методов налогового планирования одновременно. При проведении налогового планирования не следует забывать, что планирование налогов связано с определенными затратами, иногда значительными: на приобретение литературы о налогах, консультирование, переориентирование финансовых потоков, регистрацию новых фирм и другие меры, которые необходимо предпринимать в целях экономии налогов. Поэтому выгоду от налогового планирования, т.е. средства, сэкономленные на налогах, всегда следует сравнивать с затратами, которых оно требует, и если чистый эффект окажется невелик, то, видимо, нет смысла вовлекаться в сложные схемы и реорганизации [13].

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бондаренко, В.В. Экономический анализ: теоретические основы. Учебное пособие [Текст] / Под ред. В.В. Бондаренко. - Нижний Новгород: «Проспект», 2005. – 320 с.
2. Langer M. Practical International Tax Planning. [Text] – M. Langerю - 1976. - P. 78.
3. Kirkbride J., Olowofogeku A. Revenue Law. Principles and Practice. Tudor [Text], 1998. P. 401.
4. Основы налогового права: учебно-методическое пособие [Текст] / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М., 1995. – 153 с.
5. Налоги и налогообложение [Текст] / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. - М., 1998. – 96 с.
6. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник [Текст] / Т.Ф. Юткина. - М., 2001. – 268 с.
7. Фишер, О.В. Налоговое планирование на промышленном предприятии [Текст] / О.В. Фишер. - М., 2004. – 150 с.
8. Рюмин, С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы [Текст] / С.М. Рюмин // Налоговый вестник. - 2005. - № 2.
9. Кожинов, В.Я. Налоговое планирование [Текст] / В.Я. Кожинов. – М.: Федеративная Книготорговая Компания, 1998. – 200 с.
10. Сутырин, С.Ф. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике [Текст] / С.Ф. Сутырин, А.И. Погорлецкий. – М.: Полиус, 1998. – 231 с.
11. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов [Текст] / Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В. - СПб.: Питер, 2002. – 320 с.
12. Карп, М.В. Налоговый менеджмент: учебник для вузов [Текст] / М.В. Карп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477с.
13. Дадашев, А.З. Налоговое планирование в организации [Текст] / А.З. Дадашев, Л.С. Кирина. -М.: Книжный мир, 2004. – 168 с.
14. Дидович, А.П. Возможности формирования эффективного налогового механизма в регионе [Текст] / А.П. Дидович // Регион: экономика и социология. - 2002. - №4. - С.111-122.
15. Липатова, И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы [Текст] / И.В. Липатов // Финансы. - 2003. - №7. - С.28.
16. Овчинникова, Н.О. Налоговое планирование и налоговый контроль со стороны правоохранительных органов [Текст] / Н.О. Овчинникова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
17. Жестков, В.С. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): учебное пособие. [Текст] / В.С. Жестков. - М., 2002. С. 24 - 25.
18. Митрофанов, Р.А. Перспективы и проблемы налогового планирования и налоговой оптимизации / Р. А. Митрофанов / Финансовый менеджмент. - 2005. - № 5 - С. 98 - 105.
19. Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения [Текст] / Э. В. Абрамова // Налоговое планирование. - 2006. - № 4. - С. 17 - 30.
20. Рагозин, Б.А. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях. Учебное пособие для руководителя и бухгалтера [Текст] / Б.А. Рагозин. - М.: Налоги и налоговое планирование, 2003. – 203с.
21. Гроув, Д. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков [Текст] / Д. Гроув.- М.: Альпина, 2004. – 250с.

Золочевская Елена Юрьевна

Северо-Кавказская академия государственной службы

344007, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая теория и предпринимательство»

Тел.: (8-863)240-70-61

E-mail: rector@skags.ru

А.А. КРЮЧКОВ

КЛАССИФИКАЦИЯ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ

В статье автор рассматривает внебюджетные фонды с позиции их формирования, организации, обособления, контроля. Исследует представление о внебюджетных фондах с позиции современных ученых финансистов и практических работников. Раскрывает особенности внебюджетных фондов современной экономики России.

Ключевые слова: внебюджетные фонды, классификация внебюджетных фондов, факторы увеличения внебюджетных фондов.

The author considers the extra-budgetary funds from the position of their formation, organization, isolation and control. Explores the idea of extra-budgetary funds from the position of modern scholars financiers and practitioners. Reveals features of extra-budgetary funds of the modern economy of Russia.

Key words: extra-budgetary funds, the classification of extra-budgetary funds, the factors increasing the extra-budgetary funds.

Внебюджетные фонды – это средства федерального правительства и местных властей, связанные с финансированием расходов, не включаемых в бюджет.

Формирование внебюджетных фондов осуществляется за счет обязательных целевых отчислений, которые для обычного налогоплательщика ничем не отличаются от налогов. Основные суммы отчислений во внебюджетные фонды включаются в состав себестоимости и установлены в процентах к фонду оплаты труда.

Организационно внебюджетные фонды отделены от бюджетов и имеют определённую самостоятельность. Внебюджетные фонды имеют строго целевое назначение, что гарантирует использование средств, в полном объёме.

Обособленное функционирование внебюджетных фондов позволяет финансировать важнейшие социальные мероприятия.

В отличие от государственного бюджета расходование средств внебюджетных фондов подлежит меньшему контролю со стороны органов законодательной власти. Это, с одной стороны, облегчает их использование; с другой - дает возможность расходовать средства не в полном объеме. Поэтому в целях усиления контроля за расходом средств внебюджетных фондов ставится вопрос о консолидации некоторых из них в бюджете с сохранением целевой направленности их расходов.

Существует множество различных подходов к определению понятия: внебюджетные фонды.

В «Современном экономическом словаре» внебюджетные фонды трактуются как денежные средства государства, не включаемые в государственный бюджет и используемые по определенному целевому назначению.[1]

Ковалёва А.М. [2] придерживается мнения, что внебюджетные фонды - это форма перераспределения и использования финансовых ресурсов, привлекаемых государством для финансирования не включаемых в бюджет некоторых общественных потребностей и комплексно расходующиеся на основе оперативной самостоятельности строго в соответствии с целевыми назначениями фондов.

Авторы учебника «Финансовая система России» Дадашев А.З. Черник Д.Г.[3] считают, что внебюджетные фонды – это своеобразная форма аккумуляции и перераспределения денежных средств, используемых, во-первых, для финансирования конкретных социальных потребностей общегосударственного значения (государственные внебюджетные фонды социального назначения) и, во-вторых, для дополнительного финансирования территориальных нужд (текущего и капитального характера), осуществляемого органами исполнительной власти субъекта РФ и органами самоуправления.

Дробозина Л.А.[4] дает два определения внебюджетных фондов:

Внебюджетные фонды государства представляют собой совокупность финансовых средств, находящихся в распоряжении центральных или региональных (местных) органов власти и имеющих целевое назначение. Они являются важным звеном финансовой системы. Порядок их образования и использования регламентируется финансовым правом.

Внебюджетные фонды – один из методов перераспределения национального государством в пользу определённых социальных групп населения. Государство мобилизует часть доходов населения для финансирования своих мероприятий.

Согласно Закону Российской Федерации «Об основах бюджетных прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных фондов» от 15 апреля 1993 г. № 4807-1 представительный орган власти вправе принимать решения об образовании целевого внебюджетного фонда, средства которого формируются за счет добровольных взносов и пожертвований на соответствующие цели – сумм штрафов за нарушение правоохранительного законодательства, санитарных норм и правил, а также платежей, компенсирующих причиненный при этом ущерб; сумм штрафов за порчу и утрату объектов историко – культурного наследия, компенсирующих причиненный при этом ущерб платежей; иных доходов внебюджетных фондов в соответствии с законодательством.

Начиная с 1992 г. в России создано и действует большое количество внебюджетных фондов.

В зависимости от уровня управления внебюджетные фонды подразделяются на государственные (федеральные) и региональные; по целевому назначению – на экономические и специальные. Общее число федеральных внебюджетных фондов – 50, из них основные специальные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального Страхования Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования. К экономическим относятся Российский фонд технологического развития и Отраслевые внебюджетные фонды НИОКР, финансовые фонды поддержки отраслей, фонды финансового регулирования, инвестиционные фонды и др. (рисунок 1)



Рисунок 1 – Особенности внебюджетных фондов

Появление внебюджетных фондов произошло задолго до возникновения единого центрального денежного фонда государства – бюджета – в виде специальных фондов и особых счетов. С расширением деятельности государство нуждалось во всех новых расходах. Средства для их покрытия централизовались в особых фондах и предназначались для специальных целей. Они носили, как правило, временный характер.

Вместе с тем внебюджетные фонды представляют собой составную часть финансовой системы РФ и обладают рядом особенностей.

Множественность специальных фондов создавала определенные финансовые неудобства (в одних фондах наблюдался избыток средств, в других – недостаток) и требовала дополнительных расходов на управление ими. С укреплением централизованного государства начался период унификации фондов. На основе объединения различных фондов был создан государственный бюджет, который после рассмотрения и утверждения парламентом становится законом, обязательным к исполнению.

В современных условиях наряду с бюджетом вновь повышается значение внебюджетных фондов. Увеличение количества и объемов таких фондов объясняется рядом причин (рисунок 2):

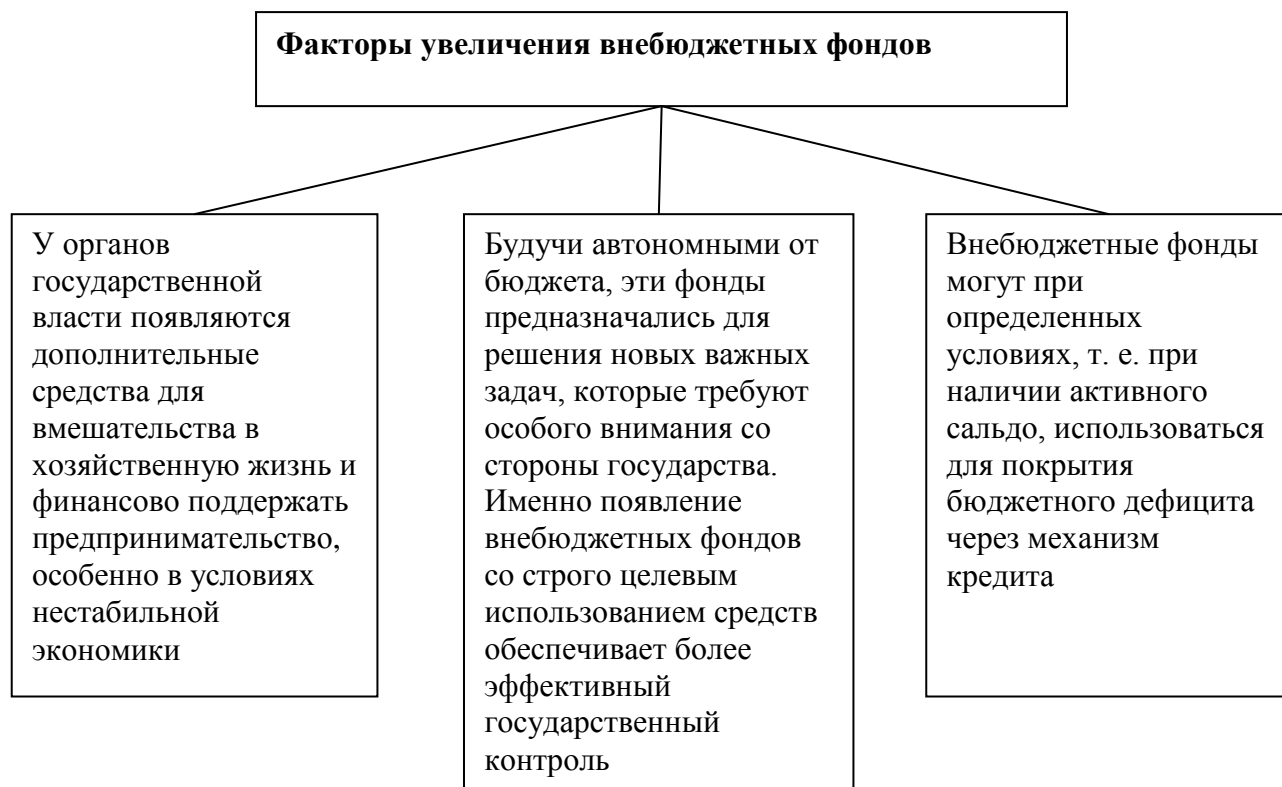


Рисунок 2 – Факторы, влияющие на увеличение количества внебюджетных фондов

Внебюджетные фонды создаются двумя путями: выделение из бюджета фонда с собственными источниками доходов.

Так, во многих странах был создан фонд социального страхования, предназначенный для социальной поддержки наименее обеспеченных групп населения и выделенных из центрального бюджета. Создание других фондов связано с возникновением новых ранее не известных расходов, которые заслуживают особого внимания со стороны общества. В таком случае по предложению правительства законодательный орган принимает специальное решение об образовании внебюджетных фондов. Так, в ряде государств возникли экономические внебюджетные фонды.

Материальным источником внебюджетных фондов, как и других звеньев финансовой системы, является национальный доход.

Преобладающая часть фондов создается в процессе перераспределения национального дохода.

Главным методом мобилизации национального дохода в процессе перераспределения при формировании фондов являются:

- специальные налоги и сборы
- средства из бюджета и займа.

Основной метод – специальные налоги и сборы, установленные законодательной властью. Значительное количество фондов формируются за счет средств центрального и региональных (местных) бюджетов.

Средства из бюджетов поступают в форме безвозмездных субсидий или определенных отчислений от налоговых доходов. Доходами внебюджетных фондов могут выступать и заемные средства.

Положительное сальдо внебюджетных фондов может быть использовано для приобретения ценных бумаг и получения прибыли в форме дивидендов или процентов.

История возникновения внебюджетных государственных фондов связана с развитием специальных видов правительственной деятельности, для которой была нежелательна огласка. Как правило, это были операции временного характера, которые покрывались за короткий срок специальными доходами. При этом специальные фонды или счета появились гораздо раньше возникновения единого государственного бюджета, количество и перечень специальных фондов и счетов не были постоянными.

Создание специальных фондов позволяло привлекать дополнительные средства для расширения сферы деятельности правительства в области всегда актуальных военных расходов, научных исследований, регулирования экономического развития страны, внешнеэкономической деятельности и социальных выплат населению. Специальные счета создавались для строительства, правительственной предпринимательской деятельности, управления денежной системой и государственным долгом, системой национального страхования.

В России составлялось только два бюджета: обыкновенный и чрезвычайный. Обыкновенный бюджет формировался из традиционных, относительно постоянных расходов и направлялся на финансирование расходов, связанных с осуществлением основных функций государства. Чрезвычайный бюджет фактически выполнял функции специальных фондов, он не утверждался, не публиковался и содержался в тайне. За счет его средств погашался государственный долг, покрывались убытки вызванные войной, стихийными бедствиями и т.д. Кроме того, за счет средств чрезвычайного бюджета покрывался дефицит обыкновенного, так как бюджетная система СССР предусматривала существование одного государственного бюджета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Соробубцева. - М.: ИНФРА – М. – 1996.
2. Финансы. Учебник [Текст] / под ред. А.М. Ковалевой.– М.: Финансы и статистика – 2001.
3. Дадашев, А.З. Финансовая система России [Текст] / А.З. Дадашев, Д.Г. Черник. – М, - 1997.
4. Дробозина, Л.А. Финансы. Учебник [Текст] / под ред. Л.А. Дробозиной – М.: Юнити – 2001.

Крючков Александр Анатольевич

Брянский государственный университет им. академика И.Г. Петровского
241036, Брянская область, г. Брянск, ул. Бежицкая, д. 14
Аспирант кафедры «Финансы»
Тел.: (4832) 66-65-24
E-mail: priembgu@mail.ru

К.С. СЕЛЮТИН

МОДЕЛИ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ САНКЦИЙ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

В статье представлены модели налогового анализа, которые способны контролировать санкции, выплачиваемые за налоговые правонарушения, представлены формы налогового контроля и этапы его проведения.

Ключевые слова: модель, налоговый анализ, налоговый контроль, формы налогового контроля.

The paper presents a model of tax analysis, which can control the sanctions paid for tax offenses, are forms of tax control and the stages of its implementation.

Key words: model, tax analysis, tax control, tax control forms.

Налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов может быть структурирован и представлен в виде неразрывно связанных между собой и составляющих единое целое элементов, урегулированных правовым образом.

В настоящее время выделяют различные элементы контроля. Для характеристики налогового контроля из всей совокупности его элементов наиболее значимыми, законодательно установленными элементами являются следующие:

- 1) субъекты налогового контроля;
- 2) объект и предмет налогового контроля;
- 3) формы, методы и мероприятия налогового контроля;
- 4) документы налогового контроля;
- 5) этапы и порядок проведения налогового контроля.

На рисунке 1 схематично представлена модель налогового контроля, в которой учтены основные элементы и виды.

Для того, чтобы в полной мере оценить специфические особенности налогового контроля, дадим краткую характеристику каждому из перечисленных выше элементов.

Государство, как обязательный субъект налоговых правоотношений, опосредует свое участие в данных правоотношениях через осуществление полномочий специальными государственными органами. В силу того что формирование доходной части бюджетов должно осуществляться регулярно и постоянно в течение всего финансового года за счет, прежде всего, налоговых платежей, а также в связи с тем, что отношения, возникающие при уплате налогов и сборов, связаны с экономической деятельностью организаций и физических лиц и носят в достаточной мере специфический характер, такому масштабному государству, как Российская Федерация, потребовалось создание единой системы государственных органов, специализирующейся исключительно на осуществлении оперативного и систематического контроля в сфере налогообложения. В настоящее время субъектами налогового контроля являются специализированные государственные органы, которым в соответствии с налоговым законодательством предоставлены полномочия по проведению мероприятий налогового контроля в отношении организаций и физических лиц.

Налоговый кодекс в числе участников налоговых отношений (ст. 9 НК РФ) упоминает различные государственные органы: финансовые, налоговые, таможенные органы.

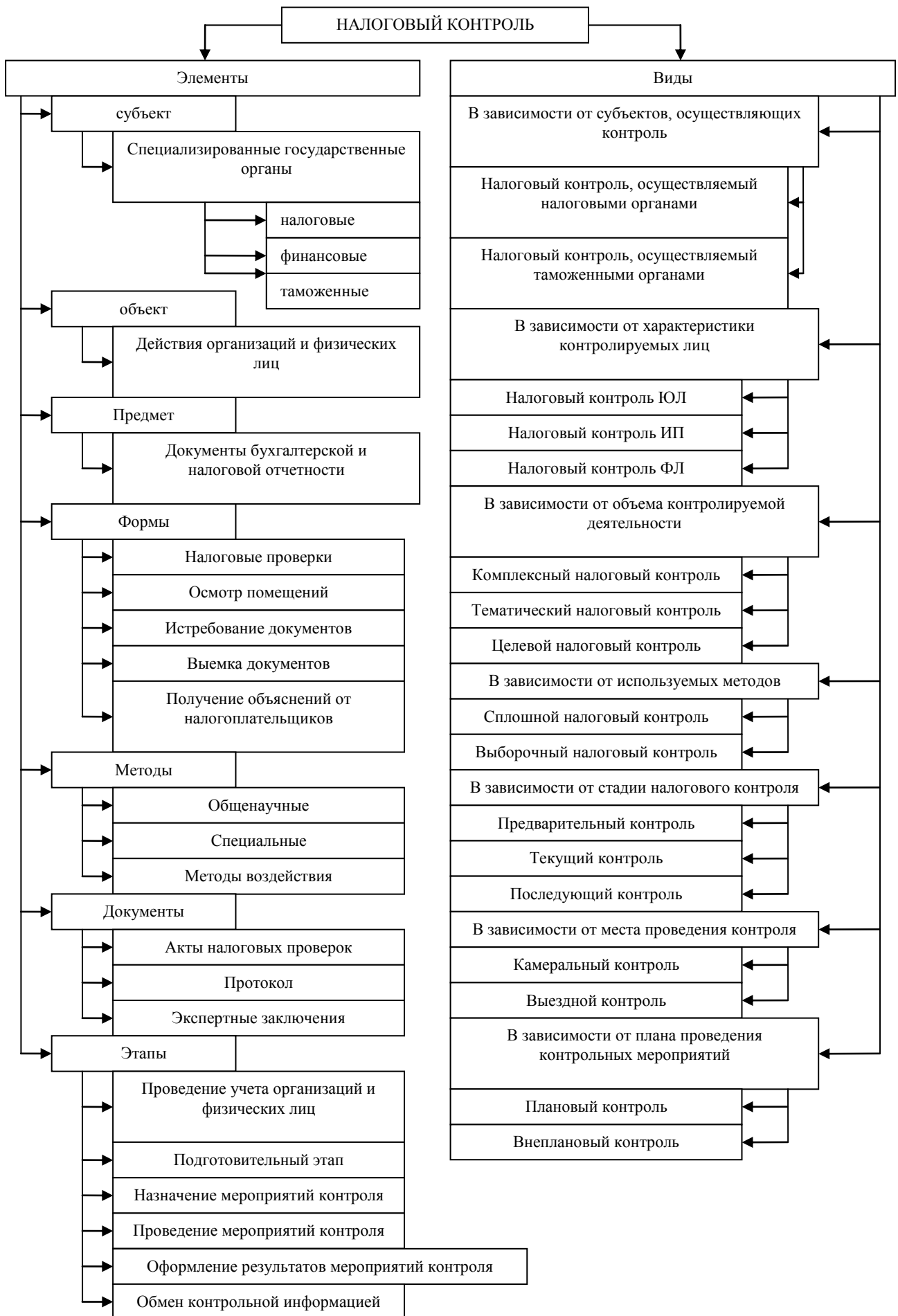


Рисунок 1 – Модель налогового контроля

Основным субъектом налогового контроля являются налоговые органы, которые имеют всеобъемлющие контрольные полномочия в сфере налогообложения на территории Российской Федерации. Необходимо иметь в виду, что налоговые органы осуществляют не только налоговый контроль, но и другие виды контроля. В частности, не относится к налоговому контролю контроль вышестоящих налоговых органов за деятельностью нижестоящих налоговых органов, который по своей сути является ведомственным административным контролем в системе налоговых органов.

