



**Уральский
федеральный
университет**

имени первого Президента
России Б. Н. Ельцина

**Высшая школа
экономики
и менеджмента**

**Н. Р. КЕЛЬЧЕВСКАЯ
И. С. ПЕЛЫМСКАЯ
С. А. СИРОТКИН**

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СРЕДА ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Учебное пособие

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ ПЕРВОГО ПРЕЗИДЕНТА РОССИИ Б. Н. ЕЛЬЦИНА

Н. Р. Кельчевская, И. С. Пелымская, С. А. Сироткин

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СРЕДА ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Учебное пособие

Под общей редакцией Н. Р. Кельчевской

Рекомендовано
методическим советом Уральского федерального университета
в качестве учебного пособия для студентов вуза,
обучающихся по направлению подготовки
38.04.01 «Экономика»

Екатеринбург
Издательство Уральского университета
2019

УДК 338.26(075.8)
ББК У301я73-1
К348

Рецензенты:

кафедра менеджмента

Российского государственного профессионально-педагогического
университета (заведующий кафедрой доктор экономических наук,
доцент *В. А. Шапошников*);

О. А. Романова, доктор экономических наук, профессор,
главный научный сотрудник отдела региональной промышленной политики
и экономической безопасности Института экономики УрО РАН

Кельчевская, Н. Р.

К348 Экономическая среда промышленного предприятия : учеб. пособие /
Н. Р. Кельчевская, И. С. Пелымская, С. А. Сироткин ; под общ. ред. Н. Р. Кель-
чевской ; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Урал. федер. ун-т.—
Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2019.— 244 с.

ISBN 978-5-7996-2556-6

Учебное пособие посвящено современным вопросам в области экономической среды
промышленного предприятия. Пособие позволяет сформировать у студентов целостную
систему знаний в области экономической среды предприятия, включает содержательные
и математические обоснования и расчеты. В конце каждой главы содержатся вопросы
для закрепления изложенного материала.

Пособие предназначено бакалаврам, магистрантам, аспирантам, слушателям курсов
профессиональной переподготовки и повышения квалификации, практическим работ-
никам, специалистам в области экономики предприятия.

УДК 338.26(075.8)

ББК У301я73-1

ПРЕДИСЛОВИЕ

Стратегические изменения в экономике России, принявшие в последние годы сложный и всеобъемлющий характер, привели к радикальным изменениям практически всех процессов функционирования хозяйствующих субъектов и оказали сильное давление на формирование новых производственных отношений. Происходящие преобразования в экономическом развитии страны по-новому ставят вопрос о формах и методах хозяйствования предприятия, оценке результативности его операционной, финансовой и инвестиционной деятельности.

Цель создания учебного пособия заключается в изложении современных знаний в области экономической среды промышленного предприятия, что предполагает решение следующих задач:

— раскрыть теоретические основы функционирования предприятия как основного субъекта рыночной экономики: принципы создания предприятий, их организационно-правовые формы, факторы производства, финансовые результаты деятельности и т. д.;

— осветить вопросы налогообложения как вида деятельности по осуществлению своевременного и правильного начисления и уплаты налогов в процессе хозяйственной деятельности предприятия;

— рассмотреть вопросы маркетинговой деятельности предприятия как основного фактора обеспечения его эффективных позиций на рынке.

Несмотря на наличие большого объема экономической литературы, все же ощущается явный дефицит учебных изданий, сочетающих теоретические аспекты рынка с хозяйственной практикой предприятия. Данное учебное пособие написано в соответствии с Федеральным государственным образовательным стандартом высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика (уровень магистратуры)».

В процессе написания были использованы современные материалы в области экономики предприятия, Налоговый кодекс РФ, Положения по бухгалтерскому учету, Методические положения по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции и другая нормативно-правовая литература.

Авторы надеются, что предлагаемое учебное пособие позволит получить студентам достаточный объем знаний об экономической среде промышленного бизнеса.

Глава 1

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

§ 1. Предприятие как субъект экономики

Основу любой экономики составляет производство — производство продукции, выполнение работ, оказание услуг. Формой организации производства является предприятие — сложная производственно-экономическая система с многогранной деятельностью, к основным направлениям которой можно отнести производственную, инновационную, коммерческую, экономическую, социальную и другие составляющие.

Для того чтобы охарактеризовать предприятие, необходимо ознакомиться с системой сбыта продукции; учетной политикой, системой поставок и поставщиками сырья, материалов, комплектующих изделий; кругом потребителей; выяснить организационно-правовую форму предприятия, состав и стоимость имущества; взаимоотношения предприятия с финансово-кредитными учреждениями, государством и т. п. Все это формирует экономическое единство предприятия. Таким образом, с одной стороны, предприятие — это имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, машины, оборудование, инвентарь, фирменное наименование, интеллектуальную собственность, товарные знаки и другие исключительные права. С другой стороны, предприятие — это хозяйственная единица, обладающая обусловленной экономической и административной самостоятельностью, то есть правами юридического лица, организационно-техническим, экономическим и социальным единством, обусловленным общностью целей деятельности: производством и реализацией товаров, работ, услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли.

Понятие «юридическое лицо» ранее в законодательстве отождествлялось с понятием «предприятие». Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) исходит из того, что предприятие является не субъектом, а объектом гражданских прав. Предприятие как юридическое лицо — это организация (фирма), обладающая следующими определенными признаками, установленными законодательством страны:

- наличие обособленного имущества в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении;
- самостоятельная имущественная ответственность;
- право приобретать, пользоваться и распоряжаться собственностью;
- право от своего имени быть истцом и ответчиком в суде;
- иметь самостоятельный бухгалтерский баланс, расчетный и иные счета в банке [1].

В ГК РФ основой классификации юридических лиц служат три критерия: право учредителей (участников) в отношении юридических лиц или имущества; цель экономической деятельности юридических лиц и организационно-правовая форма юридических лиц. В зависимости от того, какие права сохраняют за собой учредители (участники) в отношении юридических лиц или их имущества, юридические лица могут быть разделены на три группы:

- юридические лица, в отношении которых их участники имеют обязательственные права. К их числу относятся хозяйственные товарищества и общества, производственные и потребительские кооперативы;

- юридические лица, на имущество которых их учредители (участники) имеют право собственности, или иначе вещное право: государственные и муниципальные унитарные предприятия, в том числе дочерние предприятия, а также финансируемые собственником учреждения;

- юридические лица, в отношении которых их учредители (участники) не могут иметь никаких имущественных прав (ни вещных, ни обязательственных): общественные и религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

В зависимости от целей деятельности любое юридическое лицо относится к одной из двух категорий: коммерческие либо некоммерческие организации.

Коммерческими организациями признаются юридические лица, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности. Коммерческие организации могут создаваться в форме товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных предприятий. Некоммерческие организации не ставят своей целью получение прибыли и распределение ее между участниками. К ним могут относиться потребительские кооперативы, общественные и религиозные объединения, благотворительные и иные фонды и другие организации, предусмотренные законом.

Вновь созданные организации и те, которые появились в результате реорганизации, должны утвердить учетную политику в течение 90 дней с момента государственной регистрации. Применять этот документ нужно с момента создания новой организации (организации-правопреемника). Грамотно разработанная учетной политика организации является залогом успешной работы всей системы бухгалтерского, налогового и управленческого учета, она помогает избежать систематических ошибок, негативно влияющих на финансовые результаты компании. Правильно сформированная учетная политика позволяет унифицировать принятые внутри организации формы; повысить эффективность взаимодействия всех участвующих в ней структур; оптимизировать документооборот; минимизировать финансовые, трудовые и временные затраты; снизить всевозможные риски. В связи с изменениями в законодательстве, в способах учета или условий деятельности организации требуется поддерживать в актуальном состоянии учетную политику предприятия.

Для эффективного функционирования и развития экономики любой страны необходимо оптимальное сочетание между крупным, средним и мелким бизнесом.

Развитие в России малого бизнеса имеет большое экономическое, социальное и общественное значение благодаря тому, что в силу мобильности и гибкости малых и средних предприятий они могут быстро занимать востребованные рыночные ниши, формировать новые точки роста, способствовать повышению эффективности экономики, решению проблем занятости и т. д.

В России также активно развивается система поддержки и развития малого предпринимательства. ФЗ РФ от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», определены главные направления государственной поддержки и развития малых предприятий, установлены основные формы и методы государственного управления и регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства [2].

К субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в Единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

- 1) для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных

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

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: а) от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий; б) до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до пятнадцати человек;

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

В табл. 1.1 приведены основные экономические показатели, демонстрирующие деятельность малых и средних предприятий Российской Федерации.

Таблица 1.1

Основные экономические показатели деятельности малых и средних предприятий¹

Наименование показателя	Малые предприятия		Средние предприятия
	всего	в том числе микро-предприятия	
Число предприятий (на конец года)			
2015 г.	2 222 372	1 990 003	19 278
2016 г.	2 770 562	2 597 646	13 346
Средняя численность работников, тыс. чел.			
2015 г.	11 330,7	4 605,7	2 178,1
2016 г.	11 040,1	5 651,1	1 744,9

¹ Составлено по: Малое и среднее предпринимательство в России, 2017 : стат. сб. [Электронный ресурс]. URL: <https://nangs.org/analytics/rosstat-maloe-i-srednee-predprinimatelstvo-v-rossii-pdf-rar> (дата обращения: 17.05.2018).

Наименование показателя	Малые предприятия		Средние предприятия
	всего	в том числе микро-предприятия	
Оборот предприятий, млрд руб.			
2015 г.	44 124,3	18 587	10 362,7
2016 г.	38 877,0	20 138,8	7 590,4
Внеоборотные активы, млрд руб.			
2015 г.	31 165	26 520,9	2 535,5
2016 г.	35 522,4	29 674	2 936,2
Оборотные активы, млрд руб.			
2015 г.	49 685,6	37 066,5	6 331,1
2016 г.	56 310,4	42 939,5	6 125,6
Капитал и резервы, млрд руб.			
2015 г.	21 804	18 409,1	1 827,3
2016 г.	25 156	21 250,8	2 274,6
Сальдированный финансовый результат, млрд руб.			
2015 г.	1 492,1	938,2	292,2
2016 г.	2 349,6	1 497,9	503
Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %			
2015 г.	5,2	5,2	5,9
2016 г.	5	5	5,8
Рентабельность активов предприятия, %			
2015 г.	1,8	1,5	3,3
2016 г.	2,6	2,1	5,6

В табл. 1.2 представлены данные по удельному весу малых и средних предприятий в основных экономических показателях в 2016 г.

Государственная политика в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации является частью государственной социально-экономической политики и представляет собой совокупность правовых, политических, экономических, социальных, информационных, консультационных, образовательных, организационных и иных мер, осуществляемых органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления

и направленных на обеспечение реализации целей и принципов, установленных настоящим федеральным законом.

Таблица 1.2

**Удельный вес предприятий
в основных экономических показателях в 2016 г. (в процентах)**

Наименование показателя	Малые предприятия	Микропредприятия	Средние предприятия
Среднесписочная численность работников	22,6	11,3	3,8
Оборот предприятий	27,3	14	3,5
Инвестиции в основной капитал	5,5	2,7	2,7
Внеоборотные активы	21,1	17,6	1,7
Оборотные активы	37,6	28,7	4,1
Капитал и резервы	20,8	17,8	1,9

Основными целями государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации являются:

- развитие субъектов малого и среднего предпринимательства в целях формирования конкурентной среды в экономике Российской Федерации;
- обеспечение конкурентоспособности субъектов малого и среднего предпринимательства;
- обеспечение благоприятных условий для развития субъектов малого и среднего предпринимательства;
- оказание содействия субъектам малого и среднего предпринимательства в продвижении производимых ими товаров (работ, услуг), результатов интеллектуальной деятельности на рынок Российской Федерации и рынки иностранных государств;
- увеличение доли производимых субъектами малого и среднего предпринимательства товаров (работ, услуг) в объеме валового внутреннего продукта;
- увеличение количества субъектов малого и среднего предпринимательства;
- обеспечение занятости населения и развитие самозанятости;
- увеличение доли уплаченных субъектами малого и среднего предпринимательства налогов в налоговых доходах федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

В целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации могут предусматриваться следующие меры:

— специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета, упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам для малых предприятий;

— упрощенный порядок составления субъектами малого и среднего предпринимательства статистической отчетности;

— упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности;

— особенности участия субъектов малого предпринимательства в качестве поставщиков (исполнителей, подрядчиков) в целях размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд;

— льготный порядок расчетов за приватизированное субъектами малого и среднего предпринимательства государственное и муниципальное имущество;

— меры по обеспечению финансовой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;

— меры по обеспечению прав и законных интересов субъектов малого и среднего предпринимательства при осуществлении государственного контроля (надзора);

— меры по развитию инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;

— иные направленные на обеспечение реализации целей и принципов настоящего федерального закона меры.

В экономике функционируют самые различные юридические лица, которые отличаются друг от друга по целому ряду признаков, таких как отраслевая принадлежность, размеры, степень специализации и масштабы производства однотипной продукции, методы организации производства, организационно-правовые формы и т. п. Сложность технологических, организационных и экономических взаимосвязей внутри предприятия, а также многогранность взаимодействия предприятия с другими экономическими субъектами определяют необходимость учета особенностей внутренней и внешней среды предприятия. Внутренняя среда предприятия — это люди, средства производства, информация и денежные средства. Результатом взаимодействия компонентов внутренней среды является готовая продукция (работы, услуги). Внутренние факторы настолько разнообразны, что для лучшего понимания, учета, анализа и выявления резервов производства их можно объединить в следующие группы, связанные с личностью руководителя и способностью его команды управлять предприятием в современных условиях; инновационной политикой предприятия; совершенствованием организации производства и труда; созданием благоприятного социально-психологического климата в коллективе;

качеством и конкурентоспособностью продукции; ценовой, амортизационной и инвестиционной политикой и т. д.

Внешняя среда непосредственно определяет эффективность и целесообразность работы предприятия, это потребители продукции, поставщики производственных компонентов, конкуренты, а также государственные органы власти, экономические, технологические, социальные, политические факторы.

Эффективность работы предприятия в условиях рынка в значительной степени зависит и от внешних факторов, связанных с изменением конъюнктуры внутреннего и мирового рынка; политической обстановки как внутри страны, так и в более глобальном масштабе; инфляционными процессами; деятельностью государства и т. д.

В маркетинговой практике принято выделять факторы прямого воздействия (микросреда) и косвенного (макросреда) (рис. 1.1). Микросреда представлена силами, имеющими непосредственное отношение к фирме и ее возможностям по обслуживанию клиентуры. Микросреда непосредственно влияет

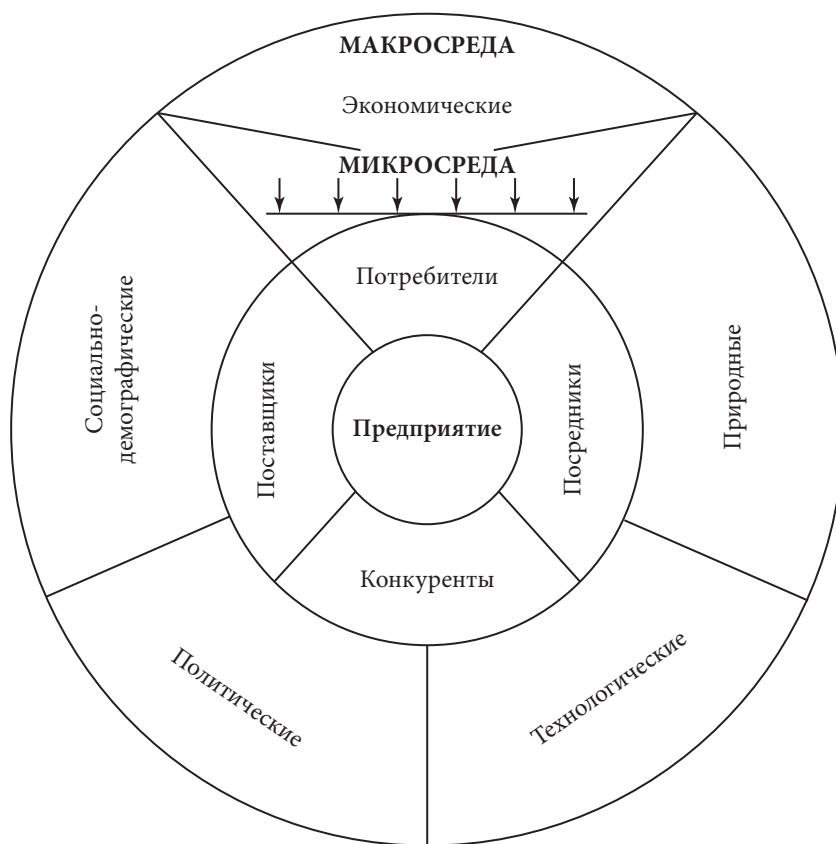


Рис. 1.1. Факторы микро- и макросреды

на производственно-финансовую деятельность предприятия — потребители, поставщики, конкуренты, посредники. К факторам макросреды относятся социально-демографические, технологические, экономические, политические, природные. В главе 3 настоящего пособия более подробно рассмотрены вопросы маркетинга на предприятии.

Основные понятия гражданского законодательства и организационно-правовые формы предприятий приведены на рис. 1.2.

Учетная политика организации должна обеспечивать выполнение следующих требований:

— полноты — полное отражение в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности;

— осмотрительности — большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

— своевременности — своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;

— приоритета содержания перед формой — отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

— непротиворечивости — тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

— рациональности — рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Содержание приказа об учетной политике должно раскрывать два направления (рис. 1.3):

— во-первых, описание элементов организационно-технического характера: рабочий план счетов, формы первичных документов, порядок организации документооборота, форма бухгалтерского учета и технология обработки учетной информации, порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств и др.;

— во-вторых, описание методологических способов ведения учета отдельных объектов по основным средствам; нематериальным активам; материально-производственным запасам; товарно-материальным запасам; финансовым вложениям; учету затрат на производство и незавершенному производству; учету выручки от реализации продукции и валютных операций и др. Перечисленный состав и содержание приказа об учетной политике может включать и решение других организационно-технического и методологических вопросов, регламентирующих бухгалтерский учет в организации.

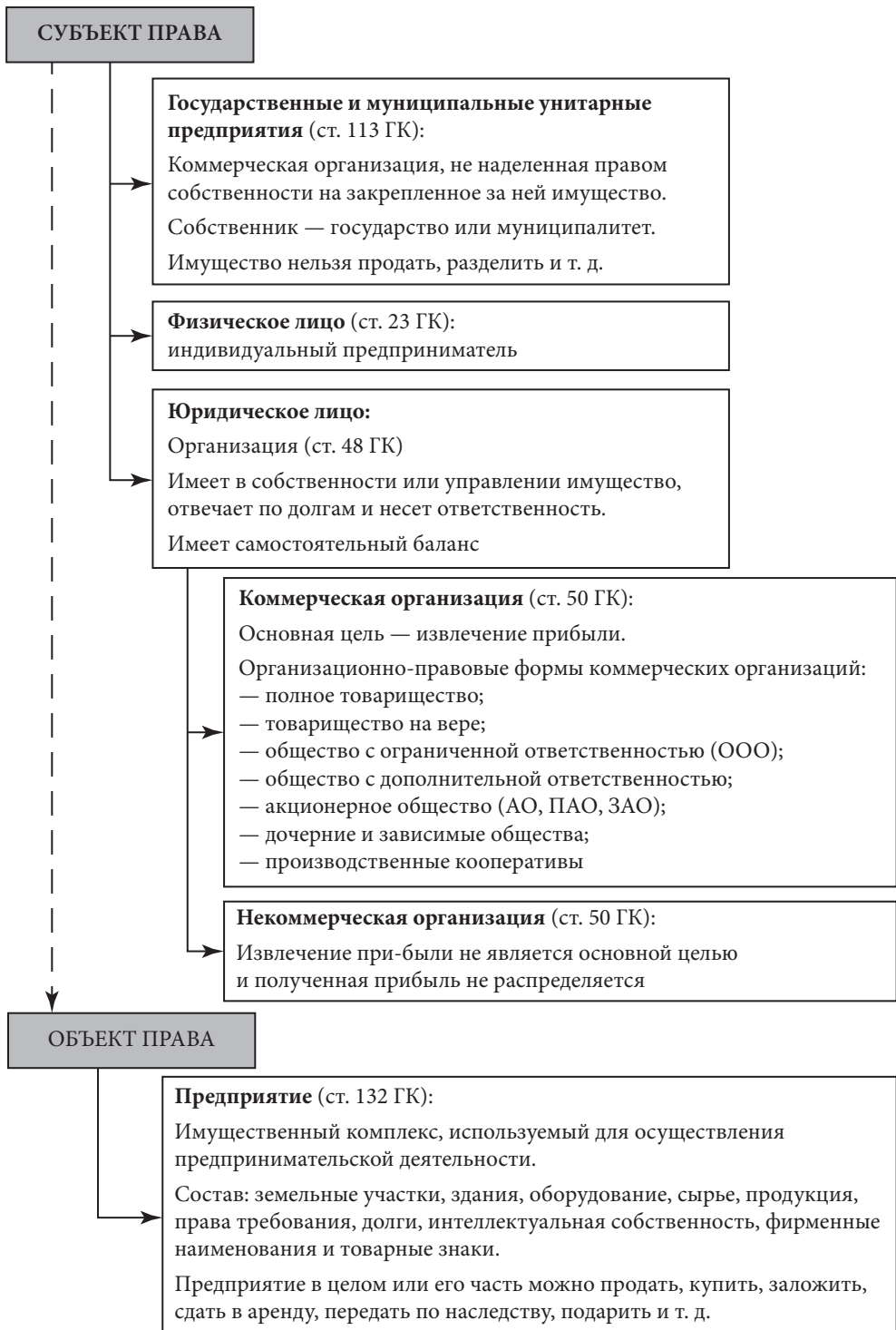


Рис. 1.2. Основные понятия гражданского законодательства и организационно-правовые формы предприятий [3]



Рис. 1.3. Основные разделы и способы ведения бухгалтерского учета, отражаемые в учетной политике организации

Основное назначение правил, утвержденных в учетной политике, — обеспечение максимального эффекта от ведения бухгалтерского учета: своевременное и достоверное формирование финансовой и управленческой информации, оптимизация налоговых платежей законным образом, а также эффективное использование материальных и денежных ресурсов, ускорение оборачиваемости капитала.

В соответствии с Приказом Росстандарта от 10 ноября 2015 г. № 1745-ст с 1 января 2017 г. осуществляется переход на Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД). Примером основных разделов являются следующие:

- сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство;
- добыча полезных ископаемых;
- обрабатывающие производства;
- обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха;

- водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений;
- строительство;
- торговля оптовая и розничная, ремонт автотранспортных средств и мотоциклов и т. д.

§ 2. Основные средства предприятия: понятие, классификация, структура

Материальную базу предприятия образуют средства труда и предметы труда, которые объединяются в средства производства. Средства труда являются вещественным содержанием основных фондов (ОФ).

В современных нормативных документах, налоговом и бухгалтерском учете применяется термин «основные средства», при этом основной классификатор основных средств называется «Общероссийский классификатор фондов» (ОКОФ).

Основные средства — средства труда длительного пользования (свыше 12 месяцев). К основным средствам относятся здания, машины и оборудование, сооружения и передаточные устройства, транспортные средства и т. д.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01, актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при единовременном выполнении следующих условий:

- объект используется в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект используется в течение длительного времени (то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- имущество способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [4].

