ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ®

ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2017 ТОМ 20
ВЫПУСК 17

International® Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
Volume 20, Issue 17
2017, September

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

ТОМ 20, ВЫПУСК 17
СЕНТЯБРЬ 2017

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
До января 2016 выходил 48 раз в год*
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:
– экономические науки (08.00.00)
Реферируется в ВИНИТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Зам. ген. директора по производству **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
А.В. Бажанов, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Перевод **Н.А. Шагалова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России»
Свободная цена

Подписано в печать 11.09.2017
Выход в свет 15.09.2017
Валовый (сквозной) номер 431
Формат 60x90 1/8. Объем 7,75 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: http://elibrary.ru, http://dilib.ru, http://biblioclub.ru

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Зайцев С.В., Белкина Е.Ю. Современные проблемы разработки и внедрения системы бюджетирования в муниципальном казенном учреждении 978

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог 991

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Якимова В.А. Методические основы аудиторской проверки в условиях значимых комплаенс-рисков аудируемого лица 1004

РЕГУЛИРОВАНИЕ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Гварлиани Т.Е., Томских С.А., Оборин М.С. Организационные аспекты внедрения внутреннего финансового контроля (аудита) в бюджетных учреждениях высшего профессионального образования 1024

* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

International® Accounting

VOLUME 20, ISSUE 17
SEPTEMBER 2017

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
2 issues per month
Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year*

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media
Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder and Publisher

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://www.fin-izdat.ru

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Production Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors
Andrey V. Bazhanov, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klychova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**
Translation **Natalia A. Shagalova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content Managers **Elena I. Popova, Valentina I. Romanova**
Quality Management **Andrey V. Bazhanov, Elena I. Popova**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva, Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published September 15, 2017. Circulation 1 170

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: http://elibrary.ru
University Library Online: http://biblioclub.ru

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

Disclaimer

We use the English-language translation versions (bracketed article titles in **References**) of the Russian-language source titles provided in public domain to ensure easy searching for the precise location of published titles throughout the existing citation databases only. Possible errors and/or omissions found in the translation versions of the kind belong to the original source titles

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

MANAGERIAL ACCOUNTING

Zaitsev S.V., Belkina E.Yu. Current problems in developing and implementing a budgeting system in a municipal public institution 978

TAX AND TAXATION

Davletshin T.G. Reform of VAT and the unified agricultural tax 991

AUDIT ACTIVITY

Yakimova V.A. The methodological basis of audit in the context of significant compliance risk of the auditee 1004

REGULATION AND STANDARDIZATION OF REPORTING

Gvarliani T.E., Tomskikh S.A., Oborin M.S. Organizational aspects of internal financial control (audit) implementation in State-financed institutions of higher professional education 1024

* For information on the journal publication frequency change please visit: http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Управленческий учет

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗРАБОТКИ И ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В МУНИЦИПАЛЬНОМ КАЗЕННОМ УЧРЕЖДЕНИИ

Сергей Вячеславович ЗАЙЦЕВ[a,•], Екатерина Юрьевна БЕЛКИНА[b]

[a] кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности,
Астраханский государственный технический университет, Астрахань, Российская Федерация
voland_home@mail.ru

[b] ведущий экономист финансово-экономического отдела ПАО «ОЭЗ «Лотос»,
магистрант кафедры экономической безопасности,
Астраханский государственный технический университет, Астрахань, Российская Федерация
katarina.belkina@mail.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Получена 31.05.2017
Получена в доработанном виде 01.08.2017
Одобрена 21.08.2017
Доступна онлайн 15.09.2017

УДК 338.984
JEL: G31, H70, H76, M10, P41

Аннотация

Предмет. Проблема повышения эффективности финансирования деятельности российских муниципальных казенных учреждений в условиях финансово-экономического кризиса и сокращения бюджетного финансирования выходит на первый план. В данной статье как один из эффективных механизмов управления расходованием средств организации рассматривается бюджетирование.

Цели. Комплексный анализ проблемы внедрения бюджетирования в российских муниципальных казенных учреждениях и разработка предложений по ее решению.

Методология. Методология исследования основывается на различных приемах формально-логического, сравнительного, финансово-экономического и других методах проведения анализа.