Налоговые органы Российской Федерации — это организованная государством единая система контрольных органов за соблюдением правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд налогов и других обязательных платежей, а также за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и другими лицами надлежащего исполнения своих обязанностей, установленных налоговым законодательством.

Рассматривая, налоговый контроль как деятельность уполномоченных государственных органов, направленную на обеспечение надлежащего поведения лиц по уплате налогов и сборов, то непосредственным объектом налогового контроля будут являться именно действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате (удержанию) налогов и сборов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности. Уполномоченные субъекты налогового контроля своими требованиями воздействуют именно на поведение обязанной стороны, которая под влиянием этих воздействий совершает действия, направленные на исправление допущенных нарушений и на надлежащее исполнение своих налоговых обязанностей. В связи с этим вряд ли может быть признана обоснованной точка зрения о том, что объектом контроля являются непосредственно организации или физические лица, поскольку процедуры налогового контроля не могут напрямую повлиять или изменить какие-либо качественные характеристики организации (ее организационно-правовую форму, структуру внутреннего управления и другие элементы статуса) или физических лиц.

Специфическим содержанием обладает объект учета налогоплательщиков, так как, на первый взгляд в силу особенностей деятельности налоговых органов по учету налогоплательщиков может показаться, что объектом в этом случае являются организации и физические лица, тем более что таково нормативное понимание объектов учета. Однако на самом деле сущность учетной деятельности состоит в аккумулировании достоверной информации об организациях и физических лицах с целью последующего осуществления мероприятий налогового контроля. При таком походе к содержанию учета налогоплательщиков и согласно изложенной нами позиции объектом учета надлежит признать действия (бездействие) организаций и физических лиц по предоставлению информации, необходимой для формирования Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Что касается объектов конкретных мероприятий налогового контроля, то в этих случаях объект будет определяться характером того или иного конкретного контрольного действия.

Наряду с определением объекта налогового контроля весьма целесообразным является выделение в его структуре такого элемента, как предмет налогового контроля. Такое выделение представляется достаточно обоснованным в силу особой значимости предметов налогового контроля для оценки результатов контрольных мероприятий, установления фактов налоговых правонарушений и последующего возможного привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

В качестве предметов налогового контроля выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии). То есть к предметам налогового контроля можно

отнести договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации, счета-фактуры, компьютерную информацию и т. д. Наиболее значимыми предметами мероприятий налогового контроля являются документы бухгалтерского и налогового учета, а также налоговые декларации, которые должны быть оформлены в соответствии с требованиями, устанавливаемыми для соответствующего вида документов нормативными актами. Документы бухгалтерского учета - это носители информации в письменном виде, имеющие установленные реквизиты и фиксирующие наличие материальных ценностей и совершаемые хозяйственные операции с имуществом и денежными средствами.

Форму налогового контроля можно определить как регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля.

Налоговые и иные контролирующие органы используют следующие основные формы налогового контроля, представленные на рисунке 2 [2].



Рисунок 2 – Формы проведения налогового контроля

Реализация контрольной деятельности происходит лишь путем применения уполномоченными органами соответствующих методов контроля. Более того, развитие самой контрольной деятельности полностью зависит от развития приемов и способов ее осуществления и всецело им подчиняется.

При этом под методами налогового контроля следует понимать приемы, способы и средства, применяемые сотрудниками контролирующих органов для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей, т. е. при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля [3].

Многоуровневая система методов налогового контроля включает в себя следующие виды методов:

1) общенаучные методы, такие как: анализ и синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, статистические методы, логический метод, сравнительный метод и другие методы, которые применяются при осуществлении любого вида деятельности;

2) специальные методы исследования, такие как: проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и т. д., применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности таких, как контрольная деятельность;

3) методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие как: убеждение, поощрение, принуждение и др.

Необходимо отметить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном, органичном единстве. Поэтому как ни парадоксально, но при осуществлении контрольной деятельности в правовой форме налоговой проверки уполномоченные органы применяют проверку документов как прием или способ изучения реального состояния расчетов по налогам с бюджетом. При этом проверка документов будет являться лишь одним из целого комплекса методов налогового контроля, применяемых налоговыми органами при проведении своей контрольной деятельности в форме налоговых проверок. Таким образом, в рамках одной правовой формы организации контрольной деятельности могут применяться различные методы контроля, в некоторых случаях совпадающие по наименованию с самой установленной налоговым законодательством формой контроля.

Результаты контрольной деятельности налоговых органов должны быть зафиксированы в документальном виде, после чего они приобретают свое формально-юридическое значение. Документы налогового контроля выполняют фиксационную, информационную, правоустанавливающую и доказательственную функции.

Документами, фиксирующими результаты самостоятельных мероприятий налогового контроля, в подавляющем большинстве являются акты налоговых проверок, составленные с соблюдением установленной формы и требований.

Все документы налогового контроля должны быть составлены на основе соблюдения предъявляемых к ним требований:

1) документ должен быть принят на основе и во исполнение норм налогового законодательства, т. е. иметь подзаконный характер;

2) документ должен быть принят налоговым (таможенным) органом в пределах предоставленных ему полномочий;

3) документ должен иметь установленную форму и быть принят в порядке, предусмотренном налоговым законодательством;

4) документ должен содержать властные индивидуально-конкретные предписания, обращенные к определенным лицам (организациям или физическим лицам);

5) документ должен вызывать возникновение, изменение или прекращение определенных налоговых правоотношений;

6) документ должен содержать факты и сведения о деяниях (действии или бездействии) обязанных лиц, а также их правовую оценку;

7) в случае необходимости принятия мер принудительного характера документ должен содержать указание на конкретные виды действий уполномоченных органов, которые должны быть совершены.

Помимо этого, содержание документов налогового контроля должно соответствовать требованиям объективности, обоснованности, полноты, комплексности, четкости, лаконичности, доступности и системности изложения. Нарушение требований и порядка составления документов, предусмотренных Налоговым кодексом, могут привести к недопустимости их использования в качестве судебных доказательств, свидетельствующих о совершении тех или иных действий или о наличии тех или иных фактов.

Учитывая однородность задач и осуществляемых в ходе каждого этапа действий, состав участников, методы и формы контрольной деятельности, а также состав документов, оформляющих итоговые результаты, можно выделить следующие этапы налогового контроля в целом (рисунок 3).



Рисунок 3 – Этапы налогового контроля

На первоначальном этапе деятельности налоговых органов предполагается, что каждый налогоплательщик должен быть зарегистрирован в налоговых органах по основаниям, установленным налоговым законодательством.

На втором этапе эффективность налогового контроля, которая во многом определяет «наполняемость» бюджетной системы налоговыми доходами, предполагает получение качественных результатов при минимальных затратах на подготовку и осуществление контрольных мероприятий, что достигается прежде всего качественным планированием и организацией деятельности налогового органа.

Третий этап налогового контроля отсутствует при проведении некоторых конкретных мероприятий налогового контроля (таких, например, как камеральные проверки).

Непосредственное проведение мероприятий налогового контроля является центральным этапом контрольной деятельности уполномоченных органов. Именно в рамках четвертого этапа происходит реализация большей части контрольных полномочий налоговых органов, а также выявление и установление фактов нарушений налогового законодательства.

На пятом этапе проводится фиксация результатов налогового контроля в документальном виде является основой контрольной деятельности налоговых органов и имеет решающее значение для последующего привлечения виновного лица к ответственности за нарушение норм налогового законодательства.

На шестом этапе происходит обмен информацией, получаемой налоговыми органами, с другими уполномоченными органами, имеющими право на получение такой информации, осуществляется постоянно, а не только после проведения мероприятий налогового контроля.

В связи с тем, что в настоящем исследовании налоговый контроль рассматривается как целостная система составляющих его элементов, критерии классификации видов налогового контроля становятся очевидными: они будут полностью определяться характеристикой того элемента налогового контроля, который будет являться основой для классификации.

Таким образом, существует следующая классификация налогового контроля.

1. В зависимости от субъектов, осуществляющих контрольную деятельность.
 2. В зависимости от характеристики контролируемых лиц.
 3. В зависимости от объема контролируемой деятельности проверяемого лица.
 4. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов
- налоговый контроль делится еще на два подвида: в зависимости от степени охвата предметов контроля, и в зависимости от источников получения сведений и данных.
5. В зависимости от стадии осуществления мероприятий налогового контроля.
 6. В зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля.
 7. В зависимости от плана проведения контрольных мероприятий.

Таким образом, приведенная классификация в зависимости от различных критериев показывает многогранность и сложность такого явления как налоговый контроль [4].

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бурцев, В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация [Текст] / В.В. Бурцев. - М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. - С. 103-109
2. Сердюков, А.Э. Налоги и налогообложение: учебник для вузов [Текст] / А.Э. Сердюков. – Спб.: Питер, 2005. – 752 с.
3. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории [Текст] / О.А. Ногина. – Спб.: Питер, 2002. – 160 с.
4. Васюченкова, Л.В. Методика проведения предпроверочного анализа [Текст] / Л.В. Васюченкова // Налоговая политика и практика. - 2009. - №2. - С. 42-47

Селютин Кирилл Сергеевич

Министерство финансов Российской Федерации

109097, г. Москва, ул. Ильинка, д. 9

Главный специалист-эксперт Департамента долгосрочного финансового планирования

Тел.: 8-926-822-51-75

E-mail: selman@yandex.ru

В.Г. КРЮЧКОВ

ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРИ СОВМЕЩЕНИИ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

В статье автор предлагает методику факторного анализа налогообложения прибыли при различных режимах налогообложения промышленного предприятия.

Ключевые слова: факторный анализ, налогообложение прибыли, общий режим налогообложения, специальные режимы налогообложения.

The author offers a method of factor analysis, profit tax at different tax regimes of the industrial enterprise.

Key words: factor analysis, tax revenue, the general regime of taxation, special tax regimes.

Цель, задачи, особенности факторного анализа в системе управления налогообложением определяются специфичностью данного вида деятельности - гармонизация интересов государства и налогоплательщика в процессе налогообложения.

Величина налоговых платежей предприятия подвержена влиянию объективных и субъективных факторов различного уровня.

В отечественной литературе принято выделять внутренние и внешние (объективные и субъективные) факторы, хотя их анализ и классификация еще не получили должного распространения.

В качестве внешних факторов, определяющих уровень налоговой нагрузки предприятия, можно выделить изменение государством налоговых ставок, законодательно определенного порядка формирования налоговых баз, отмена налоговых льгот и т.п. К внутренним факторам относят уровень налогового планирования на предприятии, методические аспекты налогового учета, зафиксированные в учетной политике и т.п.

Каждый налоговый показатель в рамках факторного анализа можно рассматривать и как причину, и как следствие [1].

Например, величина подлежащего к уплате налога на прибыль может рассматриваться как причина, влияющая на уровень налоговой нагрузки, и как результат исчисления налога на прибыль на основании налоговой базы и ставки налога.

Выявление и измерение влияния отдельных факторов на величину налоговых платежей и налоговой нагрузки в динамике предполагает их детализацию и последовательное рассмотрение влияния каждого фактора.

Оценить влияние каждого фактора позволяет элиминирование налоговых показателей - способ экономического анализа, при котором устраняется влияние всех факторов, кроме одного.

Применение методов факторного анализа в исследовании налоговых платежей предприятия и изучении изменения налоговой нагрузки вполне оправдано с точки зрения универсальности применяемого инструментария.

Факторный анализ налоговых платежей с точки зрения управления налоговой нагрузкой проходит в несколько этапов (рисунок 1).

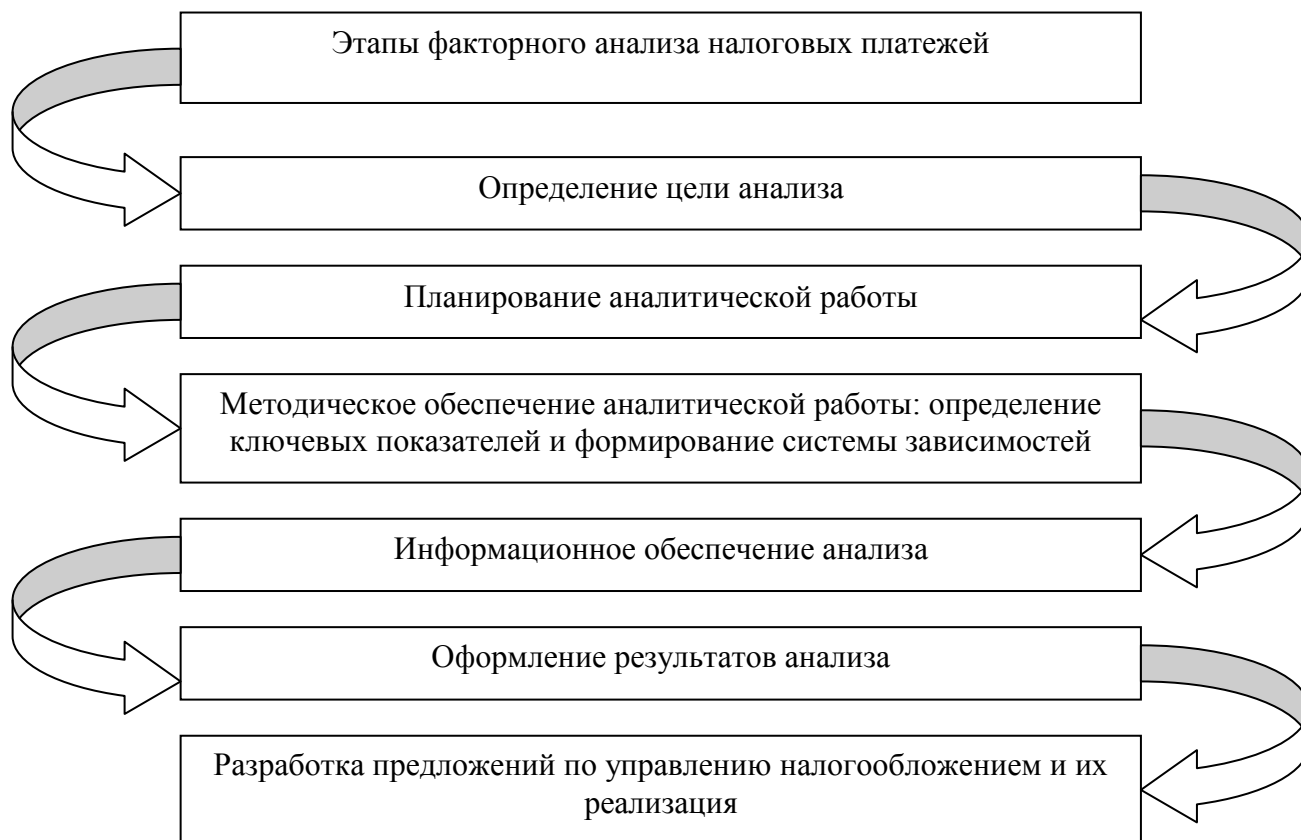


Рисунок 1 – Этапы факторного анализа налоговых платежей

Мультипликативная факторная зависимость налога на прибыль предприятия как результативного показателя от величины балансовой прибыли и налоговой ставки выражается следующим образом:

$$\text{НП} = \text{БП} * \text{Стнп.}, \quad (1)$$

где НП – налог на прибыль;
БП – балансовая прибыль;
Стнп – ставка налога на прибыль.

Так как учетной политикой предприятия предусмотрены различия в методах ведения бухгалтерского и налогового учета, приводящие к формированию отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, то величина налога на прибыль к уплате (текущего налога на прибыль) будет выражаться следующей комбинированной зависимостью:

$$\text{ТНП} = \text{НП} + \text{ПНО} + \text{ОНА} - \text{ОНО}, \quad (2)$$

где ТНП – текущий налог на прибыль;
НП – налог на прибыль начисленный;
ПНО – постоянные налоговые обязательства;
ОНА - отложенные налоговые активы;
ОНО – отложенные налоговые обязательства.

Определим влияния факторов на величину налога на прибыль, уплачиваемого промышленным предприятием [2].

Контроль за правильностью уплаты налогов предприятия, осуществляющего различные виды деятельности и производящего продовольственные и непродовольственные товары, возможен лишь на основе суммирования его налогооблагаемой базы по определенному налогу. Промышленное предприятие – осуществляет два вида деятельности, прибыль от ведения которых облагается по-разному. Услуги исследуемого предприятия с 2006 года облагаются единым налогом на вмененный доход, прибыль от основной деятельности облагается налогом на прибыль по ставке 24%, которая с 1 января 2009 года снижена до 20%.

Налогообложение прибыли исследуемого предприятия осуществляется с применением как общего режима налогообложения (по основной деятельности), так и специального режима налогообложения - единого налога на вмененный доход (по услугам общественного питания). Построим структурно-логическую факторную модель совокупного налога на прибыль исследуемого предприятия (рисунок 2).



Рисунок 2 – Структурно-логическая факторная модель совокупного налога с прибыли промышленного предприятия

Таким образом, получим модель детерминированной комбинированной мультипликативно-аддитивной связи результативного показателя совокупного налога (СНП), уплачиваемого с прибыли предприятия, от следующих факторов: единого налога на вмененный доход (ЕНВД), налоговой базы по налогу на прибыль (НБнп), налоговой ставки налога на прибыль (Стнп), постоянных налоговых обязательств (ПНО), текущих налоговых активов (ОНА) и текущих налоговых обязательств (ОНО):

$$\text{СНП} = \text{НБнп} * \text{Стнп} + \text{ПНО} + \text{ОНА} - \text{ОНО} + \text{ЕНВД}, \quad (3)$$

где СНП – совокупный налог с прибыли промышленного предприятия;

- НБнп - налоговая база по налогу на прибыль;
- Стнп - ставка налога на прибыль;
- ПНО – постоянное налоговое обязательство;
- ОНА - отложенные налоговые активы;
- ОНО – отложенные налоговые обязательства;
- ЕНВД – единый налог на вмененный доход.

Рассчитаем влияние изменения указанных факторов на величину налога на прибыль. При этом очевидно, что воздействие постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств и суммы единого налога на вмененный доход на резульативный показатель будет равно абсолютному их изменению в исследуемый период [3].

Исходные данные для проведения анализа сформированы в таблицу 1. Проанализируем изменение налоговых платежей в 2006-2008гг.