Активы, в отношении которых выполняются вышеуказанные условия и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Налоговый учет основных средств регулируется главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) [5], которая не дает такого еди-

ного определения основных средств, как указанный бухгалтерский стандарт ПБУ 6/01. Однако в целях статьи 257 НК РФ «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью 100 000 рублей. Стоимостной критерий в размере 100 000 рублей применяется к объектам амортизируемого имущества, введенным в эксплуатацию начиная с 01.01.2018.

В отношении каждого объекта, который в бухгалтерском учете отражается иначе, нежели в налоговом, необходимо показать временную разницу. Такое требование установлено в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Основные средства могут быть классифицированы по различным признакам. Рассмотрим основные из них (рис. 1.4) [3].

1. По составу и функциональному назначению

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 6/01 к основным средствам относятся:

- здания;
- сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;



Рис. 1.4. Основные классификационные признаки основных средств

- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент;
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Здания — это архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. К ним относятся производственные здания: здания основных и вспомогательных цехов предприятия, лабораторий и других служебных помещений, склады, гаражи и т. д. В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, а именно: система отопления, внутренние сети водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами, внутренние сети силовой и осветительной электропроводки, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства, лифты, подъемники и т. д.

Сооружения — это инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения технических функций, не связанных с изменением предмета труда или для осуществления различных непроизводственных функций. Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое. Например, нефтяные скважины, плотины, эстакады, мосты, туннели, автомобильные дороги, железнодорожные пути. К сооружениям также относятся законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации; линии электропередач, теплоцентрали, трубопроводы различного назначения, радиорелейные линии, кабельные линии связи, а также ряд аналогичных объектов со всеми сопутствующими комплексами инженерных сооружений.

Машины и оборудование — это устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного (преобладающего) назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

К энергетическому оборудованию (силовым машинам и оборудованию) относятся машины-генераторы, производящие тепловую и энергетическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую и т. д.) в механическую энергию. Это паровые котлы, генераторы, турбины, двигатели и др.

К рабочим машинам и оборудованию относятся машины, инструменты, аппараты, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предметы труда в целях изменения их формы, свойств, состояния. Данная подгруппа основных средств включает все виды технологического оборудования для производства промышленной продукции: доменные, электросталеплавильные, нагревательные печи, прокатные станы, агрегаты для термической обработки металла, прессы, молоты, станки, крановое оборудование и т. д. Объектом классификации рабочих машин и оборудования является каждая отдельная машина, агрегат, установка и т. п., включая входящие в их состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент.

Информационное оборудование предназначено для преобразования и хранения информации. К нему относятся оборудование систем связи (оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи и т. д.); средства измерения и управления (измерительные приборы, регулирующие устройства, устройства диспетчерского контроля, оборудование и устройства сигнализации и т. д.); средства вычислительной техники; оргтехника (копировальная техника, офисные АТС и т. д.).

Транспортные средства — это средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов. К ним относится подвижной состав железнодорожного и автомобильного транспорта (тепловозы, вагоны, грузовые и легковые автомобили, автобусы, прицепы и т. д.).

Производственный инвентарь — это предметы технического назначения, участвующие в производственном процессе. К ним относятся емкости для хранения жидкости (чаны, баки и т. д.), устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, стеллажи, верстаки и т. д.).

Хозяйственный инвентарь — это предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе (часы, спортивный инвентарь, предметы противопожарного назначения и т. д.).

Прочие основные средства — рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и др.

В составе основных средств учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель; капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) ОК 013–2014 (СНС 2008) предусматривает следующие семь видов основных фондов, в каждом из которых имеются уточняющие группировки (для справки: к основным фондам в данном документе относятся произведенные активы, используемые

неоднократно или постоянно в течение длительного периода времени, но не менее одного года, для производства товаров и оказания услуг):

- жилые здания и помещения;
- здания (кроме жилых) и сооружения, расходы на улучшение земель;
- машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты;
- системы вооружений;
- культивируемые биологические ресурсы;
- расходы на передачу прав собственности на непроизведенные активы;
- объекты интеллектуальной собственности.

ОКОФ является нормативным документом в области стандартизации. ОКОФ разработан на основе гармонизации с Системой национальных счетов (СНС 2008) Организации Объединенных Наций (ООН), Европейской комиссии, Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Международного валютного фонда (МВФ) и Группы Всемирного банка, а также с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности (ОКПД2) ОК 034–2014 (КПЕС 2008).

ОКОФ предназначен для обеспечения информационной поддержки в решении следующих задач:

- переход на классификацию основных фондов, принятую в международной практике на основе СНС 2008 (табл. 1.3);
- проведение работ по оценке объемов, состава и состояния основных фондов;
- реализация комплекса учетных функций по основным фондам;
- осуществление международных сопоставлений по составу основных фондов;
- расчет экономических показателей, включая фондоемкость, фондовооруженность, фондоотдачу и др.;
- расчет рекомендательных нормативов проведения капитальных ремонтов основных фондов.

Приведем подробное содержание основных групп.

В группировке «Жилые здания и помещения» к жилым зданиям и помещениям относятся жилые помещения и здания или определенные части зданий, которые используются полностью или главным образом как места проживания, а также любые взаимосвязанные пристройки и постройки и вся стационарная арматура и оборудование, устанавливаемые в жилых зданиях.

К группировке «Здания (кроме жилых)» относятся нежилые здания целиком или их части, не предназначенные для использования в качестве жилья и представляющие собой архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.)

для труда, социально-культурного обслуживания населения, хранения материальных ценностей и т. п. Нежилыми зданиями могут являться такие объекты, как склады, гаражи и промышленные здания, коммерческие (торговые) здания, здания для проведения развлекательных мероприятий, гостиницы, рестораны, школы, больницы и т. д. Объектом классификации данного вида основных фондов является каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными объектами.

Таблица 1.3

**Виды основных фондов, установленные в СНС 2008
и в ОКОФ с учетом гармонизации с СНС 2008**

СНС 2008		ОКОФ	
Буквенно-цифровое обозначение	Наименование видов основных фондов	Код	Наименование видов основных фондов
AN111	Жилые здания	100	Жилые здания и помещения
AN112	Другие здания и сооружения	200	Здания (кроме жилых) и сооружения, расходы на улучшение земель
AN1121	Нежилые здания	210	Здания (кроме жилых)
AN1122	Другие сооружения	220	Сооружения
AN1123	Улучшения земли	230	Расходы на улучшение земель
AN113	Машины и оборудование	300	Машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты
AN1131	Транспортное оборудование	310	Транспортные средства
AN1132	Информационное, компьютерное и телекоммуникационное (ИКТ) оборудование	320	Информационное, компьютерное и телекоммуникационное (ИКТ) оборудование
AN1133	Другие машины и оборудование	330	Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты
AN114	Системы вооружения	400	Системы вооружений
AN115	Культивируемые биологические ресурсы	500	Культивируемые биологические ресурсы

СНС 2008		ОКОФ	
Буквенно-цифровое обозначение	Наименование видов основных фондов	Код	Наименование видов основных фондов
AN1151	Ресурсы животных, приносящих продукцию на регулярной основе	510	Культивируемые ресурсы животного происхождения, неоднократно дающие продукцию
AN1152	Ресурсы деревьев, сельскохозяйственных культур и насаждений, приносящих продукцию на регулярной основе	520	Культивируемые ресурсы растительного происхождения, неоднократно дающие продукцию
AN116	Издержки, связанные с передачей прав собственности на произведенные активы	600	Расходы на передачу прав собственности на произведенные активы
AN117	Продукты интеллектуальной собственности	700	Объекты интеллектуальной собственности
AN1171	Научные исследования и разработки	710	Научные исследования и разработки
AN1172	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	720	Расходы на разведку недр и оценку запасов полезных ископаемых
AN1173	Компьютерное программное обеспечение и базы данных	730	Программное обеспечение и базы данных
AN11731	Компьютерное программное обеспечение	731	Программное обеспечение
AN11732	Базы данных	732	Базы данных
AN1174	Оригиналы развлекательных, литературных и художественных произведений	740	Оригиналы произведений развлекательного жанра, литературы или искусства
AN1179	Другие продукты интеллектуальной собственности	790	Другие объекты интеллектуальной собственности

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, как то: система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода и водоотведения со всеми устройствами и оборудо-

ванием; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства общесанитарного назначения, подъемники и лифты.

К группировке «Сооружения» относятся инженерно-строительные объекты, возведенные с помощью строительно-монтажных работ. Сооружение — результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов. Примерами сооружений могут служить такие объекты, как магистрали, улицы, автомобильные, железные дороги, взлетно-посадочные полосы аэродромов; мосты, эстакады, тоннели; водные магистрали, плотины и другие гидротехнические сооружения; магистральные трубопроводы, линии связи и электропередачи; местные трубопроводы, шахты и сооружения для отдыха, развлечений и проведения досуга.

К группировке «Расходы на улучшение земель» относится результат действий, который приводит к существенному увеличению количества, улучшению качества или продуктивности земли или предотвращает ее ухудшение, например затраты на мелиоративные работы, расчистку земли, рекультивацию земли, изменение рельефа (планировку территории). Эти улучшения физически не могут быть отделены от самой земли и не приводят к созданию материальных активов (зданий, сооружений), которые можно было бы показать в балансах отдельно от самой земли.

Группировка «Машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты» включает «транспортные средства», «информационное, компьютерное и телекоммуникационное оборудование», «прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты».

В группировке «Транспортные средства» классифицируются средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, железнодорожный подвижной состав (локомотивы, вагоны и др.); подвижной состав морского и водного транспорта; подвижной состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, тракторы, прицепы и полуприцепы); подвижной состав воздушного транспорта; подвижной состав городского электрического транспорта; средства наземного производственного транспорта, а также прочие виды транспортных средств.

К группировке «Информационное, компьютерное и телекоммуникационное оборудование» относится информационное оборудование, комплектные машины и оборудование, предназначенные для преобразования и хранения

информации, в состав которых могут входить устройства электронного управления, электронные и прочие компоненты, являющиеся частями этих машин и оборудования. К данному оборудованию также относятся различного типа вычислительные машины, включая вычислительные сети, самостоятельные устройства ввода-вывода данных, а также оборудование систем связи — передающая и приемная аппаратура для радиосвязи, радиовещания и телевидения, аппаратура электросвязи.

К вычислительным машинам относятся аналоговые и аналого-цифровые машины для автоматической обработки данных, вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины, устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением различных задач.

К оборудованию систем связи относятся оконечные аппараты (передающие и приемные), устройства коммутационных систем — станции, узлы, используемые для передачи любого вида информации (речевой, буквенно-цифровой, зрительной и т. д.) сигналами, распространяемыми по проводам, оптическим волокнам или радиосигналами, то есть оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи, кабельного радио- и телевидения.

2. По направленности использования основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

К производственным относятся основные средства, непосредственно участвующие в производственном процессе или создающие условия для его осуществления.

К непроизводственным относятся объекты основных средств, которые не участвуют в производственном процессе. Это объекты социальной сферы, находящиеся на балансе предприятия, а также объекты, при помощи которых осуществляется бытовое обслуживание производственного персонала [3].

3. По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в ремонте;
- на стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации.

4. По имущественно-правовой принадлежности основные средства подразделяются:

- на принадлежащие организации на праве собственности;
- находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении;
- полученные в аренду, безвозмездное пользование либо в доверительное управление.

Основные средства производственного назначения можно разделить на две части: активные и пассивные.

К *активной части* относятся такие основные средства, которые непосредственно воздействуют на предметы труда, превращая их в готовую продукцию (полуфабрикат). Это силовые и рабочие машины и оборудование, инструменты и приспособления, некоторые измерительные и регулирующие приборы и устройства и т. п.

К *пассивной части* относят основные средства, которые создают необходимые условия для нормального хода производственного процесса, тем самым способствуя превращению предметов труда в готовую продукцию. Это здания, сооружения, передаточные устройства, производственный инвентарь и т. п.

Соотношение активной и пассивной частей основных средств служит определенной характеристикой производственных возможностей предприятия. Как правило, чем выше доля активной части, тем больше продукции (в натуральном выражении) может быть произведено при одной и той же суммарной величине основных средств.

Для анализа качественного состояния основных средств на предприятии необходимо знать их структуру.

Различают производственную (видовую), технологическую и возрастную структуру основных средств.

Под производственной структурой понимается соотношение различных групп основных средств по вещественно-натуральному составу в их общей среднегодовой стоимости. В табл. 1.4. приведены данные по видовой структуре основных фондов (без субъектов малого предпринимательства) в Российской Федерации на конец 2016 г.

Таблица 1.4

Видовая структура основных фондов коммерческих организаций по видам экономической деятельности, в процентах [6]

Наименование	Итого	Из них				
		здания	сооружения	машины и оборудование	транспортные средства	прочие виды
Всего, в том числе по видам экономической деятельности	100	14,4	49,6	28,1	5,6	2,3
добыча полезных ископаемых	100	6,8	68,6	20,1	2,8	1,7
обрабатывающие производства	100	20,7	20,8	52,9	2,9	2,7

Наименование	Итого	Из них				
		здания	соору- жения	машины и обору- дование	транс- портные средства	прочие виды
производство и распре- деление электроэнергии, газа и воды	100	13,1	47,5	37,3	1	1,1
строительство	100	24,1	15,1	39,2	17,5	4,1

Как видно из данных табл. 1.4, структура основных средств неоднородна и напрямую зависит от области деятельности; конструктивно-технологические особенности производства; уровня автоматизации производства и управления и т. д.

Важнейшим показателем производственной структуры основных средств является доля активной части в их общей стоимости, так как объем выпуска продукции, производственная мощность, другие экономические показатели работы предприятия в значительной мере зависят от величины активной части основных средств. Поэтому повышение ее доли до оптимального уровня является одним из направлений совершенствования производственной структуры основных средств на предприятии.

Технологическая структура основных средств характеризует их распределение по структурным подразделениям предприятия в процентном выражении от их общей стоимости.

Возрастная структура основных средств характеризует их распределение по возрастным группам (например, до 3 лет, от 3 до 5 лет, от 5 до 10 лет, от 10 до 15 лет, от 15 до 20 и т. д.). В табл. 1.5 содержатся данные согласно выборочному обследованию, проведенному Федеральной службой государственной статистики в 85 субъектах РФ распределения организаций по оценке возраста основных средств в 2017 г. [6].

Таким образом, наибольший процент организаций имеет активную часть основных средств возрастом от 5 до 10 лет: в категории «машины и оборудование» — 30 %, «транспортные средства» — 33 %. Наибольшее количество зданий и сооружений как пассивной части основных средств, относятся к возрастной категории «свыше 30 лет».

Возрастные группы в их количественном и качественном содержании могут варьироваться в зависимости от среднего возраста основных средств. Такой расчет может быть осуществлен как в целом по предприятию, так и по отдельным группам машин и оборудования.

**Распределение организаций по оценке возраста основных средств,
в процентах к общему числу организаций**

Наименование	Здания	Сооружения	Машины и оборудова- ние	Транспортные средства
До 3 лет	1	2	3	5
Свыше 3 до 5 лет	3	4	12	17
Свыше 5 до 10 лет	7	11	30	33
Свыше 10 до 15 лет	8	11	20	18
Свыше 15 до 20 лет	9	11	13	7
Свыше 20 до 30 лет	18	18	12	5
Свыше 30 лет	35	22	3	1
Средний возраст (лет)	23	18	12	9

Оценка основных средств.

Физический и моральный износ основных средств

Основные средства могут оцениваться и учитываться в зависимости от целей в натуральном и стоимостном выражении.

В натуральном выражении основные средства учитываются для определения технического состава, структуры, расчета производственных мощностей, планирования реконструктивных мероприятий.

Стоимостные показатели, то есть оценка в денежных единицах, применяются для планирования и учета динамики изменения основных средств, определения амортизационных отчислений, себестоимости продукции и т. д.

Существуют следующие виды стоимостной оценки основных средств: первоначальная; восстановительная; остаточная стоимость.

НК РФ первоначальную стоимость основного средства, определяет как сумму расходов на его приобретение, сооружение и изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

Согласно ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств. Первоначальная стоимость определяется с учетом канала поступлений основных средств (табл. 1.6).

Таблица 1.6

Первоначальная стоимость основных средств

Канал поступления	Определение первоначальной стоимости основных средств
Приобретение, сооружение, изготовление	Сумма фактических затрат
Вклад в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации
Безвозмездная передача (договор дарения)	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей. Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых

основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревших и физически изношенного оборудования новым более производительным [5].

Первоначальная стоимость объектов основных средств с течением времени перестает отражать реальный уровень затрат на их приобретение, изготовление, сооружение. Поэтому в целях приведения стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства производится их переоценка.

Переоценка — это уточнение восстановительной стоимости объектов основных средств в целях приведения к современному уровню рыночных цен. Проведение переоценки основных средств носит добровольный характер. Переоцениваться могут только объекты основных средств, принадлежащих организации на праве собственности. В настоящее время согласно ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации. Решение о проведении (не проведении) переоценки закрепляется в приказе об учетной политике организации. Решение организации о переоценке оформляется соответствующим распорядительным документом (приказом), в котором отражаются следующие позиции:

- перечень объектов, подлежащих переоценке;
- методика отражения переоценки на счетах бухгалтерского учета;
- лица, ответственные за проведение переоценки.

В целях налогового учета при проведении организацией переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемых для целей налогообложения.

Остаточная стоимость — это первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств за вычетом амортизационных отчислений, начисленных за весь прошедший период. Величина остаточной стоимости уменьшается по мере увеличения срока службы объекта и соответствует нулевому значению на момент равенства срока его нормативному значению. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

В процессе производственного использования основные средства подвергаются моральному и физическому износу. Физический износ — это изменение механических, физических, химических и других свойств объектов основных средств под воздействием процессов труда, сил природы и других факторов. Экономическая сущность износа основных средств заключается в постепенной утрате ими своей стоимости за период функционирования с соответствующим перенесением стоимости на производимую продукцию. На степень физического износа оказывают влияние следующие факторы:

- качество основных средств (надежность, стойкость, конструктивные особенности, качество материалов и т. д.);

— степень загрузки (продолжительность безостановочной работы, интенсивность работы и т. д.);

— условия эксплуатации и характер технологических процессов (агрессивность среды, воздействие атмосферных осадков, температурный режим, давление и т. д.);

— качество ухода за основными средствами (своевременность и качество ремонтов, систематические осмотры, смазка и т. д.) и квалификация рабочих.

В табл. 1.7 приведены сведения о доле полностью изношенных основных фондов в Российской Федерации в коммерческих организациях (без субъектов малого предпринимательства) на конец года по отдельным видам экономической деятельности и видам основных фондов [6]. Приведенные данные свидетельствуют о негативной тенденции, связанной с увеличением удельного веса полностью изношенных основных средств как в целом по РФ, так и основным организациям, связанным с добычей полезных ископаемых, обрабатывающим производством и строительством.

Таблица 1.7

Доля полностью изношенных основных фондов в РФ в коммерческих организациях по отдельным видам экономической деятельности

Наименование	Удельный вес полностью изношенных основных фондов (на конец года), в % от общего объема основных фондов								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Все основные фонды,	13,1	13	13,5	14,4	14	14,6	14,9	15,8	16,9
из них:									
здания	3,4	3,4	3,5	3,6	3,5	3,5	3,4	3,4	3,5
сооружения	12,3	12,2	13	13,9	13,2	14,2	14,4	15	16,4
машины и оборудование	20,9	20,5	21	22	21,8	22,1	23,1	24,5	26
транспортные средства	11,1	11,4	11,3	11,7	10,5	10,3	10,7	11,9	11,8
Основные фонды организаций:									
добычи полезных ископаемых,	20,4	19,5	19,8	20,3	20,3	22,9	21,6	19,9	21,5
из них:									
здания	3,9	4,3	4,7	5,6	5,8	7	6,8	7,3	7,7
сооружения	20,8	19,5	19,5	19,3	18,8	22,1	20,4	17,4	19,6
машины и оборудование	25,3	24,6	25,6	28,2	30,1	32	31,5	33	33,2
транспортные средства	23,6	24,5	24,2	22,7	21,3	21,8	20,9	23	22,9
обрабатывающих производств	13,2	12,8	12,8	12,9	13,5	13,3	14	15	16,2

Наименование	Удельный вес полностью изношенных основных фондов (на конец года), в % от общего объема основных фондов									
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
из них:										
здания	2,3	2,2	2,2	2,1	2,3	2	2	2	2	
сооружения	15,1	13,8	12,2	10,9	10,7	9,6	13,1	13,6	14,7	
машины и оборудование	17,8	17,4	17,6	18,1	18,8	18,8	18,9	20,5	22	
транспортные средства	13	14,1	15,3	15,2	16,4	16,2	18,5	19,4	21	
строительства	10,5	11,2	11,7	10,3	11,7	13,5	13,5	13,8	16,1	
из них:										
здания	2,6	3,1	3	2,6	2,9	5,4	2,9	2,6	3,7	
сооружения	5	10,4	9,5	3,7	5,8	7,4	9,7	7,3	7,4	
машины и оборудование	16,1	15,9	16,6	16,9	16,8	19,5	20,1	22,1	25,2	
транспортные средства	11,5	12,0	12,9	10,6	14,4	14,8	15,7	17,6	21,1	

Помимо физического износа, происходит также моральный износ основных средств. Моральный износ проявляется в потере экономической эффективности и целесообразности использования основных средств до истечения срока полного физического износа. Моральный износ проявляется в двух формах. Первая заключается в уменьшении стоимости основных средств вследствие удешевления их воспроизводства в современных условиях. Разность между первоначальной и восстановительной стоимостью основных средств и будет характеристикой размера морального износа первого рода:

$$K_{\text{м.и(1)}} = \frac{C_{\text{перв}} - C_{\text{восст}}}{C_{\text{перв}}}, \quad (1.1)$$

где $K_{\text{м.и(1)}}$ — коэффициент морального износа первого рода;
 $C_{\text{перв}}, C_{\text{восст}}$ — первоначальная и восстановительная стоимости основных средств соответственно.

Вторая форма морального износа обусловлена созданием и внедрением в производство более технически совершенных и экономически эффективных видов машин и оборудования. Моральный износ может быть частичным и полным. На каждом предприятии процесс физического и морального износа основных средств должен быть управляемым. Основная цель этого управления — недопущение чрезмерного физического и морального износа основных средств, особенно их активной части, так как это может привести к негативным экономическим последствиям для предприятия. Управление данным процессом

происходит через проведение определенной политики воспроизводства основных средств. Так, в табл. 1.8 приведены среднестатистические данные по оценке причин выбытия машин, оборудования, транспортных средств, полученные в ходе выборочного обследования инвестиционной активности организаций. Согласно данным табл. 1.8, в 2017 г. на выбытие в связи с длительным сроком службы машин, оборудования, транспортных средств и, соответственно, высокой степенью их изношенности указали 62 % руководителей организаций, 11 % отмечали в качестве причины выбытия экономической неэффективность их использования.

Таблица 1.8

Распределение организаций по оценке причин выбытия машин, оборудования, транспортных средств, в процентах к общему числу организаций

Наименование	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Ликвидировано (списано) машин и оборудования по причинам:			
физической изношенности	67	58	62
экономической неэффективности эксплуатации	14	9	11
стихийных бедствий, катастроф, военных действий	–	1	1

Воспроизводство основных средств — это непрерывный процесс их обновления путем приобретения новых, реконструкции, технического перевооружения, модернизации и капитального ремонта. Основная цель воспроизводства основных средств — обеспечение предприятия основными средствами в их количественном и качественном составе, а также поддержание их в рабочем состоянии. В процессе воспроизводства основных средств решаются следующие задачи:

- возмещение выбывающих по различным причинам основных средств;
- увеличение количества основных средств в целях расширения объема производства;
- совершенствование видовой, технологической и возрастной структуры основных средств, то есть повышение технического уровня производства.

