



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№3 | 2016

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Бухгалтерское сопровождение агентских и лицензионных договоров с. 4
- Перспективы развития управленческого учета с. 10
- Бухгалтерский учет селекционных достижений и анализ их эффективности с. 26
- Современные подходы к формированию системы бюджетирования хозяйствующего субъекта в международной практике с. 44



2016 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, professor, pro-rector on economic work and property of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Lilia GRIGOROI, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Kishinev

Accounting, statistics

- 4 Accounting support of agency and license agreements
V. Bautin, K. Dzhikiya
- 10 Prospects for the development of management accounting
N. Labyntsev, E. Buryak
- 17 Comparative analysis of the National Standards on business combinations for the purposes of business and tax accounting: Russian and foreign experience
O. Sinkina
- 26 Accounting for the selection achievements and analysis of their efficiency
M. Shadrina, N. Volodina

Finance, money circulation and credit

- 34 Comparative analysis of the tax consulting organization in Russia and the rest of the world
L. Baburyan
- 39 Problems of deemed method application for calculating the taxation base of permanent establishments: experience of the Russian Federation and foreign countries
A. Zagrubskaya

Economics and national economy management

- 44 Modern approaches to the formation of the budgeting system of the economic entity in the international practice
K. Schetinkina, J. Blinova

В ИПБ России

2 Новости

Бухгалтерский учет, статистика

- 4 Бухгалтерское сопровождение агентских и лицензионных договоров
В.М. Баутин, К.А. Джикия
- 10 Перспективы развития управленческого учета
Н.Т. Лабынцев, Е.Б. Буряк
- 17 Сравнительный анализ положений национальных стандартов по объединению бизнеса для целей бухгалтерского и налогового учета: российский и зарубежный опыт
О.Н. Синькина
- 26 Бухгалтерский учет селекционных достижений и анализ их эффективности
М.А. Шадрина, Н.Г. Володина

Финансы, денежное обращение и кредит

- 34 Сравнительный анализ организации налогового консультирования в России и зарубежных странах
Л.М. Бабуриян
- 39 Проблемы применения условного метода при расчете налоговой базы постоянных представительств: опыт РФ и зарубежных стран
А.И. Загрубская

Экономика и управление народным хозяйством

- 44 Современные подходы к формированию системы бюджетирования хозяйствующего субъекта в международной практике
К.С. Щетинкина, Ю. Блинова

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров
и аудиторов России»,
тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
30.05.2016.
Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.
Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»: 14257 –
на полугодие, 25775 – на год

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Журнал включен
в **Перечень рецензируемых
научных изданий**,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание ученой
степени доктора наук
(действует с 1 декабря
2015 года)

Новости

ИПБ России – большая семья

Фотоконкурс с таким названием сейчас проводит ИПБ России. Фотоконкурс посвящен 20-летию Института, которое мы будем отмечать в 2017 году.



На Конгрессе профессиональных бухгалтеров и аудиторов России — 2016 (24-25 ноября) состоится выставка конкурсных работ. Лучшие фотографии войдут в юбилейный 12-полосный календарь ИПБ России на 2017 год.

Тематика конкурсных фотографий следующая:

- дети и домашние животные;
- семейные увлечения;
- наш коллектив — дружная семья;
- путешествия по родному краю (региональные достопримечательности).

16 июня в наших группах в социальных сетях начинается голосование. Подробную информацию о конкурсе, а также адреса групп, где проходит голосование, смотрите на сайте ИПБ России в разделе «К 20-ЛЕТИЮ ИПБ РОССИИ: ФОТОКОНКУРС «ИПБ РОССИИ – БОЛЬШАЯ СЕМЬЯ».

Присоединяйтесь к группам, общайтесь и голосуйте за понравившиеся снимки. Будем рады вашему участию!

Итоги I Всероссийской студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова

21-22 апреля в Санкт-Петербурге прошла I Всероссийская студенческая олимпиада по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова. В ней приняли участие представители 36 вузов и около 100 студентов со всей страны.

Соревнования были как индивидуальными, так и командными. В личном первенстве первое место занял Марат Тасолтанович Сабанов, студент Санкт-Петербургского государственного экономического университета, в командном зачете первое место досталось Казанскому (Приволжскому) федеральному университету (Евгения Сергеевна Василенко, Алина Равилевна Кадырова, Зульфат Зуфарович Хамидуллин).

ИПБ России вручил Марату Сабанову стипендию имени первого президента Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России Я.В. Соколова. Эта стипендия учреждена ИПБ России для поощрения студентов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика и управление» и достигших наибольших успехов в изучении бухгалтерского учета. Учебно-методический центр СПбГЭУ наградил победителя сертификатом на бесплатное прохождение обучения по программе подготовки профессиональных бухгалтеров ИПБ России.

Победители в личном первенстве, занявшие вторые и третьи места, получили от ИПБ России новые модели планшетов и смартфонов, а призеры в командном первенстве — комплекты для подготовки к аттестации профессиональных бухгалтеров ИПБ России.

Все лауреаты олимпиады были награждены сертификатами ИПБ России на бесплатное участие в предстоящем Конгрессе профессиональных бухгалтеров и аудиторов, который пройдет 24-25 ноября 2016 года в Москве, и на участие в межрегиональной конференции,





которую ИПБ России проводит в Ялте с 25 по 27 мая 2016 года.

Победители получили памятные призы и ценные подарки от партнеров и спонсоров олимпиады, а также возможность пройти обучение и стажировку.

Научная сессия, проходившая в рамках олимпиады, была представлена интереснейшими докладами, которые подготовили как состоявшие ученые-экономисты, так и участники студенческого научного кружка «Молодой бухгалтер-исследователь» Восточно-Сибирского государственного университета технологий и управления.

24 мая были объявлены победители конкурса научных эссе, который также был включен в программу олимпиады. Конкурс проводился по двум темам: «История российского учета» и «Учет XXI века». В адрес конкурсной комиссии поступило 248 работ, и можно констатировать, что научные изыскания молодых ученых в большей степени направлены в будущее. Итог: 5 студентов получили дипломы конкурса по теме «История российского учета», а 2 аспиранта и 17 студентов – дипломы конкурса по теме «Учет XXI века».

Кроме того, программа олимпиады включает конкурс выпускных квалификационных работ бакалавров и магистров по учетной тематике. Но его результаты мы узнаем только в ноябре.

ИПБ России поздравляет всех победителей и участников олимпиады и благодарит Санкт-Петербургский государственный экономический университет за прекрасную организацию мероприятия, а партнеров и спонсоров олимпиады - за активную поддержку и сотрудничество.

В профстандарт «Бухгалтер» будут внесены изменения

22 апреля 2016 года решением Совета по профессиональным квалификациям

финансового рынка утверждена новая редакция разделов 3.1 и 3.2 профессионального стандарта «Бухгалтер». Данная редакция была подготовлена ИПБ России.

Уточнение редакции позволит более развернуто показать квалификационные требования к образованию, обучению, опыту работы бухгалтера и главного бухгалтера и более полно указать возможные наименования должностей работников бухгалтерских служб.

Например, 5-й уровень квалификации может соответствовать таким наименованиям должностей, как бухгалтер, бухгалтер I или II категории, заместитель главного бухгалтера. 6-му уровню соответствуют главный бухгалтер, начальник отдела по бухгалтерскому учету и отчетности.

Изменяются требования к образованию, обучению и опыту работы. Так, бухгалтер (бухгалтер I или II категории, заместитель главного бухгалтера) может иметь среднее профессиональное образование (профильное) или среднее профессиональное образование (непрофильное) в сочетании с программами профессиональной переподготовки по бухгалтерскому учету и контролю. При этом он может не иметь опыта практической работы.

При переходе таких работников к более высокой категории требованием является опыт работы не менее года и прохождение программ повышения квалификации.

Главный бухгалтер (начальник отдела по бухгалтерскому учету и отчетности) должен иметь:

- высшее или среднее профессиональное (профильное) образование;
- высшее или среднее профессиональное (непрофильное) образование в сочетании с программами профессиональной переподготовки по бухгалтерскому учету, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиту.

При любом образовании работникам рекомендуются программы повышения квалификации.

Что касается опыта практической работы, то при наличии высшего образования — он должен быть не менее трех лет из последних пяти календарных лет работы, а при наличии среднего профессионального образования — не менее пяти лет из последних семи календарных лет.

УДК 657.1

Бухгалтерское сопровождение агентских и лицензионных договоров

Accounting support of agency and license agreements

Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Владимир Моисеевич Баутин
докт. экон. наук, академик РАН,
президент

e-mail: president@timacad.ru

Константин Акакиевич Джикия

канд. с.-х. наук, доцент кафедры организации
производства и предпринимательства в АПК
e-mail: dzhikiya@list.ru

127550, г. Москва ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7(499) 976-12-55.

*Russian State Agrarian University – Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow*

Vladimir Bautin

Doctor of Economics, Member of the Russian
Academy of Sciences, President

e-mail: president@timacad.ru

Konstantin Dzhikiya

PhD in Agricultural Sciences, Associate Professor of
the Production Organization and Entrepreneurship
Department in the Agroindustrial Complex

e-mail: dzhikiya@list.ru

49, Timiryazevskaya str., Moscow, 127550.
Phone +7(499) 976-12-55.

По агентскому договору учет услуг может быть реализован как со стороны агента за счет принципала, так и со стороны принципала по оказанию услуг через агента. В статье рассматривается учет операций по агентским договорам у агента и принципала. Лицензионный договор предоставляет право пользования результатами интеллектуальной деятельности на основе простой (неисключительной) лицензии либо исключительной лицензии. В статье рассматривается определение стоимости по лицензионному договору и учет операций у лицензиара и лицензиата.

Ключевые слова: агентский договор; агент; принципал; вознаграждение; лицензионный договор; лицензиар; лицензиат; неисключительная лицензия; исключительная лицензия.

The accounting services under the agency agreement can be implemented either by the agent for the account of the principal, or by the principal for providing services through the agent. The article discusses the transaction accounting under the agency agreements for the agent and the principal.

The license agreement provides the right to use the results of the intellectual activity on the basis of a simple (nonexclusive) license or an exclusive license. The article considers the definition of cost under the license agreement and transaction accounting of the licensor and the licensee.

Key words: agency agreement; agent; principal; reward; license agreement; licensor; licensee; nonexclusive license; exclusive license.

Правовые основы агентского договора

Статья 1005 ГК РФ¹ определяет агентский договор следующим образом:

¹Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015).

«По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает

права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала».

Согласно статье 1008 ГК РФ, агент обязан представлять принципалу отчеты. При этом состав отчета агента и то, каким образом этот отчет предоставляется принципалу (за какой период, в какие сроки и пр.), определяется условиями агентского договора.

К отчету агента должны быть приложены документы, подтверждающие расходы, произведенные агентом за счет принципала. Принципал, имеющий возражения по отчету агента, должен сообщить о них агенту в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок, в противном случае отчет считается принятым принципалом.

Статья 1006 ГК РФ устанавливает, что принципал уплачивает агенту вознаграждение в размере и в порядке, определенном в агентском договоре. В большинстве случаев при приобретении услуг доходом является фактическая разница между суммой, зафиксированной в договоре с заказчиком, и реальной стоимостью оказанных услуг.

Примером порядка расчета размера вознаграждения может служить один из следующих способов:

- процент от стоимости реализованных товаров (работ, услуг) принципала;
- процент от разности сумм продажи и поступления реализованных товаров (работ, услуг) принципала;
- фиксированные суммы.

В соответствии со статьей 1011 ГК РФ к агентским договорам можно применять положения, касающиеся иных видов посреднических операций (поручения и комиссии). Поэтому в зависимости от условий агентского договора вознаграждение может быть либо:

- перечислено (уплачено) агенту принципалом после утверждения отчета;
- удержано агентом из сумм, причитающихся принципалу (ст. 997 ГК РФ).

Также принципал обязан возместить агенту все расходы, произведенные последним в ходе выполнения поручения принципала (ст. 1001 ГК РФ).

Особенности оформления счетов-фактур при агентских операциях

Согласно постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137², если товары (работы, услуги) реализуются или приобретаются от имени принципала, при реализации агентом товаров (работ, услуг) принципала счет-фактура должен выставляться покупателю от имени принципала, то есть оформляться самим принципалом.

При выполнении агентом поручения принципала по приобретению товаров (заказе работ или услуг)

счет-фактура должен быть выставлен продавцом (подрядчиком) на имя принципала.

Если же товары (работы, услуги) реализуются или приобретаются от имени агента, то при реализации агентом товаров (работ, услуг) принципала применяется следующий порядок.

1. Счет-фактура выставляется агентом в 2-х экземплярах от своего имени. При этом номер, указанный в счете-фактуре, присваивается агентом в соответствии с хронологией выставляемых им счетов-фактур.
2. Один экземпляр данного документа передается покупателю, а второй подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур без регистрации его в книге продаж.
3. Принципал должен оформить такой же счет-фактуру на имя посредника (агента) с нумерацией в соответствии с хронологией выставляемых им счетов-фактур. При этом в книге покупок посредника (агента) этот счет-фактура не регистрируется.

При выполнении агентом поручения принципала по приобретению товаров (заказе работ или услуг) в данном случае стороны должны оформить документы следующим образом.

1. Счет-фактура выставляется продавцом (подрядчиком) на имя агента. В этом случае основанием у принципала для принятия НДС к вычету будет являться счет-фактура, полученный от агента.
2. Указанный счет-фактура выставляется агентом принципалу с отражением всех показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом агенту.
3. Оба счета-фактуры (как полученный, так и выставленный) у агента в книге покупок и книге продаж не регистрируются.

При этом на сумму агентского вознаграждения посредник выставляет принципалу отдельный счет-фактуру по агентскому договору. Этот счет-фактура регистрируется у агента в установленном порядке в книге продаж, а у принципала – в книге покупок.

Бухгалтерский учет у агента

Как уже было сказано, агент может как участвовать, так и не участвовать в расчетах по сделке. От этого будет зависеть порядок бухгалтерского учета.

Если агент не участвует в расчетах, операции по агентскому договору будут отражаться так:

Дебет 76 Кредит 51

– оплачены расходы, произведенные агентом за счет принципала;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 76

– отражена задолженность принципала по расходам;

²Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 29.11.2014) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Таблица 1. Бухгалтерский учет у агента, участвующего в расчетах

Корреспонденция счетов	Комментарий
а) агент продает имущество принципала	
Дебет 004	отражено за балансом имущество, поступившее от принципала
Дебет 51 (50) Кредит 62	получены деньги от реализации товара
Дебет 62 Кредит 76 субсчет «Расчеты с принципалом»	отражена продажа товара агентом
Кредит 004	имущество передано покупателю
Дебет 76 Кредит 51	оплачены расходы агента, связанные с реализацией, которые возмещаются принципалом
Дебет 76 субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 76	отражена задолженность принципала по расходам
Дебет 76 субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 90	начислено агентское вознаграждение
Дебет 90 Кредит 68	начислен НДС с агентского вознаграждения
Дебет 76 субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 51	принципалу перечислена выручка от продажи за вычетом агентского вознаграждения и компенсации расходов
б) агент приобретает имущество для принципала	
Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с принципалом»	на расчетный счет получены деньги на покупку товаров
Дебет 76 субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 62 субсчет «Авансы по вознаграждению»	получен аванс по агентскому договору
Дебет 76 Кредит 68	начислен НДС с аванса по агентскому вознаграждению (с суммы аванса)
Дебет 60 Кредит 51	оплачены товары поставщику
Дебет 002	оприходованы товары, приобретенные для принципала
Дебет 76 «Расчеты с принципалом» Кредит 60	отражена задолженность за приобретенные товары
Кредит 002	переданы принципалу приобретенные товары
Дебет 62 Кредит 90	начислено агентское вознаграждение
Дебет 90 Кредит 68	начислен НДС с агентского вознаграждения
Дебет 62 субсчет «Аванс по вознаграждению» Кредит 62	зачтен аванс по агентскому вознаграждению
Дебет 68 Кредит 76	принят к вычету НДС, начисленный с аванса по агентскому вознаграждению
Дебет 76 «Расчеты с принципалом» Кредит 51	возвращены принципалу неизрасходованные средства
Дебет 51 Кредит 76 «Расчеты с принципалом»	получена на расчетный счет компенсация расходов

Дебет 76 субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 90

– начислено агентское вознаграждение;

Дебет 90 Кредит 68

– начислен НДС с агентского вознаграждения;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с принципалом»

– получена на расчетный счет компенсация расходов и агентское вознаграждение.

В том случае когда агент участвует в расчетах по сделке, бухгалтерские записи становятся более обширными и зависят от существа агентского поручения (табл. 1)

Бухгалтерский учет у принципала

Бухгалтерский учет операций по агентскому договору у принципала зависит от существа поручения: продаются или покупаются товары (работы, услуги) через агента (табл. 2).

Лицензионный договор

В статье 1235 ГК РФ установлены требования, которые необходимо выполнять при заключении лицензионного договора. К таким условиям в том числе относятся:

Таблица 2. Бухгалтерский учет у принципала

Корреспонденция счетов	Комментарий
а) принципал продает товары через агента	
Дебет 45 Кредит 41	товары переданы агенту на реализацию
Дебет 62 Кредит 90	отражена выручка от продажи товаров
Дебет 90 Кредит 68	начислен НДС от реализации
Дебет 90 Кредит 45	списана себестоимость реализованных товаров
Дебет 44 Кредит 76 субсчет «Расчеты с агентом»	начислено агентское вознаграждение
Дебет 19 Кредит 76 субсчет «Расчеты с агентом»	принят к вычету НДС по вознаграждению
Дебет 76 субсчет «Расчеты с агентом» Кредит 62	зачтена задолженность покупателей
Дебет 68 Кредит 19	принят НДС к вычету по агентскому вознаграждению
Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с агентом»	на расчетный счет получены деньги от продажи товаров
б) принципал приобретает товары через агента	
Дебет 76 субсчет «Расчеты с агентом» Кредит 51	перечислены денежные средства агенту на приобретение товара
Дебет 10 Кредит 60	получены товары от поставщика
Дебет 19 Кредит 60	начислен НДС по приобретенным товарам
Дебет 10 Кредит 60	агентское вознаграждение включено в стоимость товаров
Дебет 19 Кредит 60	начислен НДС по вознаграждению
Дебет 60 Кредит 76 субсчет «Расчеты с агентом»	зачтена задолженность перед поставщиком
Дебет 60 Кредит 76 субсчет «Расчеты с агентом»	зачтена задолженность перед агентом
Дебет 68 Кредит 19	принят к вычету НДС
Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с агентом»	получен остаток денежных средств

- письменная форма и государственная регистрация договора;
- указание территории, на которой допускается использование результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (в случае отсутствия данного условия, лицензиат вправе осуществлять использование такого результата или такого средства на всей территории РФ);
- предмет договора путем указания на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, право использования которых предоставляется по договору;
- номер и дата выдачи документа, удостоверяющего исключительное право на такой результат или на такое средство (патент, свидетельство);
- способы использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.

