

УДК 330.46

АВТОМАТИЗИРОВАННЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В ПРОЦЕССЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

В.А. Орлова¹,
д-р экон. наук, проф.,
О.В. Мелентьева¹,
ст. преподаватель

*1 – ГО ВПО «Донецкий
национальный университет
экономики и торговли имени
Михаила Туган-Барановского»,
г. Донецк, ДНР,
e-mail: oks.m2010@yandex.ru*

AUTOMATED INFORMATION TECHNOLOGIES IN THE TAX ADMINISTRATION PROCESS

V. A. Орлова¹, Dr. Ekon. PhD, Professor,
O. V. Melentyeva¹, senior lecturer

*1 – SO HPE «Donetsk National
University of Economics and
Trade named after Mykhayilo
Tugan-Baranovsky», Donetsk,
DPR,
e-mail: oks.m2010@yandex.ru*

Реферат

Цель. Целью статьи является рассмотрение различных автоматизированных информационных систем передачи налоговой отчетности через Интернет, как одного из основных элементов налогового администрирования налогоплательщиков, и выявление наиболее удобных в использовании.

Методика. В процессе исследования использованы методы теоретического обобщения и сравнения, анализа и синтеза.

Результаты. На основании проведенного исследования изучены теоретические и практические аспекты налогового администрирования и особенности предоставления налоговой отчетности в электронном виде. Рассмотрен комплекс законодательных и нормативных актов, регламентирующих порядок формирования и предоставления налоговой отчетности субъектами хозяйствования – плательщиками налогов в фискальные органы через Интернет.

Научная новизна. Усовершенствован научно-методический подход к оценке использования передовых информационно-аналитических технологий в фискальных органах, что подтверждает широкое распространение передачи налоговой отчетности через Интернет.

Практическая значимость. Полученные результаты направлены на определение преимуществ и недостатков используемых автоматизированных информационных технологий в налоговом администрировании.

Ключевые слова: *налоговое администрирование, налоги, налоговый учет, налоговая отчетность, электронный кабинет налогоплательщика, электронная налоговая отчетность.*

В современных условиях налоги представляют собой один из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования как национальной экономики, так и международных экономических процессов.

Теоретическим и практическим аспектам налогового администрирования и особенностям предоставления налоговой отчетности в электронном виде посвящены работы Ф. Бутынца, И. Валуева, П. Вишневого, М. Демьяненко, И. Бланка, А. Елисеева, Г. Журавля, А. Брызгалина, А. Клименко, А. Кузьминского, Л. Лигоненко, Т. Матвиенко, В. Орловой и др. Однако целесообразно обратить внимание на исследования проблем налоговой отчетности в информационно-аналитической системе, обеспечивающей деятельность налоговых органов по налоговому администрированию и принятию эффективных управленческих решений в сфере налогообложения.

Теоретической и методологической основой исследования стали положения ведущих отечественных и зарубежных ученых в сфере налогообложения, предпринимательства, государственной экономической политики, поддержки инновационной деятельности.

В экономической литературе понятие национальная система налогообложения определяется как единство ряда элементов, основными из которых являются: совокупность налогов, сборов, налоговых ставок; свод законов, регулирующих порядок и правила налогообложения; плательщики налогов – юридические, физические лица, субъекты бизнеса и экономически активное население; государственные органы исполнительной власти, обеспечивающие организацию выполнения совокупности законодательно утвержденных функций налогового администрирования; налоговое администрирование на государственном и корпоративном уровне.

Понятие «налоговое администрирование» в отечественной и зарубежной научной литературе рассматривается как управление процессом налогообложения; управление системой налогообложения; управление налоговыми отношениями.

В «Энциклопедии теоретических основ налогообложения» под редакцией И.А. Майбунова и Ю.Б. Иванова [1, с. 9] понятие «налоговое администрирование» раскрыто как деятельность, осуществляемая уполномоченными государственными фискальными органами относительно реализации государственной налоговой политики и контроля над выполнением норм налогового законодательства, деятельность фискальных органов, включающая организационное, методическое и процедурное обеспечение процесса налогообложения.

В налоговом законодательстве ряда стран, включая Российскую Федерацию и Украину, также отсутствует определение термина «налоговое администрирование», несмотря на то, что в Налоговых кодексах этих стран есть разделы об администрировании налогов и сборов, состоящие из глав, содержащих нормы об общих положениях и функциях налогового администрирования, которые выполняют государственные фискальные органы, представляющие государственные органы исполнительной власти всех уровней в сфере налогообложения.

В теоретических исследованиях российских ученых подчеркивается, что Федеральная налоговая служба (ФНС) и другие государственные органы в сфере налогообложения, как субъекты управления, осуществляют свою деятельность по методическому и организационному обеспечению всего процесса налогообложения на основе функций налогового администрирования, обусловленных методологической связью с классическими функциями управления [2].