Процесс воспроизводства основных средств может осуществляться за счет различных источников.

Главные каналы поступления основных средств на предприятия:

- как вклад в уставный капитал предприятия;
- в результате капитальных вложений;
- в результате безвозмездной передачи;
- вследствие аренды, в том числе лизинга.

Организациям предоставлено право излишние, временно свободные или не используемые основные средства предприятия сдавать в аренду. При этом следует различать:

- *текущую аренду* — сдача в аренду отдельных объектов арендатору во временное пользование;
- *долгосрочную аренду* — передача арендатору на баланс целого комплекса основных средств предприятия с правом последующего выкупа;
- *лизинг или финансовую аренду* — приобретение арендодателем по заказу арендатора отдельных объектов как с правом выкупа, так и без него. При этом арендодатель приходит их на свой баланс или арендодатель передает объект на баланс арендатора.

Аренда — это основанный на договоре имущественный наем, предполагающий срочное возмездное владение и пользование или временное пользование имуществом путем передачи его арендодателем арендатору за плату. В аренду может сдаваться как движимое, так и недвижимое имущество. Согласно законодательству, в случае аренды недвижимости договор подлежит государственной регистрации. В договоре аренды участвует две стороны:

- арендодатель — собственник имущества, сдающий его в аренду (в качестве арендодателя могут выступать также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду);
- арендатор — получатель имущества, использующий его в своих целях в соответствии с назначением имущества или согласно условиям договора.

Наиболее распространенным методом установления арендной платы является определение твердой суммы платежа, исчисленной исходя из стоимости всего арендуемого имущества или отдельно по каждой из составных частей. Платежи вносятся, как правило, периодически в установленные договором сроки. Однако возможна и единовременная выплата. Арендатор является собственником продукции и доходов, полученных в результате использования арендованного имущества.

Отдельный вид арендных отношений — сдача имущества в прокат. Предприятия могут передавать имущество в аренду периодически, в случае появления временно незадействованных объектов; сдача имущества в прокат осуществляется на постоянной основе. Имущество, переданное по договору аренды, обычно используется арендатором для ведения предпринимательской деятельности; при сдаче имущества в прокат оно, как правило, используется для потребительских целей. Срок действия договора аренды неограничен, в то время как договор проката, как правило, заключается на период до одного года. Кроме этого, в основном не допускается сдача имущества, предоставленного по договору проката, в субаренду.

Лизинг — это вид аренды, которому присущи элементы заемных операций, что придает ему сходство с кредитом. Он также включает в себя компоненты внешнеторговой и инвестиционной деятельности. Закон «О лизинге» трактует его как вид инвестиционной деятельности по приобретению имуще-

ства и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам на установленный срок, за определенную плату и в соответствии с условиями, закрепленными договором с правом выкупа имущества лизингополучателем. В договоре лизинга участвуют три стороны:

— лизингодатель (арендодатель) — физическое или юридическое лицо, приобретающее имущество в собственность и передающее его во временное владение и пользование лизингополучателю за определенную плату и на согласованных в договоре условиях;

— лизингополучатель (арендатор) — физическое или юридическое лицо, принимающее имущество в пользование в соответствии с договором лизинга;

— продавец (поставщик) — физическое или юридическое лицо, продающее лизингодателю имущество, являющееся предметом договора лизинга.

В процессе осуществления лизинговой деятельности лизингодатель несет затраты, связанные с приобретением и передачей имущества лизингополучателю, а также расходы, обусловленные необходимостью создания условий для нормального использования имущества, переданного в лизинг.

Источники финансирования инвестиций в рыночной экономике весьма многообразны, основные из них приведены на рис. 1.5.

Так, на уровне предприятий источники финансирования инвестиций делятся на собственные, привлеченные и заемные. Из них собственные являются внутренними, а привлеченные и заемные — внешними.

Собственные средства. К собственным средствам относятся уставный капитал, чистая (нераспределенная) прибыль, амортизационные отчисления, реинвестируемая часть внеоборотных активов.

Чистая (нераспределенная) прибыль — один из основных источников средств развития предприятия. Чистая прибыль, направляемая на инвестиционные цели, может либо аккумулироваться в фонде накопления или других фондах аналогичного назначения, создаваемых на предприятии, либо реинвестироваться в активы предприятия как нераспределенный остаток прибыли.

Амортизационные отчисления занимают важное место среди собственных финансовых источников. В развитых странах мира амортизационные отчисления до 60–80 % покрывают потребность предприятий в инвестициях. В период реформирования российской экономики и характерной для него высокой инфляции амортизация как первоочередной источник финансирования простого воспроизводства практически утратила свое назначение. С переходом экономики России на рыночные отношения значимость амортизационных отчислений как источника финансирования инвестиций немного повысилась. В настоящее время предприятия не обязаны создавать специальный амортизационный фонд, и могут использовать амортизационные отчисления на разные нужды: пополнение оборотных средств, текущие расчеты и т. д. Тем не менее

если предприятие намерено осуществлять хотя бы простое воспроизводство, оно должно использовать эти средства в качестве источника обновления и модернизации основных средств [3].

Видовая структура инвестиций в основные средства характеризуется следующими данными, представленными в табл. 1.9.

Реинвестируемая часть внеоборотных активов. Выручка от реализации излишнего неиспользуемого оборудования, продажи неиспользуемых объектов незавершенного строительства, ликвидационная стоимость отработавших свой срок основных средств может быть использована в качестве источника финансирования новых вложений на предприятии.

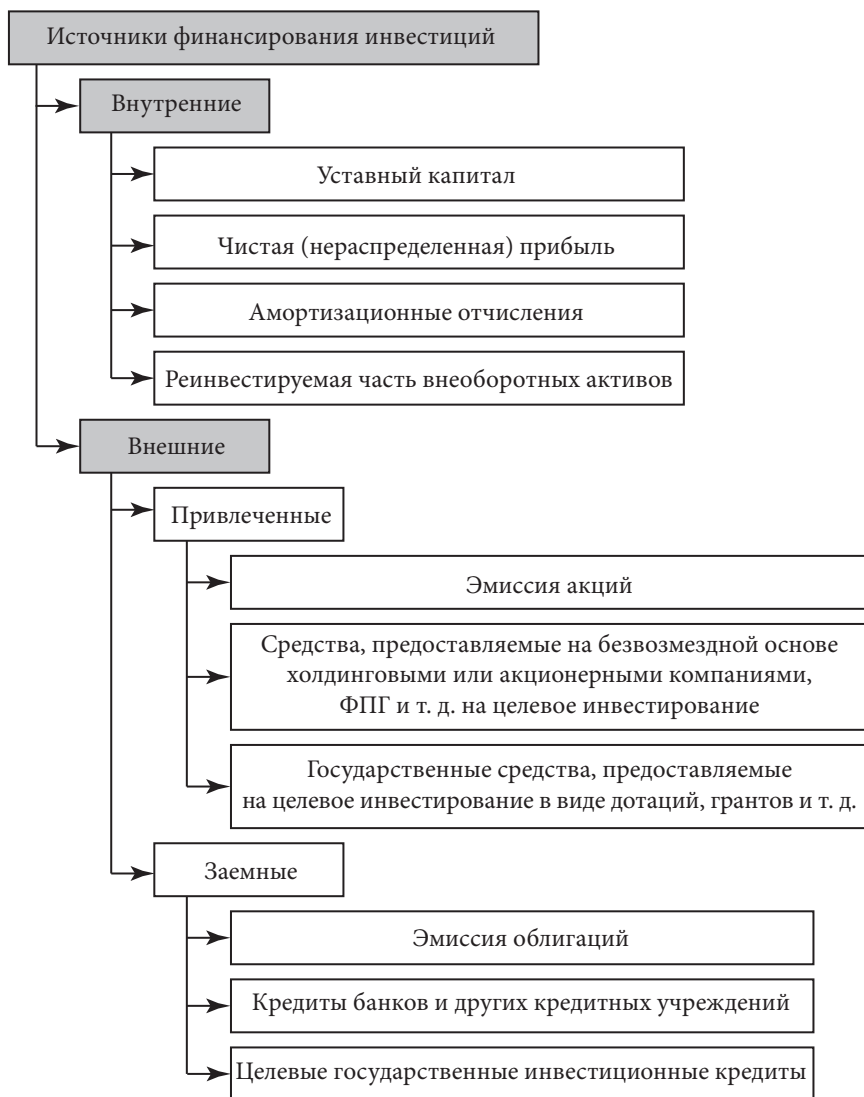


Рис. 1.5. Источники финансирования инвестиций

По данным службы государственной статистики РФ, начиная с 2015 г. доля собственных средств в общем объеме инвестиций в основные средства российских предприятий превышает 50 % (табл. 1.10).

Таблица 1.9

Видовая структура инвестиций в основной капитал

Наименование показателей	В % к итогу 2017 г.
Всего	100
в том числе:	
жилые здания и помещения	14,3
здания (кроме жилых) и сооружения, расходы на улучшение земель	45,2
машины, оборудование, транспортные средства	31,8
объекты интеллектуальной собственности	3
прочие	5,7

Таблица 1.10

Структура инвестиций в основной капитал по источникам финансирования

Наименование	2017 г.		Справочно в % к итогу		
	Млрд рублей	В % к итогу	2010 г.	2015 г.	2016 г.
Инвестиции в основной капитал	12 025,6	100	100	100	100
в том числе по источникам финансирования:					
собственные средства	6 268,2	52,1	41	50,2	51
привлеченные средства	5 757,4	47,9	59	49,8	49

Процесс формирования инвестиционных ресурсов предприятия представляет собой непрерывный процесс, неразрывно связанный с целями и направлениями инвестиционной стратегии предприятия. При этом каждая стадия жизненного цикла предприятия характеризуется отличительными особенностями в темпах и источниках формирования инвестиционных ресурсов.

Привлеченные средства. Предприятие может привлекать средства со стороны на постоянной основе. Эти средства могут быть использованы на разные нужды, в том числе на инвестиционную деятельность. Последнее может быть специально оговорено при получении средств. К основным способам привлечения средств относятся эмиссия акций, безвозвратное целевое финансирование и т. д.

Заемные средства. Как источник финансирования инвестиционной деятельности предприятие получает их на определенный срок с последующим возвратом и выплатой за пользование установленного процента. Варианты

получения заемных средств — кредит банка или других кредитных учреждений, эмиссия облигаций, целевые государственные инвестиционные кредиты на возмездной основе.

Реальное соотношение между собственными и внешними источниками финансирования инвестиций различаются в разных странах и в разные периоды. Так, в США и Англии выше доля внутренних источников, в ФРГ и Японии выше доля заемных и привлеченных средств. В периоды подъема и бума инвестиционного рынка возрастает спрос на внешние источники, в периоды ослабления и спада увеличивается доля собственных средств. Сравнительная характеристика источников финансирования представлена в табл. 1.11.

Таблица 1.11

Сравнительная характеристика источников финансирования [3]

Источники финансирования	Достоинства	Недостатки
Внутренние источники (собственные средства предприятия)	Доступность и быстрота мобилизации. Более высокая прибыльность вследствие отсутствия дивидендных и процентных платежей. Обеспечение финансовой устойчивости и платежеспособности предприятия в долгосрочном периоде, снижение риска банкротства	Ограниченность объемов привлечения средств, а следовательно, и возможностей существенного расширения операционной и инвестиционной деятельности предприятия. Отвлечение собственных средств из хозяйственного оборота
Внешние источники (привлеченные и заемные средства)	Возможность привлечения средств в значительных масштабах, особенно при высоком кредитном рейтинге предприятия. Организация независимого контроля за эффективностью использования инвестиционных ресурсов. Обеспечение роста финансового потенциала предприятия при необходимости существенного расширения его активов и возрастания темпов роста объемов его хозяйственной деятельности	Сложность и длительность процедуры привлечения средств. Необходимость обеспечения залога или гарантий возврата получаемых средств. Уменьшение прибыли (из-за выплаты дивидендов и процентов). Возможная утрата управления фирмой (для АО). Высокая зависимость стоимости заемного капитала от колебаний конъюнктуры финансового рынка. Повышение риска неплатежеспособности и банкротства

С развитием рыночных отношений у предприятий расширились возможности привлечения инвестиционных средств: кроме банковского кредита, рынок финансовых ресурсов предоставляет предприятию такие новые посреднические финансовые услуги, как лизинг, факторинг, аукционное и облигационное финансирование (в том числе рынок еврооблигаций), синдицированные двухсторонние займы, проектное финансирование и т. д.

§ 3. Амортизация основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация — это процесс перенесения по частям стоимости основных средств в течение срока их полезного использования на производимую продукцию (себестоимость). Процесс амортизации основных средств может быть рассмотрен в разрезе налогового и бухгалтерского учета.

Амортизация для целей бухгалтерского учета начисляется одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

При линейном способе — исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановитель-

ной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

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

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Начисление амортизационных отчислений по объектам основных

средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

В части налогового учета применяется дефиниция «амортизируемое имущество», которым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок. Также не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования;
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства и т. д.

К нематериальным активам относятся приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права из них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование

самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта;
- исключительное право на аудиовизуальные произведения.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренным НК РФ.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ [5].

К нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования — периода, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности предприятия.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Начисление амортизации по объекту

амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Для определения срока полезного использования амортизируемого имущества в целях налогового учета необходимо руководствоваться Постановлением Правительства РФ № 1 от 1 января 2002 г. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности.

Амортизируемое имущество объединяется в нижеследующие амортизационные группы (табл. 1.12).

Таблица 1.12

Амортизируемое имущество: группы и содержание

Группа	Срок полезного использования имущества	Что входит
Первая	От 1 года до 2 лет включительно	Машины и оборудование
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно	Машины и оборудование. Инвентарь производственный и хозяйственный. Насаждения многолетние
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно	Сооружения и передаточные устройства. Машины и оборудование. Средства транспортные. Инвентарь производственный и хозяйственный. Основные средства, не включенные в другие группировки
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно	Здания. Сооружения и передаточные устройства. Машины и оборудование. Средства транспортные. Инвентарь производственный и хозяйственный. Скот рабочий. Насаждения многолетние

Группа	Срок полезного использования имущества	Что входит
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно	Здания. Сооружения и передаточные устройства. Машины и оборудование. Средства транспортные. Инвентарь производственный и хозяйственный. Насаждения многолетние. Основные средства, не включенные в другие группировки
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно	Сооружения и передаточные устройства. Жилища. Машины и оборудование. Средства транспортные. Инвентарь производственный и хозяйственный. Насаждения многолетние
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно	Здания. Сооружения и передаточные устройства. Машины и оборудование. Средства транспортные. Насаждения многолетние. Основные средства, не включенные в другие группировки
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно	Здания. Сооружения и передаточные устройства. Машины и оборудование. Транспортные средства. Инвентарь производственный и хозяйственный
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно	Здания. Сооружения и передаточные устройства. Машины и оборудование. Транспортные средства
Десятая	Свыше 30 лет	Здания. Сооружения и передаточные устройства. Жилища. Машины и оборудование. Транспортные средства. Насаждения многолетние

Амортизация для целей налогового учета начисляется с помощью двух методов — линейного и нелинейного.

Налогоплательщик применяет *линейный* метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется обязательно линейным методом) и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Сумма начисленной за месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества при применении линейного метода (A) определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта по формуле:

$$A = \frac{OC \times K}{100 \%}, \quad (1.2)$$

где OC — первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств;
 K — месячная норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества.

Месячная норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = \frac{1}{СПИ} \times 100 \%, \quad (1.3)$$

где СПИ — срок полезного использования объекта основных средств, в мес.

Рассмотрим *пример*. Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 480 000 руб. Объект основных средств принадлежит 3-й амортизационной группе. Срок полезного использования составляет 4 года.

Месячная норма амортизации для линейного метода составит

$$K = \frac{1}{4 \times 12} \times 100 \% = 2,083 \%$$

Сумма амортизации за месяц составит

$$A = \frac{480000 \times 2,083 \%}{100 \%} = 10000 \text{ руб.}$$

Сумма амортизационных отчислений за год составит 120 000 руб. (10 000 руб. × 12 мес.). В конце первого года эксплуатации объекта основных средств его остаточная стоимость составит 360 000 руб. (480 000 руб. – 120 000 руб.).

В случае применения *нелинейного* метода сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = \frac{B \times K}{100\%}, \quad (1.4)$$

где А — сумма начисленной за один месяц амортизации;

В — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

К — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

Нормы амортизации для соответствующей амортизационной группы представлены ниже (табл. 1.13).

Таблица 1.13

Нормы амортизации	
Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1
Девятая	0,8
Десятая	0,7

При вводе в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на сумму начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации. При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. Если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа ликвидируется.

Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 000 рублей, в месяце, следующем за месяцем, когда данное значение было достигнуто, и если за это время суммарный баланс не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, то можно ликвидировать данную группу. При этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

Рассмотрим *пример*. Суммарный баланс для пятой амортизационной группы объектов основных средств на начало месяца составляет 1 230 000 руб. Амортизация по данной группе за месяц составит 33 210 руб. ($1\,230\,000 \text{ руб.} \times 2,7\% / 100\%$).

§ 4. Оценка наличия, состояния, движения и использования основных средств

Наличие основных средств может быть рассчитано как на определенную дату, так и за определенный период времени. В первом случае это будут моментные показатели, во втором — средние показатели за период времени. В течение года происходит движение основных средств, отражающее их поступление и выбытие. Основные средства принимаются на учет по актам приемки-передачи объектов в эксплуатацию, в запас, на консервацию. Единицей учета основных средств является инвентарный объект. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Для обеспечения контроля сохранности каждому объекту вне зависимости от того, находится ли он в эксплуатации, запасе, консервации, присваивается соответствующий инвентарный номер.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае:

- продажи;
- прекращения использования вследствие морального или физического износа;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;

- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Наличие и движение основных средств отражается ежемесячно. Стоимость основных средств на конец периода (Φ_k) определяется как

$$\Phi_k = \Phi_n + \Phi_{\text{вв}} - \Phi_{\text{выб}}, \quad (1.5)$$

где Φ_n — стоимость основных средств на начало периода;

$\Phi_{\text{вв}}$ — стоимость введенных основных средств в течение периода;

$\Phi_{\text{выб}}$ — стоимость выбывших основных средства в течение периода.

Движение основных средств может быть охарактеризовано следующими показателями:

- коэффициент ввода (поступления) основных средств ($K_{\text{вв}}$):

$$K_{\text{вв}} = \frac{\Phi_{\text{вв}}}{\Phi_k}, \quad (1.6)$$

где Φ_k — стоимость основных средств на конец периода (года);

- коэффициент выбытия основных средств ($K_{\text{выб}}$):

$$K_{\text{выб}} = \frac{\Phi_{\text{выб}}}{\Phi_n}, \quad (1.7)$$

где Φ_n — стоимость основных средств на начало периода (года).

Также может быть рассчитан коэффициент прироста основных средств. Коэффициенты обновления и выбытия основных фондов в Российской Федерации по видам экономической деятельности (в сопоставимых ценах) приведены в табл. 1.14, которая демонстрирует в большинстве случаев положительную динамику роста коэффициента обновления основных средств.

**Коэффициенты обновления и выбытия основных фондов
в Российской Федерации по видам экономической деятельности [6]**

Наименование	Год									
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Коэффициент обновления (ввод в действие основных фондов, в % от наличия основных фондов на конец года)										
Все основные фонды,	4,4	4,1	3,7	4,6	4,8	4,6	4,3	3,9	4,4	
по видам экономической дея- тельности:										
добыча полезных ископаемых	6,9	7,1	4,9	6,0	6,4	6,8	5,8	6,6	8,3	
обрабатывающие производства	6,9	6,2	5,9	6,4	6,5	6,9	6,9	6,3	5,2	
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,4	3,6	4,1	5,4	5,9	5,7	5,1	4	5	
строительство	5,2	3,4	3,2	5,1	4,5	4,3	3,8	3,4	6	
Коэффициент выбытия (ликвидация основных фондов, в % от наличия основных фондов на начало года)										
Все основные фонды,	1	1	0,8	0,8	0,7	0,7	0,8	1	0,8	
по видам экономической дея- тельности:										
добыча полезных ископаемых	1,1	1,2	1,2	1,1	0,9	0,8	0,8	1,1	1	
обрабатывающие производства	1,4	1,1	1	1	0,8	1,1	1	1	0,8	
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,3	0,4	0,3	0,4	0,5	0,4	0,5	0,3	0,4	
строительство	1,6	1,1	0,8	1,6	0,8	1,2	1,1	1	0,9	

Для оценки состояния основных средств используются следующие показатели:

— коэффициент износа основных средств ($K_{\text{изн}}$):

$$K_{\text{изн}} = \frac{И}{\Phi_{\text{перв(восст)}}}, \quad (1.8)$$

где $И$ — сумма начисленного износа, определяемая по величине амортизационных отчислений;

$\Phi_{\text{перв(восст)}}$ — первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств.

Степень износа основных фондов в РФ по видам экономической деятельности по полному кругу организаций на конец года сведена в табл. 1.15. Откуда

следует, что наибольший износ основных средств наблюдается на предприятиях по добыче полезных ископаемых (55,4 %), наименьший — 41,6 % в организациях сельского и лесного хозяйства.

Таблица 1.15

Степень износа основных фондов в РФ на конец года по видам экономической деятельности по полному кругу организаций, в процентах [6]

Наименование	Год							
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Все основные фонды, в том числе по видам экономической деятельности:	45,3	45,3	47,1	47,9	47,7	48,2	49,4	47,7
сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	42,2	42,2	42,1	42,8	42,5	42,7	43,5	41,6
рыболовство, рыбоводство	62,7	65,3	64,7	65,9	65,1	64,4	58,9	52,4
добыча полезных ископаемых	50,9	49,6	51,1	52,2	51,2	53,2	55,8	55,4
обрабатывающие производства	45,6	45,7	46,1	46,7	46,8	46,8	46,9	47,7
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	51,2	50,7	51,1	50,5	47,8	47,6	47,3	44,5
строительство	45,5	46,9	48,3	47,5	49	50	51,2	50,4

— коэффициент годности основных средств ($K_{\text{годн}}$):

$$K_{\text{годн}} = 1 - K_{\text{изн}} = \frac{\Phi_{\text{ост}}}{\Phi_{\text{перв(восст)}}}, \quad (1.9)$$

где $\Phi_{\text{ост}}$ — остаточная стоимость основных средств.

Показатели движения и состояния основных средств можно определить не только в целом, но и по видам основных средств, а также в разрезе возрастных групп, что будет способствовать оптимальному уравнению воспроизводственными процессами основных средств.

Коль скоро в течение отчетного периода происходит движение основных средств, то возникает необходимость расчета их средней величины, то есть среднегодовой стоимости отчетного периода. Среднегодовая стоимость основных средств ($\bar{\Phi}$) может быть определена:

— как средняя арифметическая сложением стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода и делением суммы пополам:

$$\bar{\Phi} = \frac{\Phi_{\text{н}} + \Phi_{\text{к}}}{2}; \quad (1.10)$$

— по формуле средней хронологической (ввод и выбытие основных средств приурочивается к началу периода (месяца)):

$$\bar{\Phi} = \frac{0,5\Phi_n + \sum_{i=2}^{n=12} \Phi_i + 0,5\Phi_k}{12}, \quad (1.11)$$

где Φ_n — стоимость основных средств на начало периода (года);

$\sum_{i=2}^{n=12} \Phi_i$ — суммарная стоимость основных средств на 1-е число каждого месяца с февраля по декабрь;

Φ_k — стоимость основных средств на конец периода (года);

— по методу определения средней стоимости вводимых и выбывающих основных средств (ввод и выбытие приурочивается на конец периода):

$$\bar{\Phi} = \Phi_n + \frac{\Phi_{\text{вв}} \times t_{\text{вв}}}{12} - \frac{\Phi_{\text{выб}} \times t_{\text{выб}}}{12}, \quad (1.12)$$

где Φ_n — стоимость основных средств на начало периода (года);

$\Phi_{\text{вв}}$ — стоимость вводимых основных средств;

$t_{\text{вв}}$ — число полных месяцев работы вводимых основных средств;

$\Phi_{\text{выб}}$ — стоимость выбывающих основных средств;

$t_{\text{выб}}$ — число полных месяцев, остающихся до конца года с момента их выбытия.