Результаты. На территории Астраханской области недостаточно используются возможности бюджетирования как инструмента управления расходованием бюджетных средств. Был разработан авторский алгоритм анализа рискообразующих факторов в системе бюджетирования, включающий в себя ряд этапов. Было рассмотрено применение бюджетирования на примере Управления по строительству, архитектуре и градостроительству администрации г. Астрахани. Даны предложения по его совершенствованию с использованием проектного бюджетирования, создания центров финансовой ответственности и центров финансового учета, а также применения инструментов бюджетирования, ориентированного на результат.

Область применения. Данные исследования могут быть использованы как в практической деятельности в целях оптимизации бюджетирования в муниципальных казенных учреждениях, так и при рассмотрении теоретических вопросов в области бюджетирования в целях дальнейшего исследования данной области экономической деятельности.

Выводы. Сделан вывод о том, что бюджетирование предоставляет бюджетному учреждению множество преимуществ и позволяет оптимизировать свою деятельность, повысить ее эффективность. Для государства активное использование казенными учреждениями бюджетирования является отличным способом усилить контроль за целевым использованием средств, сделать его наиболее эффективным.

Ключевые слова:
бюджетирование, муниципальное учреждение, казенное учреждение, бюджет, планирование

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Зайцев С.В., Белкина Е.Ю. Современные проблемы разработки и внедрения системы бюджетирования в муниципальном казенном учреждении // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 17. – С. 978 – 990.
https://doi.org/10.24891/ia.20.17.978

В настоящее время актуализируются проблемы финансирования деятельности государственных и муниципальных казенных учреждений, а также выходят на первый план вопросы, связанные с рациональным использованием данными учреждениями бюджетных средств.

В ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации приводится определение понятия «казенное учреждение»: государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которых осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Главным условием успешного функционирования национальной экономики является эффективное использование бюджетных средств, направляемых на содержание отраслей непроизводственной сферы. А казенные учреждения – одна из распространенных групп организаций, функционирующих в России.

Следует отметить, что «свыше половины финансовых ресурсов, создаваемых экономикой государства, мобилизуются в систему муниципальных организаций, большая часть учреждений, входящих в данную систему, выполняет важные, социально значимые функции» [1]. В связи с этим от объемов финансовых средств, предоставляемых из бюджетной системы указанным учреждениям, от эффективности их использования зависит качество выполнения задач, стоящих перед обществом.

Макроэкономические изменения оказывают существенное воздействие на бюджетный процесс. Как следствие – сокращение бюджетных ресурсов, предъявляющее новые требования к качеству управления финансовыми ресурсами в казенных учреждениях, их экономии, а также поиску и привлечению альтернативных источников финансирования, получению максимального социально-экономического эффекта от вложения средств.

Нормативно-законодательная база в данной сфере достаточно динамична и в настоящее время характеризуется усилением государственного контроля за целевым расходованием бюджетных средств [2].

В условиях повышения требований к усилению эффективности управления финансами казенных учреждений бюджетирование становится важнейшим инструментом в данном процессе.

Проблемам организации системы бюджетирования посвящены труды многих отечественных и зарубежных ученых-экономистов: И.С. Букиной, А.П. Дугельного, В.С. Ежовой, Р.Н. Жабиной, Д.Р. Каражаковой, Е.Е. Кукушкиной, А.В. Тараскиной, И.В. Чириковой и других. По достоинству оценивая их вклад в развитие теории и практики бюджетирования, следует отметить, что в данных работах исследовались лишь общие вопросы рассматриваемой проблемы. Комплексное исследование вопросов внедрения и разработки системы бюджетирования в муниципальных казенных учреждениях не проводилось.

Система бюджетирования как основа сметного планирования в производственных подразделениях казенных учреждений подробно рассмотрена В.В. Загарских в своей статье на примере учреждений уголовно-исполнительной системы. Однако в статье бюджетирование рассматривается лишь применительно к учреждениям данной сферы, а, как полагает автор, бюджетирование может быть использовано гораздо более широко[1].

Существует несколько подходов к сущности, месту и роли бюджетирования в системе управления организацией. С одной стороны, бюджетирование рассматривается как метод финансового планирования, т.е. обеспечивает управление финансами; с другой – как «бизнес-процесс, способствующий повышению обоснованности принимаемых управленческих решений»[2].

Также можно дать следующее определение: «бюджетирование – это финансовое планирование, охватывающее все стороны деятельности организации, позволяющее составлять все понесенные расходы и полученные доходы в финансовых терминах на предстоящий период»[3].