Таблица 1 – Данные для анализа изменения налога на прибыль

Показатель, тыс.руб.	2006г.	2007г.	2008г.	Изменение	
				07-06	08-07
Условный расход по налогу на прибыль	192	166	219	-25	53
Постоянные налоговые обязательства	310	395	177	84	-218
Отложенные налоговые активы	0	0	6	0	6
Отложенные налоговые обязательства	25	317	116	292	-201
Текущий налог на прибыль	477	244	286	-233	42
Единый налог на вмененный доход	0	42	56	42	14
Суммарный налог на прибыль	477	286	342	-191	56
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль	0,6%	0,3%	0,3%	-0,3%	0,0%

Так как в рассматриваемый период ставка налога на прибыль не изменялась, то влияние изменения условного расхода по налогу на прибыль на величину совокупного налога на прибыль было обусловлено только изменением налогооблагаемой прибыли. То есть:

$$\Delta \text{Нст} = (C1 - C0) * \text{НБ0} = 0, \quad (4)$$

где $\Delta \text{Нст}$ - изменение условного расхода по налогу на прибыль вследствие изменения налоговой ставки;

$C1$ – значение налоговой ставки в отчетном периоде;

$C0$ - значение налоговой ставки в периоде, предшествующем отчетному;

НБ0 – налоговая база за период, предшествующий отчетному;

$$\Delta \text{Н} = \Delta \text{Ннб} = C1 * (\text{НБ1} - \text{НБ0}), \quad (5)$$

где $\Delta \text{Н}$ - изменение условного расхода по налогу на прибыль вследствие изменения налоговой базы;

$C1$ – значение налоговой ставки в отчетном периоде;

НБ0 – налоговая база за период, предшествующий отчетному;

НБ1 – налоговая база в отчетном периоде [2].

Проанализируем полученные результаты воздействия факторов на исследуемый

показатель в 2007 году. Снижение величины совокупного налогового платежа произошло в основном за счет увеличения отложенного налогового обязательства на 292 тыс.руб. Кроме того, уменьшению налога на прибыль способствовало уменьшение налогооблагаемой прибыли – влияние этого фактора привело к снижению налога на прибыль на 25 тыс.рублей.

Таблица 2 - Изменение совокупного налога на прибыль за счет факторов, определяющих его величину

Влияние фактора	2007г.	2008г.
Налогооблагаемая прибыль	-25	53
Ставка налога на прибыль	0	0
Постоянные налоговые обязательства	+84	-218
Отложенный налоговый актив	0	+6
Отложенное налоговое обязательство	- 292	+201
Единый налог на вмененный доход	+42	+14
Всего	-191	+56

Увеличение размера постоянных налоговых обязательств и возникновение в 2007 г. единого налога на вмененный доход привело к увеличению совокупного налога на прибыль. Влияния данных факторов в 2007 году равны +84 тыс.руб. и +42 тыс.руб. соответственно.

Таким образом, в 2007 году снижение совокупного налога на прибыль было обусловлено изменением отложенных налоговых обязательств и налогооблагаемой прибыли, а изменения величин постоянных налоговых обязательств и единого налога на вмененный доход уменьшили это снижение, оказав негативное влияние на величину уплачиваемого налога. В целом за исследуемый период под влиянием всех рассмотренных факторов сумма налогов, уплачиваемых с прибыли предприятия, уменьшилась на 191 тыс.руб.

В 2008 году определяющее разнонаправленное влияние на исследуемый показатель оказывали два фактора – постоянные и отложенные налоговые обязательства. Изменение постоянного налогового обязательства привело к снижению налога на прибыль на 218 тыс.руб., а увеличение отложенного налогового обязательства вызвало его повышение на 201 тыс.руб.

Увеличению суммы уплачиваемого налога также способствовали изменение налогооблагаемой прибыли, которое повлекло повышение совокупного налога на прибыль на 53 тыс.руб., изменение величины отложенных налоговых активов, увеличившее налог на прибыль на 6 тыс.руб., и увеличение единого налога на вмененный доход на 14 тыс.руб. Совокупное изменение результативного показателя в 2008 году составило 56 тыс.руб.

К числу основных причин, обусловивших изменение налогооблагаемой базы в 2006-2008гг., можно отнести ценовой фактор, объемы производства и реализации продукции, различные соотношения в реализации продовольственных и непродовольственных товаров, внесенные в налоговое законодательство коррективы и т.д.

Определим изменение налоговых платежей по налогу на прибыль.

В качестве основы для оценки влияния законодательных изменений применим сформированную ранее факторную модель налога на прибыль предприятия.

С 1 января 2009 года ставка налога на прибыль составляет 20%, а право применять специальный режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход не распространяется на крупные предприятия с численностью персонала более 100 человек.

В связи с этим налоговая база по налогу на прибыль увеличится за счет включения в нее разницы между доходами и расходами по розничной торговле и столовой, а сумма налогов с прибыли уменьшится на величину ЕНВД.

Определим расчетную величину налога на прибыль. Предприятие с 2009 году будет обязано уплачивать налог по финансовому результату от деятельности, облагаемой ранее единым налогом на вмененный доход, рассчитав его на основании данных по счету 90

«Продажи» субсчет 90.51 «Доходы по деятельности, облагаемой ЕНВД» и 90.52 «Расходы по деятельности», облагаемой ЕНВД.

Определим совокупную налоговую базу по налогу на прибыль по данным отчета о прибылях и убытках (в налоговую базу будет входить показатель «прибыль до налогообложения» за 2008г). Согласно данным формы №2 бухгалтерской финансовой отчетности налогооблагаемая прибыль по итогам 2008 года составила 693 тыс.руб.

Рассчитаем величину условного расхода по налогу на прибыль с учетом снижения налоговой ставки до 20%:

$$693 * 0,2\% = 138,6 \text{ тыс.руб.}$$

По данным 2008 года совокупная величина налогов с прибыли (ЕНВД и налога на прибыль) составила:

$$\text{СНП} = 244 + 42 = 286 \text{ тыс.руб.}$$

Оценим влияние изменений в налоговом законодательстве, выразившиеся в отмене специального режима налогообложения для промышленного предприятия и снижении налоговой ставки по налогу на прибыль, которое привело к уменьшению налога на прибыль в целом по всем видам деятельности предприятия (по данным 2008 года) на:

$$286 \text{ тыс.руб.} - 138,6 \text{ тыс.руб.} = 147,4 \text{ тыс.руб.}$$

Таким образом, можно сделать обоснованный вывод о том, что данные изменения налогового законодательства положительно повлияли на результат финансовой деятельности исследуемого предприятия, так как налог на прибыль уменьшает финансовый результат, выраженный в показателе чистой прибыли. Экономический эффект от данных изменений выражается в увеличении чистой прибыли (по данным 2008 года) на 147,4 тыс.руб.

Углубление факторной модели позволит выявить и другие факторы, определяющие объем налоговых платежей, ранжировать их по значимости и управляемости. В итоге квалифицированный факторный анализ может служить одним из самых эффективных инструментов налоговой оптимизации [1].

Подводя итоги, отметим, что снижение совокупного налога на прибыль исследуемого предприятия было обусловлено изменением отложенных налоговых обязательств и налогооблагаемой прибыли, а изменения величин постоянных налоговых обязательств и единого налога на вмененный доход уменьшили это снижение, оказав негативное влияние на величину уплачиваемого налога.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и тактика [Текст] / А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, В.И. Мишин, Р.А. Саакян. – М.: Изд. экономико-правовой литературы, 2004. - 232 с.
2. Бондарчук, Н.В. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования [Текст] / Н.В. Бондарчук, М.Е. Грачева, А.Ф. Ионова, З.М. Карпасова, Н.Н. Селезнева. – М.: Издательский дом «ИнформБюро», 2008. – 304с.
3. Введение в экономико-математические модели налогообложения: учебное пособие [Текст] / Под ред. Д.Х.Черника. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 256 с.

Крючков Виталий Геннадьевич

Северо-Кавказская академия государственной службы

344002, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налогообложение и бухгалтерский учет»

Тел.: 8-9281-29-44-44

E-mail: soleil-77@mail.ru

СУЩНОСТЬ И ФОРМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

В статье определяется сущность и основные формы налогового администрирования, который определяется как процесс приведения взимания налогов и возникающих отношений и связей между представителями налоговых органов и налогоплательщиков в соответствии с изменившимися производственными отношениями и формами хозяйствования.

Ключевые слова: *налоговое администрирование, налог, налоговое планирование, налоговые отношения, налоговая система, налоговый контроль, модернизация налоговых органов, управление налогообложением, налоговые отношения.*

The article defines the essence and main forms of tax administration, which is defined as the process of bringing the collection of taxes and emerging relationships and connections between the tax authorities and taxpayers, in accordance with the changing relations of production and forms of management.

Key words: *tax administration, tax, tax planning, tax administration, tax system, tax control, the modernization of the tax authorities, tax administration, tax relations.*

Налоговое администрирование часто определяется как деятельность налоговых органов (в соответствии с их полномочиями) по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации организациями и физическими лицами. То есть, по сути, в это понятие вкладывают содержание старого термина налоговый контроль. По мнению О.А. Ногиной, под налоговым администрированием понимается комплекс мер, направленных на полную и своевременную уплату всех налогов в максимальном объеме при минимальных издержках [1].

Налоговое администрирование является частью налогового процесса и представляет взаимосвязанную совокупность процессуальных и иных действий, направленных на создание благоприятных условий и оказание мотивирующих воздействий на субъект, исполняющий налоговую обязанность, а также на защиту законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений [2].

А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова, М.А. Богатырев определяют налоговый контроль как главную составляющую налогового администрирования, указывая, что критерием его эффективности является воспрепятствование незаконному уклонению от уплаты налогов [3]. При таких определениях налогового администрирования происходит замена термина налоговый контроль другим термином налогового администрирования. Понятие «налоговое администрирование» обозначает не только процессы контроля, но и процессы комплексного управления соответствующей сферой. Поэтому в современной экономической литературе также встречается фактическое отождествление понятий «налоговое администрирование» и «управление налоговой системой». Налоговое администрирование – это определяющая часть управления налоговой системы, внутренний фактор ее развития. Налоговое администрирование осуществляется исполнительными органами власти и налоговыми органами. Текущий и последующий мониторинг позволяет принимать управленческие решения, направленные на поддержание и развитие налоговой системы в целом и налоговых органов как ее части. Налоговое администрирование это совокупность процедур, обеспечивающих государственное управление в области налогообложения [4].

Заведующая кафедрой налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве РФ Л.И. Гончаренко считает, что содержание налогового администрирования шире, чем налоговый контроль, но при этом оно является органической частью управления налоговой системой. Налоговое администрирование – установленная законом, практикой или обычаями система управления налоговым процессом со стороны государства и его органов [5].

Под налоговым администрированием также понимается динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики [5].

Как динамически развивающаяся система управления модернизируемых налоговых органов в условиях рыночной экономики понятие «налоговое администрирование» определяют Миронова О. А., Ханафеев Ф.Ф [6].

По мнению Л.Я. Абрамчик, налоговое администрирование можно рассматривать как своеобразный механизм управления в налоговой сфере, как «повседневную деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающую своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей» [7].

А.Г. Иванов указывает, что налоговое администрирование представляет собой регламентированную законами и другими правовыми актами организационную и управленческую деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечению поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации [8].

Налоговое администрирование основывается на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащенных современной отечественной и мировой практикой. Это совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе налоговая администрация всех уровней) придает функционированию налогового механизма заданное законом направление и координирует налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике. Управление предполагает выработку цели, задач, механизма реализации цели и задач; обеспечение согласованного развития отдельных частей целой системы. Задачи налогового администрирования предопределяются налоговой политикой. Налоговое же администрирование как часть управления налоговой системой ставит самостоятельные, более конкретные задачи.

Часто налоговое администрирование понимается и как контроль и как управление налоговыми процессами. Налоговое администрирование – это деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля [9].

Налоговое администрирование - это комплексное понятие, требующее системного подхода. Отсюда весьма широкое понимание его содержания: от управления налоговой системой и налогообложением в целом (наиболее широкое понимание) до деятельности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления и уплаты налоговых платежей (более узкое понимание). Налоговое администрирование – это процесс приведения взимания налогов и возникающих отношений и связей между представителями налоговых органов и налогоплательщиков в соответствии с изменившимися производственными отношениями и формами хозяйствования, роли рынка и государства в воспроизводственном процессе. Это определение шире чем деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля. Налоговое администрирование охватывает отношение «государство-налогоплательщик», причем в этом взаимоотношении ведущую роль играет налогоплательщик, поэтому проблемы налогового администрирования необходимо решать при взаимодействии и диалоге исполнительных органов, институтов и организаций гражданского общества.

Налоговое администрирование – это организация сбора налогов: от определения состава налоговой отчетности до разработки правил регистрации налогоплательщиков. Это также перечень информации, которую фирмы должны предоставлять налоговикам, с одной стороны, и та информация, которой налоговики должны делиться с фирмами, с другой

стороны. Правила проверки, ответственность за налоговые нарушения – все, что сосредоточено вокруг налогов [10].

Управление постепенно выходит из статичного состояния и начинает оперативно реагировать на различные изменения налоговых отношений. По мнению заместителя министра финансов РФ Сергея Шаталова «Современная система налогового администрирования должна одновременно обеспечить выполнение нескольких задач: во-первых, это повышение уровня собираемости налогов, во-вторых, создание справедливой прозрачной системы налогового администрирования, которое помимо прочего предусматривает также сокращение издержек налогоплательщика на выполнение требований налогового законодательства и создание для него максимально удобных условий по уплате налогов. При этом государство тоже должно снижать свои затраты на осуществление налогового контроля. И наконец, необходимо обеспечить справедливые и равные условия налогообложения для юридических лиц, работающих в одной сфере хозяйственной деятельности» [11]. Значительная часть проблем, трудностей, недостатков, имеющих место в нашей административной системе, заключается в отсутствии системы надежных контактов с гражданами и их организациями, в недоверии граждан к государственной службе и институту государства [12].

Поэтому в управлении налоговыми процессами должны участвовать не только специализированные органы. В него должны быть вовлечены все органы законодательной и исполнительной власти: Конституционный суд РФ, научные коллективы отраслевых институтов, вузы, а также общественные организации, например, «Союзы предпринимателей», «Общественная ассоциация защиты прав налогоплательщиков». Также непосредственно влияют на налоговые взаимоотношения плательщиков и государства правоохранительные органы, аудиторские, адвокатские и консультационно-юридические службы. Их деятельность также является частью процесса управления налогообложением. Проводимые в настоящее время мероприятия, направленные на модернизацию принципов налогового администрирования, обеспечивают внедрение трех основных принципов:

1. Полное самоначисление или самодекларирование доходов налогоплательщиком.
2. Развитие системы электронной обработки данных и централизация ввода и обработки налоговой информации.
3. Постоянное повышение уровня профессиональной подготовки персонала инспекции.

Задачи налогового администрирования на макроуровне:

- анализ макроэкономических экономических процессов выработка исходных данных для их регулирования и прогнозирования их развития;
- оценка отклонений фактических значений макропоказателей от прогнозируемых, выявление причин их появления и выработка управляющих воздействий, направленных на повышение эффективности налоговой системы;
- прогнозирование и планирование развития процессов налогообложения;
- обеспечение налогового стимулирования инновационной модернизации российской экономики;
- совершенствование российской налоговой системы, направленной на учет налоговых потенциалов регионов;
- разработка системы налогового законодательства.

Задачи налогового администрирования на микроуровне сводятся к следующему:

- нормативное обеспечение нововведений по налоговому администрированию;
- обеспечение повседневной деятельности налоговых органов по мобилизации налогов и сборов;
- повышение социально-экономической эффективности функционирования налоговых органов;
- легализация налогового планирования на микроуровне;

- минимизации соответствующих затрат функционирования налоговых органов и налоговой системы;
- обеспечение взаимодействия ФНС России с другими правоохранительными, контрольными органами и с таможенными службами.

Существует целостность процесса управления налогообложением и формированием методологических и методических основ налогового и администрирования. Такой подход определяется тем, что в силу разобщенности, разной ведомственности органов власти, занимающихся управлением налоговыми процессами, возникают противоречия связанные с изменением в экономических отношениях и их нормативно-правового обеспечения процессов налогообложения, между экономическими, социальными и политическими целями государства и возможностями финансового обеспечения их достижения. Причины обособления и не согласованности процессов управления налогообложением с необходимостью экономической модернизации носят более объективный и долговременный характер, чем временная несогласованность действий структур, образующих систему управления налоговыми процессами. Все эти изменения требуют перестройки процесса налогового администрирования. Сегодня налоговыми отношениями призвано заниматься налоговое администрирование как постоянный процесс управления налогообложением. Налоговое администрирование принимает в законодательном порядке ту или иную налоговую концепцию и оформляет ее законодательными и нормативными актами, которая зависит от уровня производительных сил и производственных отношений, учитываемой экономической политикой. Прежде всего, необходимо осуществить администрирование сущности налога и налоговой системы. Определение налога противоречит не только постулатам рыночной экономики в основе которой лежит закон стоимости и эквивалентность, но и Конституции РФ (см. ст. 35 противоречит ст. 57).

Налоговая система РФ по данным Всемирного банка занимает 103 место, лучший налоговый режим определяется по трем главным параметрам: времени, затрачиваемом на уплату налогов, их количеству и совокупной величине налоговых отчислений. Она не стимулирует экономический рост и инновационную модернизацию экономики, поскольку не учитывает экономический и налоговый потенциал российских регионов. Налоговая система России носит преимущественно фискальный характер, она не стимулирует экономическое развитие, существует налоговый воздух в ценах, двойное налогообложение, большой удельный вес теневой экономики, плоская налоговая ставка подоходного налога, «налоговый террор» и «налоговый рэкет», чрезмерное изъятие доходов у налогоплательщиков без учета их реальной платежеспособности, несовершенство налогового законодательства, ненадлежащее исполнение налоговых обязательств, низкая налоговая культура, уклонения от уплаты налогов и т. д. Одним из главных составляющих налогового администрирования выступает налоговый контроль. Налоговый контроль должен быть настолько эффективен, чтобы противодействовать незаконному уклонению от налогообложения. Это важно не только с фискальной точки зрения, но и с позиции обеспечения равных конкурентных условий. В то же время налоговый контроль не должен быть слишком жестким, чтобы не заставлять налогоплательщиков уходить «в тень», слишком обременительным, чтобы не создавать излишних проблем для добросовестных налогоплательщиков (затраты на соблюдение налогового законодательства должны быть разумны и сопоставимы с суммами уплачиваемых налогов).

Следующей формой налогового администрирования является модернизация налоговых органов. Модернизация налоговых органов России состоит в следующем: создание системы, которая бы способствовала стабильному поступлению доходов на основе добровольной уплаты налогов, сокращению размеров коррупции и уклонения от налогов; изменение приоритетов работы налоговых органов всех уровней в направлении улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых ими услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязательств; создание налоговой отрасли, которая бы эффективно, справедливо и честно исполняла законодательство по

налогам и сборам и была оснащена современными системами ведения технологических процессов и оперативными средствами управления.

Налоговое планирование и прогнозирование является существенной формой налогового администрирования. Налоговое планирование и прогнозирование предполагает определение экономического и налогового потенциала страны и ее регионов и их следует отличать от планов по сбору налогов. Важной формой налогового администрирования является налоговая безопасность. Понятие налоговой безопасности можно определить через категорию «устойчивости» системы налогообложения России. Устойчивость системы налогообложения России, её развитие, чувствительность и безопасность предполагает создание надёжных условий и гарантий успешного выполнения заданий по взиманию налогов и других платежей в бюджеты России всех уровней, повышение уровня жизни граждан, сдерживание угроз, способных дестабилизировать налоговую систему, а также создание благоприятного климата при взаимодействии с налогоплательщиками.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории [Текст] / О.А. Ногина. - СПб., 2002. – 200 с.
2. Новрадова, С.Г. Налоговое администрирование в налоговой политике государства. Материалы III международной научной конференции «Научный потенциал студенчества в XXI веке» Том третий. Экономическая Ставрополь: СевУавГТУ, 2009. 217 с. Северо-Кавказский государственный технический университет [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.ncst.ru>.
3. Пономарев, А.И. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] / А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова, М.А. Богатырев. - М., 2009. – 245 с.
4. Золотарева, А.Б. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы; В 3-х томах. Том 1. Ин-т экономики переход. периода [Текст] / А.Б. Золотарева. - М.: ИЭПП, 2008. - С.7.
5. Гончаренко, Л.И. Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятийного аппарата. Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации [Текст] / Л.И. Гончаренко. - М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, кафедра «Налоги и налогообложение». - 2005. - С. 3 – 7.
6. Налоговое администрирование: его цели, задачи, методы и формы [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.bestreferat.ru/referat-84879.html>.
7. Абрамчик, Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля [Текст] / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. - 2005. - № 6.
8. Иванов, А.Г. Понятие администрирования налогов [Текст] / А.Г. Иванов // Финансовое право. - 2005. - № 9.
9. Мельникова, Н.П. Развитие налогового администрирования в России. Финансы и кредит [Текст] / Н.П. Мельникова. – 2006. - № 5. – С. 60.
10. Налоговое администрирование [Электронные ресурсы] / Режим доступа: <http://www.berator.ru/raschet/articles/2261>.
11. Налогообложение [Электронные ресурсы] / Режим доступа: http://uslugy.ru/doc/articles/id_4487/index.aspx
12. Формы налогового администрирования [Электронные ресурсы] / Режим доступа: <http://www.kursach.com/biblio/0005001/0301.htm>.