Для характеристики эффективности использования основных средств применяют обобщающие и частные показатели.

1. Частные показатели — натуральные показатели, которые используются чаще всего на предприятиях и в их подразделениях:

— коэффициент интенсивного использования ($K_{\text{и}}$) основных средств характеризует уровень использования машин и оборудования по мощности:

$$K_{\text{и}} = \frac{P_{\text{ф}}}{P_{\text{п}}}, \quad (1.13)$$

где $P_{\text{ф}}$ — фактическая производительность;

$P_{\text{п}}$ — паспортная производительность;

— коэффициент экстенсивного использования ($K_{\text{э}}$) основных средств, характеризующий использование машин и оборудования во времени:

$$K_{\text{э}} = \frac{T_{\text{ф}}}{T_{\text{макс}}}, \quad (1.14)$$

где $T_{\text{ф}}$ — время фактической работы оборудования;

$T_{\text{макс}}$ — максимальное возможное время работы оборудования;

— коэффициент интегральной нагрузки ($K_{\text{инт}}$) характеризует уровень использования оборудования как по времени, так и по мощности:

$$K_{\text{инт}} = K_{\text{и}} \times K_{\text{э}} = \frac{P_{\text{ф}}}{P_{\text{п}}} \times \frac{T_{\text{ф}}}{T_{\text{макс}}}. \quad (1.15)$$

В качестве показателей экстенсивной нагрузки используется доля простоев агрегатов на текущем, капитальном ремонте в процентах соответственно от номинального или календарного фондов времени работы агрегатов.

Частные показатели хорошо отражают степень использования отдельных агрегатов, но с их помощью невозможно оценить степень использования отдельных видов основных средств. Кроме того, они не учитывают затраты труда, вложенные в основные средства.

2. Обобщающие показатели применяются для характеристики использования основных средств на уровне предприятия, отрасли и народного хозяйства в целом. К ним относятся:

— фондоотдача (Φ_{o}) — определяется как отношение стоимости произведенной за год продукции (Q) к среднегодовой стоимости основных средств ($\bar{\Phi}$). Показывает, какова общая отдача от использования каждого рубля, вложенного в основные средства:

$$\Phi_{\text{o}} = \frac{Q}{\bar{\Phi}}; \quad (1.16)$$

— фондоемкость ($\Phi_{\text{е}}$) — рассчитывается как отношение стоимости основных средств к объему выпускаемой продукции. Показывает потребность в основных средствах на единицу произведенной продукции:

$$\Phi_{\text{е}} = \frac{1}{\Phi_{\text{o}}} = \frac{\bar{\Phi}}{Q}; \quad (1.17)$$

— фондовооруженность труда ($\Phi_{\text{воор}}$) — рассчитывается как отношение среднегодовой стоимости основных средств к среднесписочной численности промышленно-производственного персонала ($\bar{Ч}_{\text{ппп}}$) или рабочих:

$$\Phi_{\text{воор}} = \frac{\bar{\Phi}}{\bar{Ч}_{\text{ппп}}}. \quad (1.18)$$

Фондовооруженность характеризует уровень оснащенности работников основными средствами. При обновлении основных средств следует стремиться к тому, чтобы темп роста производительности труда рабочих был выше темпа роста фондовооруженности труда, так как в этом случае достигается

максимальная эффективность производства. Производительность труда (ПТ) рассчитывается по формуле:

$$\text{ПТ} = \frac{Q}{\bar{Ч}_{\text{ппп}}}, \quad (1.19)$$

где Q — объем реализованной продукции;
 $\bar{Ч}_{\text{ппп}}$ — среднесписочная численность промышленно-производственного персонала.

Фондоотдача может быть рассчитана следующим образом:

$$\Phi_o = \frac{Q}{\Phi} = \frac{\text{ПТ} \times \bar{Ч}_{\text{ппп}}}{\Phi_{\text{воор}} \times \bar{Ч}_{\text{ппп}}} = \frac{\text{ПТ}}{\Phi_{\text{воор}}}; \quad (1.20)$$

— фондорентабельность или рентабельность основных средств ($R_{\text{осн.с}}$) — рассчитывается как отношение прибыли от реализации продукции ($\Pi_{\text{реал}}$) к среднегодовой стоимости основных средств:

$$R_{\text{осн.с}} = \frac{\Pi_{\text{реал}}}{\Phi}. \quad (1.21)$$

Также к показателям использования основных средств в определенной мере можно отнести:

- рентабельность имущества (активов) предприятия;
- рентабельность собственного капитала;
- рентабельность производственных фондов.

При анализе эффективности использования основных средств необходимо применять всю систему показателей (частные и обобщающие) в целях выявления имеющихся резервов улучшения использования основных средств.

В табл. 1.16 и 1.17 приведены данные индекса изменения фондовооруженности и фондоотдачи соответственно в разрезе основных видов деятельности организаций.

Основные направления улучшения использования основных производственных фондов

Повышение эффективности использования основных фондов является одним из основных факторов повышения эффективности производства в целом. Улучшение использования основных фондов позволяет:

- получить дополнительную продукцию на действующих мощностях без дополнительных капитальных вложений или при значительно меньших капиталовложениях по сравнению с новым строительством;
- повысить производительность труда;

Таблица 1.16

Индекс изменения фондовооруженности, в процентах

Наименование	Индекс изменения фондовооруженности							
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Всего,	102,8	107,7	101,8	103,0	103,6	105,2	104,0	103,8
в том числе:								
сельское хозяйство, охота и лесное хозяй- ство	104,3	103,5	101,6	101,8	103,8	103,1	103,7	104,5
рыболовство, рыбо- водство	101,5	100,1	107,8	100,3	101,9	101,5	104,6	100,6
добыча полезных ископаемых	106,2	117,9	102,6	103,5	103,1	107	107,1	104,8
обрабатывающие про- изводства	110,5	118,7	102,2	104,8	105,5	107,9	108	108
производство и рас- пределение электро- энергии, газа и воды	103,9	104,3	102,4	104,2	104,2	107,9	106	106,3
строительство	101,7	112,3	97,3	100,1	100,4	103,6	104	105,4

Таблица 1.17

Индекс изменения фондоотдачи, в процентах

Наименование	Индекс изменения фондоотдачи							
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Всего,	102	89,1	101,3	100,7	99,9	96,7	97,0	93,3
в том числе:								
сельское хозяйство, охота и лесное хозяй- ство	105,5	101	86,9	113	96,8	103,3	99,6	100,5
рыболовство, рыбо- водство	94	106,2	90	103,2	106,5	102,3	100	97,5
добыча полезных ископаемых	95	92,1	101,7	99,2	97,4	90,8	95,9	94,8
обрабатывающие про- изводства	92,8	80,8	103	100,7	100,2	98,2	94,7	89,4
производство и рас- пределение электро- энергии, газа и воды	98,3	92,3	100,5	95,8	97,2	92,2	94,1	94
строительство	107,2	84	102,4	105,1	101,2	96,4	94,7	90,5

- снизить себестоимость продукции на условно-постоянных затратах:

$$\Delta C = \left(1 - \frac{100}{100 + B} \right) D_{\text{уп}}, \quad (1.22)$$

где ΔC — снижение себестоимости на единицу продукции, руб./т, %;

B — увеличение выпуска продукции, %;

$D_{\text{уп}}$ — доля условно-постоянных затрат в себестоимости единицы продукции, руб./т, %;

- уменьшить потери от морального износа в случае досрочного вывода оборудования из эксплуатации.

Пути повышения эффективности использования основных фондов:

- освобождение предприятия от излишнего оборудования, машин и других основных средств или сдача их в аренду;
- своевременное и качественное проведение планово-предупредительных и капитальных ремонтов;
- приобретение высококачественных основных средств;
- повышение уровня квалификации обслуживающего персонала;
- своевременное обновление (особенно активной части) основных средств для недопущения чрезмерного морального и физического износа;
- улучшение качества подготовки сырья и материалов к процессу производства;
- повышение уровня автоматизации производства;
- внедрение новой техники и прогрессивной технологии;
- совершенствование организации производства и труда;
- повышение уровня концентрации, специализации и комбинирования производства и т. д. [3].

§ 5. Экономическая сущность, состав и структура оборотных средств

Непременным условием для осуществления предприятием хозяйственной деятельности является наличие оборотных средств.

Оборотные средства — это одна из самых важных и вместе с тем сложных экономических категорий. На протяжении длительного времени выдвигаются различные трактовки понятия «оборотные средства», такие как:

- стоимость товарно-материальных ценностей;
- совокупность оборотных фондов и фондов обращения;
- авансированная стоимость, функционирующая в форме оборотных производственных фондов и фондов обращения.

В настоящее время преобладает стоимостный подход в отражении сущности оборотных средств, который определяется необходимостью обеспечения воспроизводственного процесса, включающего как процесс производства, так и процесс обращения.

Таким образом, **оборотные средства** — это величина денежных средств предприятия, авансированных в оборотные производственные фонды и фонды обращения, обеспечивающих планомерный и непрерывный процесс производства и реализации продукции.

Различают следующие понятия:

- оборотные средства;
- оборотные производственные фонды;
- фонды обращения.

Оборотные производственные фонды — это стоимостное выражение предметов труда, используемых в производстве. Они целиком потребляются в течение одного производственного цикла, изменяя при этом натурально-вещественную форму, сразу и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию. К ним относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, тара, покупные полуфабрикаты и полуфабрикаты собственного производства, не законченная производством продукция, расходы будущих периодов.

Величина оборотных средств, находящихся в составе оборотных производственных фондов, определяется в первую очередь организационно-техническим уровнем производства и длительностью производственного цикла изготавливаемой продукции. Оборотные средства как экономическая категория шире, чем оборотные фонды. Оборотные средства складываются из оборотных производственных фондов и фондов обращения. К фондам обращения относятся средства, обслуживающие процесс реализации продукции: готовая продукция на складе и товары для перепродажи, товары отгруженные, но не оплаченные, средства в расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства в кассе и на счетах в банках.

Фонды обращения не участвуют в образовании стоимости, а являются носителями уже созданной стоимости. Их основное назначение — обеспечить денежными средствами ритмичность процесса обращения.

Величина оборотных средств, занятых в сфере обращения, зависит от условий реализации продукции, системы товародвижения, уровня организации маркетинга и сбыта продукции.

Таким образом, оборотные средства (оборотный капитал, оборотные активы) — это совокупность денежных средств предприятия, авансируемых для создания и использования оборотных производственных фондов и фондов обращения, обеспечивающих непрерывный процесс производства и реализации продукции.

В своем движении оборотные средства проходят последовательно три стадии кругооборота, на которых происходит постоянная и закономерная смена форм авансированной стоимости.

На первой стадии ($D - T$) предприятие затрачивает денежные средства на приобретение предметов труда, таким образом, оборотные средства из денежной формы переходят в товарную, а денежные средства — из сферы обращения в сферу производства.

На второй стадии ($T - P - T'$) приобретенные оборотные средства переходят непосредственно в процесс производства и превращаются вначале в производственные запасы и полуфабрикаты, а после завершения производственного процесса — в готовую продукцию (товарная форма).

На третьей стадии ($T' - D'$) готовая продукция реализуется, в результате чего оборотные фонды из сферы производства переходят в сферу обращения и принимают снова денежную форму.

Эти средства направляются на приобретение новых предметов труда и вступают в новый кругооборот, который происходит по схеме:

$$D - T - P - T' - D', \quad (1.23)$$

где D — денежные средства;

T — предметы труда;

P — производство;

T' — готовая продукция;

D' — денежные средства, полученные от реализации.

Оборотные средства на предприятии находятся одновременно на всех стадиях кругооборота, что обеспечивает непрерывность производства и реализации продукции и бесперебойную работу предприятия. Период полного оборота всей суммы оборотных средств называется *операционным циклом*.

В практике планирования, учета и анализа оборотные средства группируются по следующим признакам:

1) по сферам оборота — оборотные производственные фонды (находятся в сфере производства) и фонды обращения (в сфере обращения);

2) по охвату нормированием — нормируемые и ненормируемые оборотные средства предприятия (табл. 1.18).

3) в зависимости от источников формирования и пополнения — собственные и заемные.

Ведущую роль в составе источников формирования призваны играть собственные оборотные средства. Они должны обеспечить имущественную и оперативную самостоятельность предприятия.

Первоначальное формирование нормируемых оборотных средств происходит в момент создания предприятия и образования его уставного капитала.

Классификация оборотных средств

Сфера производства	Оборотные производственные фонды	1. Производственные запасы: 1.1. Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты: 1.2. Вспомогательные материалы 1.3. Топливо 1.4. Тара 1.5. Запасные части для ремонта 1.6. Инструменты, приспособления и инвентарь. 2. Незавершенное производство и полуфабрикаты собственного изготовления. 3. Расходы будущих периодов	Нормируемые
Сфера обращения	Фонды обращения	4. Готовая продукция на складе и товары для перепродажи	Нормируемые
		5. Товары отгруженные. 6. Дебиторская задолженность. 7. Денежные средства и денежные эквиваленты. 8. Прочие оборотные средства	Ненормируемые

Источником собственных оборотных средств в этой стадии являются инвестиционные средства учредителей. В дальнейшем собственные оборотные средства пополняются за счет полученной (чистой нераспределенной) прибыли, выпуска ценных бумаг и операций на финансовом рынке, дополнительно привлекаемых средств.

Дополнительно привлекаемые средства (приравненные к собственным, ранее именовались устойчивыми пассивами), по существу, не принадлежат предприятию, однако постоянно находятся в обороте и в сумме минимального остатка используются в качестве источника формирования оборотных средств (в сумме прироста, то есть разница между их величиной на конец и начало года).

К ним относятся:

- кредиторская задолженность: минимальная переходящая задолженность перед персоналом предприятия по оплате труда; задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами; задолженность перед поставщиками и подрядчиками;

- резервы предстоящих расходов и платежей.

Заемные (привлеченные) средства — это средства, которые предоставляются предприятию во временное пользование, а именно: банковские и коммерческие кредиты, займы, кредиторская задолженность, инвестиционные средства, прочие привлеченные средства (остатки фондов резервов и целевых средств самого предприятия, временно не используемых по прямому назначению);

4) в зависимости от ликвидности: абсолютно ликвидные средства (денежные средства и краткосрочные финансовые вложения); быстро реализуемые (товары отгруженные, дебиторская задолженность); медленно реализуемые (запасы).

Деление оборотных средств по степени ликвидности не является абсолютным и зависит от конкретной ситуации.

Под структурой оборотных средств понимается соотношение их отдельных элементов во всей их совокупности.

Структура оборотных средств на предприятиях различных отраслей промышленности далеко не одинакова и зависит:

- от специфики предприятия, характера и сложности производства, длительности производственного цикла, системы расчетов и т. д.;
- качества готовой продукции;
- уровня концентрации, специализации, кооперирования и комбинирования производства;
- инновационной активности предприятия, отрасли, народного хозяйства.

Показатели использования оборотных средств предприятия

Эффективность использования оборотных средств измеряется показателем их оборачиваемости — длительностью последовательности прохождения средствами всех стадий производства и обращения.

Критерием оценки эффективности управления оборотными средствами служит фактор времени: чем дольше оборотные средства существуют в одной и той же форме (денежной или вещественной), тем при прочих равных условиях ниже эффективность их использования, и наоборот.

Ускорение оборачиваемости оборотных средств — один из важнейших факторов улучшения финансового состояния предприятия.

Для оценки использования оборачиваемости оборотных средств применяются следующие показатели.

Показатель (коэффициент) оборачиваемости — показывает количество оборотов, совершаемых оборотными средствами за отчетный (анализируемый) период, характеризует объем реализованной продукции на рубль, вложенный в оборотные средства, а также позволяет оценить способность юридического лица к возмещению понесенных им затрат. Определяется как отношение суммы выручки к средней за отчетный период сумме оборотных средств:

$$K_{об} = \frac{Q_p}{O}, \quad (1.24)$$

где Q_p — объем реализованной продукции (выручка), руб.;

O — средняя стоимость (остаток) оборотных средств за период, руб.

Анализ показателя оборачиваемости оборотных средств проводится путем оценки скорости оборота оборотных средств и сопоставления значения показателя со значениями показателя за анализируемые предшествующие периоды с учетом числа дней в отчетном и предшествующих периодах. В результате сравнения этих показателей выявляется ускорение или замедление оборачиваемости оборотных средств.

Коэффициент загрузки (закрепления) оборотных средств — показывает величину оборотных средств, авансируемых на 1 рубль реализованной продукции:

$$K_з = \frac{1}{K_{об}} = \frac{\bar{O}}{Q_p}. \quad (1.25)$$

Чем меньше коэффициент загрузки средств, тем эффективнее используются оборотные средства на предприятии, улучшается его финансовое положение.

Длительность (продолжительность) одного оборота в днях (D) — время, в течение которого оборотные средства проходят все стадии кругооборота, то есть срок, за который предприятию возвращаются его оборотные средства в виде выручки от реализации продукции:

$$D = \frac{T}{K_{об}} = \frac{T \times \bar{O}}{Q_p}, \quad (1.26)$$

где T — число дней в отчетном периоде.

Оборачиваемость оборотных средств на предприятии зависит от следующих факторов: длительности производственного цикла, качества выпускаемой продукции и ее конкурентоспособности; эффективности управления оборотными средствами на предприятии в целях их минимизации; решения проблемы снижения материалоемкости продукции; способа снабжения и сбыта продукции; структуры оборотных средств и др.

В соответствии со стадиями кругооборота оборотных средств можно выделить следующие направления ускорения их оборачиваемости:

1) *на стадии производственных запасов*: установление прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии; проверка состояния складских запасов; сокращение запасов за счет рационализации материально-технического снабжения;

2) *на производственной стадии*: сокращение длительности производственного цикла и повышение его непрерывности; соблюдение ритмичности работы предприятия; комплексное использование сырья; применение отходов;

3) *в сфере обращения*: ускорение реализации продукции; организация маркетинговых исследований; сокращение кредиторской и дебиторской задол-

женности; сокращение средств в расчетах; ускорение сдачи готовой продукции заказчику.

Ускорение оборачиваемости оборотных средств способствует их абсолютному и относительному высвобождению из оборота. Под абсолютным высвобождением понимается снижение суммы оборотных средств в текущем году по сравнению с предшествующим годом при увеличении объемов реализации продукции. Относительное высвобождение имеет место, когда темпы роста объемов продаж опережают темпы роста оборотных средств. В этом случае меньшим объемом оборотных средств обеспечивается больший размер реализации. В связи с ростом общего платежного оборота при высокой инфляции абсолютное высвобождение оборотных средств встречается редко, поэтому особое внимание уделяется анализу и созданию условий для относительного высвобождения ресурсов.

Важнейшим обобщающим показателем уровня использования всех материальных ресурсов на предприятии является материалоемкость продукции (M_e):

$$M_e = \frac{M}{Q_{\text{тп(р)}}}. \quad (1.27)$$

Обратный показатель называется материалотдачей (M_o):

$$M_o = \frac{Q_{\text{тп(р)}}}{M}, \quad (1.28)$$

где M — количество израсходованных материальных ресурсов на предприятии;

$Q_{\text{тп(р)}}$ — объем товарной (реализованной) продукции.

Чем лучше используются сырье и другие материальные ресурсы, тем ниже материалоемкость и выше материалотдача.

Для снижения материалоемкости продукции необходимо улучшать использование предметов труда, сокращать отходы, снижать брак, не допускать потерь материальных ресурсов [3].

§ 6. Нормирование оборотных средств

В процессе своего функционирования организация осуществляет параллельно снабженческую, производственную и сбытовую деятельность. Для управления нормируемыми оборотными средствами на всех стадиях кругообращения используют специальный метод — метод нормирования. Основной

задачей нормирования оборотных средств является разработка экономически обоснованных норм запасов по отдельным элементам оборотных средств, обеспечивающих при их минимальном размере бесперебойность процесса производства и реализации.

Основными **принципами нормирования** (формирования норм и нормативов) являются:

- прогрессивность — отражение в нормах и нормативах достижений научной организации труда, производства, управления, опыта, новой техники;
- обоснованность — разработка норм на основе технико-экономических расчетов и технико-экономического анализа;
- комплексность — разработка всех нормативов и норм с учетом их взаимосвязи;
- гибкость и динамичность — систематическое обновление нормативной базы;
- сопоставимость — обеспечение согласования нормативной базы на разных уровнях управления и производства.

При планировании потребности в оборотных средствах применяются три метода: аналитический; коэффициентный; метод прямого счета.

Аналитический и коэффициентный методы применимы на предприятиях, которые стабильно работают более года, имеют статистические данные за прошлые периоды об изменении величины оборотных средств, но не располагают достаточным количеством квалифицированных экономистов для детальной работы в области планирования оборотных средств.

Аналитический метод предполагает определение потребности в оборотных средствах в размере их среднефактических остатков с учетом роста объема производства. При этом необходимо учесть конкретные условия работы предприятия в предстоящем году. Данный метод применяется на тех предприятиях, где средства, вложенные в материальные ценности, и затраты занимают большой удельный вес в общей сумме оборотных средств.

При *коэффициентном методе* запасы и затраты подразделяются:

а) на зависящие непосредственно от изменения объемов производства (сырье, материалы, затраты на незавершенное производство, готовая продукция на складе);

б) не зависящие от этого фактора (запчасти, расходы будущих периодов).

По первой группе потребность в оборотных средствах определяется исходя из их размера в базисном году и темпов роста производства продукции в предстоящем году. По второй группе оборотных средств потребность планируется на уровне их среднефактических остатков за ряд лет. При необходимости можно использовать аналитический и коэффициентный методы в сочетании.

Метод прямого счета предусматривает обоснованный расчет запасов по каждому элементу оборотных средств с учетом всех изменений в уровне организационно-технического развития предприятия, транспортировке товарно-материальных ценностей, практики расчетов между предприятиями. Этот метод трудоемкий, требующий высокой квалификации экономистов, привлечения к нормированию работников многих служб предприятия. Метод прямого счета используется при организации нового предприятия и периодическом уточнении потребности оборотных средств действующих предприятий. В общем виде его содержание предусматривает следующие этапы работ:

1) разработка норм запаса по отдельным важнейшим видам товарно-материальных ценностей всех элементов нормируемых оборотных средств, выраженных в днях, процентах;

2) расчет среднедневного расхода данного вида материальных ценностей на основе расхода по смете затрат на производство;

3) определение норматива собственных оборотных средств в денежном выражении для каждого элемента оборотных средств и совокупной потребности предприятия в оборотных средствах. Норма оборотных средств выражается в относительных величинах, днях, процентах. Она рассчитывается по каждому элементу оборотных средств и характеризует величину минимального экономически обоснованного объема запаса товарно-материальных ценностей, определенный период времени, который необходим для обеспечения непрерывности производственного процесса.

Процесс нормирования включает несколько этапов:

1 этап. Разработка норм запаса по каждому элементу нормируемых оборотных средств.

2 этап. Определение однодневного расхода, выпуска (оборота) по каждому элементу оборотных средств.