Первостепенными задачами, которые решаются при помощи бюджетирования, являются следующие.

1. Достижение и поддержание связи системы бюджетирования с системой стратегического управления организацией.
2. Рост степени достоверности на стадии планирования.
3. Разработка регламентирующей базы.
4. Контроль за исполнением бюджета.
5. «Усиление ответственности за конечный результат каждого участника системы бюджетирования» [3].

Использование полноценной системы бюджетирования должно обеспечить рост эффективности финансово-хозяйственной деятельности и рост «эффективности управления (в т.ч. прозрачности)» [4].

Казенные учреждения нуждаются в действенных инструментах повышения эффективности использования средств бюджета.

[1] *Загарских В.В.* Система бюджетирования как основа сметного планирования в производственных подразделениях казенных учреждений уголовно-исполнительной системы // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 44. С. 30–40.

[2] *Дугельный А.П.* Бюджетное управление предприятием: учеб.-практ. пособие / 3 изд. М.: Дело, 2013. С. 82.

[3] *Адамов Н., Тилов А.* Сущность, функции и методы бюджетирования // Финансовая газета. 2013. № 8. URL: https://www.lawmix.ru/bux/71747

Кроме того, существует проблема, связанная с тем, что на разных этапах реализации бюджетирования в муниципальных казенных учреждениях возникают различные рискообразующие факторы, которые также нуждаются в анализе, однако анализ данных риск-факторов в казенных учреждениях не проводится. Рассмотрим данные факторы (*табл. 1)*.

Разнообразные риск-факторы представляют собой объект анализа, субъектом анализа может являться соответствующее структурное подразделение муниципального казенного учреждения, осуществляющее те или иные функции в процессе бюджетирования. В роли информационной базы для проведения анализа в зависимости от конкретного вида риска может выступать как внутренняя управленческая и финансово-экономическая информация, так и сведения о состоянии мировой, российской и региональной экономики. В зависимости от используемых инструментов (методов) сбора полевой (первичной) информации исследования можно разделить на количественные и качественные.

Количественные исследования являются основным инструментом получения необходимой информации, в основе которого лежат четкие математические и статистические модели, что позволяет в результате иметь точные количественные (числовые) значения изучаемых показателей.

Качественные исследования в отличие от количественных опираются на понимание, объяснение и интерпретацию эмпирических данных.

Нередко реализация исследования рисков требует комплексного подхода – совместного использования количественных и качественных методик.

На **первом** этапе анализа рискообразующих факторов в бюджетировании осуществляется качественная характеристика основных последствий проявления факторов риска, и оцениваются размеры потерь, возникающих в результате наступления каждого из последствий при максимальной интенсивности проявления факторов риска.

Для упрощения процедуры расчета уровня риска предлагается все последствия риска объединить в две группы: последствие «снижение дохода» и/или последствие «увеличение расходной части бюджета».

На **втором** этапе анализа рискообразующих факторов оценивается ожидаемая интенсивность проявления каждого из отобранных рисковых событий путем экспертной оценки дискретного вероятностного распределения интенсивности и последующего вычисления ее математического ожидания. Отбор наиболее существенных рисков, оказывающих наибольшее влияние на величину материальных последствий, осуществляется с помощью матрицы сопоставления. В этом случае все риски сравниваются между собой попарно – по величине воздействия. В результате формируются три группы факторов: с высокой, средней и низкой тяжестью последствий.

На **третьем** этапе для выявления степени влияния фактора риска на последствия осуществляется попарное сравнение факторов риска на основе шкалы предпочтений.

Содержанием **четвертого** этапа является оценка потерь как количественной меры риска. При этом зависимость размера потерь от интенсивности проявления факторов описывается линейной функцией. В соответствии с концепцией приемлемого риска следует различать максимальный и приемлемый уровень риска, который останется некомпенсированным после разработки и принятия мер по его снижению. При этом необходимо учитывать, что размер потерь зависит не только от интенсивности проявления факторов, но и степени их влияния – весомости.

На **пятом** этапе разрабатывается комплекс антирисковых мероприятий, определяется эффективность управления риском как инструмента управления предприятием, выделяются экономически наиболее опасные виды деятельности в системе бюджетирования и разрабатываются мероприятия, снижающие уровень риска до приемлемого.

Предлагаемый подход к формированию системы оценки рисков в процессе бюджетирования позволил разработать алгоритм анализа рискообразующих факторов в системе бюджетирования, включающий себя этапы, представленные в виде схемы на *рис. 1*.