Гойгереев Каим Касумович

ООО Фирма «Ямад»

366900, Чеченская Республика, г. Гудермес, Вокзальная ул., д. 6/4

Генеральный директор

Тел.: 8-928-187-56-21

И.А. КОРОСТЕЛКИНА

РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА КАК ФАКТОР УВЕЛИЧЕНИЯ ДОХОДНОЙ БАЗЫ БЮДЖЕТА И РАЗВИТИЯ ПРОИЗВОДСТВА

Регулирование налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса должно быть направлено на ее снижение, что и делается в настоящее время. Как показывает мировой опыт, изъятие у налогоплательщика 30-40% дохода – это тот уровень, за пределами которого сокращается процесс инвестирования в экономику и сокращаются сбережения. В статье рассматриваются актуальные вопросы регулирования налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса как фактора увеличения доходной базы бюджета и развития производства.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, малый бизнес, налоговое регулирование.

Regulation of tax loading of the enterprises of small-scale business should be directed on its decrease, as becomes now. As shows world experiment withdrawal at the tax bearer of 30-40 % of the income is that level outside of which investment process in economy is reduced and savings are reduced. In article pressing questions of regulation of tax loading of the enterprises of small-scale business as factor of increase in profitable base of the budget and manufacture development are considered.

Key words: tax loading, small-scale business, tax regulation.

Налоговая нагрузка как доля изъятия части дохода экономического субъекта в бюджетную систему в форме налогов и сборов, а также иных платежей налогового характера [1], выступает базовым показателем эффективности функционирования налоговой системы, является относительным показателем и может быть определена на 4 уровнях (рисунок 1).

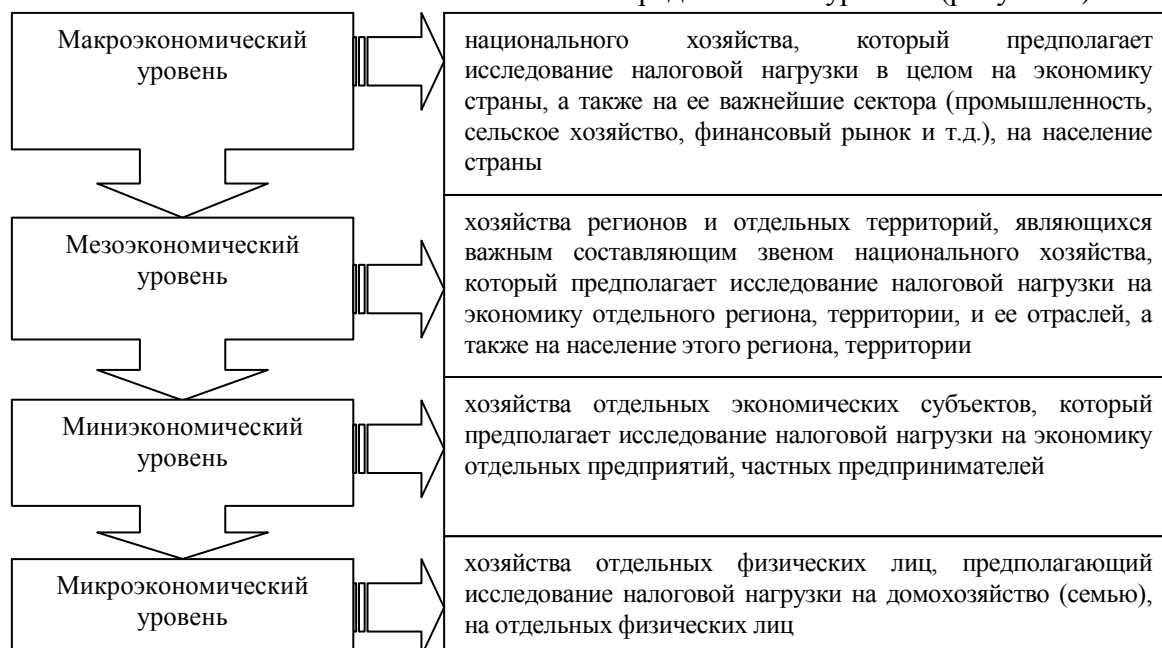


Рисунок 1 – Уровни эффективности функционирования налоговой системы

В отличие от показателя налоговой нагрузки на макро- и мезоэкономическом уровне, который характеризует средний уровень изъятия дохода экономических субъектов в целом по стране, налоговая нагрузка на мини- и микроуровне характеризует конкретный уровень изъятия доходов конкретных налогоплательщиков за определенный период времени (это может быть месяц, квартал, год), относящихся к конкретной отрасли и находящихся на конкретной территории субъекта, страны.

Под фактической налоговой нагрузкой на экономику понимают долю реально выплаченных обязательных платежей в пользу государства в ВВП страны. Налоговая нагрузка значительно варьируется по странам. Для слаборазвитых стран (в которых нет мощной системы социального обеспечения) характерна низкая налоговая нагрузка, для развитых - относительно высокая налоговая нагрузка (доходившая в Швеции до 60 % ВВП в отдельные годы). Исключение составляют некоторые развитые страны Юго-Восточной Азии, где налоговая нагрузка относительно невысока. В России налоговая нагрузка составляет около 55 %, что немного ниже среднего уровня развитых стран (выше, чем в США, но ниже чем в Германии) [2].

Важным показателем по увеличению доходной базы бюджета и эффективности налогового администрирования является расчет налоговой нагрузки на экономику Российской Федерации. Расчет налоговой нагрузки, произведем по следующей формуле [3]:

$$НН = N_{\text{общ}} / \text{ВВП}, \quad (1)$$

где

НН – налоговая нагрузка на уровне Российской Федерации;

$N_{\text{общ}}$ - общая сумма налоговых сборов по Российской Федерации;

ВВП - совокупный национальный продукт.

Полученные данные представим в таблице 1.

Таблица 1 – Расчет налоговой нагрузки на уровне Российской Федерации за 2007-2009 гг. по данным ФНС России

Показатели	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Общая сумма налоговых сборов по Российской Федерации, млрд. руб.	4386,30	5703,48	6763,4
Совокупный национальный продукт млрд. руб.	16330,23	20999,56	24382,40
Расчет налоговой нагрузки	4386,30/16330,23	5703,48/209956	6763,4/24382,40
Показатель налоговой нагрузки на уровне Российской Федерации, в %	26,86	27,16	27,74

Таким образом, налоговая нагрузка на макроэкономическом уровне, рассчитанная по показателю валового национального продукта, увеличивалась с 2007 по 2009 гг. и составила в 2009 г. - 27,74 % (на 0,88 % больше, чем в 2007г.).

В обобщенном виде налоговая нагрузка и ее значение в системе показателей доходов государственного бюджета представляется в таблице 2.

Таблица 2 – Показатели доходов государственного бюджета

Показатели	Аналитическое значение
Отношение доходов бюджета к ВВП	Характеризует перераспределительные процессы в стране посредством государственного вмешательства
Доля доходов разных уровней в консолидированном бюджете	Характеризует развитие межбюджетных отношений
Отношение сумм налоговых поступлений к ВВП (ВНП)	Характеризует налоговую нагрузку
Доля налоговых доходов бюджетов разных уровней в доходах консолидированного бюджета	Используется при решении проблем бюджетного выравнивания
Отношение налоговых доходов к численности населения	Используется в качестве косвенной оценки уровня жизни населения
Доля недополученных налоговых доходов в общем объеме налоговых доходов	Выполняет контрольную функцию

Одной из важных бюджетообразующих МРИ ФНС по Орловской области является МРИ ФНС России № 1 по Орловской области. При незначительном объеме производимого совокупного регионального продукта на территории инспекции, сумма налоговых доходов

занимает весомое место в объеме налоговых поступлений по Орловской области (таблица 3).

Таблица 3 - Расчет налоговой нагрузки на уровне МРИ ФНС России № 1 по Орловской области по малым предприятиям за 2007- 2009 гг.

Показатели	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Общая сумма налоговых сборов по малым предприятиям по МРИ ФНС № 1 по Орловской области, млрд. руб.	0,265803	0,281566	0,310065
Совокупный региональный продукт млрд. руб.	1,0338346	1,0435417	1,0456111
Расчет налоговой нагрузки	0,265803/1,0338348	0,281566/1,0435417	0,310065/1,0456111
Показатель налоговой нагрузки на уровне МРИ ФНС №1 по Орловской области, в %	25,71	26,98	29,65

Из таблицы 3 следует, что расчетная величина налоговой нагрузки по районам, подконтрольным МРИ ФНС России № 1 по Орловской области, составляет в среднем за 3 года 27,45 %. С 2007 по 2008 гг. нагрузка возросла на 1,27 %, с 2008 по 2009 г. - еще на 2,67 %, из этого следует, что существует тенденциозная вероятность дальнейшего возрастания показателя на несколько процентов.

В связи с антикризисными мерами, направленными на снижение общей налоговой нагрузки на экономику, повышается значимость использования потенциала специальных налоговых режимов в качестве инструмента налогового регулирования.

В соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов введение специальных налоговых режимов в процессе становления налоговой системы России было призвано компенсировать отмену ряда льгот для субъектов малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей. В этом же документе отмечается, что совершенствование упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей за последние шесть лет привело к снижению налоговой нагрузки на малый бизнес и сельскохозяйственных товаропроизводителей. Это повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности, увеличение занятости населения, а упрощение налогообложения не только снизило издержки налогоплательщиков на ведение налогового и бухгалтерского учета, но и повысило качество налогового администрирования. Однако практика применения специальных налоговых режимов продолжает выявлять негативные стороны их применения, что свидетельствует о необходимости их дальнейшего совершенствования [4].

Финансовая цель специальных налоговых режимов заключается в налоговом регулировании, так как невозможным является решение тех задач, которые ставятся перед специальными налоговыми режимами, в рамках общей системы налогообложения. Организационная цель специальных налоговых режимов достигается путем использования в их конструкции единого налога, что позволяет значительно упростить и удешевить процедуры налогового контроля и налогового администрирования. Именно целевая направленность специальных налоговых режимов может лечь в основу их классификации. Позиция Правительства РФ в отношении введения специальных налоговых режимов, изложенная в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов, может трактоваться как налоговое стимулирование сферы малого и среднего бизнеса и сельхозпроизводства. То есть предпочтение отдается финансовому аспекту, а организационный аспект рассматривается как побочный.

Важным является определение пропорции приоритета той или иной цели. Если обратиться к практическим аспектам применения специальных налоговых режимов, то

можно отнести упрощенную систему налогообложения к специальному режиму с преобладанием цели снижения налоговой нагрузки; систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход - с преобладанием цели упрощения процедур налогового администрирования; систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога - с равным приоритетом обеих целей [5].

Говоря о специфических особенностях специальных налоговых режимов как мер налогового регулирования, нельзя не отметить позитивных и негативных последствий их применения.

Позитивное влияние специальных налоговых режимов на экономику характеризуется несколькими факторами:

- снижение налоговой нагрузки на приоритетные сферы (причем возможно регулирование круга налогоплательщиков);
- повышение собираемости налогов в сферах применения специальных налоговых режимов;
- сокращение теневого оборота, упрощение процедур налогового администрирования для налогоплательщиков, повышение инвестиционной активности населения и малого бизнеса и т.д.

Негативные последствия применения специальных налоговых режимов могут быть охарактеризованы такими факторами:

- разукрупнение организаций;
- создание новых схем уклонения от уплаты налогов с использованием специальных налоговых режимов;
- снижение поступлений налога на прибыль в бюджеты;
- подмена видов деятельности более выгодными видами для предпринимателей;
- затруднение для налоговых органов процедур проведения налоговых проверок и т. д.

В последнее время произошли значительные изменения механизмов налогообложения в рамках упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В большей степени они направлены на дальнейшее снижение налоговой нагрузки на малый и средний бизнес. Своевременность и оперативность их принятия несомненны. Однако следует более внимательно анализировать негативные факторы воздействия специальных налоговых режимов на экономику, так как активное использование специальных налоговых режимов в кризисный период может привести к нежелательным последствиям, не оправданным ни с точки зрения потерь бюджетных доходов, ни с точки зрения снижения налоговой нагрузки для конкретных сфер экономики [6].

Дальнейшее развитие специальных налоговых режимов в ближайшее время должно проводиться с учетом следующих положений, позволяющих реализовать заложенный в спецрежимах потенциал налогового регулирования, рассмотрим их на рисунке 2.

Таким образом, основным вопросом совершенствования регулирования налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса в России является определение круга налогоплательщиков, который будут охватывать специальные налоговые режимы.

Еще одним важным и необходимым инструментом регулирования налоговых отношений и повышения налоговых поступлений в бюджет является составление надежных прогнозов поступлений налоговых доходов.

Рассчитаем прогноз налоговых поступлений на 2010 год методом экстраполяции. Под экстраполяцией понимают нахождение уровней за пределами изучаемого ряда, т.е. продление в будущем тенденции, наблюдавшейся в прошлом (перспективная экстраполяция). Поскольку в действительности тенденция развития не остается неизменной, то данные, получаемые путем экстраполяции ряда, следует рассматривать как вероятностные оценки.

Зная уравнение для теоретических уровней и подставляя в него значения t за пределами исследованного ряда, рассчитывают для t вероятностные прогнозные уровни y_t .

Реализация потенциала налогового регулирования

Необходимо провести исследования субъектов, применяющих специальные налоговые режимы, с целью их группировок по размерам выручки, оборотов и доходов и сравнить их налоговые нагрузки с тем, чтобы выявить возможности для достижения более справедливого налогообложения в рамках конкретных спецрежимов, особенно при системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Обеспечение реализации принципов налогообложения как по горизонтали, так и по вертикали, то есть внутри категорий субъектов, применяющих специальный налоговый режим, и между однородными группами субъектов хозяйствования, применяющих разные режимы налогообложения, позволит гармонично существовать специальным налоговым режимам в налоговой системе страны

Целесообразно заложить в основу упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход механизмы, стимулирующие экономический рост налогоплательщиков. В условиях кризиса эти механизмы позволят создать более благоприятные условия для тех, чья продукция конкурентоспособнее. На практике это может быть реализовано применением прогрессивной шкалы налогов

Критерии по отношению к кругу хозяйствующих субъектов, применяющих специальные налоговые режимы, должны быть систематизированы

Рисунок 2 – Реализация потенциала налогового регулирования

Представим в таблице 4 выравнивание по прямой ряда динамики поступлений налоговых доходов.

Таблица 4 - Выравнивание по прямой ряда динамики поступлений налоговых доходов за 2006-2009 г.г.

Год	Фактический уровень налоговых поступлений, в млн. руб.	t	t^2	$y \cdot t$	\bar{y}_i	$y_i - \bar{y}_i$	$(y_i - \bar{y}_i)^2$
2006	5468,5	-3	9	-16405,5	5363,78	104,72	10966,28
2007	6165,7	-1	1	-6165,7	6050,76	114,94	13211,20
2008	6202,7	+1	1	6202,7	6737,74	-535,04	286267,02
2009	7746,1	+3	9	23238,3	7424,72	321,38	103285,10
Итого	$\sum \acute{o} = 25577$	$\sum t = 0$	$\sum t^2 = 20$	$\sum \acute{o}t = 6869,8$	$\sum \acute{o}_i = 25577$	$\sum (y_i - \bar{y}_i) = 0$	$\sum (y_i - \bar{y}_i)^2 = 413729,6$

На основании полученного ранее уравнения $y_i = 6394.25 + 343.49 \cdot t$, экстраполяцией при $t = 5$ можно определить ожидаемые налоговые доходы в 2010 году:

$$\bar{y}_i = 6394.25 + 344.39 \cdot 5 = 8111.7 \text{ (млн.руб.)}$$

Анализируя полученные результаты, можно увидеть, что по построенной прогнозной модели в 2010 году ожидается повышение налоговых доходов на 370,1 млн. руб.

На практике результат экстраполяции прогнозируемых явлений обычно получают не точечными (дискретными), а интервальными оценками.

Для определения границ интервалов используют формулу:

$$\bar{y}_t \pm t_\alpha * S \bar{y}_t \quad (3)$$

t_α – коэффициент доверия по распределению Стьюдента;

$S \bar{y}_t = \sqrt{\sum (y_i - \bar{y}_t)^2 / (n - m)}$ – остаточное среднее квадратическое отклонение от

тренда, скорректированное по числу степеней свободы ($n - m$);

n – число уровней ряда динамики;

m – число параметров адекватной модели тренда (для уравнения прямой $m = 2$).

Вероятностные границы интервала прогнозируемого явления определяются по формуле (1).

$$(\bar{y}_t - t_\alpha * S \bar{y}_t) \leq y_{np} \leq (\bar{y}_t + t_\alpha * S \bar{y}_t)$$

Рассчитаем прогнозируемые доверительные интервалы на 2010 год.

Если $n = 4$ и $m = 2$, то число степеней свободы равно 2. Тогда при доверительной вероятности, равной 0,95 (т.е. при уровне значимости случайностей $\alpha = 0,05$), коэффициент доверия $t_\alpha = 2,306$ (по таблице Стьюдента), $\sum (y_i - \bar{y}_t)^2 = 413729,6$.

Тогда $S \bar{y}_t = \sqrt{413729,6 / (4 - 2)} = \pm 452,82$.

Зная точечную оценку прогнозируемого значения $\bar{y}_t = 6394,25 + 344,39 * 5 = 8111,7$ млн. руб., определяем вероятностные границы интервала по формуле (1)

$$(8111,7 - 2,306 * 452,82) \leq y_{i0} \leq (8111,7 + 2,306 * 452,82)$$

$$8111,7 - 1044,20 \leq \hat{y}_{i0} \leq 8111,7 + 1044,20$$

$$7067,5 \leq \hat{y}_{i0} \leq 9155,9$$

Таким образом, при проведении статистического прогнозирования налоговых поступлений в 2010 году, можно сделать следующий вывод:

С вероятностью, равной 0,95, можно утверждать, что налоговые доходы в 2010 году составят не менее 7067,5 млн. руб., но и не более 9155,9 млн. руб. Однако полученные результаты носят не только приближенный характер. Поэтому ее следует рассматривать как предварительный этап в разработке прогнозов налоговых поступлений в бюджет. Для составления наиболее точного прогноза должна быть привлечена дополнительная информация, не содержащаяся в самом динамическом ряду. К ним относится разработка способов и методов повышения налоговых поступлений в бюджет.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Барулин, С.В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы [Текст] / С.В. Барулин, Г.В. Жирова // Финансы. - 2003. - № 10. - С. 32-34.
2. Васильев, С.В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности [Текст] / С.В. Васильев // Финансовое право. - 2008. - № 9.
3. Белостоцкая, В.А. Системный подход к измерению налоговой нагрузки [Текст] / В.А. Белостоцкая // Финансы. - 2003. - №3. - С.36.
4. Дадашев, А.З. Налоговое планирование в организации: учебно-практическое пособие [Текст] / А.З. Дадашев, Л.С. Кирина. - М.: Книжный мир, 2004. - 168 с.
5. Кирова, Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты [Текст] / Е.А. Кирова. - «Финансы». - 2005. - № 9.
6. Иванова, В.Н. О возможности юридической оптимизации налоговой составляющей специальных налоговых режимов [Текст] / В.Н. Иванова // Финансовое право. - 2007. - № 11.