3 этап. Определение суммы оборотных средств, необходимых для создания нормируемых запасов по каждому виду оборотных средств (частных нормативов).

4 этап. Определение совокупного норматива путем сложения частных нормативов.

По большинству элементов оборотных средств частный норматив определяется произведением среднедневного их расхода и нормы запаса в днях:

$$H_{\text{общ}} = H_{\text{п.з}} + H_{\text{н.п}} + H_{\text{г.п}} + H_{\text{р.б}}, \quad (1.29)$$

где $H_{\text{п.з}}$ — норматив производственных запасов;

$H_{\text{н.п}}$ — норматив незавершенного производства;

$H_{\text{г.п}}$ — норматив готовой продукции;

$H_{\text{р.б}}$ — норматив расходов будущих.

1. Норматив производственных запасов складывается из норматива текущего запаса, подготовительного и страхового и может быть определен по формуле

$$H_{п.з} = Q_{сут} (N_{т.з} + N_{п.з} + N_{стр}), \quad (1.30)$$

где $Q_{сут}$ — среднесуточное потребление материалов;

$N_{т.з}$ — норма текущего запаса, дн.;

$N_{п.з}$ — норма подготовительного запаса, дн.;

$N_{стр}$ — норма страхового запаса.

Текущий запас — основной вид запаса. На размер текущего запаса влияют периодичность поставок по договорам, а также объем их потребления в производстве. Средний интервал между поставками (цикл снабжения) определяется при равномерных поставках путем деления 360 дней на число планируемых поставок; при неравномерных поставках — путем деления целесообразной партии материалов на их среднедневное потребление или на основании фактических данных о поступлении материалов в очередном году.

Норма оборотных средств в текущем запасе ($N_{т.з}$) принимается, как правило, в размере 50 % среднего цикла снабжения:

$$N_{т.з} = \frac{T}{2}, \quad (1.31)$$

где T — средний интервал между поставками, дн.

Подготовительный запас создается на время приемки оформления, подготовки к отпуску в производство поступающих на предприятие материалов. Норма подготовительного запаса в случаях, когда не требуется специальных операций по предварительной технологической обработке материальных ресурсов, принимается обычно равной одному дню. При наличии специальных технологических операций нормы рассчитываются из минимального времени, необходимого для их выполнения при использовании технологических расчетов или хронометрировании.

Страховой (гарантированный) запас создается на случай нарушения установленных сроков поставки материалов на предприятие.

Определение оптимального уровня страховых запасов

Необходимость страхового запаса обусловлена возникающими на практике отклонениями фактических интервалов между поступающими партиями материалов или размеров партий от расчетной величины. Страховые запасы предназначены для предотвращения перебоев в производстве, если в результате задержки очередной партии материалов текущие запасы окажутся исчерпан-

ными. Следовательно, размеры страховых запасов определяются прежде всего характером отклонений в поставках материалов.

Отклонения в поставках материалов зависят от многих факторов: нарушения ритмичности работы поставщика, нечеткой работы отдела сбыта поставщика, задержек в процессе транспортировки и т. д. Все эти факторы действуют независимо один от другого, случайно, поэтому и возникновение отклонений в поставках во времени и по величине также является случайным. Это обстоятельство позволяет предположить, что колеблемость интервалов и размеров поставок подчиняется закономерностям, присущим случайным явлениям.

Как известно, наиболее универсальным показателем степени колеблемости случайной величины является среднеквадратическое отклонение σ . Поэтому обычно норму страхового запаса $Z_{\text{стр}}$ выражают через эту величину как $Z_{\text{стр}} = \mu \times \sigma$. Методы расчета коэффициента μ зависят от характера распределения отклонений в поставках и принятого критерия оптимальности размера страхового запаса.

Так, например, размер страхового запаса, при котором минимизируются общие расходы предприятия на образование запаса и потери от возможного его истощения, может быть рассчитан по формуле Бриеля:

$$Z_{\text{стр}} = \sigma \sqrt{2 \ln \frac{K_a N}{K_s \sigma \sqrt{2\pi}}}, \quad (1.32)$$

где $Z_{\text{стр}}$ — размер страхового запаса, сут. на плановый период;
 σ — среднеквадратическое отклонение интервала поставок, сут. ;
 K_a — потери от нехватки материала, руб. на единицу;
 N — количество поставок в плановом периоде;
 K_s — расходы на содержание единицы страхового запаса, руб.

Формула (1.32) выведена из предположения, что распределение интервалов между поставками подчиняется нормальному закону. Характер распределения интервалов между поставками и значение среднеквадратического отклонения определяют путем анализа отчетных данных за прошедший период. Потери предприятия от нехватки материалов оценивают на основании специальных исследований. Если нарушения сроков поставки связаны с работой транспортных организаций, то в этом случае могут создаваться транспортные запасы.

2. Норматив незавершенного производства ($H_{\text{н.п}}$) определяется по формуле

$$H_{\text{н.п}} = Q_{\text{сут}} \times T_{\text{ц}} \times k_{\text{н.з}}, \quad (1.33)$$

где $Q_{\text{сут}}$ — плановый объем выпуска продукции по производственной себестоимости в сутки;

$T_{ц}$ — длительность производственного цикла, дн.;

$k_{н.з}$ — коэффициент нарастания затрат.

При равномерном нарастании затрат

$$k_{н.з} = \gamma + \frac{1-\gamma}{2}, \quad (1.34)$$

где γ — доля первоначальных затрат в себестоимость продукции (стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов).

При неравномерном нарастании затрат

$$k_{н.з} = \frac{\bar{C}_{нзп}}{C_{пр}}, \quad (1.35)$$

где $\bar{C}_{нзп}$ — средняя стоимость изделия в незавершенном производстве;

$C_{пр}$ — производственная себестоимость продукции (изделия).

3. Норматив оборотных средств в запасах готовой продукции ($H_{г.п}$) можно определить по формуле:

$$H_{г.п} = Q_{сут} \times N_{г.п} = Q_{сут} \times (T_{ф.п} + T_{о.д}), \quad (1.36)$$

где $Q_{сут}$ — суточный выпуск готовой продукции по производственной себестоимости;

$N_{г.п}$ — норма на готовую продукцию, дн.;

$T_{ф.п}$ — время, необходимое для формирования партии при отправке готовой продукции потребителю, дн.;

$T_{о.д}$ — время, необходимое для оформления документов для отправки груза потребителям, дн.

4. Расходы будущих периодов включают затраты, осуществленные в данном периоде, но включаемые в себестоимость продукции равными долями в последующие периоды. К ним относятся затраты по освоению новых видов продукции и новых технологий.

Норматив оборотных средств в расходах будущих периодов ($H_{р.б}$) определяется по формуле

$$H_{р.б} = O_{н} + C_1 + C_2, \quad (1.37)$$

где $O_{н}$ — остаток (переходящая сумма) расходов будущих периодов на начало планового периода, руб.;

C_1 — расходы будущих периодов, производимых в плановом периоде, руб.;

C_2 — расходы будущих периодов, подлежащие списанию на себестоимость продукции в плановом периоде в соответствии со сметой производства, руб.

Нормирование оборотных средств на предприятии и контроль за установленными нормативами — одно из важнейших слагаемых управления предприятием в целом.

Однако принципы организации оборотных средств предполагают наличие и ненормируемых оборотных средств. В силу специфики форм, скорости движения, закономерностей возникновения эти оборотные средства не могут быть учтены подобно нормируемым. Предприятия имеют возможность управлять этими средствами и воздействовать на их величину с помощью системы кредитования и расчетов.

Для более глубокого исследования проблемы ускорения оборачиваемости оборотных средств предприятия в целом и в каждой наиболее значимой составляющей текущих (оборотных) активов необходимо рассмотреть вопрос регулирования длительности производственных и финансовых циклов (представим в виде рис. 1.6).

Таким образом, длительность производственного цикла определяется как сумма периодов оборотов запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Финансовый цикл больше производственного на период оборота дебиторской задолженности и период оборота авансов поставщикам материалов.

Оборачиваемость текущих активов тем выше, чем меньше продолжительность производственных и финансовых циклов [3].

Управление запасами оборотных средств

Одна из важнейших задач планирования работы как металлургического предприятия в целом, так и отдельных его цехов (подразделений) состоит в определении рационального уровня запасов сырья, топлива, полуфабрикатов,

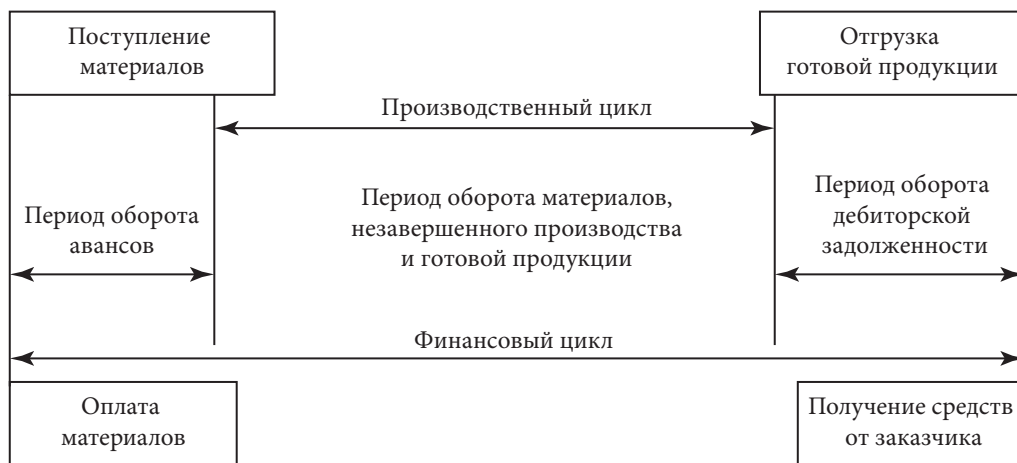


Рис. 1.6. Производственный и финансовый циклы

материалов. Задача планирования заключается в том, чтобы установить такой уровень запасов, при котором обеспечивался бы наиболее эффективный ход производства. Решением этой задачи занимается теория управления запасами, которая широко использует дифференциальное и интегральное исчисление, теорию вероятностей, математическую статистику, линейное и динамическое программирование.

Необходимость в текущих запасах обусловлена поступлением материалов на предприятие партиями через определенные отрезки времени, в то время как потребление материалов происходит непрерывно. Простейшие задачи управления текущими запасами обычно сводятся к отысканию оптимальных размеров партии. Под оптимальным понимается такой размер партии, при котором минимизируется сумма всех расходов, связанных с созданием и хранением запасов. Эти расходы условно можно разделить на две группы.

К первой группе относятся все затраты на оформление и выполнение заказов: расходы на оформление документов, расходы по командировкам, расходы по приемке и контролю поступающих материалов, расходы на подготовительно-заключительные операции при выполнении заказов на том же предприятии (перевалку валков, переналадку оборудования) и т. п. Как правило, эти расходы не зависят от размера партии, поэтому уменьшение размера партий при постоянной потребности в материалах вызывает увеличение этих расходов, так как увеличивается количество поступающих партий.

Ко второй группе относятся расходы на хранение запасов и потери от иммобилизации средств, вложенных в запасы. Расходы на хранение запасов каждого вида в заводской отчетности непосредственно не отражаются, поэтому их можно установить только путем проведения специального анализа. При этом учитываются только переменные расходы, то есть расходы, зависящие от размера запасов. Методы определения оптимального размера партии зависят от характеристик потребности в запасаемых материалах и возможности пополнения запасов. Потребность может быть постоянной или зависящей от времени, известной или неизвестной. Она может возникать в определенные моменты времени (потребность в запасных деталях при ремонтах) или существовать постоянно (потребность в шихте для доменных печей). Заказы на пополнение запаса можно делать в любые или только определенные моменты времени. Пополнение запасов может происходить равномерно или неравномерно.

Возможны и другие варианты, но даже перечисленные случаи обуславливают наличие большого количества различных задач. Рассмотрим классическую модель оптимального размера партии.

При построении модели будем исходить из следующих предположений:

- 1) потребность в запасаемых материалах известна, непрерывна и имеет постоянную интенсивность;

2) поступление материалов происходит через постоянные интервалы времени, определяемые величиной партии;

3) каждой партии материалов соответствуют постоянные расходы C_1 на оформление и выполнение заказа;

4) расходы на хранение и потери от иммобилизации средств в единицу времени постоянны на единицу запаса и равны C_2 .

Обозначим через q размер партии, через t_q — интервал времени между двумя партиями, а через R — потребность в запасаемых материалах за время планирования T . Тогда количество партий за время T равно R/q ,

$$a \ t_q = \frac{T}{R/q} = \frac{T \times q}{R}.$$

Если интервал t_q начинается, когда на складе имеется q единиц материала, и заканчивается при отсутствии запасов, то средний запас в течение t_q будет равен $q/2$ (рис. 1.7). Тогда расходы на хранение одной партии в интервале t_q

составят $C_2 \frac{q}{2} t_q$ руб., а общие расходы на образование запаса в интервале t_q

будут равны $\left(C_1 + C_2 \frac{q}{2} t_q \right)$ руб.

Сумма расходов на создание запасов (S) за время T составит

$$S = \left(C_1 + C_2 \frac{q}{2} t_q \right) \frac{R}{q}. \quad (1.38)$$

Подставляя в формулу (1.38) выражение для t_q , получим

$$S = C_1 \frac{R}{q} + \frac{1}{2} C_2 T q. \quad (1.39)$$

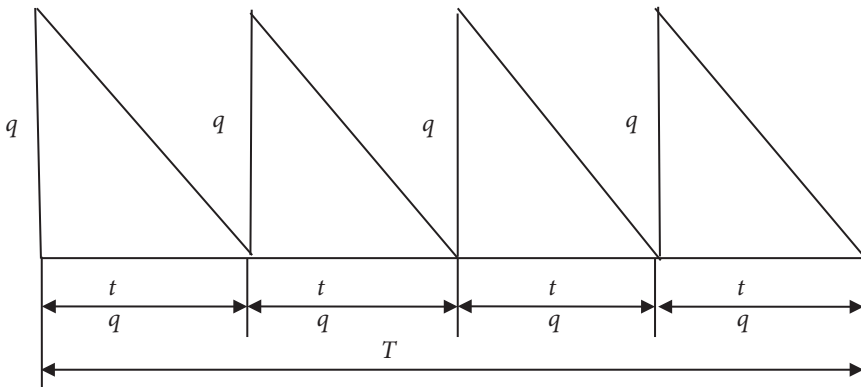


Рис. 1.7. Диаграмма движения текущих запасов

Продифференцировав выражение (1.39) по q и приравняв производную нулю, получим формулу для определения оптимального размера партии q_0 :

$$\frac{dS}{dq} = \frac{C_1 R}{q^2} + \frac{1}{2} C_2 T = 0,$$

откуда

$$q_0 = \sqrt{\frac{2RC_1}{TC_2}}.$$

Тогда оптимальный интервал между двумя партиями t_0 можно рассчитать по уравнению

$$t_0 = \frac{Tq_0}{R} = \sqrt{\frac{2RC_1}{RC_2}}.$$

При этих условиях общие затраты (S_0) на создание запасов за время T будут минимальными и составят

$$S_0 = \frac{C_1 R}{q_0} + \frac{1}{2} C_2 T q_0 = \sqrt{2RTC_1 C_2}.$$

Следует отметить, что, устанавливая размер партии поступающих материалов, часто приходится учитывать условия их производства и транспортировки. Величина партии должна обеспечить предприятию-поставщику возможность рациональной организации производства поставляемого материала и быть кратной грузоподъемности единицы транспортных средств. Кроме того, для материалов, потребляемых в большом количестве (например, железной руды, известняка, кокса), следует обеспечивать возможность перевозки маршрутами. При наличии необходимых данных о расходах поставщиков при различной величине партии поставляемых материалов все эти ограничения могут быть учтены в приведенной модели оптимального размера партии.

§ 7. Понятие, сущность себестоимости продукции и ее виды

Себестоимость продукции — стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств и трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию продукции, или другими словами:

Себестоимость продукции — это совокупность затрат, связанных с производством и реализацией продукции.

В зависимости от состава учитываемых затрат различают:

- **себестоимость продукции подразделения (цеха)**, включающую все расходы подразделения (цеха) на производство продукции;
- **производственную себестоимость** продукции, включающую, кроме себестоимости продукции подразделения, общехозяйственные расходы предприятия, относимые на данную продукцию;
- **полную себестоимость**, включающую в себя производственную себестоимость и расходы по реализации (расходы на продажу).

Полная себестоимость как экономический показатель рассчитывается для целей ценообразования. Очевидно, что цена на продукцию должна превышать все обязательства организации, образующиеся в результате производства и реализации продукции.

При этом необходимо различать понятия затрат и расходов. Дело в том, что расходы — это понятие, которое определено в бухгалтерском и налоговом учете и имеет некоторые особенности, не позволяющие однозначно рассматривать расходы как отток средств, то есть как затраты. Например, к расходам в налоговом и бухгалтерском учете относится отрицательная курсовая разница, которая не порождает отток средств из организации. Отрицательная курсовая разница не есть погашение задолженности организации, поэтому не может рассматриваться как затраты и включаться в полную себестоимость.

В соответствии с 25-й главой Налогового кодекса РФ (ст. 252) расходами признаются документально подтвержденные и обоснованные (экономически оправданные) затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Следует иметь в виду, что термин «затраты», упоминаемый в этой статье, четко не определен и рассматривается как термин «расходы». Таким образом, при определении налоговой базы налога на прибыль рассчитывают не полную себестоимость, а величину расходов, определенную Налоговым кодексом. Поэтому необходимо при экономических расчетах отдельно рассчитывать полную себестоимость и величину расходов, учитываемых в целях налогообложения. Особое внимание необходимо уделить различию в расходах. Выделяют два вида расходов:

- расходы, которые уменьшают полученные доходы для того, чтобы сформировать величину налоговой базы налога на прибыль (в терминах бухгалтерского учета — прибыли до налогообложения). К ним относятся материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и т. д.;
- расходы, не учитываемые в целях налогообложения, то есть которые не уменьшают полученные доходы для того, чтобы сформировать величину налоговой базы налога на прибыль (не уменьшают налоговую базу налога на прибыль). К ним относятся дивиденды, штрафы, взносы в уставный капитал других организаций и т. д. То есть в полной себестоимости отражаются затраты, кото-

рые включаются в расходы, уменьшающие налоговую базу налога на прибыль, и в расходы, не уменьшающие налоговую базу налога на прибыль.

Группировка затрат на производство и реализацию продукции

Для планирования, учета и анализа затраты на производство и реализацию объединяются (классифицируются) в однородные группы по следующим признакам:

- по экономическим элементам;
- по типу связи с конкретными видами продукции (прямые и косвенные затраты);
- по калькуляционным статьям;
- по изменямости в зависимости от объемов производства продукции (условно-постоянные и переменные).

Для конкретных аналитических целей затраты могут группироваться также по характеру участия в создании продукции и времени отнесения к различным периодам.

Затраты на производство и реализацию продукции по предприятию в целом группируются в соответствии с признаком их экономического содержания по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; страховые взносы; амортизационные отчисления; прочие затраты.

В табл. 1.19 приведена структура затрат на производство и продажу товаров (работ, услуг) организаций по РФ в 2016 г. в разрезе видов экономической деятельности. Данные свидетельствуют, что основная доля в затратах на производство продукции приходится на материальные расходы, а также на расходы по оплате труда.

По типу связи с конкретными видами продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты — непосредственно относятся к процессу производства и реализации конкретного вида продукции.

Косвенные затраты — связаны с производством ряда видов продукции; они относятся к конкретному виду продукции методом распределения пропорционально принятому показателю.

Группировка затрат по калькуляционным статьям используется для составления плановых и отчетных калькуляций себестоимости единицы продукции. В калькуляциях затраты группируются по статьям расходов и относятся на каждый вид (группу) продукции непосредственно или путем распределения с учетом специфики формирования затрат на производство и реализацию продукции. Рекомендуется при группировке по статьям калькуляции выделение затрат, связанных непосредственно с производством конкретных видов продук-

ции, которые могут быть прямо включены в их себестоимость. Как правило, следует выделять следующие позиции:

- сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера, оказываемые сторонними организациями;
- топливо и энергия;
- вспомогательные материалы;
- расходы на оплату труда персонала подразделения;
- страховые взносы;
- общепроизводственные расходы, в том числе амортизация основных средств; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; прочие расходы подразделения;
- общехозяйственные расходы;
- расходы на продажу.

Таблица 1.19

**Примерная структура затрат на производство
и продажу товаров (работ, услуг) организаций по РФ в 2016 г.
в разрезе видов экономической деятельности, в процентах**

Наименование	Доля затрат по элементам				
	Материальные затраты	Расходы на оплату труда	Страховые взносы	Амортизация основных средств	Прочие затраты
Всего по организациям (юридическим лицам)	55,558	13,279	3,535	7,057	20,571
Добыча полезных ископаемых	34,161	9,238	2,427	13,773	40,401
Обрабатывающие производства	74,294	9,151	2,583	3,918	10,055
Производство кокса и нефтепродуктов	79,861	2,006	0,487	4,474	13,173
Химическое производство	72,787	9,615	2,695	5,252	9,651
Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	78,417	9,075	2,659	4,044	5,804
Производство машин и оборудования	63,366	18,688	5,214	3,398	9,334

Перечень калькуляционных статей затрат и их состав имеют нормативный статус для предприятия и отражаются в его учетной политике. Конкретизация калькуляционных статей и их состав приведены в методических Положениях

по переделам и видам производств. По вспомогательным и обслуживающим подразделениям вместо калькуляции может составляться смета затрат.

По признаку отношения к объему производства продукции затраты подразделяются на условно-переменные и условно-постоянные.

Переменные затраты — затраты, общая величина которых на весь объем производства изменяется прямо пропорционально изменению объемов производства, а на единицу продукции остается неизменной (рис. 1.8).

Постоянные затраты — затраты, общая величина которых на весь объем производства не изменяется или изменяется незначительно, а на единицу продукции изменяется обратно пропорционально изменению объемов производства (рис. 1.9).

Переменные затраты изменяются пропорционально изменению показателя объема производства, оставаясь неизменными по отношению к единице продукции. Условно-постоянные затраты остаются неизменными при изменении объема продукции до достижения им критической величины, за рамками которой возможен их скачкообразный рост. Удельное значение этих затрат на единицу продукции изменяется в соответствии с изменением объема про-

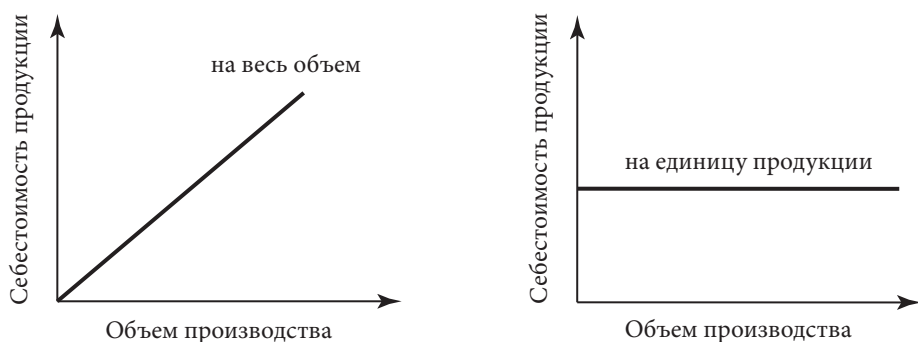


Рис. 1.8. Переменные затраты

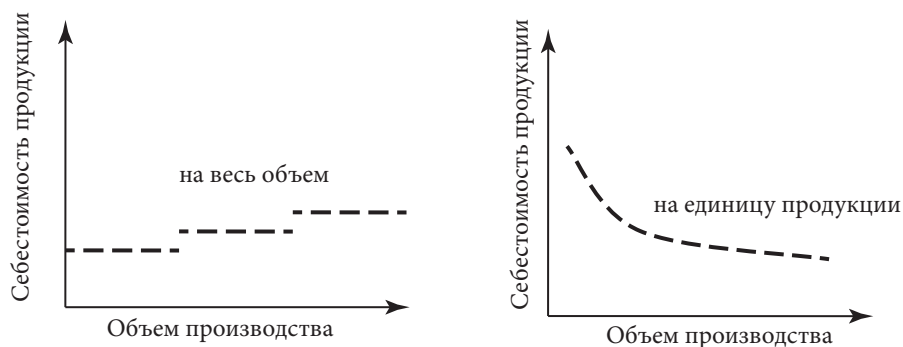


Рис. 1.9. Постоянные затраты

изводства. Примерная структура условно-постоянных и переменных затрат для предприятий металлургического комплекса приведена в табл. 1.20.