Анализ рискообразующих факторов в системе бюджетирования – это один из основных этапов разработки и внедрения системы бюджетирования, а также один из критериев оценки эффективности осуществления бюджетирования в организации.

Следующим этапом построения оптимальной системы бюджетирования должно стать проведение балльной оценки эффективности системы бюджетирования по методике ученого-экономиста Д.Р. Каражаковой[4], адаптированной нами применительно к деятельности муниципальных казенных учреждений.

Автор отмечает, что применительно к системе бюджетирования используют обычно такой критерий как «исполнение бюджета компании». В случае исполнения бюджета можно говорить о том, что система бюджетирования эффективна. В случае неисполнения бюджета, как правило, ссылаются на изменения внешней среды (изменения политической ситуации, темпов развития национальной экономики) или на ошибки в системе бюджетирования (только в случае критического подхода к оценке).

[4] *Каражакова Д.Р.* Оценка эффективности системы бюджетирования организации // Вестник экономики. 2015. № 5. С. 11–18.

Однако, по мнению автора, «исполнение бюджета» не может быть основным критерием, характеризующим эффективность системы бюджетирования.

В связи с этим был выделен ряд критериев, на основе которых можно сделать вывод об эффективности системы бюджетирования компании. Каждый критерий оценивается по шкале от 0 до 10 методом экспертных оценок (*табл. 2*).

Так, например, наличие четко поставленных целей бюджетирования, их комплексность, взаимоувязка, взаимодополняемость, использование на практике позволяют выставить оценку в 10 баллов по первому критерию. При существовании каких-либо отклонений от приведенного «идеального» состояния количество присваиваемых баллов уменьшается экспертом сообразно с его компетентным мнением, основанным на квалификации, имеющейся практике, опыте использования и/или изучения бюджетирования. Для повышения объективности оценки к процессу могут быть привлечены несколько экспертов.

Аналогичным образом проводится оценка по остальным критериям. Например, критерий «используемые модели бюджетирования» предусматривает ответ на вопрос – используются ли долгосрочные и краткосрочные (мягкие, «скользящие») бюджеты – в зависимости от степени гибкости применяемых бюджетов выставляются значения от 0 до 10. В зависимости от степени разработки, детальности Положения о бюджетировании в организации, его практической реализации присваиваются значения по критерию «наличие Положения о бюджетировании» от 0 до 10. В случае, если центры финансовой ответственности строго ограничены в ресурсах, соответствующему критерию присваивается оценка в 10 баллов, по мере уменьшения ограниченности в ресурсах количество баллов уменьшается, так как с точки зрения бюджетирования все ресурсы должны использоваться максимально эффективно.

Наличие разработанных и используемых основных форм документов в области бюджетирования, таких как бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств и других, дает возможность присвоить по данному критерию оценку в 10 баллов. Отсутствие каких-либо бюджетных форм является основанием для уменьшения присваиваемых баллов. Так как всего выделено 9 критериев с возможной максимальной оценкой в 10 баллов, то итоговый показатель при присвоении максимальных значений всем критериям может равняться 90 баллам.

По результатам комплексного анализа рискообразующих факторов и проведения балльной оценки можно сделать вывод об эффективности внедрения и разработки системы бюджетирования в муниципальном казенном учреждении, а также возможно применение данных инструментов анализа на всех этапах процесса внедрения системы бюджетирования в организации.

Рассмотрим описанный алгоритм на примере конкретного муниципального казенного учреждения.

Проведем анализ рискообразующих факторов на примере Управления по строительству, архитектуре и градостроительству администрации города Астрахани (далее именуется – Управление) согласно рассмотренному плану.

В связи с этим в первую очередь изучим источники финансирования в Управлении по строительству, архитектуре и градостроительству администрации города Астрахани (*табл. 3*).

На основании представленных в *табл. 3* данных можно сделать вывод, что главным источником финансирования деятельности Управления являются средства бюджета муниципального образования (МО) «Город Астрахань». При этом отметим, что темпы прироста объемов финансирования деятельности Управления за счет средств бюджета МО «Город Астрахань» снижаются. Регулярно отслеживать данную тенденцию можно с помощью бюджетирования, которое в настоящее время в муниципальных казенных учреждениях успешно применяется.