Согласно статье 1236 ГК РФ, лицензионный договор может предусматривать предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия).

Другой вариант: лицензиату может быть предоставлено право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (исключительная лицензия). В случае если лицензионным договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой (неисключительной).

Новеллой в гражданском законодательстве является обязанность лицензиата представлять лицензиару отчеты об использовании результатов интеллектуальной деятельности или средства

индивидуализации, предусмотренная статьей 1237 ГК РФ. Вместе с тем в лицензионном договоре может быть предусмотрено освобождение лицензиата от такой обязанности.

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах (НМА) установлены ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»³. Его положения должны применять организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), включая некоммерческие организации.

Некоммерческие организации применяют ПБУ 14/2007 в отношении объектов, принятых ими к бухгалтерскому учету в 2008 и последующие годы. Ранее некоммерческие организации не вели учет НМА.

Правила ПБУ 14/2007 не применяются в отношении не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ; не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Правила учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы установлены ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»⁴.

Правила ПБУ 14/2007 не применяются также в отношении материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (диски, дискеты, бумажные носители и др.); финансовых вложений. Правила учета финансовых вложений организации установлены ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁵.

Чтобы организация могла принять объект к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект должен быть предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые он способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство

индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора, и т. п.), а также имеется ограничение доступа других лиц к получению экономических выгод от этого объекта. Кратко можно определить перечисленное как наличие контроля у организации над объектом. Обратим внимание, что одной из составляющих контроля над объектом является наличие надлежаще оформленных документов, что соответствует требованиям Гражданского кодекса РФ;

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. В данном условии уточнен срок 12 месяцев, в течение которого не предполагается продажа объекта;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Определение стоимости по лицензионному договору

Вознаграждение является важной частью лицензионного договора. Чаще всего устанавливается ставка роялти, то есть лицензиат уплачивает часть своей прибыли лицензиару за пользование нематериальным активом.

Справедливые ставки роялти должны:

- во-первых, покрыть лицензиару его издержки, связанные с подготовкой соглашения о передаче интеллектуальной собственности;
- во-вторых, компенсировать прибыль, упущенную в результате появления на рынке нового конкурента в лице лицензиата;
- в-третьих, могут учитываться (хотя и неоднородно) расходы на НИОКР.

³Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010).

⁴Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 115н (ред. от 18.09.2006).

⁵Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015).

Неоднозначность вызывается следующим обстоятельством. Если объект лицензионного соглашения уже освоен в производстве лицензиара, то он имеет возможность возместить затраты на НИОКР за счет реализации продукции, изготовленной по лицензии. А факт освоения объекта лицензии лицензиаром повышает ценность лицензии для покупателя, так как снижает его риск и должен обязательно учитываться на втором этапе согласования ставки роялти. Логично в этом случае не включать затраты на НИОКР при определении размера минимального вознаграждения лицензиара.

Если объект лицензионного соглашения не освоен лицензиаром, то целесообразно учитывать затраты на НИОКР при определении размера минимального вознаграждения лицензиара. При продаже лицензии нескольким лицензиатам необходимо распределять указанные издержки между покупателями пропорционально, например, объемам производства продукции по лицензии.

При определении ставки роялти можно руководствоваться общепромышленными ставками, которые составляют, %, в:

- в авиационной промышленности – 6-10;
- автомобильной – 1-3;
- инструментальной – 3-5;
- текстильной – 3-6;
- электронике – 4-10;
- электротехнике – 1-5;
- сельскохозяйственном машиностроении – 4,5;
- производстве химикатов для сельского хозяйства – 1, кормов для скота – 2-3;
- производстве потребительских товаров массового спроса с малым сроком использования – 0,2-1,5.

Вторым видом вознаграждения является твердая ставка, которая включает все затраты на производство нематериального актива. Платеж может производиться как одновременно, в разовом порядке, так и в рассрочку. Возможна модель, при которой используются сразу два варианта: установлена незначительная твердая сумма вознаграждения и сравнительно небольшой размер роялти. Данная схема позволяет учесть интересы как лицензиара, так и лицензиата.

Документами, подтверждающими затраты, могут быть:

- лицензионный и сублицензионные договоры;
- акты приемки-передачи;
- документы, подтверждающие регистрацию соглашения;
- технико-экономические обоснования, подтверждающие экономический эффект от использования объекта НМА;
- доказательства экономической обоснованности;
- отчет независимого оценщика о стоимости НМА;
- дилерские договоры;
- политика продаж и другие.

Учет у лицензиата

У Лицензиата бухгалтерские записи, связанные с операциями использования интеллектуальной собственности, выглядят следующим образом:

Дебет 012

– принят на забалансовый учет объект нематериального актива, полученный в пользование;

Дебет 97 Кредит 60 (76)

– отражены расходы на приобретение неисключительных прав;

Дебет 60 (76) Кредит 51

– отражена оплата стоимости нематериального актива;

Дебет 26 (44) Кредит 97

– отражено списание равными долями результатов интеллектуальной собственности в соответствии со сроками лицензионного договора. В случае если срок действия лицензионного договора не определен, договор считается заключенным на пять лет (п. 4 ст. 1235 ГК РФ);

Дебет 26 (44) Кредит 60 (76)

– отражены расходы по ежемесячным лицензионным платежам;

Кредит 012

– по окончании срока действия лицензионного договора отражено списание стоимости нематериального актива.

Учет у лицензиара

Бухгалтерские записи у лицензиара имеют следующий вид: Дебет 04 Кредит 04

– отражена передача неисключительных прав на нематериальный актив;

Дебет 76 (62) Кредит 98

– отражена задолженность лицензиата по разовому платежу;

Дебет 51 Кредит 76 (62)

– отражена оплата платежа по лицензионному договору;

Дебет 98 Кредит 90 (91)

– отражена в составе расходов ежемесячная сумма разового платежа;

Дебет 76 (62) Кредит 90 (91)

– отражена задолженность лицензиата по ежемесячному платежу;

Дебет 20 (91) Кредит 05 (04)

– отражено начисление амортизации по нематериальному активу.

Не является объектом обложения страховыми взносами вознаграждение, выплачиваемое организацией физическому лицу по лицензионному договору о передаче неисключительных прав на использование изобретения, а также вознаграждение, выплачиваемое работодателем работнику как автору служебного изобретения, служебной полезной модели или служебного промышленного образца по отдельному гражданско-правовому договору (помимо трудового договора). 

Библиографический список

1. Азгальдов Г.Г., Карпова Н.Н. Вознаграждение за использование интеллектуальной собственности // Московский оценщик. – 2000. – №7. – С. 17.
2. Солоненко А.А., Ломакина Г.А. Нематериальные активы: сравнение российского и международного законодательства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. - № 1. – С. 35–41.
3. Томило Н.Н. Новые правила учета нематериальных активов [Электронный ресурс]. - URL: <http://buh.ru/articles/documents/14150> (дата обращения: 29.04.2016).
4. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
5. Хоружий Л.И., Турчаева И.Н., Кокорев Н.А. Учет, отчетность и анализ в условиях антикризисного управления : учеб. пособие. – М. : Инфра-М, 2015. – 297 с.

References

1. Azgal'dov G.G., Karpova N.N. Remuneration for the use of intellectual property. *Moskovskiy ocenshnik*, 2000, no 7, pp. 17 (in Russ.).
2. Solonenko A.A., Lomakina G.A. Intangible assets: a comparison of Russian and international legislation. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no 1, pp. 35-41 (in Russ.).
3. Tomilo N.N. *Novye pravila ucheta nematerial'nyh aktivov* [New rules for intangible assets accounting]. Available at: <http://buh.ru/articles/documents/14150> (accessed 29.04.2016).
4. Khoruzhiy L.I. *Problemy teorii, metodologii, metodiki i organizacii upravlencheskogo ucheta v sel'skom hoz'yaystve* [Problems of theory, methodology, techniques and organization of management accounting in the agricultural sector]. Moscow, *Finansy i statistika Publ.*, 2004. 496 p.
5. Khoruzhiy L.I., Turchaeva I.N., Kokorev N.A. *Uchet, otchetnost' i analiz v usloviyah antikrizisnogo upravleniya* [Accounting, reporting and analysis in the crisis management environment]. Moscow, *Infra-M Publ.*, 2015. 297 p.

УДК 657

Перспективы развития управленческого учета

Prospects for the development of management accounting

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

Николай Тихонович Лабынцев

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета
e-mail: nikobuh@yandex.ru

Екатерина Борисовна Буряк

аспирантка кафедры бухгалтерского учета
e-mail: buryack-yekaterina@yandex.ru
344002, г. Ростов-на-Дону,
ул. Б. Садовая, д. 69.
Тел.: +7 (863) 240-29-86, +7 (928) 906-62-74.

Rostov State University of Economics,
Russia, Rostov-on-Don

Nikolay Labyntsev

Doctor of Economics, Professor, Head
of the Accounting Department
e-mail: nikobuh@yandex.ru

Ekaterina Buryak

Postgraduate student of the Accounting Department
e-mail: buryack-yekaterina@yandex.ru
69, B. Sadovaya str., Rostov-on-Don, 344002.
Phones: +7 (863) 240-29-86, +7 (928) 906-62-74.

Статья посвящена вопросам эволюционного развития и становления теоретической базы управленческого учета, его взаимосвязи с бухгалтерским (финансовым) учетом, перспективам дальнейшего развития и совершенствования.

This article is devoted to the questions of evolutionary development and formation of theoretical foundation of management accounting, its linkage with the financial accounting, prospects for further development and improvement.

На сегодняшний день управленческий учет становится практической необходимостью в организациях, о чем свидетельствуют большой интерес научного сообщества, многочисленные научные и исследовательские работы по данной тематике. Однако несмотря на это многие вопросы методико-методологического характера остаются не проработанными, что повышает интерес к более глубокому изучению данных вопросов и делает изучение данной темы актуальной.

As of today, management accounting becomes a practical necessity in the organizations, as evidenced by the great interest of the scientific community, numerous scientific and research works on this subject. However, despite this, a lot of methodological questions of remain unstudied, which increases the interest in deeper understanding of these matters and makes this topic relevant.

Ключевые слова: управленческий учет; финансовый учет; системный подход; принципы учета; информационное поле; центры ответственности.

Keywords: management accounting; financial accounting; system approach; accounting principles; information field; responsibility centers.

Вопросам постановки управленческого учета в организациях уделяется в настоящее время большое внимание как среди экономистов-теоретиков, так и среди практиков. Данная тема широко обсуждается в научной литературе, ей посвящено много научно-исследовательских работ.

Однако многие из таких работ дают лишь общее представление о проблемах, которые возникают при постановке управленческого учета, и не дают полного методического обеспечения для пошагового его внедрения в организации. Из этого можно сделать вывод, что на сегодняшний день отсутствует четкий алгоритм инструментов, использование которых приведет к качественному внедрению управленческого учета, позволив на его основе составлять достоверную управленческую отчетность.

Эффективное управление во многом зависит от качественной и оперативной информации о деятельности отдельных подразделений, отделов, участков, существующих в организации. Информация, формируемая для руководства организации, необходима для принятия правильных управленческих решений.

Цели управления определяют содержание управленческого учета, которое может быть изменено в зависимости от интересов и требований, поставленных менеджерам организации их руководителями.

Возникновение управленческого учета неразрывно связано с развитием калькуляционного учета, основу которого составляет учет затрат на производство в различных калькуляционных



Рис. 1. Принципы управленческого учета

аспектах. При изучении дефиниции «управленческий учет» нельзя не отметить свойственную ей аналитичность информации. На базе управленческого учета вся информация подвергается сбору, группировке, идентификации для достоверного отражения результатов деятельности и доли участия структурных подразделений.

Говоря о сущности управленческого учета, нельзя не отметить ее как целостную информационно-контрольную систему, которой свойственны определенные принципы (рис. 1).

Исследование роли управленческого учета следует начинать с определения самой дефиниции данного понятия. На основании проведенного обзора существующих мнений (таблица 1), можно сделать вывод, что на сегодняшний день отсутствует единая трактовка понятия «управленческий учет».

При этом многие из ученых расширили сам объект управленческого учета, не ограничив его только затратами и себестоимостью. Наиболее



Таблица 1. Трактовка дефиниции «управленческий учет»

Автор	Определение
Апчерч А. [1, с. 43]	Управленческий учет можно определить как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планирование, контроль, принятие решений. Управленческий учет можно определить и как «привлечение внимания». Система управленческого учета должна высвечивать те области, где требуются корректировки
Богатин Ю.В. [2, с. 45]	Управленческий учет – часть управления производством, выполняющая комплексное информационное обеспечение управления фирмой; оно будет являться необходимой ее инфраструктурой, обслуживающей наряду с другими службами процесс нормального функционирования предприятия
Вандер Вил, Палий В.Ф. [3, с. 475]	Управленческий учет – фаза учетной деятельности, нацеленная на предоставление рабочей информации руководству. Управленческий учет в первую очередь занимается предоставлением информации для планирования и контроля в процессе управления. Главная цель управленческого учета заключается в совершенствовании качества распоряжения средствами (главная цель финансового учета – измерение качества распоряжения средствами)
Вахрушина М.А. [4, с.14]	Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью
Воронова Е.Ю., Улина Г.В. [5, с. 8]	Управленческий учет является частью бухгалтерского учета предприятия, обеспечивающей управленческий аппарат информацией для планирования деятельности, принятия тактических и стратегических решений, оперативного управления, контроля деятельности организации, стимулирования работников предприятия в выполнении заданий, оценки деятельности подразделений, отдельных сотрудников внутри организации
Друри К. [6, с. 13]	Управленческий учет – это предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций. Управленческий учет можно назвать внутренним учетом
Кизилов А.Н. [7, с. 12]	Управленческий учет – это установленная в рамках организации система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений, применяемая заинтересованными пользователями в процессе планирования, управления и контроля за этой деятельностью
Ковалева О.В. [8, с. 17]	Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, обеспечивающая формирование и отражение во внутренней отчетности организации данных о состоянии, динамике ресурсов операционной, финансовой и инвестиционной деятельности путем обобщения плановой, фактической и аналитической информации как в целом по организации, так и по сегментам деятельности для принятия решений на различных уровнях управления
Шеремет А.Д. [9, с. 17]	Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации

удачной является попытка дать определение понятия «управленческий учет» с позиций системного подхода.

С этой точки зрения, по нашему мнению, управленческий учет представляет собой сложную, постоянно развивающуюся систему по сбору, систематизации, обработке внутренних и внешних данных с целью представления информации на основе учетных и аналитических процедур заинтересованным пользователям для принятия

правильных экономически обоснованных управленческих решений.

При постановке управленческого учета сложилась определенная практика его внедрения, которая была характерна для той или иной страны. С течением времени многие организации перенимали накопленный опыт для совершенствования системы учета и составления отчетности. На сегодняшний день организациям прежде всего необходимо определиться с тем, какой вариант

Таблица 2. Сходства и различия финансового и управленческого учета

Показатель	Управленческий учет	Финансовый учет
Цель учета	Формирование достоверной информации для руководства организации	Формирование достоверной информации для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности
Пользователи информации	Управленческий персонал организации, менеджеры	Акционеры, контрагенты, налоговые органы, органы статистики и др. внешние пользователи
Обязательность ведения	Не обязателен, применяется по решению руководства	Обязателен
Объекты учета	Структурные подразделения, центры ответственности	Организация в целом
Способы учета	Использование методов количественных оценок	Использование всех элементов и методов бухгалтерского учета обязательно
Правила ведения учета	Устанавливаются организацией	Регламентированы государством
Используемые измерители	Широкое использование натуральных, трудовых, стоимостных показателей	Трудовые, натуральные, стоимостные
Способы группировки расходов	По статьям калькуляции	По элементам затрат
Степень точности информации	Допускаются приблизительные оценки	Достоверная, документально подтвержденная
Временной период	Прошедший, текущий и будущий	Прошедший отчетный период
Периодичность представления отчетности	По необходимости	Регламентированы
Ответственность за достоверность представления информации	Законодательно не предусмотрена	Установлена
Доступность отчетных данных	Является коммерческой тайной	Не является коммерческой тайной
Состав отчетности	Разрабатывается и утверждается регламентом организации	Жестко регламентирован государством

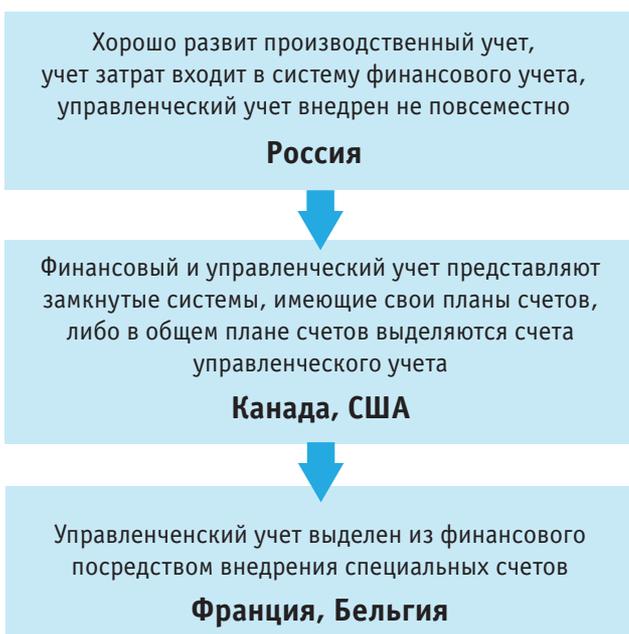


Рис. 2. Варианты организации управленческого учета

внедрения данного учета подойдет в рамках конкретного предприятия.

Обобщив опыт отечественных и зарубежных компаний, можно представить варианты организации управленческого учета, которые приведены на рис. 2.

В России управленческий учет применяется в организациях относительно недавно, но уже набрал достаточную популярность благодаря увеличению эффективности деятельности организации после его внедрения. Он развивался в нашей стране многие десятилетия и «вырос» на базе производственного учета. Однако переход к рыночной экономике, а также жесткие условия неопределенности и риска, заставили организации «идти в ногу со временем». Исследование особенностей управленческого и финансового учета позволило сделать сравнение между ними, которое приведено в табл. 2.