Таблица 1.20

**Структура условно-постоянных и переменных затрат
(в разрезе калькуляционных статей)**

Калькуляционная статья	Примерная доля затрат, %	
	постоянных	переменных
Технологическое топливо	90–95	5–10
Энергетические затраты	35–50	50–65
Вспомогательные материалы	0–5	95–100
Оплата труда по подразделению и страховые взносы	55–60	40–45
Сменное оборудование	25	75
Ремонт и содержание основных средств	55	45
Перемещение грузов	25	75
Амортизационные отчисления	100	0
Прочие расходы подразделения	100	0
Общепроизводственные расходы	95	5
Общехозяйственные расходы	95	5
Расходы на продажу	10–15	85–90

Планирование себестоимости производства и реализации продукции и составление сметы затрат

Под планированием себестоимости продукции понимается расчет величины затрат, необходимых для производства планируемого в соответствии с портфелем заказов объема, ассортимента и качества продукции, при принятых в расчетах организационных, технологических, экономических и экологических условиях.

Планирование себестоимости является основным инструментом управления финансовыми потоками предприятия.

Планирование затрат служит исходной основой контроля за рациональным использованием ресурсов и обеспечения на этой основе прибыли.

Плановая величина затрат определяется исходя из намечаемой структуры (номенклатуры, ассортимента) продукции при заданных стандартами и техническими условиями требованиями к ее качеству.

Расчеты затрат ведутся в соответствии с условиями производства, определяющими условия труда, правилами использования природных ресурсов, безопасности ведения работ, охраны окружающей среды и др.

Основой расчетов затрат являются:

- планируемые объемы производства продукции в натуральном и стоимостном выражении;
- планы технического перевооружения, внедрения новой техники, НИР, совершенствования технологии и организации производства, экономии ресурсов и улучшения использования труда с расчетами получаемого экономического эффекта;
- мероприятия, разрабатываемые по результатам проведенного технико-экономического анализа производства, направленные на снижение затрат, в частности на устранение излишних затрат и потерь;
- нормы расхода материальных ресурсов на производство, утвержденные руководством предприятия, с учетом планов технического развития, организационно-технических и других мероприятий, намечаемого внедрения изобретений и рационализаторских предложений;
- нормы затрат труда и расчеты расходов на его оплату в соответствии с действующими на предприятии системами оплаты труда и поощрения его производительности;
- экономические нормативы: плата за природные ресурсы, нормы амортизации основных средств, страховые взносы и др.

В зависимости от целей планирования, длительности планируемого периода, стадий разработки планов плановая себестоимость продукции определяется путем укрупненных расчетов изменения затрат под влиянием технико-экономических факторов или детальных сметно-нормативных (калькуляционных) расчетов величины необходимых затрат.

В целях более полного выявления возможностей снижения себестоимости продукции и роста прибыли, а также более глубокого и всестороннего анализа фактических затрат и причин их отклонения от расчетного уровня целесообразно сочетать пофакторный и сметный (калькуляционный) методы плановых расчетов.

Результаты плановых расчетов выражаются в следующих показателях:

- сумма затрат на производство;
- себестоимость учетной единицы продукции;
- затраты на 1 рубль готовой (товарной) продукции, характеризующие уровень затрат на производство продукции, исчисляемый делением общей суммы затрат на стоимость готовой (товарной) продукции в ценах реализации.

В технико-экономическом анализе могут использоваться и другие удельные показатели затрат (на единицу полезного эффекта, на единицу мощности и др.).

Затраты на производство и показатели себестоимости продукции рассчитываются по предприятию и его структурным подразделениям в разрезе

элементов (статей) затрат и суммарно по видам продукции. Плановые расчеты затрат, уточняемые по периодам, используются в оперативном управлении производством для контроля за ходом производственных процессов, расходованием материальных и трудовых ресурсов, оценки результатов работы производственных цехов и других структурных подразделений предприятия.

При составлении плана по себестоимости продукции разработка смет затрат на производство (калькуляции) по вспомогательным цехам производится в первую очередь имея в виду, что стоимость работ и услуг вспомогательных цехов находит свое отражение в себестоимости продукции основных цехов и производств.

С этой целью составляются балансы распределения продукции и услуг вспомогательных цехов.

Эти балансы составляются теми службами, в подчинении которых находятся вспомогательные цехи (например, отделом главного энергетика — на все виды энергии и услуги энергетических цехов, отделом главного механика — на услуги ремонтно-механических цехов и т. д.).

Для определения общей величины затрат производственных подразделений на выполнение работ, услуг, не связанных с основным и вспомогательным производством, расчетами определяются их объемы и расходы материальных и иных ресурсов, необходимых для их выполнения. Затраты по указанным работам и услугам на себестоимость основных видов продукции не относятся, но относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) подразделений, их осуществляющих.

На упомянутые работы и услуги должны относиться общехозяйственные расходы и расходы на продажу пропорционально доле в стоимости продукции (работ, услуг) подразделения.

Смета затрат на производство и реализацию продукции определяет все расходы основных, вспомогательных и обслуживающих производств, связанных с выпуском и реализацией продукции. Смета не включает внутренний оборот, то есть не учитывает стоимость продукции собственного производства, потребляемой внутри предприятия на производственные и хозяйственные нужды.

Смета составляется в целом по предприятию на учетный период (месяц, квартал, год) на основе калькуляций себестоимости продукции и смет отдельных структурных подразделений, входящих в состав предприятия, по элементам затрат. Рекомендуется нижеследующая форма сметы затрат на производство и реализацию продукции:

Показатель	Затраты планируемого периода, руб.
Материальные затраты, в том числе: сырье, основные и вспомогательные материалы и полуфабрикаты, приобретаемые со стороны энергия всех видов со стороны, из нее: — электроэнергия топливо со стороны, из него: — природный газ услуги производственного характера, оказываемые сторонними организациями, из них: — услуги МПС	
Расходы на оплату труда	
Страховые взносы	
Амортизационные отчисления	
Прочие затраты, из них: налоговые платежи	
Итого по элементам затрат	
Изменение остатков (прирост +, уменьшение –): незавершенного производства расходов будущих периодов резервов предстоящих расходов	
Всего расходов по обычным видам деятельности	

Элемент «Прочие затраты» включает все расходы предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, не вошедшие в другие элементы, в том числе налоговые платежи, включаемые в состав затрат.

По статье «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, произведенные в текущем учетном периоде, но относящиеся к будущим учетным периодам. В частности, по ней могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами, подготовительными работами при сезонном производстве, освоением новых производств, установок, агрегатов, рекультивацией земель и проведением иных природоохранных мероприятий, неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств и др. Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, установленном приказом об учетной политике предприятия (равномерно, пропорционально объему выпускаемой продукции и др.), в течение всего периода, к которому они относятся.

По статье «Резервы предстоящих расходов» отражаются средства, зарезервированные в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и продажу продукции (в частности, суммы средств предстоящей оплаты отпусков работникам предприятия, на выплату выслуги лет, производственные

затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, предстоящих затрат на рекультивацию земель и иных природоохранных мероприятий, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, ремонт основных средств).

По окончании учетного периода показатели сметы затрат в целях анализа сопоставляются с фактическими данными.

§ 8. Калькулирование себестоимости продукции

Калькулирование — исчисление себестоимости конкретных видов или групп продукции.

Калькулирование является заключительным этапом планирования себестоимости продукции (плановая калькуляция) и определения ее фактической себестоимости (отчетная калькуляция). Калькулирование служит базой установления цен, инструментом управления затратами, а также средством планирования и анализа финансовых результатов.

Затраты на все виды продукции, выпускаемой предприятием, подлежат, как правило, калькулированию, за исключением случая, когда предприятие выпускает одновременно значительное количество сопряженной продукции разной ценности.

Плановые и отчетные калькуляции рекомендуется составлять не реже 1 раза в год. Периодичность составления калькуляций в течение года устанавливается предприятием, принимая во внимание изменение экономической конъюнктуры и номенклатуры выпускаемой продукции в течение года.

Калькулирование включает определение себестоимости всего выпуска отдельных видов (или групп) продукции и в расчете на учетную единицу вида (группы) продукции.

Учетная (калькуляционная) единица должна соответствовать единице измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции в натуральном выражении. Учетные единицы продукции приводятся в Положениях по переделам и производствам.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым затратам на счетах 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция». Для анализа себестоимости продукции структурных подразделений предприятия следует предусматривать группировку затрат на переменные и условно-постоянные. Это позволяет контролировать показатель себестоимости указанной продукции в зависимости от динамики объемов ее производства (по переменным затратам) и от выполнения плановой сметы

(по условно-постоянным затратам). При оценке готовой продукции по прямым затратам метод калькулирования сводится к группировке затрат на ее производство, обеспечивающей обособление совокупности прямых затрат в отдельные статьи калькуляции. Номенклатура прямых затрат, включаемых в статьи калькуляции, приводится в Положениях по переделам и производствам. Если готовая продукция оценивается в бухгалтерском балансе по производственной себестоимости, то оценка конкретного вида продукции представляет собой сумму прямых затрат и относящейся к ней части косвенных затрат.

Метод распределения косвенных затрат сводится к выбору показателя, выступающего базой их распределения, и расчету коэффициента, который представляет собой отношение величины косвенных затрат к величине базы распределения.

Отдельные статьи косвенных затрат могут иметь различные базы распределения. База распределения одноименных косвенных затрат (в целом или их части) по видам продукции и, соответственно, коэффициент, по которому они относятся на себестоимость конкретных видов продукции, должны быть едиными для предприятия. В роли указанной базы может выступать показатель прямых затрат либо только их часть (например, оплата труда, относящаяся к прямым затратам, или затраты по переделу).

При планировании, учете и калькулировании расходов по отдельным видам производства (цехам) база распределения косвенных затрат подразделения может отличаться от выбранной для калькулирования по видам продукции (в целом по предприятию) в зависимости от специфики передела или услуг. Более подробно этот вопрос рассматривается в Положениях по переделам и производствам.

При комплексной переработке сырья, а также в тех случаях, когда сложно распределить между видами одновременно производимой в технологическом цикле продукции не только косвенные, но и обособить прямые затраты, рекомендуется распределять все затраты пропорционально удельному весу выручки от реализации отдельных видов продукции (без учета НДС, налога с продаж, акцизов и экспортных таможенных пошлин и сборов).

Предприятие при необходимости может избрать и другую базу распределения затрат, в большей степени соответствующую особенностям конкретного производства. Если продукция передела включает также и полуфабрикаты, не имеющие цены реализации в учетном периоде, для целей калькулирования следует рассчитывать их цены, исходя из цен на получаемую из них товарную продукцию следующего передела, скорректированных на плановое значение коэффициента выхода продукции по соответствующему полуфабрикату и затраты на передел.

В тех случаях, когда в одном технологическом процессе образуется значительное количество видов сопряженной продукции и при этом удельный вес стоимости части их в общей стоимости продукции невелик, по решению руководства предприятия допускается применение метода «исключения затрат». При этом методе один из видов продукции принимается за основной, а стоимость остальных (по установленным предприятием ценам) исключается из общей суммы затрат на производство.

Разница между общей суммой затрат на производство продукции и стоимостью «сопряженных видов продукции» принимается за себестоимость «основной» продукции. Следует, однако, иметь в виду, что применение этого метода, хотя и облегчает процесс калькулирования себестоимости «основных» видов продукции, может привести к искажению представления о реальных затратах на их производство и соответствующим ошибкам в управленческом учете и ценовой политике предприятия. Перечень видов калькулируемой и некалькулируемой («сопряженной») продукции утверждается руководством предприятия и является приложением к приказу о его учетной политике.

Состав затрат, включаемых в калькуляционные статьи, и принципы их учета

Для составления плановых и отчетных калькуляций рекомендуется следующая номенклатура статей расходов.

I. Заданное:

- сырье, основные материалы и полуфабрикаты;
- покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних предприятий, организаций;
- отходы (-);
- брак (по цене использования) (-).

ИТОГО: задано за вычетом отходов и брака.

II. Расходы по переделу:

- вспомогательные материалы на технологические цели;
- топливо на технологические цели;
- энергия (всех видов) на технологические цели;
- расходы на оплату труда производственного персонала;
- страховые взносы;
- общепроизводственные расходы, в том числе:
 - а) амортизация основных средств;
 - б) расходы на ремонт и содержание основных средств;
 - в) прочие расходы подразделения.

ИТОГО: расходы по переделу.

III. Изменение остатков незавершенного производства на начало и конец периода (\pm).

Итого себестоимость по подразделению (I + II + III).

IV. Сопряженная продукция (-).

V. Общехозяйственные расходы.

VI. Потери от брака.

ИТОГО: производственная себестоимость готовой продукции.

VII. Готовая продукция, отпущенная на собственные производственные цели (-).

VIII. Изменение остатков готовой продукции на начало и конец учетного периода (\pm).

ИТОГО: производственная себестоимость продукции, реализуемой в учетном периоде.

IX. Расходы на продажу продукции, реализуемой в учетном периоде.

ИТОГО: полная себестоимость продукции, реализуемой в учетном периоде.

Справочно: затраты давальческого сырья, материалов и полуфабрикатов по ценам давальца (в случае их использования).

Номенклатура статей по отдельным видам производств и переделов может отличаться от рекомендуемой. В частности, в горном производстве в себестоимость по подразделению могут включаться статьи «Расходы на подготовку и освоение производства», по которой отражаются затраты на горно-подготовительные работы, «Расходы на освоение природных ресурсов».

Рекомендуемая форма калькуляции приведена в табл. 1.21.

Дадим пояснения по основным статьям, входящим в калькуляцию.

1. Статья «Затраты на сырье, основные материалы и полуфабрикаты» отражает стоимость материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции.

2. Статья «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних организаций» включает стоимость комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии, а также стоимость соответствующих работ и услуг, выполняемых сторонними организациями.

3. По статье «Вспомогательные материалы на технологические цели» учитывается стоимость материалов, используемых для обеспечения технологического процесса и для упаковки продукции (если упаковка продукции производится до ее отправки на склад готовой продукции либо минуя его).

4. Статьи «Топливо на технологические цели» и «Энергия на технологические цели» учитывают стоимость топлива, покупной и вырабатываемой

Таблица 1.21

Рекомендуемая форма калькуляции себестоимости продукции учетного периода

№ п/п	Статья затрат	Ед. изм.	По плану на учетную единицу			По отчету						
			Кол-во	Цена	Сумма	на весь выпуск		на учетную единицу		Цена	Сумма	
						Кол-во	Цена	Кол-во	Цена			
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	Заданное: Сырье, основные материалы и полуфабрикаты											
2	Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних организаций											
3	Отходы (-)											
4	Брак (по цене использования) (-)											
5	Итого: задано за вычетом отходов и брака											
6	Расходы по передлу: Вспомогательные материалы											
7	Топливо на технологические цели											
8	Энергия (всех видов) на технологические цели											
9	Расходы на оплату труда подразделения											
10	Страховые взносы											
11	Общепроизводственные расходы, в том числе:											
11.1	Амортизация основных средств											
11.2	Расходы на ремонт и содержание основных средств											
11.3	Прочие расходы подразделения											

самим предприятием энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода, прочей), расходуемых на производственные нужды. При этом учитываются также затраты на трансформацию и передачу покупной энергии до мест ее потребления.

Топливо и энергия, расходуемые на отопление и другие хозяйственные нужды предприятия, отражаются в статье «Прочие расходы подразделения».

5. Стоимость материальных ресурсов формируется, исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых посредническим организациям, ввозных таможенных пошлин и сборов, расходов по транспортировке, хранению и иных затрат, связанных с их приобретением.

В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы и тара не используется предприятием. В случае использования или реализации тары ее стоимость (по цене использования) исключается из материальных затрат.

Оценка стоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, осуществляется в соответствии с учетной политикой предприятия одним из следующих методов:

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

6. По статье «Отходы» учитывается стоимость возвратных (оборотных) отходов.

Возвратными (оборотными) отходами являются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов и используемые или не используемые по прямому назначению.

Перечень отходов приводится в Положениях по переделам и производствам.

7. По статье «Брак (по цене использования)» учитывается стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования. В плановых калькуляциях эта позиция не планируется (не заполняется).

8. В статье «Расходы на оплату труда производственного персонала» отражаются затраты на оплату труда производственного персонала подразделения, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате предприятия работников, занятых в производственном процессе.

Затраты на оплату труда персонала, занятого организацией производства и управлением предприятием в целом, учитываются в составе общехозяйственных расходов.

9. В статье «Страховые взносы» отражается налоговый платеж, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации. Ставки платежа и порядок расчета его сумм устанавливаются в законодательном порядке от затрат на оплату труда работников.

10. Статья «Общепроизводственные расходы» учитывает затраты по обслуживанию основных и вспомогательных производств предприятия. Она отражает затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию имущества; затраты на отопление, освещение и содержание цеховых помещений; арендную плату (лизинговые платежи) за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; расходы на оплату труда и страховые взносы работников, занятых обслуживанием производства, и управленческого персонала; другие аналогичные по назначению затраты.

В этой статье отдельно выделяются позиции «Амортизация основных средств», «Расходы на ремонт и содержание основных средств» и «Прочие расходы подразделения».

11. По позиции «Амортизация основных средств» отражается сумма амортизационных отчислений, исчисляемая исходя из стоимости используемого в производстве имущества, принадлежности к амортизационным группам и установленных предприятием сроков полезного использования.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

12. Позиция «Расходы на ремонт и содержание основных средств» обобщает затраты на все виды ремонтов машин, оборудования, транспортных средств и иных основных фондов (текущий, средний, капитальный).

13. По позиции «Прочие расходы подразделения» учитываются затраты по обслуживанию производства, не учтенные ни в одной из вышеуказанных статей затрат, в частности затраты по внутривозовскому перемещению грузов, охране труда и технике безопасности в цехах, другим производственным расходам подразделения.

14. По статье «Изменение остатков незавершенного производства» учитывается изменение его остатков на начало и конец периода.

Незавершенное производство (НЗП) может оцениваться:

— по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

- прямым статьям затрат;
- фактическим или нормативным производственным затратам, образующим себестоимость по подразделению.

При единичном (позаказном) производстве продукции НЗП оценивается по фактически произведенным затратам. На предприятиях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются в составе незавершенного производства.

Оценка остатков НЗП на конец учетного периода производится на основании данных первичного учета в соответствии с принятым методом. При использовании для оценки НЗП фактических или нормативных затрат не учитываются потери от брака и общехозяйственные расходы. Остаток незавершенного производства на конец учетного периода включается в состав расходов на производство следующего периода. При окончании учетного периода сумма остатков незавершенного производства на конец учетного периода включается в состав расходов следующего учетного периода.

Порядок оценки незавершенного производства на металлургических предприятиях рассматривается применительно к каждому переделу в зависимости от состояния учета на переделе.

Оценка незавершенного производства на конец отчетного периода определяется на каждом переделе по участкам его образования (учета) по средней стоимости, сложившейся из стоимости незавершенного производства на начало периода и производственной себестоимости отчетного периода.

При значительном сортаменте продукции подразделений и различных технологических схемах производства отдельных видов продукции допускаются методы оценки по прямым затратам на производство в данной стадии обработки (с учетом схем движения металла).

Состав и порядок оценки незавершенного производства устанавливается Положениями по переделам и производствам. Рассмотрим подробнее один из возможных методов оценки незавершенного производства (продуктовый метод).

Оценка незавершенного производства (продуктовый метод)

1. Оценка НЗП (на уровне предприятия и на уровне подразделения) является исходной процедурой по отношению к определению фактической себестоимости продукции (соответственно предприятия и подразделения). Затраты на НЗП предприятия в целом складываются из двух структурных частей: затрат на НЗП всех его производственных подразделений и затрат на остаток полуфабрикатов собственного производства (на учетную дату). Расчет показателя затрат на НЗП осуществляется в три этапа: на первом этапе дается оценка НЗП подразделений, на втором определяются затраты на остаток полуфабрикатов собственного производства, на третьем — итоговая оценка НЗП в целом по предприятию.

2. Исходным для первого этапа является установление по данным учета показателя фактического выпуска продукции за время одного цикла производства, непосредственно следующего за учетным периодом, на конец которого оцениваются НЗП. На его основе рассчитывается объемный параметр НЗП по формуле:

$$\text{ОП} = \sum_t \frac{T-t}{T} \text{ВП}_t, \quad (1.40)$$

где ОП — объемный параметр незавершенного производства, ед. продукции;
 T — длительность одного цикла производства соответствующего подразделения, дни, сутки;

t — порядковый номер дней одного цикла производства; 1, 2, 3, ..., T ;

ВП_t — объем выпуска продукции в t -й день, сутки цикла производства, непосредственно следующего за окончанием учетного периода, ед.

В случае если длительность цикла производства составляет не более двух дней (суток), объемный параметр НЗП рассчитывается в виде

$$\text{ОП} = \frac{1}{2} \times \text{ВП}_t, \quad (1.41)$$

где ВП_t — объем выпуска продукции подразделения за весь цикл производства, следующий за окончанием учетного периода, ед.

В производствах, характеризующихся дискретным характером, то есть тогда, когда продукция получается только по окончании определенного цикла, а не непрерывно, объемный параметр НЗП рекомендуется определять из выражения

$$\text{ОП} = \frac{T-P}{T} \times \text{ВП}_t, \quad (1.42)$$

где P — часть цикла производства, переходящая в последующий учетный период, дни, сутки.

В случае, если в периоде, следующем за учетным, имели место простои, не учтенные в длительности производственного цикла, показатели T и P увеличиваются на время простоя. Далее для учетного периода исчисляется отношение фактических и нормативных затрат, соответствующих по составу принятому в учетной политике предприятия способу оценки НЗП:

$$K = \frac{\text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{ФЗ} - \text{Б}}{(\text{ВП} + \text{ОП}) \times \text{Н}_{\text{нз}}}, \quad (1.43)$$

где K — коэффициент, характеризующий отношение фактических и нормативно-переменных затрат в учетном периоде;

- НЗП_{нач} — остаток НЗП на начало учетного периода, руб.;
- ФЗ — фактическая сумма затрат в учетном периоде, состав которых соответствует способу оценки НЗП, руб.;
- Б — потери от брака (внутреннего брака) по подразделению за учетный период, руб.;
- ВП — объем выпуска продукции подразделения в учетном периоде;
- Н_{пз} — утвержденный предприятием норматив переменных затрат, руб./ед. продукции.

Остаток НЗП на конец учетного периода (НЗП_{кон}) определяется из выражения

$$\text{НЗП}_{\text{кон}} = \text{ОП} \times \text{Н}_{\text{пз}} \times \text{К}, \quad (1.44)$$

где НЗП_{кон} — остаток НЗП на конец учетного периода, руб.