1. *Определение общей цели проведения анализа риск-факторов.*

Общая цель анализа рискообразующих факторов в системе бюджетирования Управления по строительству, архитектуре и градостроительству администрации города Астрахани заключается в идентификации и характеристике существующих риск-факторов, оценке степени их влияния и разработке предложений по их устранению или минимизации.

2. *Обоснование места системы управления рисками в структуре организации. Обоснование места анализа рискообразующих факторов в системе бюджетирования в системе управления рисками организации.*

Бюджетированием в рассматриваемой организации занимается отдел бухгалтерского учета и отчетности. Таким образом, основная функция по анализу рискообразующих факторов в системе бюджетирования возложена именно на данный отдел. Однако на практике подобный анализ не осуществляется по причине недооценивая руководством влияния рисков на деятельность организации.

3. *Анализ среды деятельности организации.*

В настоящее время наибольшую угрозу для экономической безопасности казенных учреждений, к которым относится и Управление по строительству, архитектуре и градостроительству администрации города Астрахани, представляет сокращение расходов бюджета муниципального образования «Город Астрахань». В 2016 г. более чем на 150 млн руб. сократилась расходная часть бюджета – с 7,724 млрд. руб. в 2015 г. до 7,566 млрд руб. в 2016 г. Все статьи

расходов в течение анализируемого периода сокращаются. В 2017 г. сократился объем средств, выделяемых на закупку товаров, работ и услуг для обеспечения нужд муниципальных учреждений на 21,4%. Таким образом, сокращение доходов и расходов бюджета Астраханской области представляет угрозу для казенных учреждений.

С точки зрения деятельности органов государственной и муниципальной власти в области строительства, развитие строительного комплекса нуждается в снижении числа барьеров, замедляющих получение бизнесом всех разрешительных документов, сказывающихся на сроках и стоимости строительства.

Таким образом, Управление осуществляет свою деятельность в условиях сокращения бюджетного финансирования, с одновременной модернизацией и совершенствованием деятельности, проводимой административными методами (с помощью нормативно-правовых актов), с целью снижения административных барьеров и упрощения процедур.

4. *Определение риск-факторов в системе бюджетирования.*

На основании анализа среды деятельности Управления могут быть выделены следующие рискообразующие факторы в бюджетировании муниципального казенного учреждения:

– сокращение бюджетного финансирования;

– необходимость дополнительных затрат на выполнение функций, связанных с модернизацией и совершенствованием деятельности с целью снижения административных барьеров и упрощения процедур;

– повышение стоимости потребляемых в ходе текущей деятельности товаров и услуг;

– некорректное отражение данных при составлении бюджетов в результате неправильного выполнения расчетов или технических ошибок.

5. *Выявление наиболее существенных факторов риска (т.е. их ранжирование по степени влияния, вероятности, тяжести последствий).*

Выполним ранжирование описанных риск-факторов (*табл. 4*). Ранжирование осуществляется методом экспертных оценок. При этом степень влияния ранжируется от 0 до 10, вероятность от 0 до 0,99, тяжесть последствий – от 0 до 10.

Таким образом, на основании проведенного анализа можно сделать вывод, что рискообразующими факторами при бюджетировании, имеющими наибольшее влияние на деятельность Управления, являются сокращение бюджетного финансирования, в том числе сокращение бюджетного финансирования деятельности органов государственной и муниципальной власти.

Проведем балльную оценку эффективности системы бюджетирования Управления по методике «балльной оценки» (*табл. 5*).

На основании проведенной оценки система бюджетирования Управления набирает 64 балла, что характеризует ее как достаточно эффективную, но нуждающуюся в некоторой доработке.

По результатам проведенного исследования можно выделить следующие проблемы в сфере бюджетирования в российских муниципальных казенных учреждениях (и в том числе Управлении):

– существующие системы бюджетирования не отвечают требованиям необходимости постоянного отслеживания расходования средств, обусловленного всевозрастающим сокращением бюджетного финансирования;

– в рамках существующей системы бюджетирования практически полностью отсутствует самостоятельность муниципальных казенных учреждений в расходовании средств;

– полностью отсутствует увязка между результатами деятельности учреждения и объемами выделяемых средств;

– в муниципальном учреждении не сформированы центры финансовой ответственности и центры финансового учета, что также снижает эффективность бюджетирования.

В этой связи необходимо дать ряд предложений, актуальных для большинства российских муниципальных казенных учреждений.