Из табл. 2 видно, что между этими двумя видами учета существуют как сходства, так и различия. Сходство прослеживается во взаимодействии управленческого и бухгалтерского (финансового)



Рис. 3. Взаимосвязь управленческого и финансового учета на предприятии

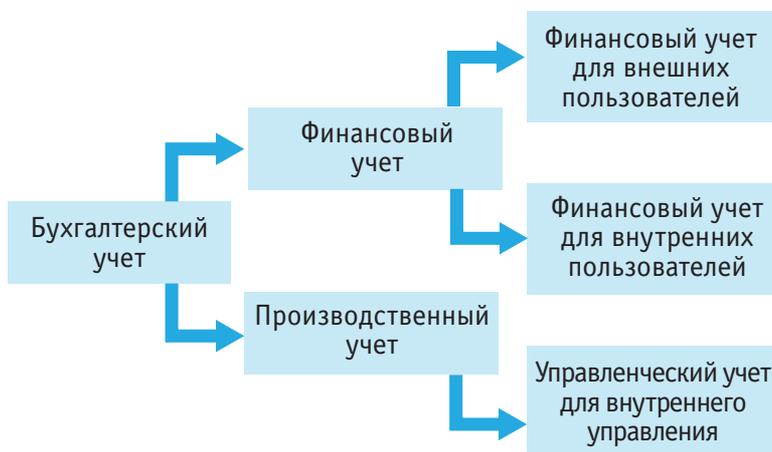


Рис. 4. Взаимодействие финансового и управленческого учета



Рис. 5. Взаимосвязь документации в финансовом и управленческом учете

применении общей нормативно-справочной документации, взаимопроникновении методов или их элементов в учетные процессы. При этом все остальные показатели разнят эти два вида учета.

Несмотря на то что между управленческим и финансовым учетом существуют общие особенности: применяемые методы, общие показатели, единые объекты (материальные и трудовые ресурсы), существуют и определенные различия.

Эти два вида учета играют регулируемую роль и несут в себе элементы системы, предусматривающей прямые и обратные связи при выполнении функций измерения, наблюдения, обработки информации по данным первичной документации. Доказательством этого служит документооборот между службами и подразделениями организации.

Информация финансового учета необходима не только для внутреннего управления, но и используется сторонними пользователями (контрагентам).

Кроме того, следует отметить, что управленческий и финансовый учет находятся в одном информационном поле, а их взаимосвязь может быть различной, что представлено на рис. 3.

Вариант, когда управленческий учет, исходя из зарубежного опыта, представляет собой комплексную систему, включающую в том числе финансовый учет, редко встречается в российских компаниях. Взаимодействие финансового и управленческого учета (рис. 4) показывает, что финансовый учет состоит из финансового учета для внешних пользователей и финансового учета для внутренних пользователей, производственный учет представляет собой учет для внутреннего управления. Взаимосвязь управленческого и финансового учета проявляется во взаимосвязи информации, представленной данными финансового учета для внутренних пользователей и управленческого учета для внутреннего управления.

С учетной точки зрения финансовый и управленческий учет основаны на одном и том же массиве первичных данных, но представляют их различную интерпретацию и воплощение в различной итоговой информации (рис. 5).

Существующие системы документооборота сложны и громоздки, провоцируют создание большого количества различных форм документов, которые отличаются в построении и представлении информации,

учета на основе принципа преимущества, то есть в использовании одной информационной базы,

различных форм документов, которые отличаются в построении и представлении информации,

Блок бюджетных форм № 1 (Выручка)
Блок бюджетных форм № 2 (Основное и вспомогательное производство)
Блок бюджетных форм № 3 (Коммерческие затраты)
Блок бюджетных форм № 4 (Товары, готовая продукция, себестоимость)
Блок бюджетных форм № 5 (Трудовые ресурсы)
Блок бюджетных форм № 6 (Налоги)
Блок бюджетных форм № 7 (Собственный и заемный капитал)
Блок бюджетных форм № 8 (Финансовые вложения и инвестиции)
Блок бюджетных форм № 9 (Прочие доходы, прочие расходы)
Блок бюджетных форм № 10 (Генеральный бюджет)

Рис. 6. Состав бюджетных форм в коммерческой организации промышленной сферы

но аналогичны по содержанию, что приводит к обычному дублированию документов. Одной из основных причин такого положения является автономность сбора информации для каждого вида учета в зависимости от их задач и оперативности информации, а также автономность обработки экономической информации в подразделениях предприятия. Поэтому при постановке управленческого учета необходимо организовать документооборот как для целей финансового учета, так и для целей управленческого учета, чтобы избежать ненужного дублирования.

Исследовав существующие способы внедрения управленческого учета в организациях и возможности его связи с бухгалтерским (финансовым) учетом, можно отметить, что управленческий учет как самостоятельное направление сложился благодаря влиянию внешних и внутренних факторов. К внутренним факторам можно отнести изменения, связанные с процессами управления отдельными экономическими субъектами, а к внешним – связанные с повторяющимися процессами в экономике.

Методико-методологический инструментарий управленческого учета претерпевает изменения не только вследствие внутринаучной эволюции теории и методики учетно-экономической мысли, но и за счет развития экономики и, как следствие, изменения управленческих задач на микроуровне, что тесно взаимосвязано с меняющимися экономическими условиями функционирования экономических субъектов. Все это определяет перспективы дальнейшего совершенствования

и развития теоретического и практического развития управленческого учета как самостоятельной науки, в том числе постановка и ведение системы управленческого учета будут полезны и эффективны в организациях малого бизнеса.

Дальнейшее развитие управленческого учета в России может быть определено по следующим направлениям:

1. Разработка и внедрение в организациях новых, более совершенных методов учета затрат для принятия на их основе правильных управленческих решений.
2. Разработка форм управленческой отчетности, отвечающих запросам заинтересованных пользователей.
3. Развитие информационных и компьютерных технологий в целях создания специальных программных продуктов (так

называемых управленческих конструкторов), позволяющих оценить результаты деятельности при принятии того или иного управленческого решения.

4. Поиск новых источников информации для более точного представления данных менеджерам организации.
5. Превращение управленческого учета в конкурентное преимущество организации.
6. Совершенствование бюджетных форм в организациях.

Примером эффективного использования управленческого учета может стать система взаимосвязанных бюджетов, приведенных на рис. 6.

Как видно из рис. 6, для коммерческих организаций целесообразно иметь десять блоков бюджетных форм. Например, по блоку № 1 «Выручка» необходимо разработать пять форм, таких как:

1. «Признак контракта» – детализирует контракты в разрезе видов деятельности, номеров контрактов, программ.
2. «План по выручке» – предназначен для формирования информации о выручке в разрезе контрактов по признаку «начисления».
3. «Поступления от покупателей» – аккумулирует информацию о поступлении денежных средств в качестве погашения задолженности по выручке в разрезе контрактов по признаку «оплаты».
4. «Авансы и дебиторская задолженность от покупателей» – предоставляет информацию о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности в разрезе покупателей и заказчиков.



5. «Поступления компенсаций расходов по процентам от основного заказчика» – содержит информацию о суммах поступлений от основного заказчика.

По блоку № 2 «Основное производство» предполагается составление шести форм, таких как:

1. «Соответствие контрактов и заказов» – предоставляет информацию об исполнении заказов по соответствующим контрактам.
2. «Признаки заказов» – характеризуют аналитические признаки производственных заказов.
3. «Плановая калькуляция» – группирует прямые производственные затраты, отражает распределение косвенных расходов, исчисляет маржинальный доход и валовую прибыль.
4. «План производства» – позволяет планировать объемы производства в натуральных показателях.
5. «Бюджет основного производства» – предназначен для планирования прямых производственных

затрат по заказам, списываемых на себестоимость готовой продукции.

6. «Бюджет общепроизводственных расходов» – позволяет планирование общепроизводственных расходов в постатейной детализации.

По остальным блокам бюджетные формы коммерческой организации составляются также в количестве от пяти до десяти форм.

Заполнение форм предполагает взаимодействие между службами и подразделениями для получения оперативной информации и для принятия управленческих решений. Периодичность составления форм определяется внутри каждой организации самостоятельно.

Дальнейшее развитие системы управленческого учета, а также необходимости совершенствования методов и форм составления внутренней управленческой отчетности свидетельствует о глубоком научном и практическом интересе к данной теме и необходимости дальнейшего исследования. 📌

Библиографический список

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Богатин Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 512 с.
3. Палий В.Ф., Вандер Вил Р. Управленческий учет. – М. : Инфра-М, 1997. – 480 с.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. – М. : Омега-Л, 2004. – 576 с.
5. Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии : учеб. пособие. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с.
6. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / Пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
7. Кизилев А.Н., Карасева М.Н. Бухгалтерский (управленческий) учет : учебное пособие. – М. : Эксмо, 2006. – 320 с.
8. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития : монография / Под ред. Н.Т. Лабынцева. – М. : Финансы и статистика, 2011. – 304 с.: ил.
9. Управленческий учет : учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ИД ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.

References

1. Upchurch A. *Upravlencheskiy uchet: principy i praktika* [Management accounting: principles and practice]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002. 952 p.
2. Bogatin Yu.V. *Upravlencheskiy uchet: informacionnoe obespechenie racional'nyh planovyh resheniy firmy* [Management accounting: information support of the rational planning solutions of the firm]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2007. 512 p.
3. Paliy V.F., Vander Vil R. *Upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Moscow, Infra-M Publ., 1997. 480 p.
4. Vakhrushina M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2004. 576 p.
5. Voronova E.Yu., Ulina G.V. *Upravlencheskiy uchet na predpriyatii* [Management accounting at the enterprise]. Moscow, Shopping Mall Velbi, Publishing house Prospectus, 2006. 248 p.
6. Drury C. *Management Accounting for Business Decisions* (Russ. ed.: Drury K. *Upravlencheskiy uchet dlya biznes-resheniy*. Moscow, UNITY-DANA Publ., 2003. 655 p.).
7. Kizilov A.N., Karasyova M.N. *Buhgalterskiy (upravlencheskiy) uchet* [Management accounting]. Moscow, Eksmo Publ. 2006. 320 p.
8. Labyntsev N.T. *Upravlencheskiy uchet i vnutrifirmennyy kontrol' v kommercheskih organizatsiyah: sostoyanie i perspektivy razvitiya* [Management accounting and internal control in commercial organizations: status and prospects for development]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2011. 304 p.
9. Sheremet A.D. *Upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Moscow, Publ. house FBK-Press, 2004. 512 p.

УДК 657.631.6

Сравнительный анализ положений национальных стандартов по объединению бизнеса для целей бухгалтерского и налогового учета: российский и зарубежный опыт

Comparative analysis of the National Standards on business combinations for the purposes of business and tax accounting: Russian and foreign experience

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
Ольга Николаевна Синькина
 аспирант кафедры аудита и контроля
 e-mail: cornl@mail.ru
 125993, Москва, Ленинградский просп., д. 49.
 Тел. +7 (964) 620-86-29.

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow
Olga Sinkina
 Postgraduate student of the Audit and Control Department
 e-mail: cornl@mail.ru
 49, Leningradsky av., Moscow, 125993.
 Phone +7 (964) 620-86-29.

Объектом исследования являются положения национальных стандартов по объединению бизнеса для целей бухгалтерского и налогового учета в России и зарубежных странах. Предметом исследования выступают совокупность теоретических и практических вопросов, направленных на сравнение правил учета и налогообложения операций по объединению бизнеса, применяемых в разных странах, выявление сходства и различий. В работе автором раскрыто понятие объединения бизнеса в соответствии с российской и международной практикой. Проанализированы положения национальных стандартов по объединению бизнеса для целей бухгалтерского и налогового учета в РФ, США, Великобритании, Ирландии, ФРГ. Приведено их сравнение по основным показателям и выявлены сходства и различия с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов».

The targets of research are National Standards on business combinations for the purposes of business and tax accounting in Russia and foreign countries. The subject of research is summation of theoretical and practical issues, aimed at the comparison of accounting and tax rules for business combinations transactions, used in different foreign countries, revelation of similarities and differences. The author defines the concept of business combinations in accordance with the Russian and international practice. The National Standards on business combinations for the purposes of business and tax accounting of the Russian Federation, USA, Great Britain, Ireland and Germany were analyzed. The author compared the Standards' main aspects and uncovered similarities and differences with IFRS 3 *Business combinations*.

Методологической основой исследования послужили фундаментальные положения, представленные в трудах российских и зарубежных ученых. В работе использованы системный подход к исследуемым проблемам, а также общенаучные и специальные методы исследования: научной абстракции, анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнительный анализ, группировка.

Ключевые слова: объединение бизнеса; объединение бизнеса по российским ПБУ; объединение бизнеса по ГААП ЕС (МСФО); объединение бизнеса по ГААП США; объединение бизнеса по ГААП Великобритании и Ирландии; объединение бизнеса по ГААП ФРГ; законодательство по налогообложению при объединении бизнеса в РФ, США, Великобритании и Ирландии, ФРГ; использование налоговых убытков правопреемником.

Введение

Усиливающиеся процессы интеграции и глобализации экономического пространства продолжают оказывать влияние на приближение национальных учетных принципов к концептуальным основам МСФО (как к глобальным стандартам финансовой отчетности). Однако страны – члены Европейского союза и США сохранили право применять в отдельных случаях национальные стандарты.

В последние годы сравнение учетных принципов операций по объединению бизнесов согласно РПБУ, МСФО и ГААП США находится в центре широкого обсуждения в трудах российских и зарубежных ученых. Однако вопросы сравнения положений национальных стандартов по объединению бизнеса для целей бухгалтерского и налогового учета разных стран не получили достаточного освещения. В последнее время слияния и поглощения компаний по всему миру приобретают все большее значение в повышении их конкурентоспособности и стратегии долгосрочного развития. Но при этом вовлеченные в объединения бизнеса компании нередко сталкиваются с множеством разнообразных сложных вопросов по учету и налогообложению сделок, требующих решения:

- идентификация операции как объединение бизнеса или приобретение активов;
- применение метода приобретения или объединения интересов для учета операции;
- идентификация покупателя в сделке;
- оценка и признание справедливой стоимости переданных активов и обязательств;

The fundamental premises, presented in the works of Russian and foreign scientists are the methodological foundation of this article. The author used system approach to the research issues, as well as the general scientific and special methods of analysis: scientific abstraction, analysis and synthesis, induction and deduction, comparative analysis, grouping.

Key words: business combinations; business combinations according to RAS; business combinations according to EU GAAP (IFRS); business combinations according to US GAAP; business combinations according to UK GAAP; business combinations according to German GAAP; tax legislation of business combinations in Russian Federation, USA, Great Britain and Ireland, Germany; utilization of tax losses by legal successor.

- расчет, признание и последующий учет гудвила для целей бухгалтерского и налогового учета;
- использование налогового убытка.

Решение обозначенных вопросов может различаться в разных странах и зависит от применяемых национальных стандартов по объединению бизнесов. В настоящее время около 140 стран по всему миру применяют МСФО. Комиссия по ценным бумагам и биржам США в «Стратегическом плане на период с 2014 по 2018 год» обозначила направление в продвижении достоверности финансовой отчетности по всему миру для обеспечения интересов инвесторов и достижения высококачественных глобальных стандартов финансовой отчетности [9, 12].

Тем не менее на данный момент компании США должны составлять и представлять отчетность по ГААП США, разработанным Советом по стандартам финансового учета США, и также могут представлять добровольную отчетность по МСФО без дополнительного ее приведения в соответствие с отчетностью по национальным стандартам. После присоединения к Европейскому союзу страны-члены сохранили право выбирать национальные учетные принципы для отдельной отчетности и отчетности компаний, ценные бумаги которых не допущены к организованным торгам.

Российским компаниям, стремящимся к выходу на международные рынки и привлечению иностранного капитала путем трансграничных сделок по слияниям и поглощениям, важно знать сходства и различия учетных принципов в зарубежных странах, в частности операций по объединению бизнесов.

Таблица 1. Законодательство, регулирующее деятельность организаций при объединении

Страна	Нормативный акт
Российская Федерация	Гражданский кодекс РФ (статьи 57, 58, 59, 60)
Страны Европейского союза (28 членов)	Правило 2005/56/ЕС от 25.10.2005 Европейского парламента и Совета по трансграничным слияниям обществ [5], [6, с. 542]
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Закон Соединенного Королевства о компаниях 2006 года (часть 26 «Реорганизация и реконструкция», часть 27 «Слияние и выделение общественных компаний»)
Соединенные Штаты Америки	Закон о ценных бумагах 1933 года (часть 230 «Общие Правила и Положения», статьи 230.145, 230.800) [10]
Федеративная Республика Германия	Торговый кодекс Германии (параграф 25) Закон о реорганизации [17], [19], [2, с. 21]

Таблица 2. Система учета и стандарт по объединению

Страна	Система учета	Стандарт по объединению
Российская Федерация	РПБУ	Приказ Министерства финансов РФ от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»
Страны Европейского союза	ГААП ЕС (МСФО)	МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	ГААП Великобритании и Ирландии	Стандарт финансовой отчетности FRS 102 Раздел 19 «Объединение бизнеса и гудвил»
Соединенные Штаты Америки	ГААП США	Стандарт финансового учета США FASB ASC Topic 805, «Объединения бизнеса»
Федеративная Республика Германия	ГААП Германии	Торговый кодекс Германии (параграфы 300-307 «Полное объединение»)

В связи с этим тема исследования по сравнительному анализу положений национальных стандартов по объединению бизнеса для целей бухгалтерского и налогового учета в России и зарубежных странах актуальна и представляет особый интерес.

Понятие объединения бизнеса в российской и международной практике

Для сделок по слияниям и поглощениям законодательство РФ использует понятие реорганизация в форме слияния и присоединения (ст. 57 ГК РФ¹).

При слиянии прекращается деятельность обоих участников и создается новое предприятие, деятельность предшествующих слиянию компаний прекращается, права и обязанности каждой из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу. При присоединении прекращает свою деятельность только присоединяемая организация с передачей ее активов и пассивов, прав и обязанностей компании, к которой осуществляется присоединение.

В свою очередь, для таких сделок в стандартах МСФО и США ГААП и во многих национальных учетных стандартах стран – членов Европейского союза (например, в Федеративной Республике

Германии, Великобритании, Северной Ирландии, Республике Ирландия) используется понятие «объединение бизнеса». Событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами, признается объединением бизнеса.

Сравнение учетных принципов отражения объединения бизнеса в разных странах

Рассмотрим основные сходства и различия национальных стандартов по объединению бизнеса, применяемых в России, странах Европейского союза, Великобритании и Ирландии, США, Федеративной Республике Германии. В табл. 1–3 представлена сводная информация по общим положениям, а в таб. 4–8 – по учетным принципам отражения объединения бизнеса в разных странах.

Сравнение основных положений национальных стандартов по объединению в разных странах, представленных в таб. 1–8, показывает продолжение глобального сближения с МСФО: применение метода приобретения для учета операций по объединению; идентификация покупателя как

¹Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016).