Коростелкина Ирина Алексеевна

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: Sakura_04@mail.ru

А.С. ПИСАРЕВА

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОГНОЗИРОВАНИЕ: СУЩНОСТЬ И ФОРМЫ

В статье налоговое планирование рассматривается как вид управленческой деятельности и способ оптимизации действий хозяйствующих субъектов. Дается классификация налогового планирования по временным границам. Показано, что к налоговому планированию не имеет никакого отношения попытка скрыть свою деятельность и свои доходы.

Ключевые слова: *налоговое планирование, налоговый потенциал, налоговое прогнозирование, теневая экономика, налоговая диффузия, переложение налогов, налоговое бремя.*

The article tax planning is considered as a kind of administrative activity and a way of optimisation of actions of managing subjects. Classification of tax planning by time borders is given. It is shown that to tax planning has no relation of attempt to hide the activity and the incomes.

Key words: *tax planning, tax potential, tax forecasting, shadow economy, tax diffusion, transposition of taxes, the tax burden.*

В российской экономической науке можно обнаружить довольно большое количество работ, посвященных налоговому планированию, часть которых имеет практическую направленность, в то время как другие посвящены теоретическим исследованиям. Тем не менее, анализ этих работ выявляет отсутствие четкого представления о налоговом планировании, как одной из важнейших функций управления налогообложением.

Теоретические основы налогового планирования были разработаны в так называемых «концепциях переложения налогов», получивших особое развитие в начале 20 столетия. Одной из причин возникновения данных концепций явился пересмотр понятия налогового потенциала, который стали характеризовать не только качественно, но и на основе количественных показателей.

В современной российской экономике структура налогового потенциала и принципы его организации находятся под жестким влиянием внутренних и внешних факторов, основные из которых определяются утвердившейся в стране фискальной налоговой политикой. Действие данных факторов приводит к искажениям свойств государственной налоговой системы в данный период времени. На практике это выражается в росте налогового бремени, развитии теневого сектора экономики, нарушении целостности системы, максимизации объемов перелагаемых налогов, активизации потенциальных налогоплательщиков в направлении ухода от законно установленных налоговых обязательств и т.д.

Деформации структуры налогового потенциала, дополняемые кризисными процессами, на первый план выдвигают проблемы «переложения налогов». Это явление непосредственно связано с другим специфическим свойством налогообложения - налоговой диффузией. В некоторых научных источниках налоговая диффузия трактуется как распределение совокупного налогового бремени, или совокупной налоговой нагрузки, приходящейся на одного плательщика (корпоративного или индивидуального).

В современной российской и зарубежной литературе даются самые различные определения планирования. Чаще всего планирование представляют как ориентированную на будущее деятельность по принятию решений. Планирование определяется как вид деятельности, направленный на выбор оптимальной альтернативы развития социально-экономической системы в целом, рассчитанной на определенный период времени [1]; как определение задач, стоящих перед организацией, проектирование результатов и формирование путей их достижения [2]; как мыслительный и социальный процесс, сводящий

то, что считается наиболее вероятным исходом ситуации при заданных текущих действиях, политиках и силах окружающей среды, с тем, что представляется как желательный исход, который, в свою очередь, требует новых действий и политик [3]. У.Д. Гроува можно встретить следующее определение планирования: «Планирование заключается в основном в определении и рассмотрении альтернативных целей и курсов действий и в выборе тех из них, которые должны быть приняты и реализованы» [4].

И.М. Сыроежин подходил к определению планирования через понятие планомерности. При этом он определял ее как «объективно необходимое свойство обязательности предварительного и осознанного выбора динамики структуры» [5]. Планомерность – не просто отношение, которое «означает объективную возможность и необходимость взаимного согласования деятельности участников... Выбор траектории в пространстве всех возможных упорядочений создаваемых результатов системы определяется как внутренняя сущность явления планомерности». Примерно аналогичную позицию занимает и В. С. Дунаева, которая считает, что «планомерность – это объективная закономерность жизнедеятельности общества, обеспечивающая его целенаправленное развитие... Отношения планомерности могут пониматься как внешнее проявление процесса планирования» [6].

Т. В. Кашанина предлагает рассматривать планирование в широком смысле – как постановку целей, выбор стратегии, линии поведения, правил, процедур и т. п., и в узком смысле слова – как составление специальных документов – бизнес-планов, определяющих конкретные шаги корпорации в той или иной области на предстоящий период [7]. М.М. Алексеева рассматривает планирование с общеэкономической точки зрения как «механизм, который заменяет цены и рынок», а с конкретно-управленческой точки зрения – «как естественную часть менеджмента, умение предвидеть цели организации, результаты ее деятельности и ресурсы, необходимые для достижения определенной цели» [8].

Таким образом, необходимо отметить, что не существует единой точки зрения на понятие «планирование». Однако, в большинстве случаев понятие «планирование» рассматривается как вид управленческой деятельности и способ оптимизации действий хозяйствующих субъектов.

Классифицировать налоговое планирование можно в зависимости от уровня управления: налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта и налоговое планирование на государственном уровне, или государственное налоговое планирование. Классификация налогового планирования по временным границам показана на рисунке 1.

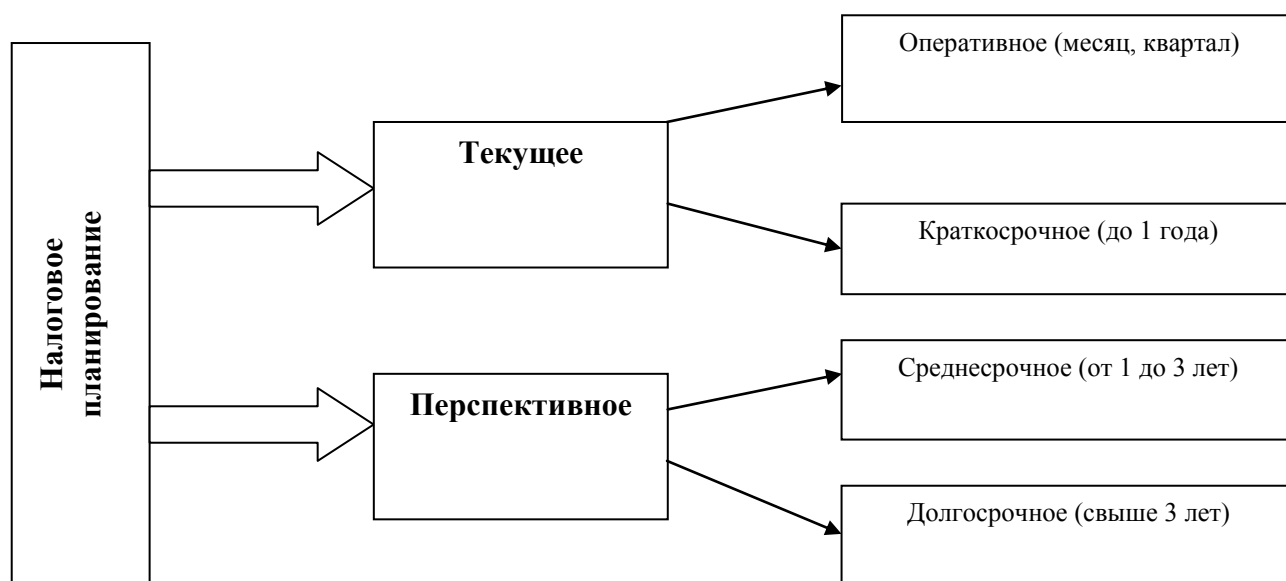


Рисунок 1 - Классификация видов налогового планирования

Налоговое планирование осуществляемое налогоплательщиком - это совокупность плановых действий, являющихся частью предпринимательской деятельности и направленных на увеличение его финансовых ресурсов. Целью таких действий является регулирование величины и структуры налоговой базы.

Имеющиеся в экономической литературе определения налогового планирования на уровне хозяйствующего субъекта целесообразно объединить в две основные группы: первая группа – в основе подхода к определению налогового планирования лежит минимизация налоговых обязательств налогоплательщика; вторая группа – понятие налогового планирования основано на налоговой оптимизации.

Налоговое планирование также может использовать юридические пробелы в законодательстве, а также толкования норм налогового права в пользу налогоплательщика. Но данный метод носит исключительно нерегулярный и более рискованный характер в отличие от первых двух, поскольку прогнозировать направление судебной практики по тому или иному вопросу невозможно из-за того, что грань, которая разделяет законные действия по налоговому планированию и незаконные действия по уклонению от уплаты налогов, достаточно тонкая и может хватить одного неверного шага, чтобы оказаться за ее пределами. Тогда вместо ожидаемой экономии возможны огромные финансовые потери налогоплательщика, банкротство или лишение свободы.

Распространено заблуждение, что при заключении договоров и сделок существуют лишь интересы сторон – товаропроизводителей. Это не так, поскольку составление любых договоров, формирование краткосрочных и долгосрочных планов предприятия всегда предполагает наличие третьей, не менее заинтересованной стороны – государства в лице налоговых властей. Налогоплательщик же имеет право использовать все допускаемые законом средства и методы для сокращения налогового бремени, т.е. осуществлять налоговое планирование [9].

К налоговому планированию не имеют никакого отношения попытки скрыть свою деятельность и свои доходы (переход в теневой сектор экономики) или путем искажения налоговой отчетности и предоставления неверных данных уменьшить налоговые платежи. Этот путь называется уклонением, или «уходом от налогов» и уголовно наказуем. В целом под уклонением от уплаты налогов следует понимать противозаконное поведение, выражающееся в сокрытии информации об объектах налогообложения, отказе от регистрации в качестве налогоплательщика, фальсификации документов налоговой отчетности и учета, а также некоторые иные действия. Уклонение от уплаты налогов – это умышленное (преднамеренное) сокращение платежей налогоплательщиками налогового оклада. Налоговые махинации и уловки доступны монополистам, менеджерам, высшим государственным служащим. Утверждение В.И. Ленина о том, что «изрядная часть прибыли хитро спрятана» остается в силе и в настоящее время. Для трудящихся, у которых налоги взимаются у источника, возможности уклонения отсутствуют [10].

В практике налогообложения зарубежных стран отношение государства к оптимизации налоговых платежей в общем виде выразилось в форме концепций уклонения от уплаты налога и обхода (избежания) налога. Принципиальное различие между ними заключается в том, что в первом случае налогоплательщик прямо (непосредственно) нарушает налоговый закон и не может воспользоваться результатами налоговой оптимизации, а иногда становится субъектом различных видов ответственности, во втором же случае он хотя и косвенно нарушает налоговый закон, но при этом поступает правомерно и получает право на благоприятные налоговые последствия.

Подход к определению налогового планирования только с точки зрения хозяйствующих субъектов в современных условиях является узконаправленным. Сегодня все большее значение приобретает налоговое планирование на макро- и мезоуровне, предполагающее прогнозирование поступлений обязательных платежей в бюджет. В научной литературе налоговое планирование на макро- и мезоуровне чаще всего называют налоговым прогнозированием. Вместе с тем налоговое прогнозирование и планирование на макро- и

мезоуровне не являются синонимами и отличаются по следующим признакам:

1. По своей экономической сущности: налоговое планирование – формирование текущих планов поступления обязательных платежей в бюджет (налоговых потоков) на один финансовый год; налоговое прогнозирование – стратегическое налоговое планирование, используемое в качестве метода экономического предвидения на среднесрочный и долгосрочный период;

2. По преследуемым целям и функциям: налоговое планирование имеет своей целью планирование налоговых потоков на финансовый год, а также систематическое решение определенных тактических задач, связанных с будущим системы налогообложения; налоговое прогнозирование – предполагает выработку общей государственной стратегии в налогообложении на определенный среднесрочный или долгосрочный период.

Соответственно, основной функцией налогового планирования является разработка налоговых планов, предполагающая решение практических задач в налоговой практике, а основной функцией налогового прогнозирования является выработка государственной налоговой стратегии.

Вместе с тем, налоговое планирование и налоговое прогнозирование имеют общую задачу - экономически обоснованно обеспечить качественные и количественные параметры установленных бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития России в целом и ее отдельных регионов, исходя из выработанной налоговой концепции и направлений устойчивого развития экономики.

Налоговое планирование и прогнозирование в указанном смысле (на мезо- и макроуровне) включает в себя следующие важнейшие элементы:

- прогноз изменения общей структуры налогов и сборов, изменений их ставок и порядка взимания, определение более эффективного порядка использования налогов и сборов, прогноз налогового потенциала, уровня собираемости налогов по основным группам налогоплательщиков, оценка эффективности мер по соблюдению налоговой дисциплины, прогноз возможных мер по стимулированию и принуждению налогоплательщиков;

- перспективная оценка платежеспособности различных групп корпоративных структур и физических лиц, прогноз увеличения (сокращения) количества налогоплательщиков и прогноз суммы налоговых поступлений в прогнозируемом периоде;

- прогнозы доходов, мотиваций и поведения корпораций и населения;

- прогноз развития хозяйственного механизма в целом: отношений собственности, роли и места государства в управлении экономикой, негосударственных корпоративных структур, малого и среднего предпринимательства, домашних хозяйств;

- демографический прогноз (прогноз численности населения, его половозрастной структуры, масштабов и векторов миграционных процессов, уровня мобильности, профессиональной структуры трудоспособного и занятого населения, прогноз занятости, динамики и состава пенсионного контингента).

И налоговое планирование, и налоговое прогнозирование представляют собой непрерывный процесс и являются неотъемлемой частью бюджетного процесса, их процедуры переплетены с бюджетными построениями; опираются практически на одну и ту же аналитическую информацию. Налоговое планирование на государственном уровне, или государственное налоговое планирование, является составной частью налогового администрирования и представляет собой деятельность органов государственной власти и местного самоуправления по оценке перспектив увеличения налоговой базы и поступлений налогов и сборов в бюджетную систему, осуществляемую на базе прогноза социально-экономического развития РФ и ее субъектов, с одновременной выработкой решений и разработкой мер, обеспечивающих достижение этих перспектив.

Рассмотрение сущности налогового планирования, его существенных характеристик через призму деятельности хозяйствующих субъектов не раскрывает всей полноты данного явления и требует корректировки, так как налоговое планирование можно рассматривать не только на уровне хозяйствующих субъектов, но и на макроуровне, то есть с точки зрения

эффективности налогового потенциала и поступлений налогов в бюджетную систему государства. В этом смысле налоговое планирование представляет собой оценку налогового потенциала и поступлений налогов и сборов в бюджетную систему (консолидированный, федеральный и территориальные бюджеты) и осуществляется на базе прогноза социально-экономического развития РФ и ее субъектов, представляющего собой систему показателей и основных параметров по направлениям социально-экономического развития.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Грищенко В.Н. Теоретические основы прогнозирования и планирования. Ч. 1. [Текст] / В.Н. Грищенко, Л.Г. Демидова, А.Н. Петров. – СПб: Изд-во СПбУЭФ, 1995. – С. 26.
2. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет [Текст] / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – М., СПб.: Герда, 1998. – С. 15.
3. Саати, Т. Аналитическое планирование. Организация систем [Текст] / Т. Саати, К. Керне. – М.: Радио и связь, 1991. – 104 с.
4. Долгосрочное планирование и прогнозирование [Текст] / Под. ред. И.К. Ивановой. – М.: Прогресс, 1975. – 265 с.
5. Сыроежин, И.М. Планомерность. Планирование. План (Теоретические очерки) / Науч. ред. Е.З. Маймина [Текст] – М.: Экономика, 1986. – С. 24-25.
6. Дунаева, В.С. Планомерное, пропорциональное развитие народного хозяйства – экономический закон социализма [Текст] / В.С. Дунаева. – М.: Мысль, 1981.
7. Кашанина, Т.В. Хозяйственные товарищества и общества: правовое регулирование внутрифирменной деятельности [Текст] – М.: ИНФРА-М.: КОДЕКС, 1995. – 247 с.
8. Алексеева, М.М. Планирование деятельности фирмы [Текст] / М.М. Алексеева. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 4.
9. Пономарев, А.И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст] / А.И. Пономарев, П.И. Ковалев, Д.В. Николаев. - Ростов-на-Дону, 2005 г. - С. 93-94.
10. Сарыбаев, А. Налоги в системе государственного регулирования экономики и проблемы уклонения от уплаты налогов [Текст] / А. Сарыбаев. - Общественный рейтинг - август 2005 г. - № 254. - С. 3

Писарева Анжелика Сергеевна

Северо-Кавказская академия государственной службы
г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70
Аспирант кафедры «Менеджмент»
Тел.: 8-928-229-51-63
E-mail: gelina25@mail.ru

НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ **И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 339.138.017:332.87

Е.С. СЕРЕГИНА

МАРКЕТИНГОВЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ ДИНАМИКИ ФОРМИРОВАНИЯ НОВОГО ЖИЛИЩНОГО ФОНДА РФ

Проводятся исследования нового жилищного фонда Российской Федерации, динамики его формирования за последние 10 лет, как по стране в целом, так и в отдельных регионах с выявлением лидирующих и отстающих областей. Рассматриваются и анализируются инвестиционные средства, направленные на создание и воспроизводство жилищного фонда Российской Федерации.

Ключевые слова: маркетинговые исследования, жилищный фонд, темпы роста, ввод в эксплуатацию, строительно-монтажные работы, инвестиционные средства.

Researches of new available housing of the Russian federation, dynamics of its formations over the last 10 years, both on the country as a whole, and in the separately taken regions aiming to reveal leading and lagging behind areas are carried out. The investments directed on available housing of the Russian Federation formation and reproduction are considered and analyzed.

Key words: marketing research, housing, growth, commissioning, installation and construction works, the investment funds.

Сегодняшний день в России диктуется насущной необходимостью своевременно озвучивать актуальные и острые проблемы всего жилищно-коммунального комплекса. В сложившихся условиях, для принятия рациональных управленческих решений представителями федеральных, региональных и муниципальных структур, призванных своевременно реагировать на возникшие проблемы, единственно возможным и правильным путем, на наш взгляд, является изучение текущего состояния комплекса и прогнозирование тенденций его дальнейшего развития.

Одним из наиболее эффективных инструментов сбора полной и достоверной информации являются маркетинговые исследования.

Конечно, в целях эффективного управления процессами, происходящими в жилищно-коммунальном секторе, как на уровне страны в целом, так и в ее субъектах, необходимо учитывать как их специфические особенности, так и общие тенденции развития городов и территорий, поэтому исследованию должен подвергаться весь жилищный фонд РФ, в том числе рынки первичного и вторичного жилья, сфера жилищно-коммунального хозяйства и т.д. Однако, на наш взгляд, начать следует с анализа динамики строительства нового жилья.

Рынок жилья в России начал развиваться в начале 1990-х годов, когда была разрушена ранее существовавшая система обязательной принадлежности объектов недвижимости к государственному сектору. Реформа жилищного сектора привела к легализации операций в данной сфере, участию в этих процессах физических и юридических лиц.

В качестве анализируемого использован период с 1999 г. по 2010 г. Показатели рассматривались как по стране в целом, так и по Центрально-федеральному округу, в том числе и по Орловской области. Отдельно в качестве сравнения представлены данные для городов федерального значения – Москвы и Санкт-Петербурга.

Проанализировав полученные в ходе исследования данные, установлено следующее:

Общий строительный объем введенных зданий в целом по стране составил в 2007 г. - 414 087,8 тыс. куб. м., в 2008 – 446 178,4 тыс. куб. м., в 2009 г. – 423 610,1 тыс. куб. м.

Динамика объема и темпы роста возводимого в стране жилья представлены на рисунках 1 и 2.