В качестве одного из предложений по совершенствованию системы бюджетирования можно предложить развитие принципов бюджетирования, ориентированного на результат (БОР). Данный метод является одним из «инфраструктурных институтов государственного управления» [6].

В соответствии с принципами БОР, формирование бюджета происходит на основе «обеспечения прямой взаимосвязи между общественно значимыми конечными результатами и бюджетными ресурсами» [7], с помощью которых финансируется программная деятельность субъектов бюджетного планирования для обеспечения достижения поставленных целей. В системе БОР выделяются три компонента, взаимно дополняющие друг друга:

1. Стратегическое планирование на основе распределения ограниченных бюджетных ресурсов между различными направлениями использования в соответствии с установленными приоритетами.

2. Ориентация на «отчетность по результату» [8], а не только по соблюдению процедур расходования средств.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Налоги и налогообложение

РЕФОРМИРОВАНИЕ НДС И ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ*

Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru

История статьи:
Получена 23.01.2017
Получена в доработанном виде 06.02.2017
Одобрена 20.02.2017
Доступна онлайн 15.09.2017

УДК 336.221.24
JEL: H21, H25, H30

Аннотация

Предмет. Особенности налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, налоговая нагрузка и финансовые результаты в зависимости от режимов налогообложения, проблемы на границе общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов. Проанализированы типичные ошибки при определении налоговой нагрузки и недостатки форм отчетности сельскохозяйственных товаропроизводителей по уплаченным налогам.

Цели. Исследование уровня налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Методология. Общенаучные подходы и методы.

Результаты. Проведен комплексный анализ состояния налогообложения в сельском хозяйстве России. Налоговая нагрузка на товаропроизводителей низка и составляет 6–8% от объема реализации (с учетом взносов в социальные фонды и налога на доходы физических лиц). Исследована роль учета НДС как основной причины разброса в оценке налоговой нагрузки. Включение в сумму налога уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) НДС предприятиями на общей системе налогообложения искажает всю структуру налоговой отчетности в сельском хозяйстве. Организации, применяющие единый сельскохозяйственный налог, имеют более высокую налоговую нагрузку по сравнению с аналогичными на общей системе, и больший уровень затрат, так как НДС, уплаченный при приобретении ресурсов, не возмещается, а относится на затраты по производству и реализации продукции. В результате сельскохозяйственные товаропроизводители на спецрежимах неконкурентоспособны по сравнению с аналогичными на общей системе налогообложения.

Выводы. Специальные налоговые режимы в сельском хозяйстве не отвечают целям снижения налогового бремени, созданию более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. Необходимы изменения в Налоговый кодекс РФ, приводящие к гармонизации налоговых режимов. Надо дать право ставить покупателям на вычет сумму налога в счетах-фактурах продавцов на специальных режимах, отменить п. 5 ст. 173 НК РФ. Предельный доход для работы на специальных налоговых режимах ЕСХН и УСН необходимо ограничить единицами миллионов рублей.

Ключевые слова:
общая система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, гармонизация налоговых режимов, налог на добавленную стоимость, косвенные налоги

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС и единый сельскохозяйственный налог // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 17. – С. 991 – 1003.
https://doi.org/10.24891/ia.20.17.991

Введение

Сельское хозяйство в современных условиях является одной из важнейших отраслей экономики, первоосновой жизни страны. В условиях глобализации, вхождения России в ВТО, климатических изменений и, как следствие, распространения кризисных явлений сельское хозяйство страны нуждается в активной государственной поддержке. Одним из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования является налогообложение.

Значительным шагом в совершенствовании налоговой системы страны стало введение в 2001 г. нового Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), гл. 26.1 которого, «Система налогообложения для сельскохозяйственных

* Автор выражает глубокую признательность Министерству сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан за предоставленные материалы при проведении исследования.

Статья публикуется по материалам журнала «Финансы и кредит», 2017, март, т. 23, вып. 9.

производителей (единый сельскохозяйственный налог)», вступила в силу с 01.02.2002.

В соответствии с действующим налоговым законодательством сельскохозяйственные товаропроизводители имеют возможность выбора между применением общего режима налогообложения (далее – ОСНО), или системы единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН), или упрощенной системы налогообложения (далее – УСН). Переход на уплату ЕСХН освобождает организацию от уплаты налога на прибыль, налога на имущество, налога на добавленную стоимость, за исключением уплаты НДС при ввозе товаров в РФ (п. 3 ст. 346.1 НК РФ), а также предоставляет пониженные тарифы страховых взносов во внебюджетные фонды (до 2014 г.).