В современных условиях к основным функциям налогового администрирования в России и зарубежных странах целесообразно отнести: налоговое прогнозирование и планирование; учет плательщиков налогов; оказание услуг консультационного характера; учет и анализ последствий применения налоговых консультаций, предоставляемых органами фискальной службы субъектам и населению – плательщикам налогов; налоговую отчетность в условиях создания и применения автоматизированных систем управления фискальными органами; контроль над соблюдением требований налогового законодательства с целью подтверждения данных, отраженных в налоговой отчетности (налоговых декларациях) и регулярный мониторинг налоговых поступлений в бюджеты всех уровней; налоговый контроль в форме документальных проверок субъектов хозяйствования – плательщиков налогов и контроль над правильностью применения норм действующего законодательства относительно ответственности плательщиков налогов за допущенные правонарушения в сфере налогообложения; информационно-аналитическое обеспечение деятельности фискальных органов; применение фискальными органами современных IT-технологий, способных обеспечить регулярность и эффективность мониторинга налоговых поступлений в разрезе бюджетобразующих налогов, сфер экономики и налогоплательщиков – субъектов крупного, среднего и малого бизнеса.

Практика администрирования налогов подтверждает, что применение современного сервисного электронного обслуживания плательщиков налогов оказывает существенное воздействие на одну из важных функций налогового администрирования – предварительный налоговый контроль и прежде всего осуществление учета начисленных и фактически поступивших в бюджеты всех уровней налогов, сборов, штрафов, пеней, других платежей, администрируемых фискальными органами [3].

Согласно налоговому законодательству налоговая декларация – это документ, предоставляемый плательщиком налогов в фискальный орган по

месту регистрации в установленные законодательством сроки [4]. Кроме того, налоговая декларация представляет собой документ, оформленный плательщиком налогов, свидетельствующий об объектах налогообложения, полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговой базе, налоговых льготах и других данных [5].

С целью снижения финансовой нагрузки, транзакционных расходов, минимизации стрессов от посещения фискальных и банковских учреждений для субъектов малого бизнеса – плательщиков налогов в 2013 г. была предложена модель автоматизированной уплаты налогов в местные бюджеты Донецкой области [6, с. 495-496]. Основными техническими составляющими автоматизированной системы уплаты были предложены касоматические сети, функционировавшие в крупных городах, Pay Box супермаркетов области и Интернет. Внедрение предложенной автоматизированной системы уплаты налогов позволит:

- 1) уменьшить очереди в налоговых инспекциях в период сдачи налоговой отчетности;
- 2) повысить своевременность и полноту уплаты налогов налогоплательщиками;
- 3) улучшить комфортность и скорость уплаты налогов;
- 4) оптимизировать документооборот на бумажных носителях;
- 5) исключить прямое общение со специалистами банковских учреждений;
- 6) значительно сократить время на уплату налога;
- 7) сократить почти вдвое транзактивные расходы для субъектов предпринимательства – налогоплательщиков.

Использование этой автоматизированной системы уплаты налогов и сборов в местные бюджеты ДНР имело бы значительные преимущества как для плательщиков налогов, так и для органов Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики. Также использование автоматизированной системы уплаты налогов способствовало бы развитию деловых отношений между государством и бизнесом в атмосфере доверия и уважения между участниками налогового процесса, а на этой основе – повышению объемов уплаченных в местные бюджеты налогов и сборов.

Кроме того, закон ДНР «О системе налогообложения» содержит нормы, положения и функции Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики относительно налогового администрирования в соответствии с международными стандартами в сфере налогообложения. С целью обеспечения выполнения действующего законодательства в части повышения уровня налогового администрирования в Республике целесообразно усилить работу по созданию автоматизированной информационно-аналитической системы Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики как на республиканском, так и городских и районных уровнях. Автоматизированная информационно-аналитическая система должна формироваться как совокупность автоматизированных информационных баз о плательщиках налогов, автоматизированных

государственных реестров юридических и физических лиц – плательщиков налогов, статистической отчетности, налоговой информации из других государств о плательщиках налогов Республики, информационных баз налоговой отчетности в разрезе налогов, сфер экономики, групп плательщиков налогов и др., что позволит обеспечить своевременный мониторинг налоговой информации, необходимой для принятия эффективных управленческих решений относительно документальных проверок, контроля над полнотой и своевременностью уплаты налогов и финансовых санкций, прогнозирования и планирования налоговых поступлений.

Создание информационно-аналитической системы уплаты налогов позволит формировать отношения между плательщиками налогов и специалистами Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики исключительно на принципах законности, взаимопонимания и прозрачности. Такие подходы в организации работы органов Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики с плательщиками налогов позволяют использовать в налоговом администрировании современных ИТ-технологий и внедрять высококачественные сервисы, существующие в международной практике.