Рисунок 1 - Динамика объема введения в эксплуатацию зданий, в том числе жилых

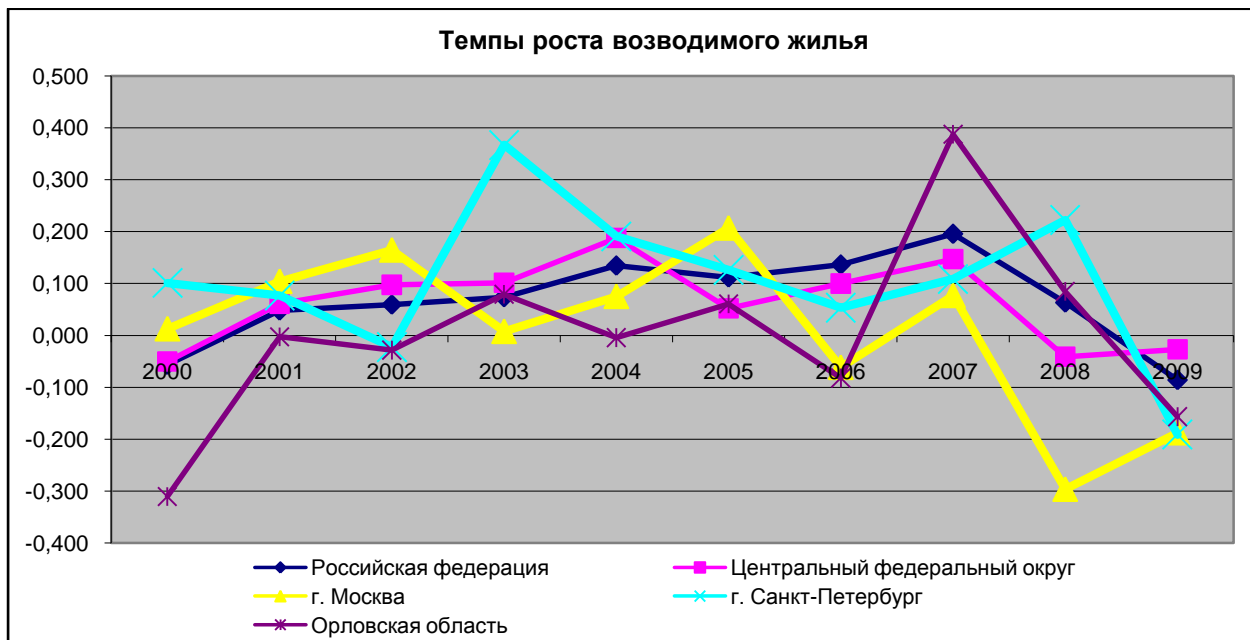


Рисунок 2 - Темпы роста возводимого жилья

В 2009 г. доля жилищного фонда Российской Федерации в объеме всего нового строительства сократилась по сравнению с 2008 г. на 4% и составила около 66%. При этом в Орловской области доля жилищного фонда в ведении новых зданий по сравнению с 2008 г. осталась не измененной и составила 70%.

Наибольший удельный вес строительства жилых домов наблюдается в 1999 г. Общий строительный объем введенных в эксплуатацию жилых домов и общежитий составил 79%. Из них около 35% приходится на Центрально-федеральный округ. Распределение объемов введенных зданий по федеральным округам в 2009 г. представлено на рисунке 3.

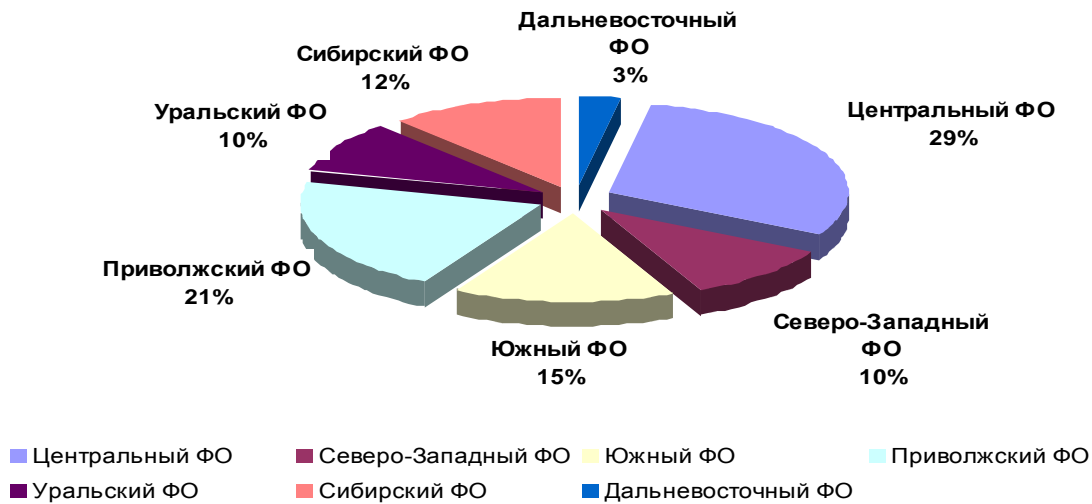


Рисунок 3 – Распределение объемов введенных зданий по федеральным округам в 2009 г.

Региональное распределение демонстрирует в 2009 г. перевес доли Центрального федерального округа за счет Москвы и Московской области - 14,9% и 38,3 % соответственно. По введению в эксплуатацию жилых домов доля Москвы и Московской области составляет 18,1% и 42,9%. Следующий наибольший результат показывает Белгородская область (8,8%). Орловская область по данному показателю (1,7% - все категории зданий; 1,5% - жилые) занимает одно из последних мест. Опережая лишь Ивановскую область, она уступает от 0,2 до 1,6% своим соседям: Брянской, Тульской, Калужской, Курской и Липецкой областям.

Если проследить темпы введения жилых домов в эксплуатацию, то здесь ситуация выглядит не совсем однозначно. Так, например, в целом по стране и по ЦФО вплоть до 2007 г. наблюдается тенденция роста с небольшим замедлением в 2005 г., в ЦФО однако данное отклонение выражено более ярко. При этом Москва после 2002 г., когда наблюдался пик ее активности, снижала темпы роста вплоть до 2008 г, где получила отметку своего минимума, лишь в период 2003 - 2007 гг. показывая более стабильные результаты. К 2009 г. темпы роста значений по Москве и ЦФО, в отличие от показателей страны в целом, вновь пошли вверх, но на уровень 2007 г. выйти не удалось.

Обратную Москве картину, начиная с 2002 г. показывает г. Санкт-Петербург. 2003 год стал для города значимым. Темпы роста превысили предыдущие значения более чем в 5 раз. В 2004 и 2005 гг. темпы ввода жилых домов в эксплуатацию сократились, но продолжали превышать уровень 2002 г. В 2006 г. темпы еще сократились и город вышел на уровень пятилетней давности, но в последующие два года вновь активный рост – в 2008 г. темпы роста совпадают со средними показателями по стране за 2007 г.

Что касается Орловской области, то с 2000 г., с небольшим отклонением в 2002 г. вниз, наблюдается тенденция роста вплоть до 2003 г., затем период по 2006 гг. как и Москва характеризуется стабильностью. В 2007 г. данный показатель достигает своего максимума, но уже в 2009 г. достигает уровня 2002 г.

Не смотря на то, что в 2009 году в России было построено почти 59 900 тыс.кв.м. жилой площади, что на 6,5% меньше показателя 2008 г., 47,7% от данного объема было построено населением за счет собственных и заемных средств, а в 2008 г. доля индивидуальных жилых домов, построенных населением за свой счет и с помощью кредитов, составляла 42,7%.

Инвестиции в основной капитал - совокупность затрат, направляемых на создание и воспроизводство основных средств (новое строительство, расширение, а также реконструкция и модернизация объектов, которые приводят к увеличению их первоначальной стоимости, приобретение машин, оборудования, транспортных средств, на формирование основного стада, многолетние насаждения и т.д.)

На рисунке 4 представлена динамика распределения денежных средств в основной капитал России за период 1999-2008 гг. и их соотношение по таким статьям, как:

- жилище;
- здания (кроме жилых) и сооружения;
- машины, оборудование, транспортные средства;
- прочие инвестиции.

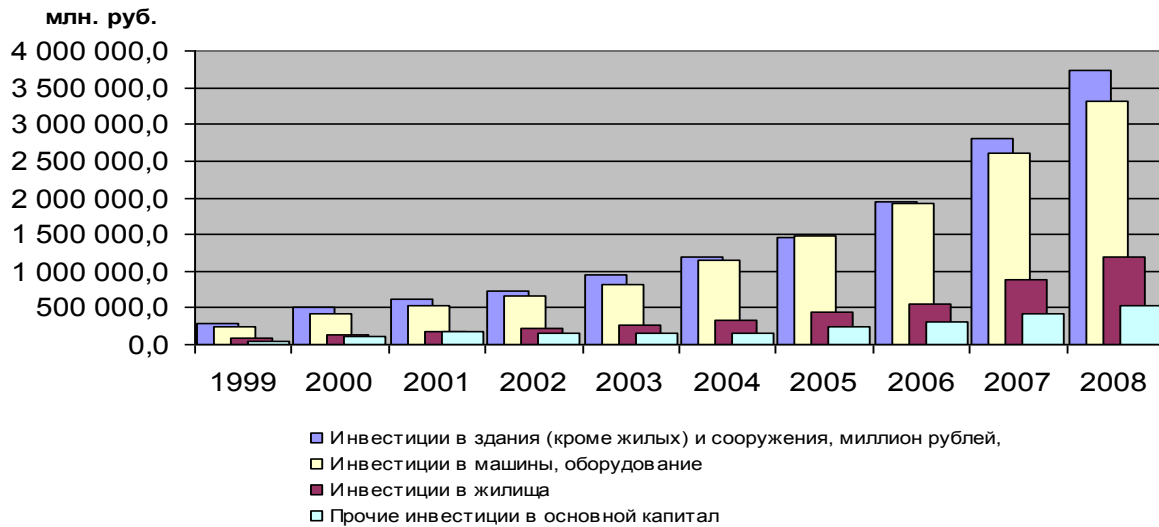


Рисунок 4 - Соотношение распределения денежных средств в основной капитал России за период 1999 – 2008 гг.

Отдельной категорией рассмотрены суммы инвестиций на строительно-монтажные работы (СМР). Так, за 2008 г. в данный вид деятельности было вложено более 4 295 млрд. денежных средств, что превышает показатели предыдущего 2007 года на 37,4%. Распределение указанной суммы по федеральным округам графически представлено на рисунке 5.

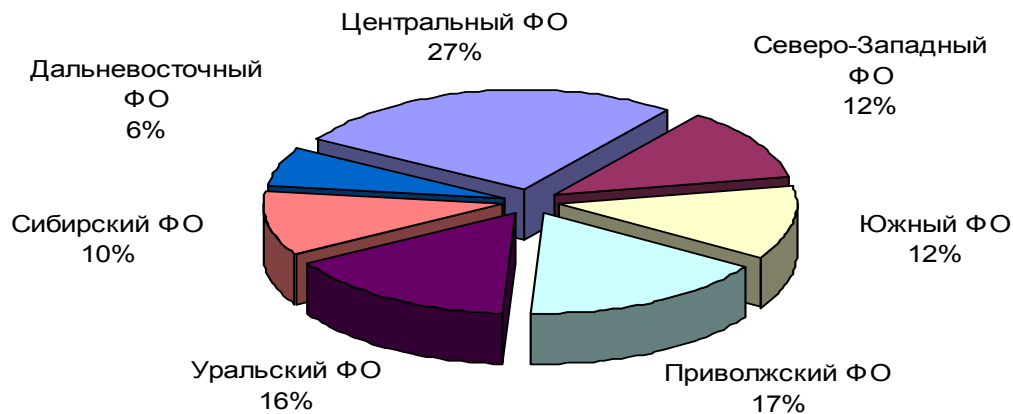


Рисунок 5 – Распределение объемов инвестиций на СМР по федеральным округам РФ, за 2008 г.

Рисунок 5 наглядно отражает перевес доли ЦФО, а из рисунка 6 (а) видно, что данное превышение происходит за счет Москвы и Московской области.

Из рисунка 6 (б), на котором представлено распределение инвестиционных долей внутри одного округа, видно, что больший удельный вес занимают г. Москва (37,9%) и Московская область (24,7%). Из остальных субъектов федерации лидируют Белгородская (5,7%), Воронежская (4,7%) и Липецкая (3,7%) области. Орловская же область занимает одно из последних мест (1,4%), опережая лишь Ивановскую, Брянскую и Костромскую области.

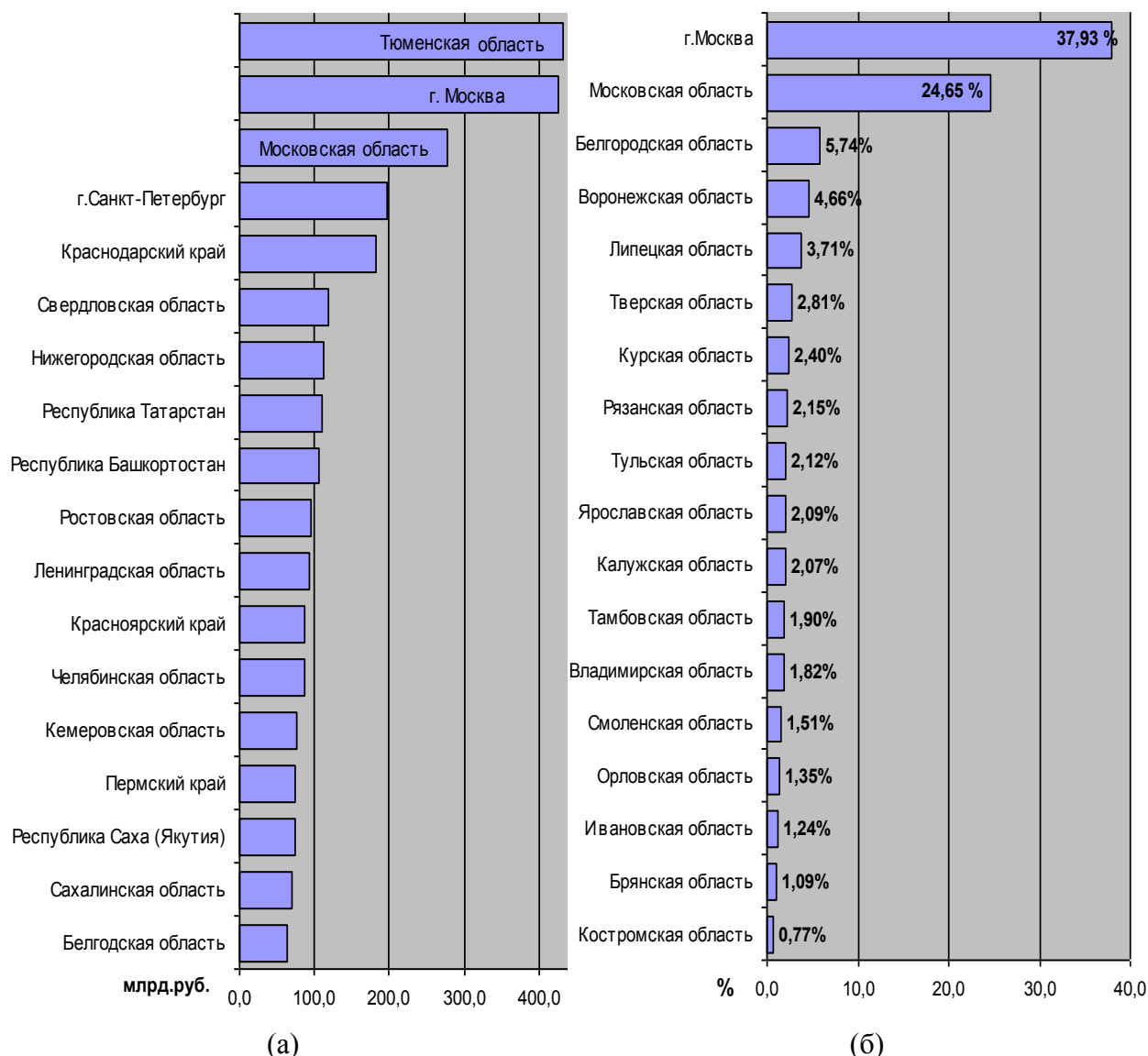


Рисунок 6 - Распределение инвестиционных средств на СМР
 а) по стране в целом; б) внутри ЦФО

На рисунке 7 представлено приоритетное распределение в Российской Федерации денежных средств по отраслям экономики за период 2006 - 2008 гг.

За анализируемый период неизменными лидерами по привлечению инвестиций являются такие отрасли экономики, как: транспорт и связь (23%), операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг (18%), обрабатывающие производства (15%), добыча полезных ископаемых (14%), производство и распределение электроэнергии, газа и воды (7%). За 2008 г. в данные отрасли было вложено 2 024 млрд., 1 618 млрд. 1 174 млрд. и 617 млрд. рублей соответственно.

Не так однозначно занимают свои места такие отрасли как: строительство, сельское хозяйство и оптовая, и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования. Их доля составляет в среднем 12,5%. В 2008 г. на данные отрасли в совокупности было выделено порядка 1 123 млрд. рублей. Инвестиции в строительство с 2006 г. по 2008 г. выросли с 3,73% до 4,55%, опережая своих конкурентов. Однако в 2007 г. эта отрасль уступала им от 0,4% до 1%, что составляет порядка 23,5 – 72 миллиарда рублей в год. В 2008 г. «строительство» получило около 340 млрд. инвестиционных средств.

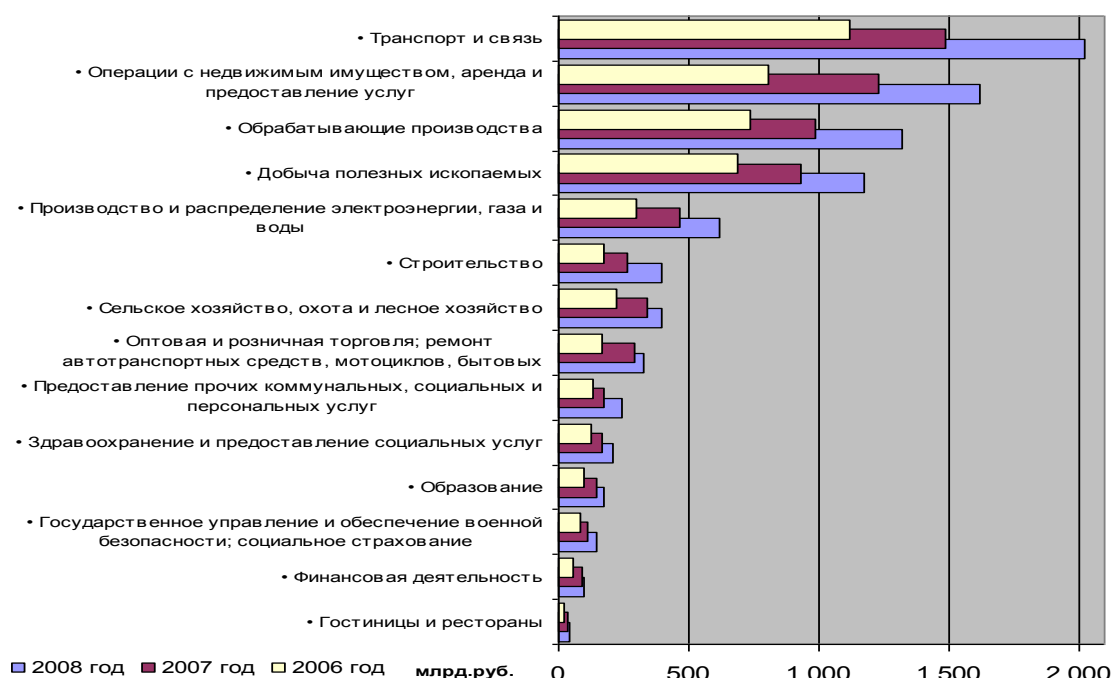


Рисунок 7 - Приоритетное распределение денежных средств по отраслям экономики за период 2006 - 2008 гг.

Проанализировав статистические данные, полученные в ходе исследования, нами установлено, что за последние 10 лет динамика формирования жилищного фонда изменялась достаточно неоднозначно. По всем рассматриваемым показателям в региональном распределении, в том числе и инвестиционных средств последнее место занимает Дальневосточный федеральный округ, а перевес демонстрирует доля Центрального федерального округа, что происходит за счет Москвы и Московской области. На сегодняшний день доля жилищного фонда Российской Федерации в объеме всего нового строительства сократилась по сравнению с 2008 г. на 4%, в количестве жилой площади на 6,5%. Данное снижение обусловлено кризисом 2008 года. При этом значительно выросла доля индивидуального жилищного строительства, так почти 50% было построено населением за счет собственных и заемных средств. Количество общей площади незавершенного строительства жилых домов в 2009 г. значительно снизилось, за весь исследуемый период принимает свое минимальное значение. Изучение динамики формирования нового жилищного фонда РФ позволяет выявить аспекты его текущего состояния; проследить периоды, характеризующиеся спадом, падением, замедлением темпов роста определенных показателей; установить причины такого поведения и спрогнозировать тенденции дальнейшего развития исследуемого сектора. Данные маркетинговые исследования, являясь как бы наглядной исторической справкой, необходимы представителям федеральных, региональных и муниципальных структур для принятия рациональных управленческих решений в будущем.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.gks.ru>.
2. Всероссийская перепись населения [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.fsgs.ru>.