3. На втором этапе определяется показатель затрат на остаток полуфабрикатов собственного производства; он должен относиться к их части, не предназначенной для продажи на сторону.

Исходя из фактической суммы прямых затрат подразделения в учетном периоде и учитывая величину изменения остатков НЗП на его начало и конец, в соответствии с правилами калькулирования продукции определяются фактические прямые затраты на единицу полуфабриката собственного производства в целом по их группе или по каждому виду.

Фактические прямые затраты, относящиеся к остатку полуфабрикатов собственного производства на конец учетного периода (ПФ_{кон}), определяются из выражения

$$\text{ПФ}_{\text{кон}} = \text{С}_{\text{пф}} \times \text{ОПФ}_{\text{кон}}, \quad (1.45)$$

где С_{пф} — фактические прямые затраты единицы полуфабриката в учетном периоде, руб./ед.;

ОПФ_{кон} — остаток полуфабрикатов собственного производства на конец учетного периода в принятых измерителях их объема, ед.

4. Завершающим этапом расчетов выступает определение показателя затрат на НЗП предприятия по формуле

$$\text{НЗП}_{\text{кон пред}} = \sum_i (\text{НЗП}_{\text{кон}i} + \text{ПФ}_{\text{кон}i}), \quad (1.46)$$

где НЗП_{кон пред} — объем НЗП по предприятию на конец учетного периода, руб.;

i — индекс производственных подразделений.

15. По статье «Общехозяйственные расходы» отражаются затраты, непосредственно не связанные с производственным процессом, в том числе затраты на оплату труда персонала, занятого в организации производства и управлении предприятием в целом, и соответствующие страховые взносы.

16. Статья «Потери от брака» включается в состав фактической себестоимости продукции. Браком считается продукция, которая не соответствует по своему качеству, размерам, форме и другим показателям стандарту или техническим условиям и которая может быть использована по прямому назначению или принята по другим стандартам (техническим условиям) лишь после исправления.

17. Производственная себестоимость реализуемой в отчетном периоде продукции равна алгебраической сумме производственной себестоимости готовой продукции, выпущенной за отчетный период, за вычетом производственной себестоимости продукции, использованной для собственных производственных нужд и сальдо остатков готовой продукции на начало и конец периода.

18. Статья «Расходы на продажу» включает затраты, связанные с реализацией продукции. Относимые на реализованную продукцию расходы на продажу представляют собой их сумму за отчетный период.

19. Полная себестоимость реализованной продукции включает ее производственную себестоимость и относимые на нее расходы на продажу.

§ 9. Управление затратами на предприятии

Для понимания процедур учета затрат производства необходимо конкретизировать используемый при этом понятийный аппарат, регламентирующий отдельные экономические понятия и определенные правила их применения. Понятие затрат предприятия существенно различается в зависимости от их экономического назначения. Четкое разграничение затрат по их роли в процессе воспроизводства является определяющим моментом в теории и практической деятельности. В соответствии с ним на всех уровнях управления осуществляется группировка затрат, формируется себестоимость продукции, определяются источники финансирования.

Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов за определенный период, использованных на производство и сбыт продукции, и трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг.

Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях:

1. Затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции за определенный период.

2. Объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат.

3. Определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, то есть объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают по основным функциям производства продукции и ее реализации в целом по предприятию или по производственным подразделениям предприятия.

Так как затраты являются стоимостным выражением ресурсов, которые предприятие использует в своей хозяйственной деятельности, коснемся и вариантов взаимосвязи между ресурсами и затратами. Выделяют три основных вида этих взаимосвязей:

- 1) использование ресурсов для создания других ресурсов;
- 2) использование ресурсов без создания видимых новых ресурсов;
- 3) виртуальное (умозрительное) использование ресурсов.

Первый вариант состоит в том, что при использовании ресурсов одного уровня (то есть при возникновении затрат) создаются ресурсы другого уровня. Первичные ресурсы переходят в процессе производства во вторичные, а вторичные (потребляемые) — во внешние. Для наглядности можно представить себе производственный процесс, в результате которого из сырья (первичного ресурса) создаются полуфабрикаты (вторичные ресурсы), а полуфабрикаты, в свою очередь, становятся в процессе производственной деятельности готовой продукцией (товаром), то есть внешними ресурсами, пригодными для реализации. И только реализация внешних ресурсов дает предприятию выручку, а значит, и реальную прибыль.

Второй вариант менее нагляден. Здесь речь идет о потреблении ресурсов (возникновении затрат), не связанных непосредственно с производством и преобразованием материальных ценностей. Наиболее уместно здесь говорить, например, о работе аппарата управления. Ведь в процессе работы «управленцы», безусловно, потребляют ресурсы, однако создания вторичных ресурсов или готовой продукции в этом случае не происходит.

И третий вариант. Здесь речь идет о так называемых альтернативных затратах. Общий же смысл альтернативных затрат в том, что на самом деле (в процессе производства) эти затраты не были понесены. Они характеризуют собой упущенную прибыль (например, из-за отказа предприятия от выпуска нового вида продукции).

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» повсеместно используются и такие, как «расходы» и «издержки». Причем многие авторы трактуют их как синонимы и не делают различий между этими тремя понятиями. Между тем фактически эти понятия имеют разное экономическое содержание.

Несмотря на то что мы говорим о затратах для того, чтобы все-таки определиться с терминологией, вкратце рассмотрим понятия «расходы» и «издержки». В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Затраты представляют собой любые расходы предприятия за отчетный период, обусловленные приобретением и использованием различных ресурсов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности и выраженные в денежной форме.

Таким образом, затраты — это любые платежи предприятия за использование тех или иных экономических ресурсов, а формирование расходов связано с определением момента реализации: в момент реализации предприятие признает доходы и ту часть понесенных затрат, которая связана с полученными доходами, что и признается расходами предприятия.

Предметом управления затратами являются затраты предприятия во всем их многообразии.

Первой особенностью затрат как предмета управления выступает их динамизм. Они находятся в постоянном движении, изменении (например, изменение цен на приобретаемое сырье и материалы).

Вторая особенность затрат как предмета управления заключается в их многообразии, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими. Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет, во-первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия, во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и, наконец, относить на продукцию только те затраты, которые необходимы для его изготовления.

Третья особенность затрат состоит в трудности их измерения, учета и оценки. Абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет.

Четвертая особенность — это сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат. Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на НИР, технику и технологию. Управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение затрат по основным функциям управления;

- расчет затрат по производственным подразделениям предприятия;
- калькулирование необходимых затрат на единицу продукции;
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор способов нормирования затрат;
- выбор системы формирования затрат, соответствующей условиям работы предприятия.

Из выше сказанного следует, что задачи управления затратами должны решаться в комплексе.

Раскроем содержание основных принципов формирования затрат, которые выработаны практикой: системный подход к управлению затратами; единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами; управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта; органичное сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции; недопущение излишних затрат; широкое внедрение эффективных методов снижения затрат; совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат; повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат [3].

Стоит отметить, что системный подход находит свое отражение в том, что эффективность управления затратами оценивается по эффективности самого слабого звена системы. Таковым может быть низкий уровень нормирования затрат, посредственная мотивация и стимулирование персонала за их снижение, недостаточный по объему и неудовлетворительный по качеству анализ, система учета затрат, не обеспечивающая потребности руководства. Методическое единство формирования затрат на разных уровнях предполагает единые требования к информационному обеспечению, прогнозированию, учету, анализу затрат на предприятии. Соблюдение всех принципов формирования затрат создает базу экономической конкурентной способности предприятия, завоевание им передовых позиций на рынке.

Понятие «управление затратами» не является законодательно определенным, но активно используется в литературе и практике. В таблице 1.22 представлен свод различных авторских трактовок данного понятия.

Понятие «управление затратами» в литературе

Источник	Содержание понятия
<i>Друри К.</i> Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учебник для студентов вузов. 5-е изд., перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 735 с.	Процесс рационального использования ресурсов и управление их потреблением в условиях современного производства и реализации продукции
<i>Замураева Л. Е.</i> Управление затратами : учеб. пособие. Тюмень : Изд-во Тюмен. гос. ун-та, 2009. 264 с.	Умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них
<i>Карпова Т. П.</i> Управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 351 с.	Процесс целенаправленного формирования затрат по их видам, местам и носителям при постоянном контроле и стимулировании их уменьшения
<i>Ковалев В. В.</i> Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 1996. 233 с.	Область управленческой деятельности, как средство достижения предприятием высокого экономического результата
<i>Котляров С. А.</i> Управление затратами. СПб. : Питер, 2001. 160 с.	Сложный, многоаспектный и динамический процесс, который включает управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия
<i>Мишин Ю. А.</i> Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности : монография. М. : Дело и сервис, 2002. 176 с.	Знание того где, когда и в каких объемах расходуются средства предприятия; это прогноз того, где, для чего и в каких объемах необходимы дополнительные ресурсы; это умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от использования ресурсов
<i>Николаева С. А.</i> Директ-костинг: правдивая себестоимость. М. : Книж. мир, 2009. 256 с.	Процесс планирования организации и контроля затрат на производство и реализацию продукции или услуг, а также мотивирование персонала фирмы к рациональному сокращению затрат
<i>Палий В. Ф.</i> Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : ИНФРА-М, 2006. 279 с.	Целевая, многоуровневая система, где объект управления — затраты организации, а субъект управления затратами — управляющая система

Организация и методы учета затрат

Учет затрат основывается на составляемой в установленном порядке первичной документации, которой оформляются все хозяйственные операции, сопряженные с производством и реализацией продукции. Перечень реквизитов, содержащихся в формах первичных документов, а также позиций, в разрезе которых ведется аналитический учет затрат, устанавливается предприятием в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, инструкцией по его применению и Положением по бухгалтерскому учету.

Затраты на продукцию в учете собираются на счетах 20–29 (в части затрат на производство) и счете 44 (в части расходов на продажу).

Предприятие в зависимости от типа продукции, технологии и организации производства может осуществлять учет затрат:

- а) по переделам, процессам, стадиям, фазам технологического процесса переработки технологического сырья и материалов;
- б) по видам и группам продукции;
- в) по заказам на изготовление продукции или оказание услуг;
- г) по местам возникновения затрат и центрам ответственности (производственный комплекс, цех, участок, бригада, передел и т. п.);
- д) комбинированным способом, сочетающим перечисленные выше методы.

Попередельный метод учета затрат применяется в массовом производстве с комплексным использованием сырья, проходящего последовательно несколько отдельных стадий обработки (переделов).

На каждом из переделов (кроме последнего) получают полуфабрикат собственного производства. Затраты на производство при этом методе учитываются в подразделениях предприятия по отдельным переделам производства, а внутри передела — по видам однородных продуктов и статьям калькуляции, включающим, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных на предыдущей стадии производства.

Себестоимость продукции каждого подразделения складывается из его собственных затрат и затрат предыдущих переделов, осуществленных в другом подразделении.

Перечень переделов, а также номенклатура статей расходов, по которым учитываются затраты, определяются предприятием самостоятельно в соответствии с принятой организацией производства, учетной политикой, системой управления и контроля за затратами.

Попроцессный метод учета затрат как разновидность попередельного рекомендуется для применения на производствах, имеющих относительно непродолжительный технологический цикл, ограниченную номенклатуру

выпускаемой продукции, отсутствие или незначительный объем незавершенного производства.

При попроцессном методе учета затраты на производство, кроме части, относящейся к незавершенному производству, ежемесячно списываются на счет готовой продукции. Перечень процессов, стадий производства, по которым осуществляется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, определяется аналогично принятому при попередельном методе учета затрат.

В соответствии с особенностями отдельных производств может применяться бесполуфабрикатный способ учета затрат (то есть без системного учета полуфабрикатов собственного производства). В этом случае учет затрат осуществляется по переделу в целом.

Движение полуфабрикатов по переделам не отражается в бухгалтерских записях, а контролируется только по данным оперативного учета в натуральном исчислении.

При полуфабрикатном варианте учета затрат передача полуфабрикатов собственного производства из одного подразделения в другое может отражаться в учете по расчетным ценам, плановой или фактической себестоимости.

Позаказный метод учета затрат рекомендуется применять в индивидуальном и мелкосерийном производствах, а также в экспериментальных, ремонтных и других вспомогательных подразделениях предприятия.

Позаказный метод учета затрат предполагает наличие договора между заказчиком и производителем на изготовление и поставку заказа. Объектом учета при позаказном методе является отдельный заказ, открываемый на соответствующее договору количество продукции (работы, услуги). Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр). Этот же номер проставляется на всех документах, в которых отражаются прямые производственные затраты, и реестрах распределения косвенных затрат (карточки учета заказа, лимитно-заборные карты, требования и т. п.).

Особенностью позаказного метода является то, что учет затрат осуществляется по каждой завершенной партии продукции, а не за промежутки времени.

При выпуске продукции с длительным циклом производства могут оформляться заказы и учитываться затраты не на продукт в целом, а по отдельным его частям, полуфабрикатам, представляющим законченные в данном переделе (цехе) продукты.

Перечисленные методы должны предусматривать ориентацию на систему норм и нормативов. Это предполагает осуществление следующих этапов учета затрат:

— предварительное составление нормативных калькуляций на основе утвержденных норм расходов по основным статьям затрат в натуральном и денежном выражении;

— учет изменений действующих норм и нормативов в результате осуществления организационно-технических мероприятий, совершенствования техники и технологии производства;

— установление отклонений фактических расходов от действующих норм, их анализ, выявление причин и установление виновных в этих отклонениях лиц. Предприятие может использовать централизованные нормы и нормативы, если таковые имеются, либо самостоятельно разрабатывать и утверждать приказом руководителя предприятия необходимые нормы и нормативы.

Управление затратами по объектам и центрам затрат.

Классификация центров затрат

Управление затратами предполагает постоянный сравнительный анализ эффективности предприятия с конкурентами, сопоставление запланированных показателей работы с фактическими, анализ причин отклонений, определение потенциала для совершенствования, внедрение программ сокращения затрат и мониторинг результатов, достигнутых не только на уровне предприятия в целом, но также и каждым отдельным организационным подразделением. Система должна давать возможность измерять, насколько возможно, деятельность каждого организационного подразделения и его ответственного руководителя.

Сейчас распределение фактических затрат происходит главным образом в соответствии с теоретически рассчитанными значениями (например, на основе коэффициентов, которые рассчитываются в соответствии с техническими характеристиками оборудования, а не фактическим его использованием). В дальнейшем при определении базы распределения затрат основной упор будет делаться на определение фактической себестоимости деятельности, услуг и продукции на основе измерений и анализа большого объема статистических данных.

Учет затрат представляет собой отдельную систему бухгалтерского учета, которая работает параллельно системе финансового учета и связана с ним корректировочными счетами. Совершенствование системы учета затрат на предприятиях предполагает внедрение учета затрат по центрам затрат, иначе называемым местами возникновения затрат. В системе учета затрат будет развиваться нормативно-затратный подход. Если фактические затраты отличаются от нормативных, то разница либо со знаком плюс, либо со знаком минус — переносится на так называемые счета отклонений. Каждый расход, зарегистрированный в системе финансового учета, должен также относиться на объект затрат. Объектом затрат является любое организационное подразделение, любой вид деятельности или любой продукт (услуга), для которых желательно по отдельности измерять затраты.

Объектами затрат, представляемыми специальными счетами затрат, в черной металлургии могут быть:

- продукты (услуги): готовая продукция; полуфабрикаты; услуги для клиентов;

- виды деятельности: производственный заказ; заказ от клиента; заказ со склада; заказ на ремонт; заказ на НИР; инвестиционный заказ; прочие внутренние заказы;

- центры затрат — специально выделяемые единицы учета затрат, которые представляют собой производственные участки или организационные подразделения, производящие конкретную услугу (продукцию). Учет затрат по центрам затрат дает возможность вести мониторинг работы производственных или организационных подразделений, видов деятельности и функций и эффективности производственных процессов с точки зрения затрат.

Счета центров затрат дебетуются на сумму понесенных ими затрат и кредитуются на сумму единиц услуг (продукции), которые они производят. Как ранее уже говорилось, центром затрат является объект затрат, который выделяется для того, чтобы контролировать деятельность организационного подразделения, группы организационных подразделений или подсекции некоего организационного подразделения.

Деятельность измеряется путем контроля над тем, больше или меньше расходует данный центр затрат по сравнению с запланированным уровнем. Если контролировать только соответствие запланированным по бюджету затратам, то это может ввести в заблуждение, поскольку большое количество элементов затрат может относиться к переменным, что означает их изменение вместе с объемами предоставленных данным центром затрат услуг. В связи с этим вторым ключевым показателем, которым необходимо измерять деятельность центра затрат, является фактически предоставленное количество услуг в сравнении с запланированным количеством услуг. В зависимости от того, каким другим объектам затрат отдельно взятый центр затрат преимущественно предоставляет свои услуги, центры затрат можно классифицировать нижеследующим образом (табл. 1.23).

В хорошо спланированной системе учета затрат минимизировано количество центров затрат, принадлежащих к категории центров накладных (общего характера) затрат; для этого стремятся найти объективно измеримые единицы услуг, например: затраты на офисное пространство дебетуются на основе квадратных метров используемой площади; затраты на социальное обеспечение дебетуются в расчете на количество штатных сотрудников, работающих в данном центре затрат; транспортные затраты дебетуются в расчете на километр пробега; конструкторское бюро дебетует свои затраты в расчете на израсходован-

ные часы. Причина такого подхода состоит в том, чтобы установить во всей компании своего рода систему отношений между клиентом и поставщиком.

Таблица 1.23

Типы центров затрат

Тип центра затрат	Определение
Первичный	Первичные центры затрат напрямую вовлечены в производство готовой продукции или полуфабрикатов в процессе основного производства. За оказанные ими в производственном процессе услуги такие центры затрат дебетуют свои услуги практически полностью на производственные заказы
Вторичный	Вторичные центры затрат предоставляют услуги другим центрам затрат. Их услуги большей частью дебетуются на другие центры затрат напрямую или через такие виды заказов, как заказы на текущий ремонт и профилактику, заказы на капитальный ремонт и т. д. Вторичные центры затрат практически никогда не дебетуют свои услуги на производственные заказы. Иногда (например, когда требуется специальная упаковка для заказа от клиента) они напрямую дебетуются на заказы от клиентов
Материальный	Материальные центры затрат отвечают за приобретение и хранение материалов. Материальные центры затрат дебетуют свои затраты на распределительный счет общих материальных затрат
Общехозяйственной	Общехозяйственные центры затрат отвечают за управление, администрирование производственным процессом, а также его поддержку; его затраты на производство не могут дебетоваться на другие объекты затрат в соответствии с объективно измеримыми единицами услуг. Такие центры затрат дебетуют свои затраты на распределительные счета общехозяйственных накладных расходов
Сбытовой	Сбытовые центры затрат отвечают за продажу и оптовый сбыт продукции. Сбытовые центры затрат дебетуют свои затраты на распределительный счет общих затрат по сбыту
Административный	Административными центрами затрат являются входящие в состав администрации организационные подразделения, которые не могут относить свои услуги на счета других центров затрат в соответствии с объективно измеримыми единицами услуг. Такие центры затрат дебетуют свои затраты на распределительный счет накладных административных затрат

Структурирование первичных центров затрат исходит из двух моментов:

— существует ли единая (типичная) единица услуги (продукции), которую можно использовать для измерения услуг (выпуска продукции), предостав-

ляемого конкретно взятым центром затрат, и можно ли измерить эту услугу (произведенную продукцию);

- оборудование в центрах затрат должно обладать аналогичными возможностями.

Структурирование вторичных центров затрат исходит из двух моментов:

- одному или нескольким организационным подразделениям предоставляет свои услуги данное организационное подразделение;

- можно ли предоставляемые услуги измерять в таких единицах, как минуты, часы, метры квадратные, метры кубические, штуки, тонны.

Если по какому-то организационному подразделению на вышеназванные вопросы получены положительные ответы, то это организационное подразделение является центром затрат. Если какое-то организационное подразделение предоставляет различные услуги с точки зрения единиц услуг, то его необходимо разбить на два или более центра затрат. Если персонал нескольких организационных подразделений предоставляет аналогичные услуги на всем заводском пространстве, то эти организационные подразделения следует объединить в один центр затрат.

Оставшиеся организационные подразделения классифицируются на материальные, общецеховые, бытовые, административные, центры накладных (общего характера) затрат.

В период разработки годового бюджета затраты каждого центра затрат планируются по каждому элементу затрат с максимальным учетом вероятного развития событий в конкретном центре затрат. Деятельность центров затрат оценивается по знаку и величине отклонения фактических затрат от запланированных. Для первичных и вторичных центров затрат используется также показатель отклонения по загрузке мощностей. В итоге все затраты должны относиться на заказы от клиентов, которые являются единственным источником выручки, за счет которой покрываются затраты и создается прибыль. Затраты могут относиться как непосредственно на заказ клиента, так и через другие центры затрат, внутренние заказы и т. п.

Системы управления затратами

Выборка и применение на практике различных систем управления затратами всегда являются ответами на те или иные вопросы, возникающие в процессе управления деятельностью предприятия.

Информация о затратах на предприятии может использоваться по следующим направлениям:

- для оценки уровня затрат в тот или иной период и определения прибыли;
- для определения уровня отдачи от использования производственных и непроизводственных ресурсов;

- для принятия решений (в области политики цен, роста или снижения объемов производства, обновления продукции и т. п.);
- для контроля и регулирования.

В основе любой системы управления затратами лежит их классификация по различным признакам, о чем уже говорилось выше, которая необходима для оценки степени возможного воздействия на те или иные затраты либо степени влияния тех или иных затрат на конечные результаты деятельности предприятия.

Используя различные классификации затрат и методы их учета, можно получить информацию, необходимую для тех или иных целей управления предприятием, и строить разнообразные системы управления затратами.

В мировой практике применяет множество различных систем управления затратами. Подробно рассмотрим наиболее известные из них в настоящее время системы «стандарт-кост» и «директ-костинг».

Система «стандарт-кост» — инструмент, используемый управлением для планирования затрат и контроля над ними. При применении системы «стандарт-кост» организацией в полном объеме все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в виде нормативных (стандартных), предварительно определенных затрат, а не в виде фактических затрат. Вместе с отношениями поведения затрат и анализом «затрат — объем — прибыль» нормативные затраты обеспечивают в учетной системе основу для контроля бюджетов.

Система нормативных затрат используется для оценки деятельности как отдельных работников и подразделений, так и системы управления в целом, для подготовки бюджетов и различных прогнозов, а также помогает принимать решения по установлению реальных цен.

Нормативные затраты представляют собой предварительно определенные реалистичные затраты, которые обычно выражают в расчете на единицу готовой продукции. Как правило, нормируют все элементы производственных затрат:

- прямые материальные затраты;
- прямые трудовые затраты;
- общепроизводственные расходы.

Несмотря на некоторую схожесть, следует различать учет нормативных затрат и учет общепроизводственных расходов по нормативам. Нормативные затраты основаны на инженерных оценках и расчетах, прогнозом потреблении производственных ресурсов, изучении трудовых операции; зависят от типа и качества используемых материалов, оборудования, квалификации рабочих и многих других факторов. Нормативы общепроизводственных расходов осно-

ваны на более простых показателях — на данных прошлых затрат и данных об объемах деятельности в будущем периоде.

При использовании системы «стандарт-кост» дополнительные затраты возникают лишь при установлении индивидуальных нормативов, например на новые, предполагаемые к освоению виды продукции. Как правило, эти затраты бывают незначительными. Многие нормативы применяют месяцами или даже годами. Только существенные изменения вызывают необходимость пересмотра нормативов. Ценовые составляющие нормативных затрат обновляют, как правило, ежегодно или чаще, для того чтобы отразить влияние инфляции или других факторов на цены приобретаемых материалов или стоимость рабочей силы. Нормативы общепроизводственных расходов пересматривают в большинстве организаций независимо от того, применяется или нет система «стандарт-кост».