Введение специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей было направлено на упрощение порядка налогообложения субъектов сельского хозяйства, на создание более благоприятных экономических и финансовых условий их деятельности.

Следует отметить, что в НК РФ отсутствует прямое указание на льготный характер специальных налоговых режимов, тем не менее они призваны облегчить налоговое бремя предпринимателей. Данный вывод подтверждается не только системным толкованием соответствующих норм НК РФ, но и официальными разъяснениями органов исполнительной власти. В розничной торговле и сфере оказания услуг населению переход на специальный режим налогообложения УСН дает значительную экономию по налогам по сравнению с ОСНО, что не реализуется в производственной сфере [1].

ЕСХН и ОСНО

Особенностью налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей является то, что в отношении большинства видов производимой ими продукции установлена пониженная налоговая ставка НДС в размере 10%.

Вместе с тем значительная часть приобретаемых сельскохозяйственными товаропроизводителями ресурсов (строительные материалы, техника, электроэнергия, ГСМ, удобрения и др.) подлежит налогообложению по ставке 18%. На практике получается, что сумма НДС, уплаченная поставщикам товаров (работ, услуг), оказывается примерно равной, а то и выше, чем полученная от покупателей [2], то есть сумма налога к уплате в бюджет незначительная, а зачастую вместо уплаты НДС в бюджет сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право на получение возмещения налога из бюджета в сумме этой разницы. Таким образом, НДС для них, как правило, налог с отрицательным знаком [2].

Так, по данным статистической налоговой отчетности ФНС России (форма 1-НОМ), сумма возмещения из бюджета НДС по виду экономической деятельности «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» в 2012 г. составила 23,4 млрд руб., в 2013 г. – 26,8 млрд руб., в 2014 г. – 14,4 млрд руб. Выручка организаций составила: 1 496,5 млрд руб. в 2012 г., 1 572,6 млрд руб. в 2013 г. и 1 891,7 млрд руб. в 2014 г. (*табл. 1*), соотношение суммы НДС с объемом реализации составляет 1–2% со знаком «минус», эта картина типична для всех крупных регионов.

Освобождение от налога на прибыль на специальном налоговом режиме ЕСХН также не дает преимущества, так как налогоплательщики на ЕСХН должны уплачивать налог в размере 6% от «доходы – расходы», а на ОСНО – установлена нулевая ставка налога на прибыль для экономической деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной собственной сельхозпродукции. В отношении налога на имущество региональными законодательствами установлены пониженные ставки налога на имущество или же предоставляются субсидии на возмещение части затрат уплаченного налога на имущество предприятий.

Для сравнительного анализа налоговой нагрузки и финансовых показателей предприятий на ОСНО и ЕСХН необходимы статистические данные о денежной выручке, удельном весе сельскохозяйственных предприятий России на разных режимах налогообложения, количестве предприятий, применяющих тот или иной режим налогообложения, но этих данных нет. Из-за недостаточности статистической информации по России в целом будут использованы данные Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан (далее – МСХиП РТ), отражающие общероссийскую ситуацию (*табл. 2*).

Согласно *табл. 2* доля организаций, применяющих ЕСХН, в Татарстане составила в 2013 г. 65,2% (по России в целом – 68,2%), ими реализуется 28,7% всей продукции (по России – около трети).

В *табл. 3* приведены суммы налогов на прибыль, на имущество и добавленную стоимость сельхозпредприятий Республики Татарстан на ОСНО за 2012–2014 гг.

Согласно *табл. 3* сумма налога на прибыль составляет 0,1% от объема реализации продукции предприятиями на ОСНО, налог на имущество по годам составил 0,1–0,7%, налог на добавленную стоимость – 1–1,5% со знаком «минус», таким образом, суммарный вклад этих налогов в бюджеты всех уровней незначительный или отрицательный.

Что касается налогов сельскохозяйственных товаропроизводителей на ЕСХН, единый налог всегда со знаком «плюс», как правило, налоговая нагрузка на них выше, чем на аналогичные предприятия на ОСНО. Также у предприятий на ЕСХН затраты выше: уплаченная ими сумма НДС при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в силу подп. 3 п. 2 ст. 170 НК