Таблица 3. Применение МСФО при подготовке финансовой отчетности

Страна	Особенности применения
Российская Федерация	Согласно Федеральному закону «О консолидированной финансовой отчетности» ² кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО с 2012 года (за исключением организаций, которым предоставлена отсрочка по статье 8). При этом консолидированная финансовая отчетность составляется наряду с бухгалтерской отчетностью
Страны Европейского союза	По Правилам ЕС 1606/2002 компании стран-членов, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам в ЕС, должны использовать МСФО при подготовке консолидированной финансовой отчетности с 2005 года. При этом странам предоставлен выбор в требовании применения МСФО или национальных стандартов при подготовке отдельной отчетности и отчетности компаний, ценные бумаги которых не допущены к организованным торгам
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	С 2005 года МСФО применяются при подготовке консолидированной финансовой отчетности компаниями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Остальные компании должны применять национальные стандарты
Соединенные Штаты Америки	Компании составляют добровольную дополнительную отчетность по МСФО наряду с отчетностью по национальным стандартам
Федеративная Республика Германия	С 2005 года МСФО применяются при подготовке консолидированной финансовой отчетности компаниями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Остальные компании должны применять национальные стандарты

² Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О консолидированной финансовой отчетности».

Таблица 4. Идентификация операции по объединению бизнеса и покупателя

Страна	Идентификация операции	Идентификация покупателя
Российская Федерация	Определение отсутствует. Следующие сделки удовлетворяют критериям объединения бизнеса по МСФО: приобретение доли в уставном капитале; приобретение предприятия в целом как имущественного комплекса; формы реорганизации юридических лиц (присоединение, слияние)	Предприятие, являющееся покупателем по договору
Страны Европейского союза	Операция, в результате которой покупатель получает контроль над одним или более бизнесами	Предприятие, получающее контроль
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия		
Соединенные Штаты Америки		
Федеративная Республика Германия	Операция приобретения предприятия	Предприятие, являющееся покупателем по договору

Таблица 5. Определение даты приобретения, метод учета операций по объединению (метод приобретения и метод объединения интересов)

Страна	Определение даты	Метод приобретения	Метод объединения интересов
Российская Федерация	Дата государственной регистрации	Не определен	Не определен

Окончание табл.5

Страна	Определение даты	Метод приобретения	Метод объединения интересов
Страны Европейского союза Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Дата, на которую покупатель приобретает контроль над приобретаемым предприятием	Применяется для всех операций	Применяется для операции под общим контролем [15, с. 35]
Соединенные Штаты Америки			Применяется для операции под общим контролем
Федеративная Республика Германия	Дата государственной регистрации		Не определен

Таблица 6. Признание активов и обязательств, учет операций между организациями, находящимися под общим контролем

Страна	Признание активов и обязательств	Учет операций между организациями, находящимися под общим контролем
Российская Федерация	Активы и обязательства признаются по сумме, указанной в передаточном акте (активы – по балансовой, рыночной стоимости, обязательства – только по балансовой стоимости)	Не предусмотрен отдельный учет операций
Страны Европейского союза	Идентифицируемые активы и обязательства, принятые в рамках сделки, оцениваются по справедливой стоимости	Операции под общим контролем остаются вне сферы применения стандарта. Компании выбирают в учетной политике метод приобретения или объединения интересов для отражения таких операций
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия		Применяется метод объединения интересов
Соединенные Штаты Америки		
Федеративная Республика Германия		

Таблица 7. Признание и последующий учет гудвила

Страна	Комментарий
Российская Федерация	При приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса: положительный гудвил отражается как актив и амортизируется в течение 20 лет; отрицательный гудвил отражается в составе прочих доходов. При реорганизации: гудвил не признается, возникающие разницы отражаются в составе капитала
Страны Европейского союза	Положительный гудвил отражается как актив, отрицательный гудвил – в составе прочих доходов. Положительный гудвил ежегодно проверяется на обесценение
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Положительный гудвил отражается как актив, отрицательный гудвил – в уменьшении нематериальных активов, а впоследствии при их погашении в составе доходов. Положительный гудвил с определенным сроком полезного использования подлежит амортизации в течение этого срока, при невозможности определения срока – в течение не более 10 лет
Соединенные Штаты Америки	Положительный гудвил отражается как актив, отрицательный гудвил – в составе доходов. Положительный гудвил ежегодно проверяется на обесценение
Федеративная Республика Германия	Положительный гудвил отражается как актив, отрицательный гудвил – в бухгалтерском балансе отдельной строкой в разделе «Капитал». Положительный гудвил с определенным сроком полезного использования подлежит амортизации в течение срока использования, при превышении срока 5 лет в пояснениях к отчетности необходимо раскрыть обоснование [16, с. 128]

Таблица 8. Признание неконтролирующей доли участия и раскрытие дополнительной информации (гипотетический финансовый отчет)

Страна	Признание неконтролирующей доли участия	Гипотетический финансовый отчет
Российская Федерация	При приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса: не предусмотрено. При реорганизации: не возникает	Не определено
Страны Европейского союза	Оценивается по справедливой стоимости или как доля в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов	Раскрытие информации о выручке, прибыли, убытке объединенного предприятия за текущий отчетный период (при допущении даты приобретения как начало периода)
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Оценивается как доля в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов	Не определено
Соединенные Штаты Америки	Оценивается по справедливой стоимости	Применяется для публичных компаний. Раскрытие информации о выручке, прибыли, убытке объединенного предприятия за сравнительные и текущий периоды (при допущении даты приобретения как начало самого раннего сравнительного периода)
Федеративная Республика Германия	Оценивается как доля в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов	Не определено

предприятия, получающего контроль; признание активов и обязательств по справедливой стоимости; подготовка консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО [1].

Однако, несмотря на присоединение к ЕС, страны-члены сохранили право выбирать учетные принципы для отдельной отчетности, отличающиеся от МСФО. Так, ФРГ, Великобритания, Северная Ирландия, Республика Ирландия учитывают гудвил, применяя не проверку на обесценение, а амортизацию. Например, в ФРГ идентифицируют покупателя как предприятие, являющееся покупателем по договору, и отражают объединение по дате государственной регистрации, что похоже на учетные принципы, применяемые для объединения в РФ.

Необходимо отметить и сходство по учету объединения бизнеса по положениям МСФО и ГААП США. Например, объединение бизнеса учитывается по методу приобретения, переданные активы и обязательства признаются по справедливой стоимости, понятие объединения бизнеса определено как операция, в результате которой покупатель получает контроль над одним или более бизнесами.

Однако термин «контроль» в двух системах определен по-разному:

- по ГААП США – собственность большинства (более 50%) голосующих акций, полномочия в отношении решений, оказывающие наиболее

существенное влияние на экономическую деятельность предприятия, потенциальная возможность получения дохода и несения убытков;

- по МСФО – полномочия в отношении объекта инвестиций, право на переменный доход от вложенных инвестиций, способность оказывать влияние на размер дохода через инвестируемое предприятие.

В РФ кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО с 2012 года

Сравнение учетных принципов отражения объединения бизнеса для целей налогообложения в разных странах

При проведении сделок по слияниям и поглощениям одновременно возникают и вопросы, связанные с налогообложением. При этом многие компании в стремлении завершить быстрее сделки не уделяют должного внимания проблемам налогового учета при объединении компаний.

Знание налоговой среды в разных странах особенно важно при объединении иностранных компаний для планирования и эффективного использования налоговых преимуществ от произведенных инвестиций. Требования национального

Таблица 9. Отдельные аспекты учетных принципов

Страна	Перенос (уменьшение налоговой базы) правопреемником убытков, полученных реорганизуемыми организациями, на будущее	Признание в налоговом учете гудвила
Российская Федерация	При реорганизации: в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток	При приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса: отрицательный гудвил отражается в составе внереализационных доходов; положительный гудвил признается расходом равномерно в течение 5 лет, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности
Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	В течение 3 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток	Положительный гудвил амортизируется по фиксированной ставке в размере 4% [13, с. 3]
Соединенные Штаты Америки	В течение 20 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (применяются ограничения при изменении доли владения более чем на 50% в течение 3 лет) [8; с. 365]	Положительный гудвил амортизируется равномерно в течение 15 лет
Федеративная Республика Германия	Без ограничения времени. Может быть использована сумма в пределах 1 млн евро, а при превышении 1 млн евро – 60% от прибыли за год. Реорганизация в рамках группы при передаче от 25 до 50% или более 50% доли в пределах 5 лет приводит к потере права переноса убытка [7; с. 2]	

налогового законодательства отличаются друг от друга, например, при использовании налогового убытка, при учете гудвила и расходов по объединению.

Юрисдикции некоторых стран предоставляют существенные налоговые преимущества с целью стимулирования объединения компаний и трансграничных слияний.

При этом налоговые органы поднимают вопрос об уходе от налогов путем совершения таких сделок крупными мультинациональными компаниями и требуют ограничить налоговые преимущества и усилить контроль за их применением [4, с. 3].

Рассмотрим основные сходства и различия положений по налогообложению объединения компаний, применяемых в России, Великобритании и Ирландии, США, Федеративной Республике Германии. Нормативными документами, регулирующими деятельность организаций при объединении, являются:

- в Российской Федерации – Налоговый кодекс РФ, часть 2 (п. 8 ст. 250, ст. 268.1, п. 5 ст. 283);
- Соединенном Королевстве Великобритании и Ирландии, Республике Ирландия – Закон о налогообложении предприятий 2009 года (ст. 731) [3], Закон о налогообложении предприятий 2010 года (ст. 39) [4];

- Соединенных Штатах Америки – Закон о внутреннем налогообложении, раздел 26 (ст. 172, 197, 382) [14];
- Федеративной Республики Германии – Закон о доходе в Германии (ст. 7, ст. 10d) [17].

Сводная информация по отдельным аспектам учетных принципов отражения объединения компаний для целей налогообложения в разных странах представлена в табл. 9.

Представленная в табл. 9 информация свидетельствует о том, что сближение национальных стандартов по учету с МСФО приводит к образованию разрыва со стандартами по налогообложению и увеличению дополнительных затрат на учет временных разниц. Эти затраты можно назвать ценой за конкурентные учетные принципы в современных рыночных условиях [10, с. 520]. Например, учет активов, обязательств, гудвила.

Несмотря на то что наблюдается тенденция к стремлению многими странами поддержать рынок внутренних и трансграничных слияний и поглощений, усиливается контроль и ограничение переноса (уменьшение налоговой базы) правопреемником убытков, полученных реорганизуемыми организациями, на будущее. Например, это касается объединений в рамках группы при осуществлении сделок крупными мультинациональными компаниями.

Заключение

Сравнение основных положений национальных стандартов по объединению бизнеса, применяемых в разных странах, показывает продолжение глобального сближения с МСФО. Проведенное сравнение требований национальных налоговых законодательств по учету объединения свидетельствует об их отличии друг от друга. Юрисдикции некоторых стран предоставляют существенные налоговые преимущества с целью стимулирования объединения компаний и трансграничных слияний.

Российским компаниям, стремящимся к выходу на международные рынки, важно знать не только учетные принципы операций по объединению бизнеса по МСФО, но сходства и различия национальных учетных принципов по бухгалтерскому

и налоговому учету, продолжающих применяться в зарубежных странах.

В законодательстве по бухгалтерскому учету РФ отсутствует отдельное положение по объединению бизнеса, поэтому в связи с возможным применением в РФ параллельно двух систем учета, по аналогии с другими европейскими странами и США, необходимо внести на рассмотрение вопрос о разработке данного положения на основе международного опыта.

В законодательстве по налоговому учету РФ не определены ограничения по использованию налоговых преимуществ при сделках по объединению бизнеса, установленные в разных странах и обозначенные в статье. Представляется обоснованным в будущем усиление налогового контроля на законодательном уровне за применением льгот при данных сделках. 

Библиографический список

1. Синькина О.Н. Специфика составления отчетности и роль аудита при проведении мероприятий по реорганизации в форме слияния и присоединения в России и зарубежных странах // Экономика в промышленности. – 2015. – №4(28). – С. 86–99.
2. A guide to public takeovers in Germany. 2016 edition. - URL: [http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20\(email\).pdf](http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20(email).pdf) (дата обращения: 01.09.2015).
3. Corporation Tax Act 2009 (amended 2015). - URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents> (дата обращения: 03.04.2016).
4. Corporation Tax Act 2010 (amended 2015). - URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents> (дата обращения: 03.04.2016).
5. Directive 2005/56/EC of the European Parliament and of the Council «Cross-border mergers of limited liability companies». - URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l26041> (дата обращения: 01.09.2015).
6. Enriques L. A New EU Business Combination Form to Facilitate Cross-Border M&A: The Compulsory Share Exchange // University of Pennsylvania Journal of International Law. – 2014. - Iss. 2. - P. 541-557. - URL: <http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1865&context=jil> (дата обращения: 01.09.2015).
7. Germany revises guidance on corporate loss forfeiture rules. - URL: <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-germany-revises-guidance-corp-loss-forfeiture-rules.pdf> (дата обращения: 03.04.2016).
8. Global Guide to M&A Tax. 2013 edition. - URL: http://www.taxand.com/sites/default/files/taxand/documents/MA_Tax_Guide_2013.pdf (дата обращения: 02.04.2016).
9. Global Tax practice: Inbound acquisitions at a glance. Update 2014. - URL: http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Inbound%20acquisitions%20at%20a%20glance_neu.pdf (дата обращения: 01.03.2016).

References

1. Sinkina O.N. Specificity of the preparation of reporting and the role of audit in conducting measures of the reorganization in the form of merger and acquisition in Russia and foreign countries. *Ekonomika v promyshlennosti*, 2015, no 4(28), pp. 86-99 (in Russ.).
2. A guide to public takeovers in Germany. 2015 edition. Available at: [http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20\(email\).pdf](http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20(email).pdf) (accessed 01.09.2015).
3. Corporation Tax Act 2009 (amended 2015). Available at: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents> (accessed 03.04.2016).
4. Corporation Tax Act 2010 (amended 2015). Available at: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents> (accessed 03.04.2016).
5. Directive 2005/56/EC of the European Parliament and of the Council «Cross-border mergers of limited liability companies». Available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l26041> (accessed 01.09.2015).
6. Enriques L. *A New EU Business Combination Form to Facilitate Cross-Border M&A: The Compulsory Share Exchange*, University of Pennsylvania Journal of International Law, 2014, Iss. 2, pp. 541-557. Available at: <http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1865&context=jil> (accessed 01.09.2015).
7. Germany revises guidance on corporate loss forfeiture rules. Available at: <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-germany-revises-guidance-corp-loss-forfeiture-rules.pdf> (accessed 03.04.2016).
8. Global Guide to M&A Tax. 2013 edition. Available at: http://www.taxand.com/sites/default/files/taxand/documents/MA_Tax_Guide_2013.pdf (accessed 02.04.2016).
9. Global Tax practice: Inbound acquisitions at a glance. Update 2014. Available at: http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Inbound%20acquisitions%20at%20a%20glance_neu.pdf (accessed 01.03.2016).

10. Kessler W., Eicke R. New German GAAP – The Gap Between Commercial And Tax Accounting. - URL: http://steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaetze/59TI0519-Kessler_Eicke.pdf (дата обращения: 01.04.2016).
11. Part 230 «General Rules and Regulations», Securities Act of 1933 (amended 2015). - URL: <http://www.ecfr.gov/cgi-bin/text-idx?node=17:3.0.1.1.12&rgn=div5> (дата обращения: 02.09.2015).
12. Strategic Plan of U.S. Securities and Exchange Commission for Fiscal Years 2014-2018. - URL: <http://www.sec.gov/about/sec-strategic-plan-2014-2018-draft.pdf> (дата обращения: 14.04.2016).
13. Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions. United Kingdom. 2014 edition. - URL: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/cross-border-mergers-acquisitions/Documents/2014/uk-2014.pdf> (дата обращения: 05.04.2016).
14. Title 26-Internal Revenue Code of the United States of America (amended 2010). - URL: <http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title26-front&num=0&edition=prelim> (дата обращения: 04.03.2016).
15. UK GAAP vs. IFRS. Spring 2011 edition. - URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/\\$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf) (дата обращения: 01.09.2015).
16. Wang H. Intangible Assets – According to German GAAP. - URL: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/1090> (дата обращения: 01.09.2015).
17. Einkommensteuergesetz (EStG). - URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/estg> (дата обращения: 04.03.2016).
18. Handelsgesetzbuch of 10.05.1897. - URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgb> (дата обращения: 01.09.2015).
19. Umwandlungsgesetz (UmwG). - URL: http://www.gesetze-im-internet.de/umwg_1995/BJNR321010994.html (дата обращения: 03.09.2015).
10. Kessler W., Eicke R. New German GAAP – The Gap Between Commercial And Tax Accounting. Available at: http://steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaetze/59TI0519-Kessler_Eicke.pdf (accessed 01.04.2016).
11. Part 230 «General Rules and Regulations», Securities Act of 1933 (amended 2015). Available at: <http://www.ecfr.gov/cgi-bin/text-idx?node=17:3.0.1.1.12&rgn=div5> (accessed 02.09.2015).
12. Strategic Plan of U.S. Securities and Exchange Commission for Fiscal Years 2014-2018. Available at: <http://www.sec.gov/about/sec-strategic-plan-2014-2018-draft.pdf> (accessed 14.04.2016).
13. Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions. United Kingdom. 2014 edition. Available at: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/cross-border-mergers-acquisitions/Documents/2014/uk-2014.pdf> (accessed 05.04.2016).
14. Title 26-Internal Revenue Code of the United States of America (amended 2010). Available at: <http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title26-front&num=0&edition=prelim> (accessed 04.03.2016).
15. UK GAAP vs. IFRS. Spring 2011 edition. Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/\\$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf) (accessed 01.09.2015).
16. Wang H. Intangible Assets – According to German GAAP. Available at: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/1090> (accessed 01.09.2015).
17. Einkommensteuergesetz (EStG). Available at: <http://www.gesetze-im-internet.de/estg> (accessed 04.03.2016) (in Germ).
18. Handelsgesetzbuch of 10.05.1897. Available at: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgb> (accessed 01.09.2015) (in Germ).
19. Umwandlungsgesetz (UmwG). Available at: http://www.gesetze-im-internet.de/umwg_1995/BJNR321010994.html (accessed 03.09.2015) (in Germ).

УДК 657:631.527

Бухгалтерский учет селекционных достижений и анализ их эффективности

Accounting for the selection achievements and analysis of their efficiency

Российский государственный аграрный университет –
МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Маргарита Александровна Шадрина

канд. экон. наук, доцент, заведующая кафедрой
налогообложения и финансового права
e-mail: shadrinam@gmail.com

Наталья Геннадьевна Володина

док. экон. наук, доцент, профессор
кафедры маркетинга
e-mail: volodina@timacad.ru

127434, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 977-86-63.