Сергина Екатерина Сергеевна

Орловский государственный технический университет
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40
Аспирант кафедры «Предпринимательство и маркетинг»
Тел.: (4862) 76-22-49.
E-mail: market@ostu.ru

Н.И. КАСПЕРСКАЯ

АНАЛИТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПО ПРОДВИЖЕНИЮ ПРОДУКТОВ ЛАБОРАТОРИИ КАСПЕРСКОГО НА ЗАРУБЕЖНЫЕ РЫНКИ

Рассмотрено применение экономико-математической модели продвижения на зарубежные рынки программных продуктов Лаборатории Касперского. Основными программными продуктами являются: Антивирус Касперского, Kaspersky Internet Security, антивирусный «движок». Для моделирования сценариев выхода на зарубежный рынок в статье предложена Эволюционно-симулятивная модель (ЭСМ) рынка программных продуктов. С помощью ЭСМ исследовано ценообразование и затраты на рекламу

Ключевые слова: программный продукт, зарубежный рынок, эволюционно-симулятивная модель, издержки завышения, издержки занижения, прибыль, реклама.

Application of economic-mathematical model of promotion on the foreign markets of software products of Laboratory of Kaspersky is considered. The basic software products are: Kaspersky's Antivirus, Kaspersky Internet Security, anti-virus "cursor". For modeling scripts of an output on the foreign market in article the Method of simulation of processes of equilibrium (MSPE) is applied. By the instrumentality of MSPE the price formation and publicity expenses are investigated

Key words: Software product, the foreign market, Method of simulation of processes of equilibrium (MSPE), costs of overestimate, costs of understating, profit, advertising.

Анализ технологий по продвижению российскими компаниями своих программных продуктов на международные рынки показывает, что им не хватает опыта в эффективном планировании мероприятий по разумному вложению финансовых средств в эту деятельность. Международный рынок представляет собой совокупность множества разных рынков. Каждый регион, каждая страна имеет свои особенности, которые нельзя не учитывать. Необходимость выхода на зарубежные рынки российских компаний разработчиков программного обеспечения (ПО) вызвана следующими причинами: ограниченность внутреннего рынка и уже достигнутая на этом рынке лидерская позиция, а также желание увеличить доходность фирмы. С психологической точки зрения немаловажное значение имеют стремления создателей фирмы занимать лидирующее положение, то есть оправданные амбиции.

При решении вопроса о выходе на тот или иной внешний рынок программного обеспечения, анализируются такие его характеристики как потенциальный объем (или, что, то же самое, емкость) рынка, конкуренция, каналы сбыта, потребители, способы продвижения продукта, локализация, специфические особенности. Среди этих характеристик потенциальный объем является одной из интегральных характеристик, учитывающих конкуренцию, каналы сбыта и другие характеристики. Под емкостью рынка мы понимаем ту долю рынка, которую мы в принципе можем занять. Вместе с тем, при оценке емкости возможны особенно большие ошибки. Хорошим подспорьем в решении этой проблеме могут являться экономико-математические модели, которые позволяют моделировать различные ситуации, встречающиеся в реальности за рубежом российским программным бизнесом. Конечно, всё предусмотреть невозможно, но определить основные стратегии продвижения продуктов на международные рынки программного обеспечения в той или иной стране возможно с помощью соответствующих моделей. Эти модели позволяют в режиме диалога исследовать емкость рынка, строить прогностическую зависимость емкости от цены, вычислять себестоимость единицы товара, прогнозировать прибыль, определять затраты на рекламу и на ведение бизнеса, а также исследовать другие сценарии.

Рассмотрим использование экономико-математической модели продвижения на зарубежные рынки программных продуктов на примере программ Лаборатории Касперского. Основными программными продуктами являются: Антивирус Касперского, Kaspersky Internet Security, антивирусный «движок». Целевыми клиентами являются частные пользователи, крупные компании, лицензиаты технологий. Эти категории клиентов образуют сектор рынка, на который распространяются ПО. Основные каналы распространения ПО таковы: дистрибуторы и реселлеры, интернет, системные интеграторы. Лаборатория Касперского занимает в настоящее время 4-е место в мире по объему продаж после Symantec, McAfee и Trend Micro. Компания имеет более 500 партнеров в 60 странах мира, в том числе офисы в 17 странах. Общее количество пользователей 55 миллионов, а совокупный объем продаж - более чем ½ миллиарда долларов США.

Для моделирования сценариев выхода на зарубежный рынок программных продуктов в статье [1] предложена Эволюционно-симулятивная модель, описывающая рынок программных продуктов (ПП). Эта модель обладает следующими основными особенностями:

- учитывает платежеспособный спрос на ПП со стороны следующих основных категорий покупателей: частные пользователи (ЧП), корпоративные клиенты (КК) и лицензиаты технологий (ЛТ);
- в качестве факторов, влияющих на спрос учитываются доходы покупателей, доля дохода, затрачиваемая на приобретение ПП и, в том числе, доля затрачиваемая на приобретение программных средств защиты информации;
- конкуренция учитывается в виде доли рынка, занятой всей совокупностью конкурентов, средней ценой у конкурентов, а так же сравнительным качеством продукта Лаборатории Касперского и конкурентов;
- учитываются затраты на рекламу и эффективность рекламы, то есть количество потенциальных клиентов, привлекаемых рекламой;
- учитывается также основные компоненты себестоимости, налоги, инфляцию и рост покупательной способности, неплатежи клиентов.

Чтобы записать структурную формулировку модели введем следующие обозначения:

- Fa_1 - платежеспособный спрос с учетом возможной реализации части товара вне рынка (по заранее заключенным договорам) (f_1);
- Fa_2 - платежеспособный спрос без учета возможной реализации части товара вне рынка;
- PL - искомый равновесный объем продаж ПП Лабораторией Касперского;
- $\rho(e)$ - имитационная модель платежеспособного спроса;
- $r_1(PL, Fa_1)$ - имитационная модель издержек завышения, иначе говоря издержек, которые возникают в ситуации, если плановый объем продаж PL оказывается больше платежеспособного спроса Fa_1 .
- $r_2(PL, Fa_2)$ - имитационная модель издержек занижения, иначе говоря издержек, которые возникают в ситуации, если плановый объем продаж PL оказывается меньше платежеспособного спроса Fa_2 .

Условия, определяющие оптимальный объем продаж (Эволюционно-симулятивную модель) имеют вид:

$$\left\{ \begin{array}{l} Fa_1 = \rho(e) + f_1 \\ Fa_2 = \rho(e) \\ \min_{PL} \max_i M r_i PL, Fa_i \end{array} \right.$$

где M - знак математического ожидания.

На данной стадии исследований нами была поставлена задача проанализировать в целом основные экономические характеристики деятельности Лаборатории Касперского.

Эта задача преследует своей целью оценить:

- эффективность ценовой политики;
- эффективность рекламной деятельности;
- выявить неиспользованные резервы в увеличении объемов продаж и прибыли.

Сразу необходимо отметить, что данное исследование направлено, прежде всего, на отработку методики исследования, в частности, на уточнение способов сбора данных в режиме диалога.

Более качественные, имеющие прямое практическое значение результаты исследований можно будет получить с помощью этой методики при исследовании более узких рынков, а именно рынков конкретных стран и рынков отдельных категорий пользователей.

Ниже приведены разработанные и заполненные с применением экспертных оценок формы сбора исходных данных для реализации модели в рамках инструментальной системы Decision [2].

Формы содержат как исходную информацию, так и указания на специфические трудности, связанные с оценкой отдельных факторов или исходных показателей. Многие из этих трудностей связаны с тем, что рассматривается не отдельный регион, а в целом все регионы, в которых действует Лаборатория Касперского (таблицы 1-7).

Таблица 1 - Форма 1: Частные пользователи

№	Фактор	Размерность	min	max	Примечание
1	Количество частных пользователей	Млн. чел.	250	330	Для любого фактора исходная информация может быть представлена в виде экспертных оценок предельных значений: минимального и максимального (или в виде оценки математического ожидания и среднего квадратического отклонения, или в виде динамического ряда)
2	Средний доход частного пользователя.	Тыс. \$	\$0,1 тыс. в мес.	\$1.000.000 в мес.	
3	Доля дохода, которую частные пользователи тратят на ПО	Доли ед.	Неизвестно		
4	Доля затрат на защиту информации в затратах на программное обеспечение у частных пользователей (ранее подобная статистика не собиралась).	Доли ед.	Предположительно, от 15%	До 50%. (показатель - разница от страны к стране. В России софт покупают плохо, а антивирусы много лучше. В развитых странах народ более законопослушен и покупают не только антивирус)	

Таблица 2 - Форма 2: Корпоративные клиенты

№	Фактор	Размерность	min	max	Примечание
1	Количество корпоративных клиентов	Шт.	10 000	25 000	Для любого фактора исходная информация может быть представлена в виде экспертных оценок предельных значений: минимального и максимального (или в виде оценки математического ожидания и среднего квадратического отклонения, или в виде динамического ряда)
2	Средний доход корпоративного клиента	\$	100 тыс.	8,5 млрд.	
3	Доля дохода, которую корпоративный клиент тратит на программное обеспечение	Доли ед.	Данных нет (уточняется по результатам оптимизационных расчетов)		
4	Доля затрат на защиту информации в затратах на программное обеспечение у крупной компании.	Доли ед.	Нет данных. Информация оценивается прикидочно, а затем уточняется в процессе вычислительных экспериментов.		

Таблица 3 - Форма 3: Лицензиаты технологий

№	Фактор	Размерность	min	max	Примечание
1	Количество лицензиатов технологий	Шт.	56	56	Для любого фактора исходная информация может быть представлена в виде экспертных оценок предельных значений: минимального и максимального (или в виде оценки математического ожидания и среднего квадратического отклонения, или в виде динамического ряда)
2	Средний доход лицензиата	Тыс. \$	500	1 000	
3	Доля дохода, которую лицензиат тратит на программное обеспечение	Доли ед.	Лицензиат непосредственно не использует «Антивирус», а перепродает его		
4	Доля затрат на защиту информации в затратах на программное обеспечение у лицензиата.	Доли ед.	Лицензиаты являются, в большей мере, каналами продаж, а не конечными пользователями		

Таблица 4 - Форма 4: Конкуренция, инфляция и рост покупательной способности

№	Фактор	Размерность	min	max	Примечание
1	Количество основных конкурентов	Шт.	5	25	Могут быть названы только основные, наиболее крупные конкуренты, а остальные в совокупности
2.1	Доля рынка занятая 1-ым конкурентом (Symantec)	%	10	50	Могут быть данные экспертные оценки предельных значений долей рынка, занятых конкурентами (доли рынка, занятые конкурентами сильно варьируются в зависимости от региона)
...	Доля рынка занятая 2-ым конкурентом (McAfee)	%	5	35	
	Доля рынка, занятая 3-им конкурентом (Trend Micro)	%	1	15	
2.n	Доля рынка занятая 4-ым конкурентом (ESET)	%	0,5	5%	
	Остальные конкуренты	%	10	20%	
3	Инфляция	%	Показатели сильно разнятся в разных странах		Вместо предельных оценок могут быть даны динамические ряды за несколько месяцев
4	Покупательная способность	%			

Таблица 5 - Форма 5: Качество и реклама

№	Фактор	Размерность	min	max	Примечание
1	Качество ПО у 1-го конкурента	Баллы	50	80	Даются сравнительные экспертные оценки качества по 100- балльной шкале (можно по другой шкале) предельных значений. (По разным рейтингам качество продукта разное. С учетом этого даны усредненные экспертные оценки)
...	Качество ПО у 2-го конкурента		60	85	
	Качество ПО у 3-го конкурента		45	70	
	Качество ПО у 4-го конкурента		35	50	
2	Качество ПО у N-го конкурента	Баллы			
3	Качество ПО у остальных конкурентов	Баллы	20	80	
4	Качество ПО Лаборатории Касперского	Баллы	50	70	
5	Вероятность, того что однажды услышавший рекламу потенциальный покупатель станет реальным покупателем хотя бы единицы товара	Доли ед.	0	1	Даются экспертные оценки предельных значений. (Данный показатель трудно измерить и его значение уточняется по результатам экспериментальных расчетов по модели). Количество привлекаемых рекламной акцией клиентов зависит от вида рекламной акции.
4	Количество потенциальных покупателей, охватываемых одним рекламным объявлением или рекламной акцией.	Шт.	10	1 000 000	

Таблица 6 - Форма 6: Цена, себестоимость и издержки

№	Описание	Раз-мерн.	Значе-ние	Примечание
1	Отпускная цена (цена для потребителя). ПО Лаборатории Касперского	\$	От \$30 до \$50.000	Для домашнего пользователя цена в пределах от \$30 до \$80 в зависимости от типа продукта. Для компаний от \$50 до \$50000 за рабочую станцию.
2	Цена аналогичного ПО для потребителя у конкурента	\$	От \$20 до \$200.000	Указывается средневзвешенная цена лицензии (или коробки) аналогичного ПО у конкурентов
3	Оплата труда на единицу товара.	\$	Вместо калькуляци и затрат проще оценить доли цены, затрачиваемые на разные направления расходов	Вместо названных компонент может быть указана средняя себестоимость 1-ой лицензии на ПО Лаборатории Касперского
4	Материальные затраты на единицу продукции (без ТЭР).	\$		
5	Затраты топливно-энергетических ресурсов (ТЭР) на единицу товара.	\$		
6	Амортизационные отчисления на единицу товара.	\$		
7	Прочие расходы на единицу товара.	\$		
8	Налоги на единицу товара.		20%	
9	Суммарные затраты на рекламу.	\$	5.000.000	Учитываются совокупные затраты на рекламу всех видов
10	Стоимость одного рекламного объявления	\$	1.000	Указывается средневзвешенная стоимость рекламного объявления любого типа.
11	Потери в себестоимости на единицу продукции при хранении, в %.	%	0	Например, если ПО поставляется в коробочном исполнении то при хранении в течение определенного срока в зависимости от условий хранения часть товара, например 3% пропадает. Если таких потерь нет - то показатель полагается равным нулю.
12	Издержки на хранение единицы ПО. В течение 1-го месяца	\$	0	Если ПО поставляется в коробочном варианте, то данный показатель полагается равным 0.

Таблица 7 - Форма 7: Замораживание средств, неплатежи и недеklarированный доход

№	Описание	Раз-мерн.	Значение	Примечание
1	Потери от замораживания оборотных средств	%	0	Данный показатель полагается равным средней ставке банковского процента по срочным вкладам, приведенной к сроку, в течение которого придется хранить товар в случае его нереализации на рынке, или по аналогичной ставке в банке, в котором открыт счет. Например, если банк дает 15% годовых, а товар придется хранить 6 месяцев, то данный показатель полагается равным $15/2=7,5\%$.
2	Размер неплатежей у частных пользователей	Доли ед.	0,2	Показатель имеет значения в пределах от 0 (если нет неплатежей) до 1 (при полном отсутствии платежей). Дается приближенная экспертная оценка.
4	Размер неплатежей у крупных компаний		0,3	
4	Размер неплатежей у лицензиатов технологий		0,1	
5	Недекларированный доход у частных пользователей	Доли ед.	Данные оцениваются прики-дочно и уточня-ются по резуль-татам оптими-зации	Показатель может иметь значение 0 (если нет не декларированных доходов) или любое положительное значение, в том числе и превосходящее единицу. Если показатель больше 1 то не декларированный доход превосходит декларированный в соответствующей пропорции. Дается приближенная экспертная оценка.
6	Недекларированный доход у крупных компаний			
7	Недекларированный доход у лицензиатов технологий			
8	Совокупный объем продаж лицензий и коробок ПО Лаборатории Касперского	Шт.	30.000.000	Общий объем продаж в год

Поскольку модель системно увязывает все исходные данные и поскольку известно равновесное значение $PL = 30000000$ шт. (см. позицию 8 форме 7), то возникает возможность уточнить недостающую или мало надежную исходную информацию с помощью

экспериментальных оптимизационных расчетов. Иначе говоря, исходная информация должна быть такой, чтобы PL приняло известное значение.

На рисунке 1 показана форма 1 модуля Equilibrium, заполненная на основе данных, представленных в приведенных выше формах 1 - 7.

Исходные данные				Результат оптимизационного расчета				
№	Исходные показатели	Размерность	Значение	Оптимум	Размерность	Значение	Количество факторов	
1	Частные пользователи (ЧП), min	Млн.чел.	250.00	Завышение/Занижение	Шт	30,294,142.00	19,00	
2	Частные пользователи (ЧП), max	Млн.чел.	350.00	Надежность по завышению	Доли ед.	1.23	Показателей	
3	Корпоративные клиенты (КК), min	Тыс.шт	10.00	Надежность по занижению	Доли ед.	0.23	79,00	
4	Корпоративные клиенты (КК), max	Тыс.шт	25.00	НОРМАТИВ			Расчетных показателей	
5	Лицензиаты технологий (ЛТ), min	Шт	56.00	Оптимум	Шт	25,245,590.00	6,00	
6	Лицензиаты технологий (ЛТ), max	Шт	57.00	Завышение/Занижение	Доли ед.	0.93	Знаков при расчете	
7	Доход ЧП, min	Тыс.\$ мес	-30.00	Надежность по завышению	Доли ед.	0.29	плана и норматива	
8	Доход ЧП, max	Тыс.\$ мес	истогр.ма	Надежность по занижению	Доли ед.	0.28	2,00	
9	Доход КК, min	Тыс.\$ мес	-30.00	Расчетные показатели				
10	Доход КК, max	Тыс.\$ мес	истогр.ма	Название				
11	Доход ЛТ, min	Тыс.\$ мес	-30.00	Размерн.				
12	Доход ЛТ, max	Тыс.\$ мес	истогр.ма	Себестоимость	\$	17.38	ИНТЕРВАЛ	
13	Доля расходов ЧП на ПО, min	%	0.00	Прибыль	Млн.\$	1,745.64	НЕОПРЕ-	
14	Доля расходов ЧП на ПО, max	%	7.00	Затраты	Млн.\$	526.42	ДЕЛЕН-	
15	Доля затрат ЧП на средства защиты, min	%	15.00	Емкость рынка	Млн.шт.	8,240.64	НОСТИ:	
16	Доля затрат ЧП на средства защиты, max	%	50.00	Привлечено рекламой	Млн.шт.	39.47		
17	Доля расходов КК на ПО, min	%	0.00	Выручка	Млн.\$	2,272.06	ПЛАН	
18	Доля расходов КК на ПО, max	%	9.00				от:	
19	Доля затрат КК на средства защиты, min	%	5.00				25,245,590.00	
20	Доля затрат КК на средства защиты, max	%	25.00				до:	
21	Доля расходов ЛТ на ПО, min	%	0.00				42,915,529.25	
22	Доля расходов ЛТ на ПО, max	%	9.00					
23	Доля затрат ЛТ на средства защиты, min	%	5.00				НОРМАТИВ	
24	Доля затрат ЛТ на средства защиты, max	%	20.00				от:	
25	Доля конкурентов, min	%	27.00				15,148,487.00	
26	Доля конкурентов, max	%	95.00				до:	
27	Вне рынка, min	Шт.	0.00				53,012,632.25	
28	Вне рынка, max	Шт.	1.00					
29	Качество, min	Доли ед.	1.00				Сокращение	
30	Качество, max	Доли ед.	1.30				интервала	
31	Инфляция, min	%	7.00				неопреде-	
32	Инфляция, max	%	9.00				ленности,	
33	Рост покупательной способности, min	%	5.00				разы,	
34	Рост покупательной способности, max	%	9.00				Длн:	
35	Эффективность рекламы, min	%	0.00					
36	Эффективность рекламы, max	%	3.00				ПЛАН	
37	Эффективность объявления, min	Шт.	10.00				10.00	
38	Эффективность объявления, max	Шт.	1,000,000.00					
39	Цена	\$	75.00				НОРМАТИВА	
40	Цена конкурента	\$	100.00				5.00	
41	Труд	\$	0.11					
42	Материалы	\$	0.05					
43	ГЭР	\$	0.03					
44	Амортизация	\$	0.00					
45	Варианты / Риски /	\$	0.30					

Рисунок 1 - Фрагмент исходных данных и результатов расчетов в модуле Equilibrium.