В сложившихся условиях в Донецкой Народной Республике с целью повышения качества налогового администрирования целесообразно применение таких высококачественных сервисов, как:

1. Создание на базе органов Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики городов и районов Республики сервисных фискальных центров с использованием автоматизированных информационных баз.

2. Создание в составе сервисных центров фискальных органов подразделений по обслуживанию плательщиков налогов, которые согласно законодательству относятся к субъектам крупного бизнеса и субъектам малого бизнеса.

3. В составе Министерства доходов и сборов Донецкой Народной Республики на республиканском уровне целесообразно создать центральные офисы по:

- осуществлению перманентного мониторинга и оперативного контроля над уплатой налогов субъектами крупного и малого бизнеса;

- осуществлению координации администрирования налогов, уплаченных субъектами крупного и малого бизнеса.

Таким образом, предложенные автоматизированные технологии в системе налогового администрирования будут способствовать увеличению сумм уплаченных налогов в бюджеты различных уровней и уменьшению затрат и времени налогоплательщиков.

Литература

1. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров и др.]; под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – С. 9

2. Налоговое администрирование: учебник // Под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. 3-е изд., г. Йошкар-Ола: Стринг, 2013
3. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.nalkod.ru>
4. Налоговый кодекс Украины [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Налоговый менеджмент. Продвинутый уровень: учебник для магистров, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.] под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559 с. – С. 180
6. Орлова, В.О. Малий бізнес в Україні: сучасний стан, тенденції розвитку та стратегічні вектори модернізації: монографія / Орлова В.О. – Донецьк : ТОВ «Східний видавничий дім», 2013. – С.479-506.

УДК 330.322.1:334.72.012.64

ИСТОЧНИКИ ИНВЕСТИЦИЙ В МАЛЫЙ БИЗНЕС

**А.М. Пятаченко,
магистр, аспирант**

*ГО ВПО «Донецкий национальный
университет экономики и торговли имени
Михаила Туган-Барановского», г. Донецк,
ДНР, e-mail: volna0307@mail.ru*

THE SOURCES OF INVESTMENTS IN SMALL BUSINESS

**A.M. Piatachenko,
master**

*SO HPE «Donetsk National University
of Economics and Trade named after
Mykhayilo Tugan-Baranovsky»,
Donetsk, DPR,
e-mail: volna0307@mail.ru*

Реферат

Цель. Цель статьи заключается в изучении источников финансирования малых предприятий и определении приоритетных направлений в сфере поддержки малого бизнеса.

Методика. В процессе исследования данного вопроса использованы методы теоретического обобщения, сравнения, анализа. Эти методы позволили определить источники финансирования малых предприятий и провести сравнительный анализ положительных и негативных сторон каждого из них.

Результаты. В работе дана оценка каждому возможному источнику финансирования малого предпринимательства. На ее основе предложены приоритетные направления в сфере поддержки малого бизнеса.

Научная новизна. Выделены и конкретизированы основные цели политики поддержки малого бизнеса, а также усовершенствован научно-методический подход к определению первоочередных направлений в сфере его поддержки.

Практическая значимость. Результаты данного исследования направлены на оптимизацию работы частных кредиторов, венчурных компаний, а также государственных органов в сфере регулирования деятельности малых предприятий.

Ключевые слова: *малый бизнес, инвестиции, государство, кредиторы, финансирование.*

Вопрос финансирования сектора экономики «малый бизнес» является очень важным и приоритетным для экономики государства. Исследования многих ученых, таких как: Г.Д. Магомедов, Д.С. Эфендеева, В.В. Калмыкова, Е.Ю. Калмыкова, С.А. Огарков, М.В. Чараева, Н.С. Соловьева и др., посвящены моделям и концепциям по разработке систем государственной поддержки, усовершенствования принципа работы частных кредиторов, венчурных компаний. Однако именно несовершенство работы данных участников процесса инвестирования – малых предприятий обуславливает актуальность данной проблематики.

Малый бизнес является одним из ключевых элементов развития экономики страны, он во многом определяет уровень благосостояния общества. Развитие малого бизнеса выступает приоритетным направлением государственной политики. Но эффективное развитие малого бизнеса осложнено различными факторами и рядом многочисленных нерешенных проблем и вопросов. К таким факторам можно отнести нестабильность экономики, несовершенную правовую систему, отсутствие налаженности механизмов государственной поддержки малых предприятий, а также сложность получения кредитов и инвестиций для осуществления основной деятельности предприятия. Однако, несмотря на все эти неблагоприятные факторы, малый бизнес продолжает развиваться и является основным источником накопления капиталов. Проблема неблагоприятного инвестиционного климата не позволяет развиваться ему быстрее как в производственной, так и инвестиционной сферах [4, с. 29].