Russian State Agrarian University – Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Margarita Shadrina

PhD in Economics, Associate Professor, Head
of the Tax and Financial Law Department
e-mail: shadrinam@gmail.com

Natalia Volodina

Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor of the Marketing Department
e-mail: volodina@timacad.ru

49, Timiryazevskaya str., Moscow, 127434.
Phone. +7 (499) 977-86-63.

В статье рассматриваются вопросы бухгалтерского учета селекционных достижений на всех этапах их создания и использования их результатов. Уделено внимание формированию показателей бухгалтерской отчетности в части селекционной работы и их анализу.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; анализ; НМА; селекционные достижения; сорта; породы.

This article is devoted to the accounting for selection achievements at all stages of their creation and use of their results. Special attention is paid to the development of indicators of financial statements in terms of breeding and analysis.

Key words: accounting; analysis; intangible assets; selection achievements; varieties; breed.

На современном этапе в условиях политики импортозамещения остро стоит вопрос о безопасности в области семеноводства и селекции в животноводстве. Не секрет, что по некоторым позициям Россия почти полностью зависит от импортных семян растений, пород животных.

При этом, безусловно, именно генетический потенциал пород и типов животных, сортов (гибридов) растений сегодня определяет будущие возможности и перспективы развития отраслей и подотраслей

сельского хозяйства, их эффективность и конкурентоспособность.

Согласно статье 1412 Гражданского кодекса РФ¹, объектами интеллектуальных прав на селекционные достижения являются сорта растений и породы животных, зарегистрированные в Государственном реестре охраняемых

¹Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 28.11.2015, с изм. от 30.12.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2016).

Таблица 1. Состав и динамика результатов селекционной деятельности

Показатель*	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016 к 2012, %
1. В реестре сортов, всего	14 045	15 154	16111	17862	19167	136,5
2. В реестре пород, всего	859	873	889	896	848	98,7
3. Выдано патентов всего:	6 339	6 794	7269	7656	8247	130,1
на сорта и растения	6 013	6 453	6918	7296	7880	131,0
на породы животных	326	341	351	360	367	112,6
4. Патенты в действии						
сорта и гибриды	3 789	4 006	3977	4092	4251	112,2
породы животных	195	205	199	187	171	87,7

*данные приведены на разные даты по годам, но все они попадают в интервал 1 февраля – 1 апреля.

Источник: Государственный реестр селекционных достижений, допущенных к использованию. Том 1 и 2 (официальное издание) за 2012–2016 гг. Режим доступа: <http://www.gossort.com/reestr-2.html>.

селекционных достижений, если эти результаты интеллектуальной деятельности отвечают установленным Гражданским кодексом РФ требованиям к таким селекционным достижениям.

Нами проведен анализ состава и динамики результатов селекционной деятельности в России за период с 2011 по 2015 год (табл. 1).

Как видно из табл. 1, в растениеводстве ситуация характеризуется большей активностью, чем в животноводстве, что обусловлено меньшими затратами и сроками современной селекции.

Нахождение сорта или породы в Государственном реестре селекционных достижений, допущенных к использованию, дает право размножать, ввозить при соблюдении карантинных требований и в соответствующих регионах реализовывать семена и посадочный материал сорта, животных и т.д. Это приводит к тому, что на 35–50% патенты вообще не выдаются, а значит, и не признаются НМА, хотя они, по сути, есть.

Авторы предположили (и эта гипотеза подверглась проверке): содержит ли бухгалтерская отчетность агрофирм, которые занимаются селекцией, информацию о создании сорта (породы), получении патента, прекращении патента, его вовлечении в коммерческий оборот.

В результате исследования мы пришли к выводу, что большинство селекционных достижений зарегистрировано (оригинаторы и патентообладатели) на физических лиц. Так, из заявок, поданных в 2010 году, в 52% случаев оригинаторы – физические лица, еще в 26% – общества с ограниченной ответственностью, 22% – научно-исследовательские институты и вузы.

Известные агрофирмы, такие как «Гавриш» и «СеДек», также регистрируют сорта и гибриды на физических лиц или на ООО. Отчетность исследуемых компаний не содержала полной информации об их селекционной деятельности и ее результатах, также она не сопоставлялась с данными Госсортрестра.

В связи с этим считаем важным предложить порядок отражения в бухгалтерском учете операций

по созданию и использованию селекционных достижений, который рассмотрим на примере.

Допустим, ПАО «Агро» приняло решение усилить селекционную работу по созданию нового сорта Перец сладкий (*Capsicum annuum* L.). В результате пятилетней работы агрономом ПАО «Агро» Мироновым и агрономом-селекционером Малининой был получен гибрид F1.

Исключительное право на служебное произведение принадлежит работодателю, если трудовым или иным договором между работодателем и автором не предусмотрено иное.

На первом этапе директором издается приказ (распоряжение) о создании авторского коллектива. Этот момент очень важен, так как он является датой начала капитализации затрат в бухгалтерском учете. В нашем примере данный приказ был издан 12 января 2014 года.

На втором этапе составляется примерная смета расходов на создание сорта (табл. 2). Установленных форм сметы нет, поэтому каждое предприятие разрабатывает ее самостоятельно и утверждает в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Уплата пошлины за испытание селекционного достижения на отличимость, однородность и стабильность и представление документа, подтверждающего ее уплату, осуществляются не позднее испытания, в котором предполагается проведение испытания.

Отдельно взимаются платежи за поддержание в силе патента на селекционное достижение за каждый полный календарный год действия патента.

Очевидно, что планируемые расходы велики, более 1 млн руб. В большинстве случаев на практике капитализируются только расходы на регистрацию (10 тыс. руб.), что не позволяет сформировать в учете и отчетности достоверную информацию о результатах интеллектуальной деятельности (РИД) и их стоимости.

Именно поэтому информация о РИД в отчетности большинства отечественных селекционных фирм

Таблица 2. Смета затрат на создание селекционного достижения.
Период планирования затрат – 2014-2018 гг.

Статьи затрат	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Итого
Заработная плата*	111 360	120 269	129 890	140 282	151 504	653 305
Страховые взносы и взносы на страхование от НС и ПЗ	27 840	30 067	32 473	35 070	37 876	163 326
Амортизация сельскохозяйственной техники (5% от всей амортизации)	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	75 000
Материальные расходы	50 000	60 000	65 000	70 000	75 000	320 000
Пошлины**					10 000	10 000
Итого	204 200	225 336	242 363	260 352	289 380	1 221 631

* Из расчета, что 20% времени селекционеры тратят на создание гибрида.

** Размеры пошлин определены в соответствии с постановлением Правительства РФ от 14.09.2009 № 735 «Об утверждении Положения о патентных и иных пошлинах за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом на селекционное достижение, с государственной регистрацией перехода исключительного права на селекционное достижение к другим лицам и договоров о распоряжении этим правом» исходя из расходов:
на регистрацию заявки на выдачу патента на селекционное достижение (далее – заявка), проведение ее предварительной экспертизы и публикацию информации о заявке в официальном бюллетене – 660 (3300);
экспертизу селекционного достижения на новизну – 330 (1650);
испытание селекционного достижения на отличимость, однородность и стабильность – 5 280;
экспертизу результатов испытания селекционного достижения на отличимость, однородность и стабильность, представленного заявителем, – 1 320 (6 600);
регистрацию охраняемого селекционного достижения, выдачу патента и публикацию информации об этом в официальном бюллетене – 2 640 (13 200);
выдачу авторского свидетельства на селекционное достижение – 130 (660).
В скобках приведены данные для нерезидентов.

недостоверна. Поэтому невозможно оценить научно-производственный потенциал и результаты инвестирования в селекционные мероприятия и разработки в области генетики. При этом, как правило, количество созданных сортов, гибридов и т.д. у одного субъекта может достигать нескольких десятков.

Бухгалтерский учет затрат на создание селекционного достижения

Для целей бухгалтерского учета затраты на создание селекционных достижений целесообразно аккумулировать на специальном субсчете «Создание селекционных достижений», открываемом к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналитический учет следует вести по каждому сорту (гибриду), породе и т.д.

Очень важно определить порядок документального подтверждения данных расходов. Например, необходимо определить в специальном документе процент заработной платы сотрудников, которая будет относиться на затраты по созданию селекционного достижения. В нашем примере – 20%, поэтому в ведомости начисления заработной платы необходимо добавить специальную графу для разделения заработной платы по объектам отнесения затрат.

Если агроном работает над несколькими сортами, необходимо закрепить в учетной политике порядок распределения расходов на основе экспертного подхода к планированию. Если

трудоемкость селекционных работ примерно одинакова, можно затраты разделить равномерно, если же нет, то с учетом коэффициента трудоемкости (табл. 3).

Амортизационные отчисления могут также распределяться пропорционально заработной плате или в установленном размере (например, 5%) и отражаться в аналогичной начислению заработной платы ведомости.

В бухгалтерском учете затраты по созданию селекционных достижений отражаются на одноименном субсчете к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 4).

Таким образом, правильно организованный первичный и аналитический учет расходов на создание нового сорта позволит бухгалтеру сформировать его стоимость в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»².

Регистрация сорта (гибрида) и ввод его в эксплуатацию

Если сорт (гибрид) прошел все испытания и зарегистрирован (допущен к использованию), патентообладатель может поставить его на учет в качестве нематериального актива при соблюдении следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем. То есть

²Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010).

Таблица 3. Ведомость распределения затрат на оплату труда по объектам учета (селекционные достижения), январь 2015 года

Агроном (Ф. И. О.)	Сорт (рабочее название)			
	Распределяемая заработная плата	перец сладкий		
		Заря	Белое золото	Нарцисс
1. Малинина	22 000	0,4*	0,3	0,3
		8 800	6 600	6 600
2. Миронов	5 000**	0,8	0,2	0
		4 000	4 400	0
Итого расходов на заработную плату	X	12 800	11 000	6 600
Страховые взносы на заработную плату (условно)	X	2 200	2 500	1 400
Взносы на страхование от НС и ПЗ (условно)	X	512	440	264
Итого расходов на заработную плату	X	15 512	13 940	8 264

* Коэффициент распределения затрат в сумме равен 1,0.

** Из расчета, что Миронов только 20% своего времени занимается селекционной работой.

Таблица 4. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при отражении операций по созданию селекционных достижений

Операция	Корреспонденция счетов			Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Начислена заработная плата	08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Создание селекционных достижений»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		Ведомость распределения затрат на оплату труда по объектам учета (селекционные достижения)
Начислены страховые взносы	08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Создание селекционных достижений»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»		Ведомость распределения затрат на оплату труда по объектам учета (селекционные достижения)
Списаны материалы (ГСМ, удобрения и т.д.)	08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Создание селекционных достижений»	10 «Материалы»		Акт расхода семян и посадочного материала, акт расхода удобрений, путевые листы и т.д.
Начислена амортизация на основные средства, используемые при создании сорта (гибрида)	08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Создание селекционных достижений»	02 «Амортизация основных средств»		Ведомость учета амортизационных отчислений
Уплачены пошлины	08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Создание селекционных достижений»	51 «Расчетные счета»		Выписка банка

- объект будет использоваться для получения семян (семенопроизводство) или товарной продукции;
- 2) сельскохозяйственная организация оформила (получила) правоустанавливающие документы на выведенные сорта (гибриды), а именно: авторские свидетельства и, главное, патенты;
 - 3) организация может надежно отделить патент на конкретное селекционное достижение от других активов;
 - 4) патент на сорт (гибрид) предназначен для использования в течение длительного времени, то есть свыше 12 месяцев;

- 5) организацией не предполагается продажи объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
 - 6) фактическая (первоначальная) стоимость патента может быть достоверно определена.
- О важности организации учета на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» мы уже писали выше. В бухгалтерском учете делается запись:
- Дебет 04 «Нематериальные активы», субсчет «Селекционные достижения», Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Создание селекционных достижений».

Бухгалтерский учет использования созданного гибрида

С месяца, следующего за вводом в эксплуатацию, необходимо начислять амортизацию при условии, что может быть определен срок полезного использования. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя:

- из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

В нашем примере срок полезного использования сорта (гибрида) должен ежегодно проверяться ПАО «Агро» на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению.

Например, может быть получен новый гибрид с лучшими качествами, и срок использования ранее созданного существенно сократится и т.д. Пересмотр срока должен быть осуществлен с привлечением эксперта (агронома, селекционера) и задокументирован. Только в этом случае бухгалтер пересчитывает амортизацию и корректирует отчетность. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Согласно статье 1424 ГК РФ, срок действия исключительного права на селекционное достижение и удостоверяющего это право патента исчисляется со дня государственной регистрации селекционного достижения в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений и составляет 30 лет. На сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в том числе их подвоев, срок действия исключительного права и удостоверяющего это право патента составляет 35 лет.

Предположим, что ПАО «Агро» планирует получать доход от гибрида в течение 10 лет. Амортизация, в соответствии с учетной политикой, начисляется линейным методом. Первоначальная стоимость гибрида составила 1 221 631 руб. (табл. 2). Тогда ежемесячные амортизационные отчисления равны 10 108 руб/мес (1 221 631 руб. : 120 мес.).

Если гибрид используется только в самом хозяйстве для производства перца как товарной продукции, то в бухгалтерском учете должна быть сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

Начисление пошлин за поддержание патента на сорт (гибрид) отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Бухгалтерский учет операций по лицензионным договорам

Селекционные достижения только тогда приносят максимальный эффект, когда коммерциализируются в отрасли. Одной из форм передачи права на использование результатов интеллектуальной деятельности является лицензионный договор о предоставлении права использования селекционного достижения.

Согласно статье 1428 ГК РФ, по лицензионному договору одна сторона – патентообладатель (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне – пользователю (лицензиату) удостоверяемое патентом право использования соответствующего селекционного достижения в установленных договором пределах. Особенность лицензионного договора состоит в том, что по этому договору передается не право собственности на селекционное достижение в полном объеме, а право пользования им. То есть лицензиат может заниматься семеноводством, племенной работой, используя выведенный сорт или породу. Что касается гибридов растений, то, как правило, они пригодны только для товарного производства. Получение семян из них невозможно, так как генотип распадается на родительские формы.

Важно помнить, что при заключении лицензионного договора собственником остается правообладатель и он продолжает учитывать переданные по лицензионным договорам права на счете 04 «Нематериальные активы».

Для организаций, которые занимаются селекционной работой и имеют значительное количество патентов, рекомендуем открыть следующие субсчета к счету 04 «Нематериальные активы»:

- 04.1 «Патенты (права на использования не переданы)»;
- 04.2 «Патенты (исключительные лицензионные договоры)»;
- 04.3 «Патенты (неисключительные лицензионные договоры)».

Внутри каждого субсчета аналитический учет должен вестись по каждому патенту на селекционное достижение.

Лицензионный договор составляется в письменной форме. Договоры об уступке прав и лицензионные договоры подлежат обязательной регистрации в Патентном ведомстве РФ. В противном случае они будут признаны недействительными.

Размер вознаграждения, сроки выплаты стороны устанавливают по своему соглашению. Лицензионные платежи можно разделить на три вида:

Таблица 5. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при отражении операций по лицензионному договору

Операция	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Начислены лицензионные платежи	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по лицензионным платежам» 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по лицензионным платежам»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» 90 «Продажа», субсчет «Выручка» (если ПАО «Агро» – селекционная фирма и это для нее основной вид деятельности)	Лицензионный договор, счет, акт
Начислен НДС	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» 90 «Продажи», субсчет «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»	Счет-фактура, Книга продаж
Начислена амортизация	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» 90 «Продажи», субсчет «Выручка» (если ПАО «Агро» – селекционная фирма и это для нее основной вид деятельности)	Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»	Расчет пропорционально выручке от собственного производства и доходам от лицензионных платежей

- паушальный (единовременный) платеж. Часто применяется, когда лицензиар не имеет возможности контролировать объемы продукции, которую получает лицензиат с использованием данного патента;
- роялти – периодические отчисления в размере определенного процента от прибыли лицензиата. На практике часто отдается предпочтение выручке от реализации продукции (семян) или товарной продукции. На ставку роялти влияют величина планируемой выручки, объем правовой охраны и вид лицензионного договора;
- комбинированные платежи – сочетание паушального платежа в размере 10–15% от общей стоимости лицензии с последующей выплатой роялти. В данном случае паушальный платеж, по сути, служит авансом, выплачиваемым лицензиару после передачи технической документации. В нашем примере ПАО «Агро» может заключить лицензионный договор с сельскохозяйственными товаропроизводителями и передать им неисключительное право на использование гибрида (разнообразие и продажу семян).

В бухгалтерском учете может быть сделана запись: Дебет 04.3 «Патенты (исключительные лицензионные договоры)» Кредит 04.1 «Патенты (права на использования не переданы)».

В целях исчисления НДС предоставление прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании лицензионного договора относится к услугам. Такой вывод следует из пункта 9 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», письма Минфина России от 22.01.2016 № 03-07-08/2275.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ³ у лицензиара при оказании таких услуг в общем

случае возникает объект налогообложения по НДС. Налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 154 НК РФ.

Если по лицензионному договору предоставляются права на использование объектов интеллектуальной собственности, поименованных в подпункте 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ, то такая операция освобождается от налогообложения НДС. К сожалению, вышеуказанный пункт не подразумевает селекционные достижения. Что, по нашему мнению, не способствует их вовлечению в легальный коммерческий оборот.

Отражение в бухгалтерском учете операций по лицензионному договору представлено в табл. 5.

Нами рекомендуется закрепить в договоре минимальные ставки по сбору роялти для упрощения их расчета и применения в спорных ситуациях. Наиболее эффективными представляются ставки в виде процентных отчислений от общей выручки от реализации продуктов использования объектов охраны.

Данный подход будет выгоден как селекционерам, так и сельскохозяйственным производителям. Для первых это снижает риск неплатежей по договору, так как поступления напрямую зависят от реализации продукции на рынке, что и обеспечивает повышение платежеспособности контрагентов.

Бухгалтерский учет операций по договорам купли-продажи нематериальных активов

Селекционер на основании договора купли-продажи нематериальных активов может передать права собственности на сам объект. В этом случае

³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016).

Таблица 6. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при отражении операций по договору купли-продажи нематериальных активов

Операция	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Списана первоначальная стоимость НМА	Дебет 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»	Дебет 04 «Нематериальные активы», субсчет «Селекционные достижения»	Бухгалтерская справка
Списана ранее начисленная амортизация	Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»	Дебет 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие НМА»	Бухгалтерская справка
Списана остаточная стоимость НМА	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	Дебет 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»	Бухгалтерская справка
Признан доход от передачи исключительных прав на сорт (гибрид)	Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»	Договор, счет, акт
Начислена и уплачена пошлина за действия, связанные с государственной регистрацией перехода исключительного права на селекционное достижение к другим лицам (на НМА)	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 51 «Расчетные счета»	Выписка банка
Начислен НДС	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «НДС»	Счет-фактура, Книга продаж

исключительное право на гибрид (патент) должно быть списано с баланса.