Даны оценки предельных значений факторов, за исключением доходов частных пользователей. Доходы имеют очень большой разброс, причем подавляющая часть частных пользователей имеет незначительный доход, и лишь небольшая доля - большой и очень большой. С учетом этих особенностей данные по доходам представлены в виде гистограмм (рисунок 2).

Группа	0.10	0.50	0.97	1.00
Доход ЧП	0.10	0.50	0.97	1.00
Доход КК	0.30	0.70	0.90	1.00
Доход ЛТ	0.10	0.30	0.70	1.00

Рисунок 2 - Гистограммы доходов частных пользователей, корпоративных клиентов и лицензиатов технологий.

Модуль Equilibrium воспринимает информацию, в форме гистограмм, что отмечено цифрой -30 и надписью «Гистограмма» в соответствующих строках столбца D на рис. 1.

Для уточнения исходных данных по тем позициям, по которым даны лишь прикидочные оценки, выполняется серия прямых оптимизационных расчетов с целью получения такой согласованной информации о факторах и исходных показателях, при которой совокупный объем продаж достигает заранее известной величины. Графики рисков показаны на рисунке 3. По горизонтали на рис. 3 откладываются объемы продаж в шт., по вертикали - риски в \$. Равновесный объем продаж примерно в 30000000 шт. достигается в точке пересечения рисков завышения и занижения.

После того, как модель отлажена и согласованы исходные данные возникает возможность выполнить серию оптимизационных расчетов для решения изначально поставленных исследовательских задач.

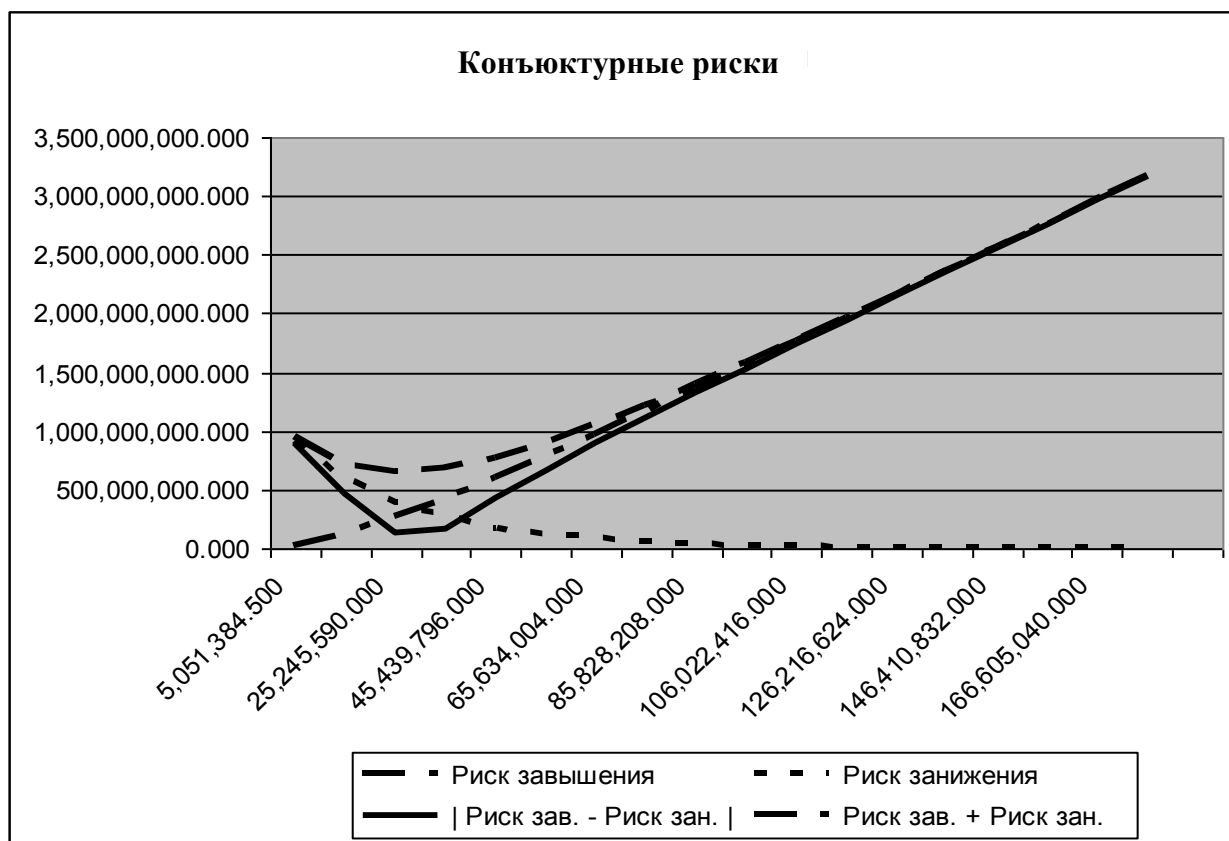


Рисунок 3 - Коммерческие риски Лаборатории Касперского

На рисунке 4 показана зависимость прибыли от цены, построенная автоматически построенная с помощью выполнения следующей диалоговой процедуры:

Расчет → Зависимости → Фактор или показатель → Цена → Минимум 37,7 → Максимум 112,5 → Количество точек 10 → Прибыль → Кубический → Нет

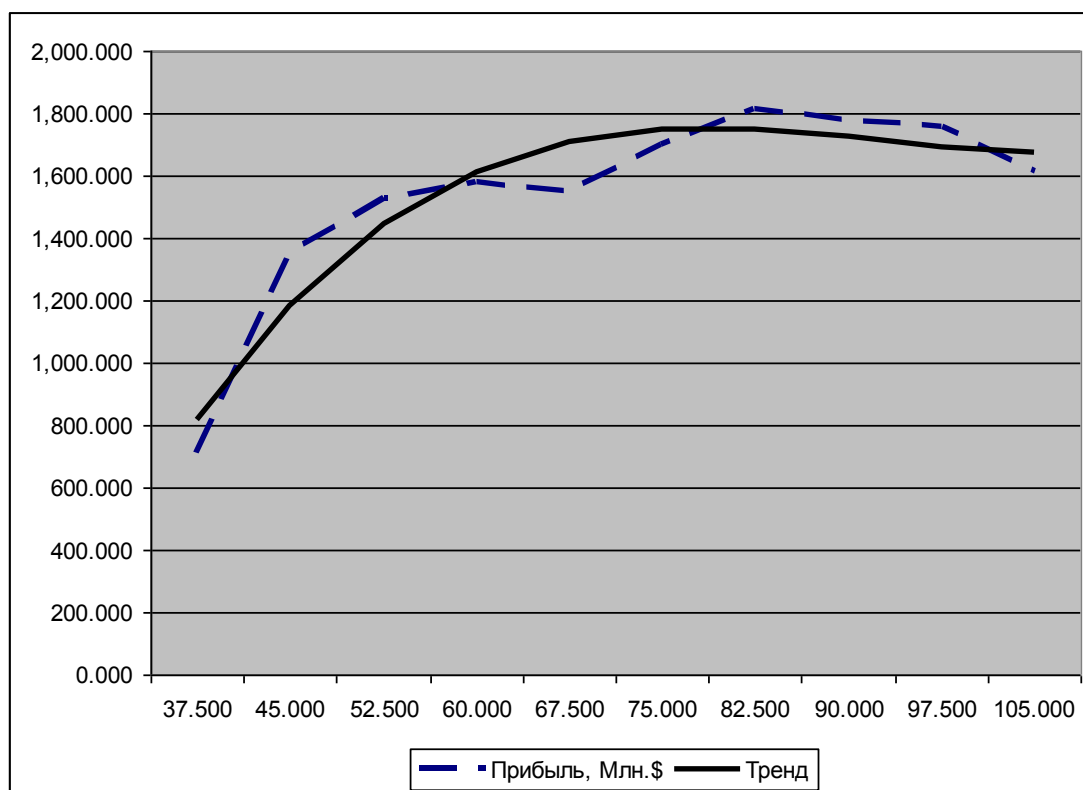


Рисунок 4 - Зависимость прибыли от цены

Из графика на рис. 4 видно, что установленная цена близка к оптимальной. С помощью диалоговой процедуры:

Сервис → *Тренд* → *Оптимум* → *Кубический* → *Нет*

построена зависимость объемов продаж от цены, показанная на рисунок 5.

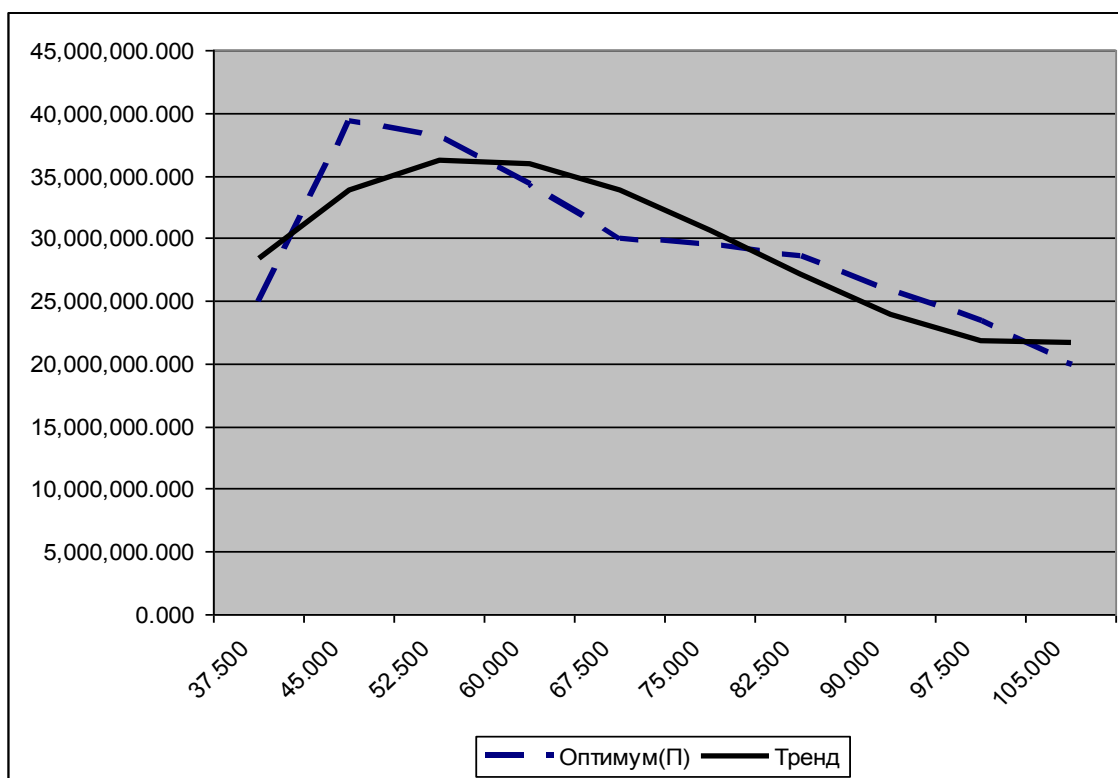


Рисунок 5 - Зависимость объема продаж от цены

Из графика на рисунке 5 видно, что снижение цены способно несколько увеличить объем продаж, что, однако, не приведет к увеличению прибыли.

С помощью диалоговой процедуры:

Сервис → *Тренд* → *Зав/Зан* → *Кубический* → *Нет*

построена зависимость показателя Завышение/Занижение, характеризующего отношение риска завышения к риску занижения в окрестности оптимума.

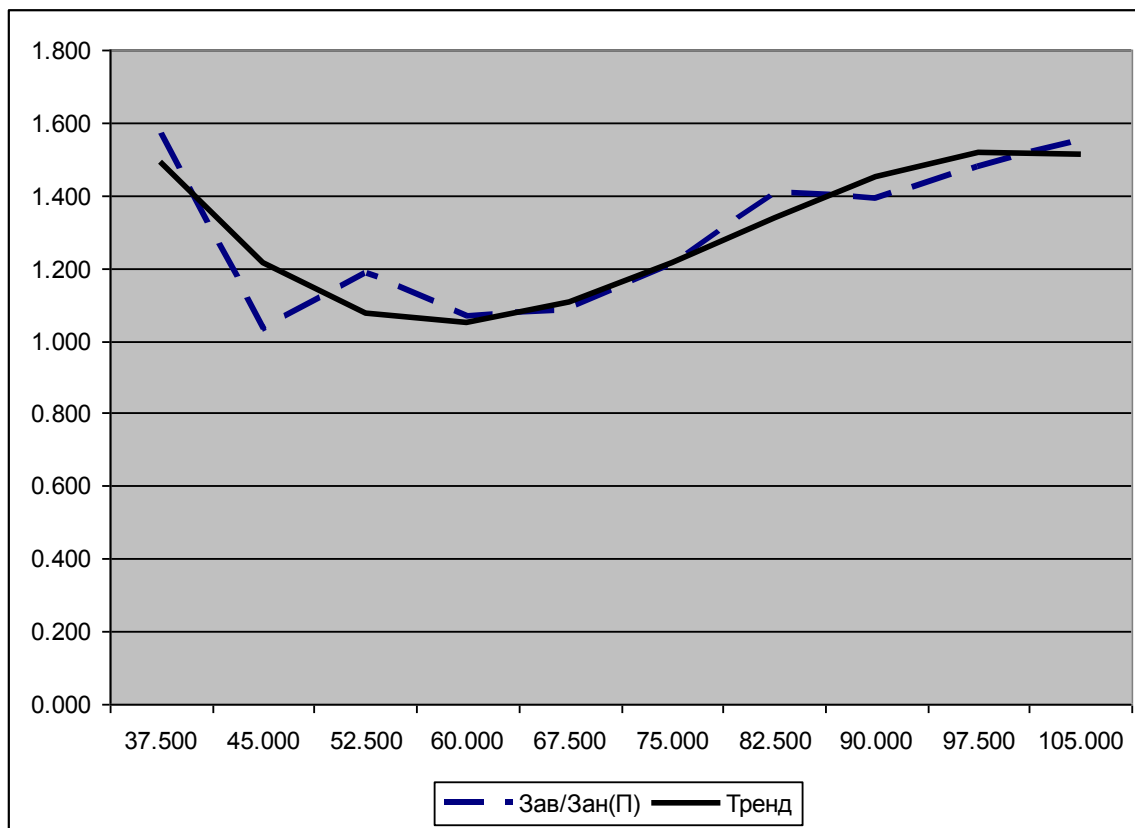


Рисунок 6 - Зависимость показателя Завышение/Занижение от цены

Из зависимости, показанной на рис. 6 можно видеть, что показатель близок к единице, причем незначительное снижение цены сделает его почти равным единице. Из представленной зависимости можно сделать вывод о том, что в случае возникновения некоторых угроз устойчивости рынка целесообразно несколько (на 5 - 7%) снизить цену.

Для исследования влияния затрат на рекламу на результаты экономической деятельности Лаборатории Касперского выполнена диалоговая процедура:

Расчет → *Зависимости* → *Фактор или показатель* → *Затраты на рекламу* → *Минимум 2500000* → *Максимум 7500000* → *Количество точек 10* → *Оптимум* → *Кубический* → *Нет*

Из рисунка 7 видно, что объем продаж линейно зависит от вложений в рекламу. Выполнив диалоговую процедуру:

Сервис → *Тренд* → *Прибыль* → *Кубический* → *Нет*

можно убедиться, что точно такой же вид имеет и зависимость прибыли от цены.

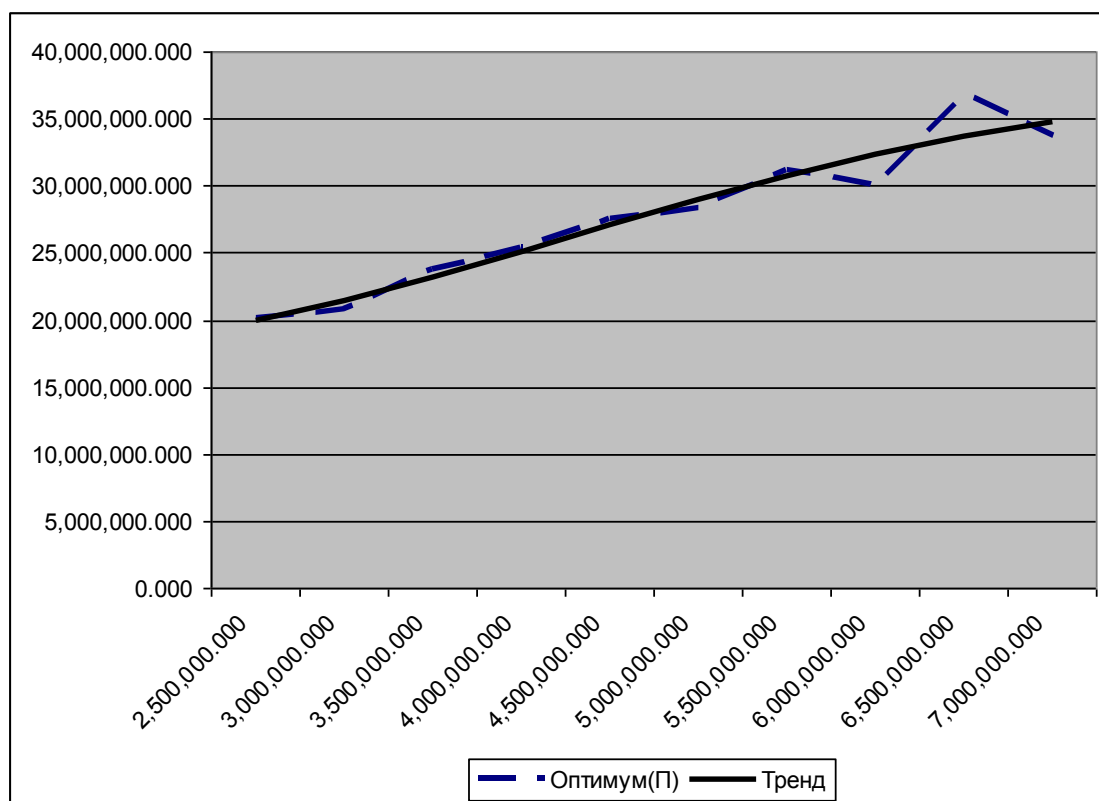


Рисунок 7 - Зависимость объема продаж от затрат на рекламу

В целом можно заключить, что даже при недостатках и низком качестве исходной информации с помощью оптимизационных компьютерных технологий, в частности, с применением инструментальной системы Decision, можно получить практически полезные выводы и построить прогностические зависимости, которые без применения Decision построить в принципе невозможно.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Касперская, Н.И. Технологии продвижения российского программного обеспечения на международные рынки [Текст] / Сборник научных статей ВНИИПВТИ «Информационные технологии управления в социально-экономических системах». Вып. 4. - М.: РФК-Имидж Лаб, 2010.
2. Лихтенштейн, В.Е. Информационные технологии в бизнесе. Применение системы Decision в микро- и макроэкономике [Текст] / В.Е. Лихтенштейн, Г.В. Росс. - М: Финансы и статистика, 2008.

Касперская Наталья Ивановна

ЗАО «Лаборатория Касперского»

Москва, Волоколамский 1-й пр-д, 10, стр. 1

Председатель Совета директоров, соучредитель и Генеральный директор ЗАО «Лаборатория Касперского»

Тел.: +7 (495) 645-79-39

E-mail: Natalya@kaspersky.com,

Адрес учредителя журнала:

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«Орловский государственный технический университет»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29
Тел.: (4862) 42-00-24
Факс: (4862) 41-66-84
www.ostu.ru
E-mail: unpk@ostu.ru.

Адрес редакции:

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«Орловский государственный технический университет»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40
Тел./факс: (4862) 41-98-60
www.ostu.ru
E-mail: ecgum@ostu.ru

Технический редактор, корректор,
компьютерная верстка Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 1.10.2010 г.
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 9.
Тираж 1000 экз.
Заказ № _____

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе ОрелГТУ
302030, г. Орел, ул. Московская, 65