В затруднительном положении оказываются малые фирмы, которые только начинают свою деятельность и не обладают крупным стартовым капиталом, а соответственно и не могут получить ни поручительство других фирм, ни необходимые кредиты, ни инвестиции. Это приводит к финансовому голоданию предприятия. Инвесторы предпочитают вкладывать деньги в быстро окупаемые проекты и крупные предприятия.

Для развивающегося предприятия взять кредит означает попасть в долговую яму и, возможно, лишиться производственных мощностей в случае непогашения кредита. Инвестиции в бизнес в этом отношении более выгодны для дебиторов, так как не несут столь жестких санкций в большинстве случаев. Инвесторы, вводящие инвестиции в бизнес, могут получить большие прибыли в долгосрочной перспективе, если предприятие грамотно распорядится их деньгами. Инвестиции в бизнес обычно осуществляются либо с целью получения определенного процента с каждой продажи (актуально, если фирма производит материальные ценности), определенной суммы, больше той, что была вложена (если фирма является поставщиком услуг), либо получает прибыль иным непроизводственным способом.

Существует три основные формы инвестиций в бизнес: партнерство, кредитование и инвесторы.

При партнерстве сотрудничество осуществляется на льготных условиях, отношения строятся на конструктивном диалоге и вырабатывается комплекс адекватных и приемлемых для обеих сторон мер и решений.

Инвестиционные вложения в бизнес, осуществляющиеся на основе кредитования, предполагают оговор конкретных сроков возврата денежных средств и процента за их использование. Эта форма привлекательна для инвестора подтверждением финансовых гарантий со стороны фирмы-кредитора, которая обязуется выплатить все долговые обязательства.

Инвесторские фирмы и люди целью своей деятельности видят получение прибыли в долгосрочной перспективе, в размере оговоренной в договоре суммы. Основным отличием инвесторов от кредиторов является то, что инвесторы осуществляют свои вложения без каких-либо гарантий. То есть в случае успеха финансируемого проекта инвесторы получают большие прибыли, а в случае неудачи – потери.

Существует ряд причин, по которым инвесторы заинтересованы в своей деятельности:

- вложение средств в дело с последующим получением прибыли;
- приобретение новых партнеров – налаживание партнерских взаимоотношений с другими субъектами осуществления деятельности для развития дальнейших связей.

Инвестиционная деятельность представляет собой и большой риск, поскольку может принести как большие доходы, так и потери. Для того чтобы минимизировать риски финансовых вложений, инвесторы должны учитывать ряд важнейших критериев оценки деятельности предприятия.

Необходимо провести соответствие масштабов деятельности предприятия и проекта, которое предприятие хочет осуществить. Этот важный экономический показатель эффективности проекта. Предприятие должно обладать квалифицированным персоналом, необходимыми мощностями, ресурсами осуществления различных операций, а также достойным бизнес-планом.

Также следует оценить открытость предприятия для общественности. Если компания занимает активную позицию на рынке, это исключает риск «теневой» составляющей и дает хороший толчок к дальнейшему развитию.

Говоря о бизнес-плане предприятия, необходимо учитывать актуальность этого бизнес-проекта, ориентацию на потребности населения в продвижении данного товара или услуги. Краткосрочные инвестиции в данном случае могут привести к значительному росту прибыли в быстрые сроки.

Вложения в развитие бизнес-проекта может стать успешным при условии наличия слаженной работы высококвалифицированного персонала, который способен обеспечить высокое качество и скорость выпуска продукции.

Прежде чем осуществлять инвестиции, необходимо определиться с моделью взаимоотношений между кредитором и дебитором. Это важно для установления суммы, которая будет вложена в развитие бизнеса.

Партнеры более легко осуществляют вложения в производство товаров или услуг, инвесторы предпочитают снизить уровень риска и не связываться с ненадежными проектами, а кредиторы, в свою очередь, легко предоставляют финансы при условии гарантии возмещения денежных средств в случае неудачи проекта.

Грамотный просчет рисков является неотъемлемой частью эффективного управления финансами, позволяющего избежать бессмысленной растраты денег на бесперспективные проекты повышенной опасности. Гораздо выгоднее сделать инвестиции в бизнес менее прибыльными, но более надежными, основанными на долгосрочных проектах.

В экономической литературе источники инвестирования предприятий можно разделить на внутренние и внешние, собственные, привлеченные и заемные.

К внутренним источникам относятся:

- прибыль – важнейший качественный показатель деятельности предприятия, показывающий эффективность его деятельности и рациональность использования средств и материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- средства амортизации основных фондов – денежное возмещение износа основных средств способом учета их в стоимость товара или предоставляемой услуги;
- инвестиции собственников предприятия – личностные вложения учредителей фирмы в деятельность предприятия.