Для учета доходов и расходов от выбытия и реализации нематериальных активов применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы» (табл. 6).

Бухгалтерская отчетность и анализ селекционных достижений

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- 1) фактическая (первоначальная) стоимость патента или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года. Что касается патентов на селекционные достижения, то в России нет практики определения их текущей рыночной стоимости;
- 2) стоимость списанных (продажа, списание) и поступивших патентов;
- 3) сумма начисленной амортизации по патентам с определенным сроком полезного использования. При этом срок полезного использования должен быть установлен организацией и закреплен приказом;
- 4) стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;

5) наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды.

Следует отметить, что на создание пород, сортов, гибридов в сельском хозяйстве расходуются большие средства, но при этом в отчетности данная информация либо не находит отражения, либо не соответствует действительности, так как оценка патентов проводится только по затратам на его получение. Очевидно, что эти суммы в десятки раз меньше реальных затрат.

Предлагаемый формат информации, раскрываемой в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности, представлен в табл. 7.

Системное отражение в бухгалтерском учете и отчетности информации о результатах селекционной работы позволит формировать своевременную и достоверную информацию, которая необходима как внутренним, так и внешним пользователям.

Аккумулируя и сопоставляя представленную выше информацию, можно на регулярной и систематической основе проводить анализ результативности и эффективности селекционной работы как на микро-, так и на макроуровне. Ниже приведена таблица, которая может быть использована в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в разрезе сортов и пород (рисунок 1).

Обращаем внимание, что информация, отраженная по столбцам 5, 6 и 7, должна быть обязательно

Таблица 7. Информация о селекционных достижениях по состоянию на 1 января 2016 г.

Показатель	Селекционное достижение	
	Перец сладкий	
Наименование	Гибрид «Белое золото»	
Номер патента	459-25	
Срок полезного использования	10 лет	
Первоначальная стоимость селекционного достижения, руб.	1 200 000	
Остаточная стоимость	1 020 000	
Форма коммерческого использования	Неисключительный лицензионный договор(ы)	
Количество заключенных лицензионных договоров (неисключительных)	3	
Срок лицензионных договоров	3 года	
Ежегодный платеж (роялти) по договорам, всего за текущий год	125 000	

Ед. изм.	Нарастающим итогом			За текущий год			
	Сортов (пород) внесено в Госреестр	Получено патентов	Аннулировано патентов	Внесено в реестр	Получено патентов	Аннулировано патентов	Сорта, не имеющие допуска к использованию (патенты есть)*
А	1	2	3	4	5	6	7
шт.	26	14	4	3	1	1	1
руб.	x	920 000	160 000	x	0	60 000	72 000

*По сортам, не имеющим допуска к использованию, списание обусловлено тем, что такой патент не может приносить доход (экономические выгоды).

Предлагаемая форма Отчета о селекционной работе

отражена в учете путем признания или списания НМА с баланса.

В качестве показателей эффективности селекционной работы можно использовать следующие аналитические коэффициенты:

$$K1 = \frac{\text{Выручка от реализации продукции (связанная с селекционными достижениями)}}{\text{Количество патентов (действующих)}}$$

$$K2 = \frac{\text{Поступления по лицензионным договорам}}{\text{Затраты на патентную защиту}}$$

$$K3 = \frac{\text{Поступления по лицензионным договорам}}{\text{Выручка от реализации}}$$

Библиографический список

1. Право на селекционное достижение: постатейный комментарий главы 73 Гражданского кодекса Российской Федерации / Под ред. П.В. Крашенинникова. М.: Статут, 2010. – 300 с.
2. Хоружий Л.И., Белов Н.Г., Хусаинова А.С. Особенности формирования учетной политики в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – №8. – С. 3-8.
3. Шадрина М.А. Бухгалтерский учет создания и использования селекционных достижений // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 8. – С. 14–21.

References

1. Krashennnikov P.V. *Pravo na selekcionnoe dostizhenie: postateynnyy kommentariy glavy 73 Grazhdanskogo kodeksa Rossiyskoy Federacii* [Right to the selection achievement: paragraph-to-paragraph commentary of chapter 73 of the Civil Code of the Russian Federation]. Moscow, Statut Publ., 2010. 300 p.
2. Khoruzhii L.I., Belov N.G., Husainova A.S. Features of formation of accounting policies in connection with the adoption of the Federal law of 06.12.2011 № 402-FZ «On accounting». *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2012, no 8, pp. 3-8 (in Russ.).
3. Shadrina M.A. Accounting for the creation and use of selection achievements. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2012, no 8, pp. 14-21 (in Russ.).

Код ВАК 08.00.10

Сравнительный анализ организации налогового консультирования в России и зарубежных странах

Comparative analysis of the tax consulting organization in Russia and the rest of the world

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Россия, Москва

Люба Мовсесовна Бабурян

Аспирант кафедры налогового консультирования

e-mail: Lyuba.baburyan@gmail.com

109456, г. Москва, 4-й Вешняковский

проезд, д. 4, каб. 304.

Тел. +7 (965) 315-35-46.

Financial University under the Government
of the Russian Federation, Russia, Moscow

Lyuba Baburyan

Postgraduate student of the Tax Consulting Department

e-mail: Lyuba.baburyan@gmail.com

Of. 304, 4, the 4-th Veshnyakovskiy str., Moscow, 109456.

Phone +7 (965) 315-35-46.

В данной статье автор исследует особенности налогового консультирования в России и зарубежных странах. Проведен сравнительный анализ организации налогового консультирования в России и зарубежных странах. Выделены достоинства и недостатки особенностей налогового консультирования в ряде стран.

The author explores features of tax consulting in Russia and the rest of the world. The comparative analysis of the tax consulting organization in Russia and foreign countries is carried out in this article. Strengths and weaknesses of the tax consulting in a number of the countries are highlighted.

Ключевые слова: налогообложение; налоговое консультирование; налоговая нагрузка; налоговое планирование; государственное регулирование; саморегулируемые организации; консалтинг; Палата налоговых консультантов.

Key words: taxation; tax consulting; tax burden; tax projection; government regulation; self-regulatory organizations; consulting; Chamber of Tax Advisers.

Сегодня профессия налогового консультанта активно завоевывает рынок труда в большинстве развитых стран мира. В каждой стране складывается своя история и традиции данной профессии. В части законодательной обеспеченности ученые-экономисты всего мира делят налоговое консультирование на регулируемое государством и саморегулируемое.

Россия относится к странам с саморегулируемым рынком налоговых консультантов. К ним

же относятся такие страны, как Великобритания, Ирландия, Голландия, Бельгия, Финляндия и Швейцария. А к странам, где существует закон о налоговом консультировании, относятся Германия, Чешская Республика, Словакия, Польша, Австрия, Венгрия, Италия, Франция, Хорватия, Люксембург и Португалия.

Нельзя сказать, что отсутствие закона, регулирующего налоговый консалтинг, приводит к хаосу

Таблица 1. Преимущества и недостатки регулирования рынка налогового консалтинга

	Государственное регулирование	Саморегулирование
Преимущества	<ol style="list-style-type: none"> 1. Права, обязанности и ответственность консультантов законодательно закреплены. 2. Налоговому консультанту обеспечен минимальный уровень оплаты труда, а также пенсионные выплаты после достижения пенсионного возраста. 3. Клиент имеет возможность требовать возмещения ущерба, причиненного налоговым консультантом. 4. Клиент может быть уверен в профессионализме консультанта, который по закону должен постоянно повышать уровень своей квалификации и сдавать экзамены для получения и продления лицензии. 5. Представители профессии несут ответственность за сокрытие своих доходов, то есть государство не теряет доходы в виде поступлений от налогов 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Возможность выбора, состоять ли в профессиональной организации. 2. Возможность самостоятельного установления цен на свои услуги. 3. Возможность оказывать разные виды услуг своим клиентам. 4. При вступлении в профессиональную организацию есть уверенность в защите прав консультанта и клиента. 5. Нет обязательств платить постоянные членские взносы и состоять в профессиональной организации
Недостатки	<ol style="list-style-type: none"> 1. Виды услуг, оказываемых налоговыми консультантами, ограничены. 2. Налоговые консультанты ограничены в рекламных средствах. 3. Налоговые консультанты несут собственные затраты на постоянное повышение квалификации 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Заниматься профессией может любой желающий, что приводит к неквалифицированному исполнению работы, от чего страдает клиент. 2. Бесконтрольное установление цен может привести к монополизации рынка консалтинговых услуг. 3. Нет уверенности в ответственности сторон по выполнению обязательств. 4. Отсутствие пенсионных выплат по профессии

в этой отрасли. Существуют профессиональные организации, которые в своих уставах, правилах и других нормативных документах закрепляют права, обязанности и ответственность сторон в налоговом консалтинге.

Однако данные организации не могут в полной мере обеспечить законность налогового консультирования, в результате чего возникают многочисленные спорные вопросы, решить которые можно лишь в судебном порядке. Зачастую такие суды длятся в течение долгого времени, что отрицательным образом сказывается и на деятельности налоговых консультантов, и на клиентах, и на развитии профессии в целом.

Есть, конечно, страны с саморегулируемым рынком налогового консалтинга, где все устроено таким образом, что государство спокойно за работу в этой области. Как правило, в таких странах усиленный контроль над деятельностью налоговых консультантов осуществляют общественные организации соответствующей профессиональной направленности.

Рассмотрим преимущества и недостатки систем с государственным регулированием и с саморегулированием рынка налогового консалтинга (табл. 1).

Выявленные преимущества и недостатки двух типов регулирования рынка услуг дают возможность говорить о том, что регулирование

на законодательном уровне эффективнее, чем саморегулирование.

Российский рынок консалтинговых услуг также нуждается в законодательной закреплённости деятельности налоговых консультантов, хотя существуют и противники такого мнения. Они обосновывают это тем, что появятся дополнительные материальные затраты для консультантов: дополнительное обучение, вступление в Палату налоговых консультантов (членские взносы). Считается, что закон будет тормозить развитие мелких консалтинговых фирм и приведет к тому, что рынок консалтинговых услуг будет монополизирован крупными фирмами.

Сегодня налоговые консультанты России не могут конкурировать с зарубежными коллегами, так как в нашей стране не применяются директивы Европейского союза, регламентирующие работу налоговых консультантов. Так, налоговый консультант, получивший свой статус в Германии, может заниматься своей деятельностью без сдачи экзаменов в Великобритании. Чего нельзя сказать о российских консультантах: им придется заново обучаться и сдавать экзамены на получение лицензии в зарубежных странах.

Чтобы стать налоговым консультантом в России, не нужно иметь ни образования, ни опыта работы, ни лицензии или аттестата, позволяющего заниматься налоговым консалтингом. То же самое можно

Таблица 2. Требования к профессии

	Образование и опыт работы (в соответствии с образованием)	Экзамен	Другие требования
Германия	<ol style="list-style-type: none"> 1. Высшее образование в области экономики или юриспруденции при стаже работы в налоговой сфере не менее двух лет. 2. Обучение в университете продолжительностью не менее восьми семестров при стаже работы в области налогов не менее трех лет. 3. Образование в области коммерции при стаже работы в налоговой сфере не менее 10 лет. 4. Высокий профессиональный уровень («бухгалтеры, сдавшие экзамен») при стаже практической работы, связанной с налогами, не менее 7 лет. 5. Служащие финансовых (налоговых) органов, отработавшие налоговыми чиновниками высокого уровня не менее 7 лет 	<p>Необходима сдача экзамена в виде трех письменных работ и одного устного экзамена. Дисциплины, включенные в экзамен:</p> <ul style="list-style-type: none"> - процессуальное налоговое право; - налоги на доходы; - налоги с оборота; - налоги, вытекающие из товарно-денежных и имущественных отношений; - основы таможенного права; - торговое право; - гражданское право; - право, касающееся товариществ, компаний или объединений; - правовые отношения, касающиеся несостоятельного должника; - право Европейского союза; - аудит; - бухучет; - народное хозяйство; - профессиональное право 	<p>Претендент должен жить в нормальных материальных условиях, не иметь непоплаченных долгов, не быть злостным неплательщиком, к которому бы применялись судебные санкции, не должен иметь судимости, не должен иметь проблем со здоровьем. Должен иметь положительную репутацию по прошлому месту работы. Должен быть застрахован от возможных профессиональных рисков</p>
Польша	<p>Высшее образование по любой специальности и стаж работы 2 года помощником налогового консультанта или в налоговой службе</p>	<p>Необходима сдача экзамена, состоящего из устной и письменной части, которые включают вопросы из следующих областей знаний:</p> <ul style="list-style-type: none"> - источники права и толкование права; - налоговый анализ; - основы международного налогового законодательства и налогового законодательства Европейского сообщества; - материальное налоговое право; - процедура рассмотрения административных дел и административное судопроизводство, а также исполнение решений по административным делам; - международное и национальное таможенное законодательство, а также таможенное законодательство Европейского сообщества; - валютное право; - уголовное экономическое право; - организация и функционирование налогового управления и счетных палат; - бухгалтерский учет; - налоговый учет и принципы ведения налоговых книг; - правила налогового консультирования и профессиональная этика 	<p>Полная дееспособность и полная правоспособность; наличие безупречной репутации; образцовое поведение. После сдачи экзамена необходимо пройти двухлетнюю профессиональную практику</p>
Россия	<p>Членами Палаты налоговых консультантов могут стать физические лица, получившие высшее образование по любой специальности. Требования к стажу и опыту работы не предъявляются</p>	<p>Необходима сдача экзамена, включающего следующие дисциплины:</p> <ul style="list-style-type: none"> - налоговое право; - налогообложение юридических лиц и физических лиц; - правовое регулирование экономической деятельности, бухгалтерский учет и отчетность, финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования; - организация и методика налогового консультирования 	<p>Не предъявляются</p>

сказать и о Великобритании. В Германии, напротив, налоговым консультантом может стать только человек, получивший высшее образование, имеющий определенный опыт работы в области экономики и сдавший сложный экзамен на получение лицензии. При этом представитель данной профессии должен каждый год проходить аттестацию, иначе лицензия аннулируется.

Есть ли необходимость обучаться для того, чтобы стать налоговым консультантом? По мнению автора, это обязательно. Конечно, с опытом люди получают большое количество информации, но начинать работу, не имея представления о ней, – неправильно.

Рассмотрим требования, которые предъявляют к профессии налоговых консультантов в разных странах (табл. 2).

Из табл. 2 видно, что наиболее жесткие требования предъявляются к претендентам на профессию налогового консультанта в Германии. Польша также подходит к этому вопросу достаточно строго, хотя и уступает по требованиям Германии. Что же касается России, то даже те требования, которые предъявляет Палата налоговых консультантов, не так строги, как в сравниваемых странах. Это говорит о том, что профессиональная подготовленность налоговых консультантов в Российской Федерации пока уступает подготовке зарубежных коллег. В табл. 3 отражены преимущества и недостатки зарубежных и российских консультантов, если пользоваться их услугами в России.

Конечно, зарубежные специалисты более профессиональны, чем российские, но работа на российском рынке для них сложна, так как налоговая система России отличается сложностью и постоянной изменчивостью. Отсюда можно сделать вывод, что для работы в Российской Федерации надо возвращать свои высококвалифицированные кадры.

Сегодня можно с уверенностью утверждать, что налоговое консультирование в России оформилось как явление. В настоящее время к услугам налоговых консультантов в большей степени прибегают юридические лица. Однако потребность в налоговом консультировании все чаще испытывают и физические лица.

С каждым годом растет численность специалистов, аккредитованных Палатой налоговых консультантов. Сегодня их численность – около 10 тысяч человек. Профессия налогового консультанта нужна России, и это доказывается спросом на нее как со стороны претендентов на профессию, так и со стороны клиентов.

Изучение европейского опыта налогового консультирования показывает, что России есть куда стремиться и расти. В первую очередь речь идет о развитии законодательства, посвященного налоговому консультированию.

Легализация налогового консультирования позволит начать качественные перемены в образовании

консультантов, появится так называемая культура профессии. Это даст огромный толчок к развитию налогового консультирования в стране, представители этой профессии смогут конкурировать с зарубежными специалистами, что приведет к расширению кругозора российских специалистов, и их по достоинству будут оценивать как в России, так и за ее пределами.

Развитие налогового консультирования улучшит результаты налогообложения в стране в целом. Снизится количество ошибок, допускаемых налогоплательщиками, а следовательно, снизятся штрафные санкции и уменьшатся недоимки. То есть будет решена основная задача, поставленная государством перед консультантами, – улучшение налоговой культуры общества.

Все, что необходимо для такого плодотворного развития налогового консалтинга, в России уже есть. Если будет сделан следующий важный шаг – принятие закона о налоговом консультировании – начнется новая эпоха в становлении налогового консалтинга.

Что касается зарубежных стран, которые были рассмотрены в работе, их перспективной может быть дальнейшее совершенствование профессии. Странам, в которых также нет закона, регламентирующего деятельность налогового консультанта, необходимо разрабатывать проекты и внедрять их в жизнь. Многие государства успешно работают, не принимая закон о налоговом консультировании, но у них есть другие рычаги государственного контроля: дополнительные отделы в налоговых службах, департаменты налоговых консультантов и другие органы, непосредственно контактирующие с правительством. Таким образом, при разработке нового налогового законопроекта учитывается и мнение налоговых консультантов.

На взгляд автора, Германия – эталон в налоговом консультировании – может развиваться дальше, поддерживая все, что уже сделано ею на сегодняшний день. В этой стране налажена совместная работа налоговых органов и налоговых консультантов, проявляется уважение при работе и совместная направленность на улучшение налогового законодательства.

Страны Восточной Европы – Польша, Чешская Республика, Словакия – могут развивать законодательство в области налогового консультирования, так как основной закон не затрагивает всех особенностей данной отрасли. Также налоговые консультанты этих стран должны активно выходить на рынок Евросоюза для повышения своей квалификации и опыта работы.

Великобритания и Голландия добились хорошего уровня в налоговом консультировании, не имея закона в этой области. Тем не менее на следующем этапе в истории их налогового консалтинга целесообразно закрепить эту профессиональную отрасль законодательно.