Все это является собственными средствами предприятия.

К внешним источникам, в первую очередь, относят государственное финансирование (государственная поддержка), кредиты и иностранные инвестиции. Положительные и отрицательные стороны источников представлены в таблице [3, с. 36; 7, с. 47].

Одним из приоритетных внешних источников финансирования малого предпринимательства выступает государственная поддержка, которая представляет собой комплекс правовых, социальных, экономических, информационных, политических и организационных мер, осуществляемых органами государственной власти, направленных на обеспечение и реализацию целей предприятия.

Таблица – Сравнительная характеристика источников финансирования малого бизнеса

Источник финансирования	Привлекательность	Недостатки
Государственная поддержка	<ul style="list-style-type: none"> - возможность получения дешевых финансовых ресурсов; - возможность получения субсидий 	<ul style="list-style-type: none"> - государство осуществляет поддержку успешно зарекомендовавшим себя предприятиям; - правовое оформление процедуры занимает длительный срок
Коммерческие банки	<ul style="list-style-type: none"> - услуга предоставляется профессиональными специализированными организациями; - реализация специальных программ по кредитованию малых предприятий 	<ul style="list-style-type: none"> - длительность оформления процесса; - сотрудничество и поддержка предприятий с положительной кредитной историей; - наличие ликвидного залога; - стоимость кредита превышает заявленную процентную ставку
Микрофинансовые организации	<ul style="list-style-type: none"> - легкодоступность для предприятий; - краткосрочность оформления сделки; - гибкость при взаимодействии с субъектами малого бизнеса 	<ul style="list-style-type: none"> - кредит предоставляется в небольших суммах; - кредит предоставляется на кратковременный срок; - большая процентная ставка
Частные кредиторы	<ul style="list-style-type: none"> - оперативность в предоставлении кредита; - быстрое документальное оформление сделки 	<ul style="list-style-type: none"> - сделка не регулируется законодательством; - высокий уровень риска; - большая процентная ставка
Иностранные инвестиции	<ul style="list-style-type: none"> - сокращение валютных расходов на оплату импорта; - расширение экспорта и поступление иностранной валюты; - расширение ассортимента предлагаемой продукции 	<ul style="list-style-type: none"> - усиление зависимости национальной экономики; - игнорирование иностранными инвесторами местных условий и особенностей; - репатриация капитала

Основными целями политики поддержки малого бизнеса являются:

- развитие субъектов малого предпринимательства, что ведет к формированию конкурентной среды;

- обеспечение благоприятных условий для развития предпринимательства;
- расширение рынка;
- решение проблем с уровнем безработицы населения [2, с. 33].

Роль малого бизнеса в развитии экономики страны действительно велика, так как именно он способствует рыночно ориентированному выпуску потребительских товаров и услуг, развивает предпринимательство как сферу деятельности, формирует инновационную активность, способствует решению проблем занятости населения, пополнения бюджета государства и в конечном итоге приводит к росту валового внутреннего продукта страны. Для достижения положительных результатов в данной сфере определим первоочередные направления в сфере поддержки малого бизнеса:

- формирование инвестиционной политики с учетом интересов малых предприятий;
- создание лояльных программ по предоставлению кредитов коммерческими банками;
- развитие системы самофинансирования малых предприятий;
- предоставление возможности венчурного финансирования;
- снижение процентных ставок по кредитным обязательствам;
- совершенствование процедуры правового оформления сделки с целью сокращения ее сроков;
- участие малых предприятий в выполнении государственных заказов [2, с. 35].

Совокупная реализация представленных направлений будет способствовать инвестиционной активности малого предпринимательства и повышать роль малого бизнеса в экономике государства.

Литература

1. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».
2. Калмыкова В.В. Влияние государственных органов на формирование предложения на рынке инвестиций для малого бизнеса // В.В. Калмыкова// Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки – 2008. – №2 – С.31-35.
3. Калмыкова Е.Ю. Региональная система привлечения инвестиций в малый бизнес и место кредитной кооперации в данной системе // Е.Ю. Калмыкова// Вестник Томского государственного университета – 2007. – №300–2 – С.35-39.
4. Магомедов Г.Д., Эфендиева Д.С. Проблемы привлечения инвестиций в малый и средний бизнес // Г.Д. Магомедов, Д.С. Эфендиева // Вопросы структуризации экономики – 1999.- №2 – С.29-30.
5. Огарков С.А. Инвестиции в малый бизнес как фактор расширения воспроизводства основных фондов // С.А. Огарков // Никоновские чтения –

2006 - №11 – С.343-344.

6. Соловьева Н.С. Совершенствование структуры инвестиций в малом предпринимательстве // Н.С. Соловьева // Мир науки, культуры, образования – 2013 - №1 (48) – С.313-314.