Таблица 3. Преимущества и недостатки налоговых консультантов

	Зарубежные консультанты	Российские консультанты
Недостатки	<ol style="list-style-type: none"> 1. Очень высокая стоимость услуг. 2. Высокие требования к организации и подготовке заказчика. 3. Прямой перенос зарубежного опыта, стандартность решений. 4. Недостаточное знание российской специфики. 5. Языковой барьер и культурные различия. 6. Предлагаются решения, выстроенные в четкие и последовательные действия, не учитывая, что прямая дорога – не всегда самая короткая и быстрая. 7. Широкое использование стажеров. 8. Широкая практика передачи работ на субподряд 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Не имеют веса на международном уровне. 2. Недостаточное знание зарубежного опыта. 3. Предоставляемые рекомендации не всегда убедительны. 4. Используемый инструментарий не всегда в достаточной степени апробирован. 5. Недостаточное внимание к юридической чистоте и документальному сопровождению проектов
Достоинства	<ol style="list-style-type: none"> 1. Хорошее владение методами консультирования. 2. Как правило, большой опыт консультирования. 3. Хорошая теоретическая подготовка. 5. Деловая культура. 6. Хорошее юридическое и документальное сопровождение консультационного процесса. 7. Возможно оказание содействия при сотрудничестве с иностранными партнерами 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Гонорары ниже. 2. Хорошее ориентирование в современной экономической и политической ситуации. 3. Обладание высоким интеллектуальным и образовательным потенциалом. 4. Обладание гибкостью мышления и подходов при решении нестандартных задач. 5. Синтезирование зарубежного и российского опыта. 6. Выход за рамки стандартов. 7. Предложение более реалистичных решений исходя из российской практики

Библиографический список

1. Бондарчук Н.В., Карпасова З.М. Финансовый анализ для целей налогового консультирования. – М.: Вершина, 2006. – 192 с.
2. Буссе Р. Налоговое консультирование в современной системе налогообложения: опыт Германии // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009 : монография [под ред. проф. Ю.Б. Иванова]. – Харьков : ИНЖЭК, 2009. – С. 100-105.
3. Гац О.В. Основные направления развития консалтинговых услуг в России и за рубежом. – СПб.: Изд-во С-Петербур. гос. ун-та экономики и финансов, 2002. – 16 с.
4. Кучеров И.И. О законодательном регулировании налогового консультирования // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – № 6. – С. 6.

References

1. Bondarchuk N.V., Karpasova Z.M. *Finansovyy analiz dlya celey nalogovogo konsul'tirovaniya* [Financial analysis for the tax consulting purposes]. Moscow, Verzhina Publ., 2006. 192 p. (in Russ.).
2. Busse R. *Nalogovoe konsul'tirovanie v sovremennoy sisteme nalogooblozheniya: opyt Germanii* [Tax consulting in the modern taxation system: German experience]. Nalogooblozhenie: problemy nauki i praktiki – 2009: monograph ed. by prof. Yu.B. Ivanov. Kharkov, INJEK Publ., 2009. pp. 100-105 (in Russ.).
3. Gats O.V. *Osnovnye napravleniya razvitiya konsaltingovykh uslug v Rossii i za rubezhom* [Main directions of the consulting services development in Russia and abroad]. Saint-Petersburg, Publ. of St. Peter. Gos. Univ. Ekonomiki i Finansov, 2002. 16 p. (in Russ.).
4. Kucherov I.I. On legislative regulation of the tax consulting. *Vash nalogovyy advokat*, 2006, no 6, p. 6 (in Russ.).

УДК 336.225.6.

Проблемы применения условного метода при расчете налоговой базы постоянных представительств: опыт РФ и зарубежных стран

Problems of deemed method application for calculating the taxation base of permanent establishments: experience of the Russian Federation and foreign countries

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
Анастасия Игоревна Заглубская
 аспирант
 e-mail: n.zagrubskaya@gmail.com
 127083, Москва, ул. 8 Марта, д. 1, стр. 12, под. 1.
 Тел. +7 (495) 771-75-74.

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow
Anastasia Zagrubskaya
 Postgraduate student
 e-mail: n.zagrubskaya@gmail.com
 12, 1, 8 March str., Moscow, 127083.
 Phone +7 (495) 771-75-74.

Проблема, рассматриваемая в настоящей статье, ранее не привлекала внимания российских экономистов. Теоретико-методологическое значение темы заключается в обосновании причин применения условного метода определения прибыли постоянных представительств, оценке эффективности применения такого метода. Автор приходит к выводу о том, что действующий порядок, закрепленный в пункте 3 статьи 307 НК РФ, не отвечает актуальным тенденциям международного налогообложения.

Ключевые слова: постоянное представительство иностранной организации; условный метод определения прибыли; фракционный подход; подготовительная и вспомогательная деятельность; трансфертное ценообразование; Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Previously, the problem considered in this article has not attracted the attention of Russian economists. Theoretical and methodological importance of the theme consists of the rational application of the deemed method for calculating the profits of the permanent establishments and evaluation of this method's effectiveness. The author comes to the conclusion that the effective procedure set forth in paragraph 3 of article 307 of the Russian Tax Code does not meet the current trends of international taxation.

Key words: permanent establishment of the foreign organization; deemed method of profit determination; fractional approach; preparatory and supporting activities; transfer pricing; Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

Таблица 1. Методы расчета прибыли постоянных представительств (М.Б. Кэрролл [5])

Методы расчета прибыли постоянных представительств			
	Метод разделения счетов (МРС)	Эмпирический метод*	Фракционный метод
Сущность метода	Использование бухгалтерских счетов с целью определения прибыли постоянных представительств как если бы оно было отдельным и независимым предприятием	Заклучение соглашения с налоговыми органами, согласно которому до начала полноценной работы филиала выплачивался единовременный ежегодный платеж или филиал подлежит налогообложению по определенной процентной ставке от торгового оборота	Пропорциональное отнесение прибыли к постоянному представительству на основании выбранного критерия (например, величина активов, оборот, фонд оплаты труда или фиксированные процентные соотношения)
Применение метода	Применялся в США, Великобритании и других странах с развитой международной торговлей	Применяется, если нет достаточной информации для применения МРС, использовался при открытии филиалов на первых этапах их деятельности	Применялся как основной метод только в Испании, в других странах применялся исключительно как резервный (дополнительный) метод

*В случае применения данного метода налоговые органы государства-источника обязаны были ограничивать свои требования суммами, которые могли бы быть получены независимыми предприятиями, вовлеченными в схожую деятельность при сопоставимых обстоятельствах.

Общие подходы к определению налоговой базы постоянных представительств

Для расчета налоговой базы постоянных представительств иностранных организаций Налоговый кодекс РФ предусматривает два метода. Первый в значительной степени аналогичен тому, как рассчитывают налоговую базу российские организации – налогоплательщики. Это так называемый прямой метод, при котором объектом налогообложения является прибыль постоянного представительства, определенная в соответствии со статьей 247 и пунктом 1 статьи 307 НК РФ¹ как «доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов».

Второй метод – условный или расчетный. Он описан в пункте 3 статьи 307 НК РФ и применяется в единственном случае: если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Целью данной статьи является анализ целесообразности использования указанного метода в рамках системы налогообложения прибыли иностранных организаций, ведущих деятельность

в Российской Федерации через постоянное представительство.

Исторически при определении прибыли постоянных представительств выделяли три различных подхода, сформировавшихся в практиках разных стран. Обобщить информацию о них смог Митчелл Б. Кэрролл, который в 1929 году по запросу профильного комитета Лиги Наций подготовил отчет «Налогообложение зарубежных и национальных предприятий» [5]. В рамках указанного отчета были проанализированы правила налогообложения как национальных, так и зарубежных предприятий в 27 странах.

В докладе рассмотрены теоретические подходы к определению прибыли постоянных представительств и практические методы, применявшиеся в странах, вошедших в исследование. В частности, Кэрролл выделил в отчете три метода расчета прибыли постоянных представительств:

- 1) метод разделения счетов (отдельных счетов);
- 2) эмпирические методы;
- 3) фракционный метод.

В табл. 1 кратко изложена сущность каждого метода.

По существу, в настоящее время условный метод является вариантом развития фракционного метода, выявленного Кэрроллом. Вместе с тем в докладе Кэрролла было отмечено, что множество налоговых администраций и представителей бизнес-сообщества считали необходимым отказаться от применения фракционного метода, поскольку он не исключает возникновения двойного налогообложения.

Кроме того, ОЭСР критиковала применение фракционного метода, указывая, что его использование не соответствует принципу «вытянутой руки», согласно которому цены по сделкам между взаимозависимыми контрагентами должны определяться, как если бы они были отдельными и независимыми предприятиями. Данный подход

¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016).

к налогообложению, закрепленный в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию (далее – Руководство) [7], актуален и для постоянных представительств, так как ОЭСР рекомендует применять положения Руководства к постоянным представительством по аналогии, руководствуясь тем, что постоянное представительство в сделках с головным офисом является «гипотетически отдельным и независимым предприятием».

Вместе с тем в практике Российской Федерации условный метод применяется в одном случае. Экономический смысл применения условного (расчетного) метода был пояснен Высшим арбитражным судом РФ в деле иностранной организации «Санofi-Авентис Групп»¹: «Фактически налогообложению подлежит вмененная прибыль, которая хотя и не была получена, но могла быть получена, если бы представительство осуществляло свою подготовительную или вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях».

Таким образом, постоянному представительству по сделкам с третьими лицами (по сути, с любыми лицами, не являющимися его головной организацией) вменяется заранее определенная и установленная в Налоговом кодексе РФ норма рентабельности. Однако не всегда данная норма отражает реальную бизнес-ситуацию.

О возможности применения условного метода при определении доходов постоянного представительства также было сказано в деле с участием иностранной компании «Астеллас Фарма Юроп Б.В.»², где суд высказался следующим образом: «Одной из целей конвенции по двойному налогообложению является предоставление предприятию одного Договаривающегося Государства некоторой степени уверенности по поводу Налогового режима, который будет применяться к его постоянному Учреждению в другом Договаривающемся Государстве, а также к его части в собственном Государстве, которая ведет деловые отношения с постоянным представительством. Следовательно, Конвенция прямо допускает, что прибыль постоянного представительства может определяться расчетным способом, если такая методика предусмотрена национальным законодательством. Пункт 3 статьи 307 НК РФ как раз содержит такую методику (налоговой базой являются 20% от расходов представительства, связанных с вспомогательной подготовительной деятельностью в пользу третьих лиц), поскольку прямым способом прибыль таких лиц определить невозможно».

Необходимо отметить, что в Модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала (МК ОЭСР) [6] или Комментариях к ней не содержится рекомендаций о том, каким способом должны определяться доходы и расходы постоянного представительства в случае, если оно образуется в связи с ведением деятельности подготовительного и (или) вспомогательного характера

в пользу третьих лиц без получения вознаграждения. В МК ОЭСР речь идет о любом случае образования постоянного представительства.

Согласно пункту 2 статьи 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» МК ОЭСР, «под прибылью, относящейся в каждом Договаривающемся Государстве к постоянному представительству, понимается прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью, при таких же или аналогичных обстоятельствах, принимая во внимание функции, активы и риски, которые предприятие соответственно выполняет, использует и принимает на себя через это постоянное представительство и через другие части предприятия».

В соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, формулировки статьи 7 немного различаются, однако ни в одном из этих соглашений не содержится упоминания о необходимости анализа функций, активов и рисков.

Важно иметь в виду, что с 1 января 2012 года в статье 307 НК РФ введен пункт 9 (введен Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ, согласно которому, если предпринимательская деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации в соответствии с Налоговым кодексом РФ или положениями соглашений об избежании двойного налогообложения приводит к возникновению на территории РФ постоянного представительства, то определение доходов такого постоянного представительства, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, производится с учетом выполняемых в Российской Федерации функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков.

При использовании авторизованного подхода ОЭСР необходимость в применении условного метода определения налоговой базы естественным образом пропадет. Применение функционального и фактологического анализа приведет к более справедливому налогообложению иностранных организаций, ведущих деятельность в РФ через постоянное представительство. По сделкам, совершенным с третьими лицами, также необходимо исследовать функции, выполняемые сотрудниками постоянного представительства, в целях определения прибыли, которую следует отнести к такому представительству.

¹Постановление ВАС РФ № 13976/13 от 04.02.2014 по делу № А40-118586/12, стр. 6-7

²Решение Арбитражного суда г. Москвы от 09.06.2014 по делу № А40-155695/12, стр. 19 (Определением ВС РФ № 305-КГ15-4783 от 28.05.2015 по делу №А40-155695/12 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ). См. также постановления ФАС МО № Ф05-17202/2015 от 19.01.2016 по делу А40-146032/14-107-446 (Астра Зенека ЮК Лимитед (Великобритания)), № Ф05-13101/2013 от 17.12.2013 по делу №А40-157543/2012-116-279 (Берлин-Хемп/Менарини Фарма ГмБХ (Германия)).

Соответственно, могут быть определены его доходы и расходы, к нему может быть отнесена прибыль, и у государства, в котором иностранная организация ведет свою деятельность через такое постоянное представительство, существует возможность применить налог на прибыль организаций.

Автором проведен анализ зарубежного опыта в контексте оценки развития правил применения условного метода, особенностей расчета налоговой базы постоянного представительства с его применением, а также актуальных тенденций в области развития правил определения налоговой базы постоянных представительств. Наиболее интересными являются страны – члены СНГ, такие как Украина и Белоруссия, и страны – члены БРИКС, такие как Индия. Для примера в настоящей статье рассматриваются правила, установленные национальным налоговым законодательством указанных стран.

Страны СНГ

Украина: фракционный и расчетный методы

Согласно пункту 8 статьи 160 Налогового кодекса Украины [1], доход (прибыль) нерезидента, который ведет свою деятельность на территории Украины через постоянное представительство, с источником происхождения с Украины, является объектом налогообложения налогом на прибыль.

До 2011 года на Украине действовал следующий порядок: в случае если нерезидент вел деятельность не только на Украине, но и за ее пределами и при этом не определял прибыль от своей деятельности, которая велась через постоянное представительство на Украине, сумму прибыли, которая подлежит налогообложению на Украине, определяли на основании составления нерезидентом отделенного баланса финансово-хозяйственной деятельности, согласованного с органом налоговой инспекции по местонахождению постоянного представительства.

Формула для использования фракционного метода:

$$P = \frac{E_P}{E_N} + \frac{W_P}{W_N} + \frac{A_P}{A_N} \times E_P - E_P, \quad (1)$$

где:

P – прибыль;

E_P – расходы представительства;

E_N – расходы нерезидента в общем;

W_P – количество работников представительства;

W_N – количество работников нерезидента в общем;

A_P – стоимость активов представительства;

A_N – стоимость активов нерезидента в общем;

I_N – доходы нерезидента в общем.

В случае невозможности определения прибыли постоянного представительства путем прямого подсчета налоговая служба определяет ее как

разность между доходами и расходами, определенными путем применения к сумме полученного дохода коэффициента 0,7.

Расчетный метод можно было применять только в случае, если на основании данных учета невозможно определить сумму прибыли прямым методом.

Республика Беларусь: прямой, фракционный и расчетный методы

Законодательство Республики Беларусь предусматривает:

- прямой метод – налогообложению подлежит сумма прибыли, полученная через постоянное представительство на территории Республики Беларусь от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов;

- фракционный и расчетный методы определения налоговой базы постоянных представительств.

Метод фракционного разделения прибыли закреплен в пункте 7 статьи 139 Налогового кодекса Республики Беларусь (особенная часть) [2]. Согласно данному пункту, налоговая база определяется как произведение валовой прибыли иностранной организации и коэффициента удельного веса прибыли, подлежащей налогообложению в Республике Беларусь.

Коэффициент определяется как удельный вес одного из показателей деятельности постоянного представительства в общем объеме аналогичного показателя иностранной организации (затраты рабочего времени, суммы понесенных расходов или полученной выручки, отгруженная продукция, выполненные работы, оказанные услуги или иной показатель, согласованный с налоговым органом). Кроме того, в течение года значение коэффициента удельного веса прибыли не подлежит изменению.

Расчетный метод также предусмотрен белорусским налоговым законодательством. При невозможности использования двух предыдущих методов расчетный метод применяется на основании сведений о движении денежных средств или на основании сведений о юридических лицах, осуществляющих аналогичные виды деятельности и данных таможенных органов.

Индия: расчет на основании субъективных критериев

Индия, как и Российская Федерация, не является членом ОЭСР, однако входит в объединение наиболее быстро развивающихся крупных стран – БРИКС. В данном контексте опыт Индии, которая известна своим оригинальным взглядом на подходы к налогообложению нерезидентов, интересен для изучения.

В правиле 10 «Определение прибыли нерезидентов», содержащемся в Своде правил по налогу на имущество 1962 года [10], указано, что в случаях,

когда фактический размер прибыли, возникающей в результате деятельности нерезидента, не может быть с точностью определен, размер такой прибыли может быть определен одним из следующих способов:

- 1) как процент от оборотов. Размер процента определяется служащим налогового ведомства;
- 2) налог можно взимать с прибыли от аналогичной деятельности по средней рентабельности;
- 3) любым другим образом, который налоговые органы сочтут приемлемым.

Таким образом, индийские налоговые органы оставляют за собой право не только на применение фракционного метода, но и на любой другой расчет налоговой базы постоянного представительства. Данный подход вполне в духе стран, применяющих Модельную конвенцию ООН, которая в большей степени ориентирована на налогообложение в стране-источнике, нежели на налогообложение в стране резидентства, на которое ориентирована МК ОЭСР.

Основной тенденцией в международном и национальном налогообложении последних лет является применение доктрины преобладания существа над формой, согласно которой прежде всего необходимо обращать внимание на экономическую сущность операций, а не на их формально-юридическое оформление.

На практике отказ от условного метода приведет к гармонизации системы налогообложения иностранных организаций, ведущих деятельность в РФ через постоянное представительство.

Применение условного метода при расчете налоговой базы постоянных представительств является устаревшим, так как данный метод не направлен на установление реальных экономических условий деятельности налогоплательщика, расчет налоговой базы осуществляется предельно упрощенно и не соответствует подходу «отдельного и независимого предприятия» и принципам трансфертного ценообразования, в связи с чем от него следует отказаться. 

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI. – URL: http://kodeksy.com.ua/ka/nalogovyi_kodeks_ukraini.htm.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) от 19.12.2002 № 166-З. – URL: http://kodeksy-by.com/nalogovyj_kodeks_rb.htm.
3. Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дисс. на соискание ученой степени канд. юрид. наук. – М., 2011.
4. Полежарова Л.В., Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении // Финансовый журнал. – 2013. – № 2 (16). – С. 63-74.
5. Carroll M.B. Methods of Allocating Taxable Income // Taxation of Foreign and National Enterprises. – 1933. – Vol. IV. – URL: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccernew?id=cartaxa.sgml&tag=law&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&part=0> (дата обращения: 29.04.2016).
6. OECD, Model Tax Convention, 2010. – URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en (дата обращения: 29.04.2016).
7. OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2010. – URL: <http://www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (дата обращения: 29.04.2016).
8. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Parts I – IV). – Paris, 2008. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (дата обращения: 29.04.2016).
9. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. – СТПА, 2010. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (дата обращения: 29.04.2016).
10. India Income Tax Rules, 1962. – URL: <http://www.incometaxindia.gov.in/pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> (дата обращения: 29.04.2016).