7. Чараева М.В. Обзор источников финансирования инвестиций в российском малом бизнесе // М.В. Чараева // Финансы и кредит – 2013 - № 20 (548) – С.43-48.

УДК 330.322. 214

МЕТОДИКА УЧЕТА НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

Е.А. Ягмур,
канд. экон. наук, доц.,

*ГО ВПО «Донецкий национальный
университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»,
г. Донецк, ДНР,
e-mail: yagmurkat@mail.ru*

А.А. Ягмур, доц.

*ГО ВПО «Донбасская национальная
академия строительства и
архитектуры», г. Донецк, ДНР,
e-mail: aayagmur@mail.ru*

METHOD OF ACCOUNTING FOR CONSTRUCTION OF UNFINISHED

К.А. Yagmur,
Candidate of Economics, Associate
Professor,

*SO HPE «Donetsk National University of
Economics and Trade named after
Mykhayilo Tugan-Baranovsky», Donetsk,
DPR,
e-mail: yagmurkat@mail.ru*

А.А. Yagmur,
Associate Professor

*SO HPE «Donbas National Academy of
Civil Engineering and Architecture»,
Donetsk, DPR,
e-mail: aayagmur@mail.ru*

Реферат

Цель. Цель статьи – критический анализ методик учета незавершенного строительного производства, используемых в национальной и международной учетной практике, а также разработка рекомендаций по отражению в учете расходов на строительные-монтажные работы валовых задолженностей по строительному контракту.

Методика. В процессе исследования использованы методы: теоретического обобщения и сравнения, анализа и синтеза (для уточнения содержания понятия «незавершенное строительство»); индукции и дедукции – для выяснения места и роли учета затрат на производство в системе управления строительной организацией; группировки и логического анализа – с целью обоснования классификационных признаков производственных затрат строительной отрасли; моделирования – для построения методики учета затрат незавершенного строительства.

Результаты. Разработана и обоснована на основании отечественного законодательства структура расходов на строительно-монтажные работы по всем этапам строительства. Исследована с позиции правового поля и международного опыта экономическая сущность незавершенного строительства, а также усовершенствована методика учета начисления задолженностей и расчетов с заказчиками по строительным контрактам.

Научная новизна заключается в теоретическом обосновании и разработанных практических рекомендациях по усовершенствованию методики учета незавершенного строительства, расходов на строительно-монтажные работы и валовых задолженностей по строительному контракту.

Практическая значимость. Полученные результаты направлены на усовершенствование методики учета затрат на незавершенное строительное производство, что позволит значительно повысить достоверность, оперативность, аналитичность и сопоставимость учетных данных, упростит выявление резервов объективного снижения производственных затрат, будет способствовать получению полной, достоверной и своевременной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

Ключевые слова: *незавершенное строительное производство, строительная продукция, генеральный подрядчик, субподрядчик, строительный контракт, объект строительства.*

Постановка проблемы. Несмотря на то что методология отражения незавершенного строительного производства в разных странах основывается на единых принципах бухгалтерского учета, схема отражения этого производственного явления в учете зарубежных стран имеет свои особенности. Нельзя однозначно утверждать, какая из национальных методик более правильная, ведь в каждой из них имеются как положительные, так и отрицательные моменты.

Анализ источников научной информации позволил сделать вывод, что до сих пор современные ученые мало уделяют внимания сравнительному аспекту национальной и международной методик относительно незавершенного строительного производства. Именно поэтому данная тема является достаточно дискуссионной и актуальной в настоящий момент.

На пути перехода к единой международной учетной методологии в вопросе отражения в учете незавершенного строительного производства

разработчикам стандартов и ученым следует решить основные проблемы, а именно:

- необходимость единого, унифицированного толкования сущности незавершенного производства в строительной отрасли, которое бы учитывало общеэкономические, отраслевые и учетные признаки этого явления;

- максимальное упрощение схемы отражения незавершенного строительного производства в бухгалтерском учете с точки зрения полного соответствия схемы экономических процессов, которые на самом деле происходят в строительном производстве;

- недопущение использования терминологии, которая приводит к необоснованному усложнению учета и делает финансовую отчетность неполной, неправдивой и/или предвзятой.

Изложение основного материала. Основными участниками строительно-инвестиционного процесса являются инвесторы, заказчики и подрядчики. Незавершенное строительное производство – это явление, присущее только подрядчикам. Понять его сущность невозможно без определения того, что является продукцией производства, ведь именно она выступает объектом учета. В общеэкономическом понимании готовая продукция – это полностью законченный производством продукт, соответствующий установленным стандартам и техническим условиям. Однако в строительстве конечная продукция – это построенный и принятый в эксплуатацию объект. И этот продукт формируется у заказчика (инвестора), тогда как настоящий производственный процесс отражается в учете подрядчика. Именно поэтому в учетной практике строительной отрасли различают понятия «незавершенное производство» и «незавершенное строительство». Первое касается подрядчика, второе – заказчика. Для подрядчика продукцией являются выполненные и принятые строительно-монтажные работы.

В литературе по бухгалтерскому учету в строительстве выделяются три варианта ведения бухгалтерского учета незавершенного производства подрядчиком исходя из условий заключенных им договоров на строительство:

- 1) незавершенное строительство учитывается по фактическим затратам на балансе подрядчика до момента его окончания;

- 2) незавершенное строительство учитывается по договорной стоимости принятых заказчиком к оплате работ на балансе подрядчика до момента его окончания;

- 3) по мере сдачи работ заказчику подрядчик списывает стоимость выполненных работ по балансу и формирует финансовый результат для целей налогообложения [5, с. 186].

Согласно НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [2] в балансовой статье «Запасы» отражаются расходы на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги), а также

валовая задолженность заказчиков по строительным контрактам. В соответствии с п. 19 П(С)БУ 18 «Строительные контракты» [4] валовую задолженность заказчиков за работы по строительному контракту подрядчик приводит в составе незавершенного производства. Однако указанные нормы нельзя считать способствующими цели, для которой составляется финансовая отчетность, – полной, правдивой и непредвзятой информации.

В практике бухгалтерского учета недоразумения возникают уже при определении сущности термина «расходы подрядчика». Проблема заключается в том, что национальный стандарт не растолковывает сущности этого понятия. Приводится определение термина «расходы по строительному контракту» (это себестоимость работ по строительному контракту), но оно не позволяет понять сущности затрат подрядчиков.

При определении затрат подрядчика следует руководствоваться нормами п.31 МСБУ 2 «Запасы», где представлен перечень затрат, которые не учитываются при определении степени завершенности, но все-таки демонстрируют, какие расходы в международной практике считаются понесенными, а именно: «...затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда» [1].

Хотя названные расходы не попадают в состав расходов согласно п. 31 МСБУ 11 «Строительные контракты» [3], они включаются в расходы согласно п. 27 этого же стандарта.

Таким образом, национальная методология выделяет три вида затрат подрядчика: закупка материалов (дебет счета 20), выплата аванса субподрядчикам, которые в национальном понимании не являются затратами ни понесенными (осуществленными), ни признанными; расходы, которые попали в дебет субсчета 231, – это и есть наши национальные понесенные (осуществленные) расходы; признанные расходы – кредит субсчета 231. Уже на первый взгляд показатели, которые будут отражены в отчетности, подготовленной согласно требованиям МСБУ и П(С)БУ, будут отличаться [6, с. 137].

Вместе с тем следует обратить внимание, что логики в положениях МСБУ, регулирующих расходы в строительстве, все-таки больше, нежели в П(С)БУ.

Механизм отражения в учете незавершенного строительства также имеет свои отличия. Согласно п. 19 П(С)БУ 18 [4] в баланс попадают разницы между суммами накопленных на отчетную дату расчетных объемов работ и выставленных заказчику промежуточных счетов за выполненные работы. Если разница положительная, то образуется так называемая валовая

задолженность заказчика, если отрицательная – валовая задолженность перед заказчиком. Когда образуется валовая задолженность заказчика, она оказывается в Балансе по статье «Незавершенные капитальные инвестиции» (строка 1005), валовая задолженность заказчику, в свою очередь, отражается там как текущая кредиторская задолженность (строка 1615).

Чтобы понять сущность показателей валовых задолженностей, следует обратиться к их составляющим. Так, определение промежуточных счетов согласно п. 2 П(С)БУ 18 [4] выглядит следующим образом: «Промежуточные счета – счета за выполненные работы по строительному контракту, переданные заказчику для оплаты». В тексте определения есть словосочетание «выполненные работы», однако не следует понимать его буквально. Вполне возможна ситуация, когда счет выставляется на сумму, превышающую объем реально выполненных работ. Доводом тому служит само существование понятия «валовая задолженность заказчиком», что предполагает возможность превышения суммы промежуточного счета над расходами и признанными доходами. В промежуточном счете указывается договорная стоимость по строительному контракту, принятая заказчиком. Но никакой заказчик не оплатит счет без документального подтверждения о рассчитанной стоимости работ, поэтому к счету прилагается Акт приемки выполненных подрядных работ (типовая форма № КБ-2в). Таким образом, сумма промежуточного счета не может быть произвольной. Ведь именно это сказано в строке 9 в приложении к П(С)БУ 18. При этом сумму превышения промежуточного счета над суммой признанного дохода по строительному контракту п. 18 П(С)БУ 18 [4] предлагается отражать проводкой Дт 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кт 239 «Промежуточные счета», а сумму превышения признанного дохода над суммой промежуточного счета – той же проводкой, но методом «красное сторно». Из вышеизложенного можно заключить, что методические нормы, изложенные в п. 18, не имеют ценности, поскольку невозможно отражать в учете те операции, которых в принципе быть не может.