References

1. Tax Code of Ukraine of February 02, 2010 № 2755-VI (in Russ.). Available at: http://kodeksy.com.ua/ka/nalogovyi_kodeks_ukraini.htm.
2. Tax Code of the Republic of Belarus (special part) of December 19, 2002 № 166-Z (in Russ.). Available at: http://kodeksy-by.com/nalogovyj_kodeks_rb.htm.
3. Vikulov K.E. *Pravila nalogooblozheniya inostrannykh organizatsiy deystvuyushih cherez postoyannoe predstavitel'stvo: opyt OESR i pravovoe regulirovanie v Rossii*. Diss. kand. jurid. nauk [Tax Rules for foreign organizations operating on the basis of the permanent establishments: OECD experience and legal regulation in Russia. PhD legal sci. diss.]. Moscow, 2011.
4. Polezharova L.V. Basic theory of the profits determination of the permanent establishments in the international taxation. *Finansovyy zhurnal*, 2013, no 2 (16), pp. 63-74 (in Russ.).
5. Carroll M.B. Methods of Allocating Taxable Income. Taxation of Foreign and National Enterprises, 1933, Vol. IV. Available at: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccernew?id=cartaxa.sgml&tag=law&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&part=0> (accessed 29.04.2016).
6. OECD, Model Tax Convention, 2010. Available at: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en (accessed 29.04.2016).
7. OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2010. Available at: <http://www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (accessed 29.04.2016).
8. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Parts I – IV), Paris, 2008. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (accessed 29.04.2016).
9. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. СТПА, 2010. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (accessed 29.04.2016).
10. India Income Tax Rules, 1962. Available at: <http://www.incometaxindia.gov.in/pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> (accessed 29.04.2016).



УДК 657.312

Современные подходы к формированию системы бюджетирования хозяйствующего субъекта в международной практике

Modern approaches to the formation of the budgeting system of the economic entity in the international practice

Государственный университет
управления, Россия, Москва
Кристина Сергеевна Щетинкина
магистрант кафедры бухгалтерского
учета, аудита и налогообложения
e-mail: kris131193@yandex.ru

State University of Management, Russia, Moscow

Kristina Schetinkina
Master's student of the Accounting,
Audit and Taxation Department
e-mail: kris131193@yandex.ru

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Россия, Москва
Ульяна Юрьевна Блинова
докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета
e-mail: rosbu@mail.ru
109542, Россия, Москва, Рязанский проспект, д. 99.
Тел. +7 (965) 347-19-45.

Financial University under the Government
of the Russian Federation
Juliana Blinova
Doctor of Economics, Professor of the
Accounting Department
e-mail: rosbu@mail.ru
99, Ryazansky avenue, Moscow, Russia, 109542.
Phone +7 (965) 347-19-45.

По оценкам экспертов, примерно на 50% предприятий России система бюджетирования неэффективна. Данная ситуация представляет собой серьезнейшую проблему, так как бюджет компании – основа эффективного управления деятельностью. В статье обосновывается необходимость применения новых подходов к формированию системы бюджетирования предприятий, дается их характеристика. Описываются проблемные аспекты традиционной системы бюджетирования.

According to the experts approximately 50% of Russian enterprises have ineffective budgeting system. Such situation poses a major problem since the company's budget is the basis for efficient management. This article proves the need for new approaches to the development of the budgeting system of enterprises, their characteristics are given. The problematic aspects of the traditional budgeting system are described in the article.

Ключевые слова: бюджет; бюджетирование; планирование; система; традиционная система бюджетирования.

Key words: budget; budgeting; planning; system; traditional budgeting system.

Рыночная экономика динамична, отечественным предприятиям приходится работать в быстро меняющейся внешней среде, часто в условиях неопределенности. Реальная экономическая ситуация в стране характеризуется снижением масштаба рынка, замедлением объема покупательского спроса, усилением конкуренции.

Финансовые и материальные ресурсы все более ограничены в связи с ведением санкций ЕС и США и снижением цен на сырье на мировом рынке из-за доминирующей роли сырьевого сектора экономики России, во многом ориентированного на экспорт. Это приводит к существенному ухудшению макроэкономической ситуации в России, повышению уровня инфляции, нестабильному курсу рубля, затруднениям с привлечением финансирования и высоким процентным ставкам, ограничениям во внешней торговле и сложностям в работе на отраслевых рынках.

В сложившейся ситуации для предприятий актуальна проблема эффективности управления деятельностью. Нарастающее отставание производительности труда и качества продукции делает очевидной необходимость применения новых подходов, инструментов и технологий, особенно в процессах планирования деятельности. В обстановке рыночной неопределенности требуется прогнозировать будущее, предвидеть возможные изменения условий деятельности. Многие авторы подчеркивают, что это возможно с помощью опережающего планирования и контроля, то есть с помощью системы бюджетирования.

Исследования проблем бюджетирования в западной практике начались достаточно давно. Концепция системы бюджетирования деятельности предприятия была разработана в XIX веке, активная разработка основных ее положений началась с середины 20-х годов XX века. Значительный вклад в совершенствование теоретико-методологических подходов к системе бюджетирования внесли зарубежные авторы: М. Борн, Д. Валлин, Р.М. Грант, А.Де Виз, А. Джекман, Т. Либби и Р.М. Линдси, Д.С. Плеер, Р. Фрейзер, Д. Хоуп, Б. Экхолм и др.

Российские авторы вопросы бюджетирования начали активно обсуждать с развитием рыночной экономики, что было связано с практическими потребностями в реализации систем бюджетирования на отдельных российских предприятиях. Бюджетирование с 90-х годов прошлого

века становится неотъемлемой частью российской управленческой практики.

Методология бюджетирования нашла практическое воплощение в период становления и развития управленческого учета. Среди отечественных ученых, занимавшихся исследованием проблем бюджетирования, следует выделить работы В.Е. Хруцкого, П.С. Боровкова, С.А. Гречина, А.Е. Карпова, В.С. Самочкина, А.В. Чурина, Л.И. Ворониной и др. [1].

В настоящее время направление на повышение эффективности управления организацией на основе применения бюджетирования обуславливает необходимость поиска путей совершенствования теоретических и методологических подходов к его осуществлению.

Многие авторы определяют традиционную схему бюджетирования как периодический процесс, посредством которого предприятие стремится определить свои будущие доходы и расходы. В основе традиционного бюджетирования лежит разработка различных видов бюджетов как инструментов управления компанией.

Собственный бюджет предприятия рассматривается как элемент системы бюджетного планирования, включающий в себя две подсистемы составления бюджетов: финансовое (бюджетное) планирование деятельности на уровне всех структур подразделений и комплексное (сводное) планирование деятельности на уровне всего предприятия [2].

Авторы отмечают, что традиционная система бюджетного планирования на любом уровне предусматривает взаимодействие различных элементов бюджетной системы: обоснование структуры бюджетов, непосредственное формирование бюджетов, определение ответственности за исполнение бюджетов, механизм координации и утверждения бюджетов, контроль и дальнейшую корректировку бюджетов.

Между тем в странах Европы и США в литературе (большой частью практико-ориентированной) представлена негативная оценка ученых традиционного подхода к бюджетированию. Он подвергся критике со стороны многих исследователей, в их числе Д. Хоуп и Р. Фрейзер (1999), Л. Гэри (2003), Р. Колман (2004), М. Макс (2005), А. Тэйлор (2009) и др.

В научных трудах этих ученых был сформулирован вывод, основанный на том, что в системе традиционного бюджетирования отсутствует ориентация



Таблица 1. Достоинства и недостатки традиционной системы бюджетирования

Достоинства	Недостатки
1. Улучшение координации деятельности сотрудников и организации в целом при составлении и контроле бюджетов.	1. Сложность создания эффективной системы бюджетирования на основе принципов традиционного бюджетирования.
2. Увеличение ответственности работников.	2. Нехватка квалифицированных кадров для внедрения системы бюджетирования.
3. Действующий инструмент сравнения фактических и целевых результатов и принятия решения по достижению последних.	3. Недостаточная разработанность технологического обеспечения процесса бюджетирования.
4. Взаимодействие финансового планирования на уровне подразделений и сводного планирования деятельности на уровне организации	4. Сложность учета направленности на стратегию организации.
	5. Снижение гибкости при принятии оперативных решений при фиксированных бюджетах

на стратегию организации. Исследование Р. Фрейзера (2001) выявило факт, что более половины американских компаний не могут выстроить свои бюджеты в соответствии со стратегией компании. Следовательно, результаты могут не соответствовать поставленным целям.

Сгруппируем основные положительные и отрицательные стороны традиционного подхода к бюджетированию (табл. 1).

Критика традиционной системы бюджетирования также связана и с другими ее характеристиками. По мнению Нейли, традиционные бюджеты представляют собой серьезную бюрократическую преграду. Они снижают гибкость организации в принятии решений.

Чаще всего внимание руководства сосредоточено на выполнении конкретного плана или бюджета. В редких случаях существует возможность корректировки бюджетов по мере изменения обстоятельств, в результате этого стимулы для значительного перевыполнения бюджетов отсутствуют.

Более того, он утверждает, что традиционный подход к бюджетированию функционирует как преграда для постоянного совершенствования и успеха, потому что внимание организации сосредоточено на достижении сверхпоказателей бюджета, а не на том, как максимизировать потенциал фирмы.

Также традиционные бюджеты усиливают ведомственные барьеры вместо того, чтобы способствовать свободному обмену навыками и информацией. В результате того, что каждый сотрудник преследует собственные выгоды, практически отсутствуют стимулы к совместной работе для создания синергетического эффекта [5].

Большинство бюджетов являются фиксированными. Н. Фроу утверждает, что для оценки работы сотрудников организации необходима гибкая система бюджетирования, которая будет основываться на достижении работниками установленных показателей бюджета.

В научной работе ученого делается акцент, что гибкий бюджет предполагает зависимость расходов от определенного параметра, который в свою очередь характеризует объем производства или продаж. Гибкий бюджет дает возможность более точно оценить эффективность работы подразделений, не обеспечивающих продажи, а играющих по отношению к ним поддерживающую роль.

Согласно результатам исследований Л. Гэри, в США 95% бонусов зависят от того, насколько вплотную сотрудник подошел к цели, отраженной в бюджете. Конечно же, на практике невозможно предсказать будущие обстоятельства, но для более точных прогнозов в фиксированной системе бюджетирования результаты работы персонала измеряются относительно плана, а не действительной ситуации.

В целом фиксированный бюджет – это бюджет, предполагающий относительную зависимость показателей от объемов производства. Поэтому фактически перед организациями возникает проблема: бюджет начинает представлять собой некий демотивационный инструмент, и в попытке получить наибольшую долю выгоды сотрудники прибегают к фальсификации фактических бюджетных данных.

Чтобы избежать подобной ситуации, компании должны применять гибкие, а не фиксированные бюджеты. Положительной чертой гибких бюджетов является то, что каждый раз при изменении обстоятельств

Таблица 2. Характеристика принципов бюджетирования

Принцип	Сущность	Преимущества
1. Принцип скольжения и гибкости	Базируется на непрерывном процессе составления бюджетов методом последующей корректировки исходных данных и разработки планов на будущий период	Позволяет достичь большей точности составления бюджетов по сравнению с традиционным бюджетированием
2. Принцип единства бюджетных форм	Подразумевает использование единых форм бюджетов для каждого центра финансовой ответственности	Сократит затраты (в том числе времени) на сбор данных по каждому структурному подразделению
3. Принцип финансовой структуры	Предполагает разработку и реализацию финансовой структуры организации	Формирование бюджетов по центрам финансовой ответственности (центрам прибыли, доходов, затрат и инвестиций) позволит грамотно распределить ресурсы и повысить эффективность организации
4. Принцип процессно-ориентированного бюджетирования	Характерная черта – целевая направленность на горизонтальное, а не вертикальное видение организации	Позволяет повысить эффективность учета косвенных затрат и методику их распределения
5. Принцип интегрированности с информационными технологиями	Подразумевает автоматизацию деятельности в результате внедрения информационных программ	Использование различных программных средств в области бюджетирования позволит сэкономить ресурсы и улучшить показатели деятельности организации

на предприятии (производства, объемов продаж и т.д.) они могут подвергнуться корректировке до наступления конца года. Это приведет к балансу бюджета и реальной окружающей среды и позволит более точно оценить эффективность работы предприятия [4].

Основываясь на научной работе Траппа, можно сформировать мнение, согласно которому в основании бюджетов лежат малообоснованные предположения и догадки. В большинстве ситуаций традиционные бюджеты предполагают весьма узкое обоснование любого предположения, на котором они базируются.

Работники, специализирующиеся на составлении бюджетов, зачастую попросту упускают из внимания факт успешного будущего исполнения утвержденных бюджетов. На практике в случае неточных прогнозов анализ возможных отклонений достаточно ограничен. Помимо этого управление организации имеет тенденцию способствовать данному процессу при помощи произвольного уменьшения или увеличения бюджетов на фиксированное количество процентов [6].

Недостатки традиционной системы бюджетирования обусловлены тем, что база данной системы формировалась в условиях ускоренного социально-экономического перехода от традиционного

этапа развития к индустриальному. В современных условиях возникает необходимость применения новых принципов бюджетирования (табл. 2).

Новые методологии бюджетирования находят свое применение в странах с высоким уровнем развития рыночных отношений, а также со значительным теоретическим и практическим опытом в области планирования. Россия, в большой степени утратив основы планирования на этапе перехода экономической системы из административно-командной в рыночную, только наращивает опыт с помощью внедрения собственных технологий, перенимая пример развитых стран.

Новые принципы бюджетирования не испытаны в нестабильной экономической ситуации, иначе говоря, внедряя один из методов, можно не приобрести прогнозируемого положительного результата. Для современной экономической ситуации в России формирование системы бюджетирования, основанной на базе только новых методологий, – достаточно радикальный подход.

Одной из переходных форм бюджетирования, сочетающей в себе принципы традиционной системы и новых принципов бюджетирования, является Better Budgeting (или улучшенное бюджетирование), разработанная международной



организацией Beyond Budgeting Round Table (BBRT). Целями данного метода являются более эффективные процессы контроллинга, ускорение процессов планирования в рамках существующей системы бюджетирования, а также переход к «скользящим» процессам в противовес единовременной акции по составлению бюджета, которую почти все предприятия претерпевают раз в год.

Для формирования и реализации данного метода нужно принимать во внимание следующие основные аспекты:

1. Сокращение степени детализации планирования.
2. Непрерывное скользящее прогнозирование, которое заменит единовременное ежегодное планирование.
3. Скользящее стратегическое планирование, которое позволяет вносить корректировки в стратегические планы по окончании определенного временного периода.
4. Включение нефинансовых критериев качества работы в оперативный план.
5. Возможность выбора решения в рамках бизнес-системы предприятия между краткосрочными целями, ориентированными на получение прибыли, и долгосрочными целями, ориентированными на инновационные технологии, становится достаточно

транспарентной для эффективного управления предприятием.

6. С одной стороны, доведение четких целей «сверху вниз», с другой — децентрализованный характер текущего планирования.
7. Использование информационных систем планирования и управления эффективностью [3].

На данном этапе развития экономических отношений в России в условиях возрастания глобализации экономики, усиления ее интеграции, и перенимания опыта развитых стран в сфере финансового планирования данная схема бюджетирования будет наиболее приемлемой.

В заключение стоит отметить, что применение модели Better Budgeting в рамках российской практики будет способствовать одновременному решению оперативных задач, поможет выявить и своевременно ответить на внешние изменения. Улучшенное бюджетирование позволит установить контроль в разрезе всех структурных подразделений, направлений и видов деятельности, повысит гибкость и приспособляемость хозяйствующего субъекта к внешним и внутренним изменениям, обеспечит эффективность расчетов, оптимизацию привлечения и инвестирования финансовых ресурсов и повышение финансовых результатов. 

Библиографический список

1. Добровольский Е.Ю., Кабанов Б.М., Боровков П.С., Глухов Е.В., Бреслав Е.В. Бюджетирование шаг за шагом. – 2-е изд., доп. – СПб. : Питер, 2011. – 480 с.
2. Виткалова А.П. Внутрифирменное бюджетирование : учебное пособие. – М. : Дашков и К, 2013. – 126 с.
3. Ильин А.И. Планирование на предприятии : учебник пособие. – 9-е изд. – М. : Новое знание, 2011. – 668 с.
4. Frow N., Marginson D., Ogden S. «Continuous» budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control // *Accounting, Organization and Society*. – 2010. – Vol. 35. – Issue 4. – P.444–461.
5. Nelly A., Bourne M., Adams Ch. Better budgeting or beyond budgeting // *Measuring Business Excellence*. – 2003. – Vol. 7. – Issue 3. – P.22–28.
6. Trapp R. Finance: Budgeting for the future // *The Independent*. – the 20th of January 1999. – URL: <http://www.independent.co.uk/arts-entertainment/finance-budgeting-for-the-future-1075079.html> (accessed: 05.05.2016).

References

1. Dobrovolskiy E. Yu., Kabanov B. M., Borovkov P. S., Gluhov E. V., Breslav E. V. *Byudzhetirowanie shag za shagom* [Budgeting step by step]. Saint-Petersburg, Piter Publ, 2011. 480 p.
2. Vitkalova A. P. *Vnutrifirmennoe byudzhetirowanie* [Intracorporate budgeting]. Moscow, Dashkov and Ko Publ, 2013. 126 p.
3. Il'in A. I. *Planirovanie na predpriyatii* [Corporate planning]. Moscow, Novoe Znanie Publ., 2010. 668 p.
4. Frow N., Marginson D., Ogden S. «Continuous» budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organization and Society*, 2010, Vol. 35, Is. 4, pp. 444-461.
5. Nelly A., Bourne M., Adams Ch. Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring Business Excellence*, 2003, Vol. 7, Is. 3, pp. 22-28.
6. Trapp R. Finance: Budgeting for the future. *The Independent*, of January 20, 1999. Available at: <http://www.independent.co.uk/arts-entertainment/finance-budgeting-for-the-future-1075079.html> (accessed 05.05.2016).

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ



ИПБ России объявляет о старте масштабной программы по повышению профессионального уровня бухгалтеров. Совместно с территориальными организациями профессиональных бухгалтеров, ведущими центрами подготовки и госструктурами ИПБ России проведет ряд мероприятий в красивейших городах нашей страны и ближайшего зарубежья.



Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:

+7 (495) 720 54 55

 www.ipbr.org



АБХАЗИЯ



КАЗАНЬ



МОСКВА



МУРМАНСК



САНКТ-ПЕТЕРБУРГ



ЯЛТА