Для накопления информации о выполненных, переданных для оплаты счетов и остатка незавершенного строительства П(С)БУ 18 по счету 23 «Производство», к которому уже используется субсчет 230 «Выполнение строительно-монтажных работ», предлагается открывать еще два субсчета: 238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» и 239 «Промежуточные счета». Использование вышеприведенных субсчетов в деятельности строительной организации приведет к довольно нетрадиционным последствиям. Прежде всего, кредитовое сальдо субсчета 238, что образуется в результате сворачивания субсчетов 238 и 239, будет отражаться в пассиве баланса как прочие текущие обязательства, несмотря на то что счет 23 относится к классу «Запасы». Кроме этого, дебет субсчета 238 фактически отражает продажную стоимость выполненных работ, состоящую из себестоимости и расчетной прибыли. В случае если после сворачивания субсчетов 238 и 239 образуется дебетовое сальдо, оно отобразится в статье

«Незавершенные капитальные инвестиции». В результате этого не будет соблюдаться требование НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [2], согласно которому активы должны отражаться в отчетности по наименьшей стоимости. Если же сальдо после сворачивания не будет, то информация по этим субсчетам в баланс не попадет, то бухгалтерская запись Дт 238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» Кт 239 «Промежуточные счета» к негативным последствиям не приведет, однако будет ли эта информация полезной, следует разобраться. Согласно П(С)БУ 18 [5] признанный доход от выполнения работ по строительным контрактам уже был показан по кредиту субсчета 703 «Доход от реализации работ и услуг» и должен отражаться еще и по дебету 238. Необходимость этого отражения с позиции разработчиков стандарта может объясняться следующими причинами:

- информация, обобщенная по дебету субсчета 238, предназначена для контроля над выполнением работ по строительному контракту на дату баланса с начала строительства;
- информация, обобщенная по кредиту субсчета 239, отражает сумму, на которую предъявленные промежуточные счета на дату баланса с начала строительства.

Поскольку в аналитическом учете обязательно присутствует информация по всем незавершенным строительным контрактам и предоставленным к оплате счетам на дату баланса с начала выполнения контрактов, при использовании этой проводки происходит ненужное дублирование информации. Также не совсем понятен тот факт, что дает таблица, приведенная в приложении к П(С)БУ 18, где проводка Дт 238 – Кт 239 составлена на сумму без учета НДС. Ведь взаимные расчеты по работам, выполненным в рамках строительных контрактов, осуществляются исходя из объемов работ и их стоимости, установленной в договорной цене, которая, как известно, составляется из стоимости выполненных работ и НДС [5, с. 123].

Выводы:

1. Международные стандарты предоставляют более полную информацию о незавершенном производстве, а именно дают точное определение расходам подрядчика, в отличие от П(С)БУ.
2. Выставление промежуточных счетов на незавершенное производство часто бывает с отклонениями, что приводит к валовым задолженностям.
3. Сумма промежуточного счета, предъявленного подрядчиком к оплате заказчиком строительных работ, не может быть произвольной и обязательно должна быть подтверждена Актом приемки выполненных подрядных работ.
4. Использование субсчетов 238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» и 239 «Промежуточные счета» приводит к усложнению учета, при этом ценность информации для управления ниже, чем расходы на ее получение.

Перспективами дальнейшего исследования в этом направлении является разработка принципов распределения расходов в разрезе строительных контрактов и методики отражения в бухгалтерском учете данного распределения в случае сегментации или объединения строительных контрактов.

Литература

1. Запасы: Международный стандарт бухгалтерского учета 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/>
2. Общие требования к финансовой отчетности: Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 [Электронный ресурс] / Министерство финансов Украины № 73.- [Утвержденное от 2013-07-02]. – Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Строительные контракты: Международный стандарт бухгалтерского учета 11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/>
4. Строительные контракты: Положение (стандарт) бухгалтерского учета 18 [Электронный ресурс] / Министерство финансов Украины № 205. – [Утвержденное от 2001-28-04]. - Режим доступа: <http://search.ligazakon.ua/>
5. Ягмур, Е.А. Организация и методика учета затрат на производство строительной продукции [Текст]: Монография / Н.В. Рассулова, Е.А. Ягмур - Донецк: ДонНУЭТ, 2011. - 243с.
6. Yagmur, K.A. Accounting in the foreign countries. Training manual: for students of direction of training «International Economy» and «Accounting and Audit» of full-time and part-time forms of education / K.A. Yagmur. – Donetsk: DonNUET, 2014. – 265p.