Учет затрат по нормативам (стандартам) представляет собой целостную концепцию. При применении ее в полном объеме все данные о фактических производственных затратах замещают их нормативными значениями.

Разница между фактическими и нормативными (или плановым, бюджетным) значениями показателя называется отклонением. Если обнаруживается отклонение, необходимо выяснить его причину. Процесс определения величины отклонений и выявления их причин именуется анализом отклонений. Этот анализ представляет собой один из самых эффективных инструментов контроля затрат и всей системы управления.

Анализ отклонений от норм — основное звено в управлении затратами, так как показывает состояние хода производства в сравнении с запланированным (по уровню затрат). Поэтому он должен осуществляться синхронно с ходом производства и поставлять информацию на соответствующие уровни управления в соответствии с их функциями и периодичностью регулирования уровня затрат.

По результатам анализа отклонений вырабатывается система мероприятий по управлению затратами в разрезе причин отклонений, центров затрат, мест затрат, центров ответственности и предприятия в целом на основании анализа информации, получаемой при анализе.

Однако приведем наиболее часто встречающиеся претензии к системе «стандарт-кост»:

- часто отклонения слишком агрегированы, не связаны с технологическими участками, отдельными заказами или партиями продукции;
- много внимания фокусируется на стоимости и производительности труда;
- в случае короткого жизненного цикла товаров стандарты применимы лишь к небольшому отрезку времени;

— много внимания сосредоточено на минимизации издержек, а не на повышении качества продукции или на выполнении заявок клиентов;

— охватывает далеко не все аспекты повышения эффективности производства.

Таким образом, применение системы «стандарт-кост» позволяет:

— выявлять устранимые потери (неблагоприятные отклонения), снижающие прибыль предприятия;

— предоставлять менеджерам точные и своевременные данные о себестоимости продукции для планирования продаж и ценообразования;

— стимулировать работу всего коллектива к достижению поставленных целей;

— персонифицировать ответственности за затраты.

Система «директ-костинг» предоставляет широкие возможности для проведения анализа и принятия на его основе различных управленческих решений. В основу данной системы положен принцип контроля затрат в связи с колебаниями объема производства или степени загрузки оборудования.

На современных предприятиях метод «директ-костинг» применяется в нескольких вариантах:

— классический директ-костинг, предполагающих калькуляцию по прямым затратам;

— система переменных затрат — калькулирование осуществляется по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы;

— система учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей — в калькуляцию включаются все переменные расходы и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом загрузки производственных мощностей предприятия.

Безусловно, директ-костинг, как и каждая система управленческого учета, имеет как позитивные, так и негативные стороны. Рассмотрение последовательно каждой из них позволит сделать вывод о необходимости или, наоборот, нецелесообразности применения данного метода в качестве системы управленческого учета предприятия.

К преимуществам данного метода можно отнести следующее:

1) возможность установления взаимосвязей и пропорций между затратами и объемами производства;

2) директ-костинг позволяет предприятию заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по отдельным видам продукции; выявить изделия с наибольшей рентабельностью, что позволит изменить производственную программу для получения максимального объема прибыли. Это связано в основном с тем, что разница между продажной

ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий;

3) система подает сигналы о необходимости переориентирования производства, что очень важно для достижения целей минимизации риска и снижения неопределенности;

4) несомненным преимуществом системы является также возможность взаимодействия с маркетинговой службой организации. Система позволяет просчитать возможные границы интервалов цены для выхода на новый рынок, например, и позволит балансировать на грани рентабельности даже в случае назначения цены на уровне, едва покрывающем переменные затраты.

Все изложенное выше свидетельствует о том, что метод директ-костинг является необходимым важным элементом системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Рассмотрим основные трудности, возникающие при применении данного метода, обусловленные особенностями, присущими данной системе:

1) основные трудности связаны с точностью разделения затрат на постоянные и переменные, поскольку чистых постоянных и переменных затрат не так много. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному;

2) директ-костинг не дает ответа на вопрос, какова полная себестоимость продукта, поэтому требуется дополнительное определение условно-постоянных расходов, когда возникает необходимость определения полной себестоимости продукции или незавершенного производства;

3) когда предприятие находится на волне спада жизненного цикла продукции, возникает необходимость покрытия всех издержек производства, так как предприятие в этом случае несет дополнительную нагрузку по сглаживанию негативных последствий снижения спроса: дополнительные рекламные расходы, меры по стимулированию сбыта или же осуществляет вывод на рынок нового продукта. В последнем варианте возникают расходы на изучение спроса в новом сегменте, затраты на НИР и т. д.

Анализируя позитивные и негативные стороны системы, можем увидеть, что, хотя она не лишена серьезных недостатков, впрочем, как любая система, применение ее более соответствует целям реализации маркетинговой стратегии организации в условиях рыночной конкуренции [3].

Одним из самых эффективных методов решения задач финансового анализа с целью оперативного и стратегического планирования служит операционный анализ, называемый также анализом «затраты — объем — прибыль», отслеживающий зависимость финансовых результатов от затрат и объемов производства (сбыта). Именно такой анализ является эффективным методом управления затратами и будет рассмотрен в учебном пособии подробнее далее.

Анализ и планирование себестоимости по технико-экономическим факторам

1. Анализ и планирование себестоимости по факторам предназначены для оперативного выявления влияния отдельных технико-экономических факторов на показатель себестоимости продукции.

Под факторами снижения (повышения) себестоимости понимаются такие изменения в условиях производственной деятельности предприятия, которые оказывают влияние на абсолютную величину затрат на производство и на уровень затрат на рубль товарной продукции.

Расчет себестоимости по технико-экономическим факторам рекомендуется проводить по нижеследующей схеме.

Определяются затраты базового периода на 1 рубль товарной продукции. За базовые затраты принимаются затраты предшествующего периода.

Путем умножения базовых затрат на объем товарной продукции планируемого периода подсчитывается ее себестоимость при сохранении условий производства и реализации продукции в базовом периоде, то есть объем товарной продукции планируемого периода принимается в ценах и условиях базового периода (без учета влияния на индивидуальные и средние (групповые) цены повышения качества продукции, изменения размещения производства и других условий). Определяется снижение (повышение) затрат, включаемых в себестоимость продукции, обусловленное влиянием отдельных технико-экономических факторов.

Величина экономии (удорожания) по каждому из факторов определяется комплексно, по всем видам (элементам) затрат, а общее изменение каждого вида затрат является суммой результатов действия многих факторов. Поэтому при расчетах влияния каждого технико-экономического фактора необходимо использовать показатели экономии материальных ресурсов, затрат на оплату труда, связанных с влиянием только конкретного фактора.

Такие показатели имеются в плане мероприятий по экономии материальных ресурсов и в расчете производительности труда по факторам, группировка которых должна соответствовать группировке факторов изменения себестоимости.

2. Экономия, обусловленная повышением уровня техники и организации производства, определяется с учетом времени проведения соответствующих мероприятий. Если намеченное в плане мероприятие проводится не с начала периода, то в расчете отражается только часть эффекта, полученного с начала внедрения мероприятия до конца периода. Если мероприятие внедрено в базовом периоде, то в планируемом периоде должна быть учтена переходящая экономия от проведения мероприятий в базовом периоде.

Эта экономия определяется из соотношения:

$$\mathcal{E} = (Z_0 - Z_i) \times \Pi_n, \quad (1.47)$$

где Z_0 — средние условно-переменные затраты на единицу изделий в базовом периоде, руб.;

Z_i — условно-переменные затраты на единицу изделий после проведения организационно-технических мероприятий, руб.;

Π_n — объем продукции, производимой в планируемом периоде после проведения организационно-технических мероприятий, ед.

2.1. Экономия (\mathcal{E}) от снижения материальных затрат в связи с изменением норм расхода при повышении технического уровня производства определяется из соотношения:

$$\mathcal{E} = (H_0 - H_i) \times C_c \times \Pi_n, \quad (1.48)$$

где H_0, H_i — норма расхода сырья, материалов, топлива, энергии на единицу продукции до и после проведения соответствующего мероприятия, ед./ед.;

C_c — цена (себестоимость) единицы сырья до проведения мероприятия, руб.;

Π_n — количество продукции, выпускаемой с момента проведения мероприятия до конца периода, ед.

2.2. В расчетах по фактору «Повышение качества продукции» включаются дополнительные затраты на изготовление продукции улучшенного качества, то есть с более высокими показателями в сравнении с принятыми в действующих стандартах и технических условиях по соотношению:

$$\Delta Z = (Z_i - Z_0) \times \Pi_n, \quad (1.49)$$

где ΔZ — дополнительные затраты на повышение качества продукции, руб.;

Z_i, Z_0 — прямые затраты на единицу продукции до и после повышения качества продукции, руб.;

Π_n — объем продукции повышенного качества в планируемом периоде, ед.

При этом в расчете объема продукции учитываются приплаты за повышенное качество продукции.

3. Экономия от уменьшения расходов на оплату труда и страховых взносов в результате снижения трудоемкости продукции (\mathcal{E}_T), как правило, определяется

исходя из численности и среднемесячной оплаты высвобождающихся работников (соответствующих категорий) по формуле:

$$\Xi_{\tau} = \text{Ч} \times \text{O}_c \left(1 + \frac{\Gamma_c}{100} \right) \times \text{M}, \quad (1.50)$$

где Ч — количество высвобождающихся работников, чел.;

O_c — среднемесячная оплата труда данной категории работников в базовом периоде, руб.;

Γ_c — страховые взносы в базовом периоде, %;

М — число месяцев с момента проведения мероприятия до конца планируемого периода.

В случаях, когда не высвобождается численность работающих, а снижается зарплатоемкость выпускаемой продукции, экономия определяется по следующей формуле:

$$\Xi_{\tau} = \text{T} \times (\text{O}_o - \text{O}_1) \times 1 + \frac{\Gamma_c}{100} \times \text{П}_1, \quad (1.51)$$

где Т — трудоемкость единицы продукции в нормированных человеко-часах в базовом периоде;

O_o, O_1 — среднечасовая оплата рабочего до и после проведения мероприятия, руб.;

П_1 — количество продукции (изделий), выпускаемой с момента внедрения мероприятий до конца планируемого периода, ед.

4. По фактору «изменение условий материально-технического снабжения» отражается влияние изменения условий материально-технического снабжения на величину транспортно-заготовительных расходов, а также на структуру, качество и средние цены поставляемых материальных ресурсов. При этом подсчитывается эффективность мероприятий, обеспечивающих снижение транспортно-заготовительных расходов в результате уменьшения расстояний и улучшения способов доставки, сокращение заготовительно-складских расходов, а также влияние объективных факторов, повышающих стоимость транспортно-заготовительных расходов при доставке соответствующих материалов. При этом составляются отдельные расчеты экономии или удорожания перевозок важнейших грузов.

Изменение качества и структуры поставляемых материальных ресурсов учитывается по формуле:

$$\Delta \text{З} = (\text{H}_6 \times \text{Ц}_6 - \text{H}_n \times \text{Ц}_n) \times \text{П}_n, \quad (1.52)$$

где $\Delta \text{З}$ — сумма изменения затрат, руб.;

H_0, H_n — норма расхода материальных ресурсов в базовом и плановом периоде в соответствии с их качеством, ед./ед.;

C_0, C_n — цена единицы материальных ресурсов в базовом и плановом периодах, руб.;

P_n — объем продукции в плановом периоде, для которой предназначены указанные материальные ресурсы, ед.

5. В расчетах влияния изменения объема и структуры производимой продукции выделяются следующие основные факторы:

— относительное изменение условно-постоянных расходов (кроме амортизации), обусловленное изменением объема производимой продукции;

— степень использования основных производственных фондов и связанное с этим относительное изменение амортизационных отчислений;

— изменение структуры (номенклатуры и ассортимента) продукции.

Изменение объема производимой продукции ведет к относительному (в расчете на 1 рубль или единицу товарной продукции) изменению условно-постоянных расходов.

Амортизация и ремонтный фонд (где он создан) относятся к условно-постоянным расходам, но относительное изменение этих затрат определяется путем расчета отдельных факторов.

Величина относительного сокращения условно-постоянных расходов определяется исходя из удельного веса этих расходов в себестоимости товарной продукции базового периода.

5.1. Учитывая, что рост объема производимой продукции вызывает некоторое увеличение условно-постоянных расходов, для расчетов планируемого периода удельный вес условно-постоянных расходов базового периода уточняется. Для этого условно-постоянные расходы приводятся к полностью постоянным с помощью следующей формулы:

$$y_n = \frac{Y \times (T_n - T_3)}{T_n}, \quad (1.53)$$

где Y_n — удельный вес приведенных условно-постоянных расходов в себестоимости товарной продукции базового периода или в отдельных элементах затрат (статьях расхода), %;

Y — удельный вес условно-постоянных расходов в себестоимости товарной продукции или в отдельных элементах затрат (статьях расходов) в базовом периоде, %;

T_n — темп прироста объема товарной продукции в планируемом периоде в сравнении с базовым, %;

T_3 — темп прироста данного вида затрат в связи с ростом объема производства, %.

Относительная экономия на условно-постоянных расходах в результате увеличения объема производства определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_n = \frac{C_6 \times Y_n \times T}{100 \times 100}, \quad (1.54)$$

где \mathcal{E}_n — экономия на условно-постоянных расходах, руб.;

C_6 — себестоимость товарной продукции или отдельные элементы затрат (статьи расходов) в базовом периоде, тыс. руб.;

Y_n — удельный вес приведенных постоянных расходов в себестоимости товарной продукции или отдельных элементов затрат (статьей расходов) базового периода, %;

T — темп прироста товарной продукции в планируемом периоде в сравнении с базовым.

Экономия на условно-постоянных расходах подсчитывается, исходя из темпа прироста товарной продукции без учета увеличения (уменьшения) ее объема в связи с изменением цен, повышением качества продукции (средней сортности) и т. п.

5.2. Влияние изменения амортизационных отчислений на себестоимость продукции в результате изменения объема производства продукции определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_a = \left(\frac{A_6}{\Pi_6} - \frac{A_n}{\Pi_n} \right) \times \Pi_n \times K_6, \quad (1.55)$$

где \mathcal{E}_a — экономия (удорожание) в связи с относительным изменением амортизационных отчислений, руб.;

A_6 — общая сумма амортизационных отчислений в базовом периоде, тыс. руб.;

A_n — общая сумма амортизационных отчислений в планируемом периоде, за исключением учтенной в факторе «повышение технического уровня», тыс. руб.;

Π_6, Π_n — объем товарной продукции в базовом и планируемом периоде, тыс. руб.;

K_6 — коэффициент, учитывающий величину амортизационных отчислений, относимых на себестоимость продукции, в базовом периоде.

Аналогично подсчитывается экономия (удорожание) в связи с относительным изменением отчислений в ремонтный фонд.

5.3. Влияние изменения структуры продукции, то есть изменения удельного веса отдельных изделий в общем объеме товарной продукции на уровень затрат, определяется на основе данных о ценах и переменных затратах на производство

отдельных изделий в базовом периоде и объема их производства в базовом и планируемом периодах.

Переменные затраты условно принимаются по следующим статьям калькуляции: материальные затраты, затраты на оплату труда.

При этом средние цены по видам продукции в планируемом периоде для определения товарной продукции принимаются по базовому периоду, без учета изменений сортности, марочности и качества продукции в планируемом периоде.

6. Влияние ввода новых и ликвидации устаревших, малоэффективных предприятий, цехов, производств и агрегатов определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_{\text{вл}} = \Pi_{\text{п}} \times \frac{(C_{\text{п}} - C_{\text{б}})}{100}, \quad (1.56)$$

где $\mathcal{E}_{\text{вл}}$ — экономия или повышение затрат в связи с вводом нового или ликвидацией устаревшего цеха, производства, агрегата, руб.;

$\Pi_{\text{п}}$ — объем товарной продукции нового (ликвидируемого) цеха, производства, агрегата в планируемом периоде, ед.;

$C_{\text{б}}$ — затраты на 1 рубль товарной продукции предприятия в базовом периоде, руб.;

$C_{\text{п}}$ — затраты на 1 рубль товарной продукции по введенному или ликвидируемому объекту, руб.

Новые предприятия, цеха, производства, агрегаты, выделяемые в расчетах по данному фактору, не включаются в расчеты по всем другим факторам (изменение структуры продукции, размещение производства, природных условий и др.).

Это влияние рассчитывается по полному кругу затрат (переменных и постоянных), включаемых в себестоимость продукции.

7. Влияние фактора изменения условий добычи и использования природных ресурсов анализируется в горном производстве.

7.1. Расчет изменения затрат в связи с изменением коэффициента погашения горно-подготовительных работ производится (в случае намечаемого в плане его изменения) по формуле:

$$\mathcal{E}_{\text{к}} = C_{\text{б}} \times D_{\text{п}} (K_{\text{п}} - K_{\text{б}}), \quad (1.57)$$

где $\mathcal{E}_{\text{к}}$ — экономия (удорожание) от изменения коэффициента погашения горно-подготовительных работ, руб.;

$C_{\text{б}}$ — себестоимость 1 м³ горно-подготовительных работ в базовом периоде, руб.;

$D_{\text{п}}$ — объем добычи руды (песков) в планируемом периоде, т;

K_n, K_6 — коэффициенты погашения горно-подготовительных работ в планируемом и базовом периодах, м³/т.

Если изменение коэффициента погашения горно-подготовительных работ происходит за счет уменьшения их остатка на конец планируемого периода, то себестоимость 1 м³ горно-подготовительных работ принимается по полной себестоимости 1 м³, сложившейся на начало планируемого периода. При изменении коэффициента погашения в результате уменьшения объемов производства горно-подготовительных работ в планируемом периоде себестоимость 1 м³ принимается только в доле переменных затрат.

Экономия от увеличения удельного веса добычи руды открытым способом определяется на основе данных о себестоимости добычи одной тонны при подземном и открытом способах и удельном весе каждого вида работ в общем объеме производства базового и планируемого периодов.

Разница средней себестоимости добычи в планируемом и базовом периодах, умноженная на объем производства по плану, дает сумму экономии, получаемую в результате увеличения удельного веса более прогрессивных способов добычи полезных ископаемых. Влияние изменения способов добычи природного сырья учитывается в тех случаях, когда на одном и том же предприятии используются одновременно различные способы, различающиеся своей экономичностью.

Аналогичным образом определяется влияние на уровень затрат, наличие и изменения в размещении объемов добычи руд на двух или более карьерах (шахтах) с различным уровнем себестоимости.

7.2. Экономия (удорожание) от изменения содержания металлов в руде определяется как сумма прироста (снижения) выпуска металлов в концентратах, оцененная по переменным расходам единицы металла базового периода:

$$\mathcal{E}_{\text{сод}} = \Pi_n \times \frac{M_n - M_6}{100} \times \frac{I_6}{100} \times C_6, \quad (1.58)$$

где $\mathcal{E}_{\text{сод}}$ — экономия (удорожание) от изменения содержания металла в руде, тыс. руб.;

Π_n — планируемый объем добычи и переработки руды, тыс. т;

M_6, M_n — содержание металла в руде соответственно в базовом периоде и по плану, %;

I_6 — извлечение металла в концентрат в базовом периоде, %;

C_6 — себестоимость 1 т металла в концентрате, определенная по переменным расходам базового периода, руб.

Расчет изменения содержания в руде ведется по каждому металлу в отдельности, а предприятия, имеющие металлургическое производство, учитывают также и извлечение на данном переделе.

8. Экономия (удорожание) от изменения извлечения металлов при обогащении рассчитывается по следующей формуле:

$$\mathcal{E}_{\text{из}} = \frac{\Pi_{\text{п}} \times M_{\text{б}}}{100} \times \frac{I_{\text{п}} - I_{\text{б}}}{100} \times C_{\text{б}}, \quad (1.59)$$

- где $\mathcal{E}_{\text{из}}$ — экономия (удорожание) от изменения извлечения, тыс. руб.;
- $\Pi_{\text{п}}$ — планируемый объем переработки руды, тыс. т;
- $M_{\text{б}}$ — содержание металла в руде в базовом периоде, %;
- $I_{\text{п}}, I_{\text{б}}$ — извлечение металлов в концентраты в базовом периоде и по плану, %;
- $C_{\text{б}}$ — себестоимость 1 т металла в концентрате базового периода, определенная по переменным расходам, руб.

Аналогичным способом рассчитываются потери при извлечении металлов в металлургическом производстве.

9. В соответствии с изложенными принципами и на основании специальных расчетов определяется влияние на себестоимость таких факторов, как изменение размещения производства по предприятиям, входящим в объединение, изменение цен на сырье, материалы, топливо и энергию или изменение условий оплаты труда, изменение оптовых цен в планируемом периоде.

Влияние на себестоимость товарной продукции изменений в размещении производства продукции внутри объединения определяется в тех случаях, когда один и тот же вид продукции изготавливается на нескольких самостоятельных предприятиях данного объединения с различными способами производства, уровнем технической оснащенности и соответственно с неодинаковыми затратами.

10. Себестоимость товарной продукции планируемого периода в сопоставимых с базовым периодом ценах и условиях определяется исходя из себестоимости товарной продукции планируемого периода, подсчитанной по уровню затрат базового периода, с учетом суммы экономии (удорожания) по итогу влияния перечисленных выше технико-экономических факторов.

11. Заключительным этапом сводного расчета является расчет показателя снижения затрат на 1 рубль товарной продукции планируемого периода, который определяется путем деления себестоимости этой продукции, исчисленной в ценах и условиях планируемого периода, на объем товарной продукции планируемого периода, исчисленной с учетом влияния на ее объем изменения цен, вводимых в планируемом периоде, и качества продукции.

При составлении сводного расчета должна быть обеспечена тождественность итоговых показателей по объему товарной продукции и ее себестоимость как в целом, так и в разрезе экономических элементов с аналогичными показателями других разделов плана.

В сводном расчете не должен быть допущен повторный счет экономии по отдельным расчетам, в которых снижение материальных, трудовых и денежных затрат обусловлено влиянием не одного, а нескольких технико-экономических факторов [3].

§ 10. Прибыль. Рентабельность

Прибыль предприятия

Прибыль как экономическая категория отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства. Количественно она представляет собой разность между совокупными доходами (без налога на добавленную стоимость и акцизов) и совокупными расходами.

Схема формирования (согласно отчету о финансовых результатах) и распределения прибыли представлена на рис. 1.10.

Выручка от продажи (реализации) продукции (В), руб.:

$$B = \sum_{i=1}^n C_i \times Q_i - \text{НДС} - A, \quad (1.60)$$

где C_i — отпускная цена единицы i -й продукции;

Q_i — объем реализации i -й продукции;

НДС — налог на добавленную стоимость;

A — акцизы.

Затраты на производство и реализацию продукции, руб.:

$$Z = \sum_{i=1}^n C_i \times Q_i, \quad (1.61)$$

где C_i — полная себестоимость единицы i -й продукции.

Величина прибыли от продаж (реализации) ($\Pi_{\text{реал}}$) продукции, руб.:

$$\Pi_{\text{реал}} = B - Z. \quad (1.62)$$

Прибыль от реализации продукции занимает наибольший удельный вес в структуре прибыли, а величина ее зависит в основном от трех факторов: объема производства (реализации) продукции, себестоимости продукции и уровня среднереализационных цен. Поведение затрат в значительной степени зависит от изменения объема производства. Информация о поведении затрат, необходимая для обоснования и принятия управленческих решений, может быть получена с помощью маржинального подхода, в основу которого положена концепция маржинальной прибыли.

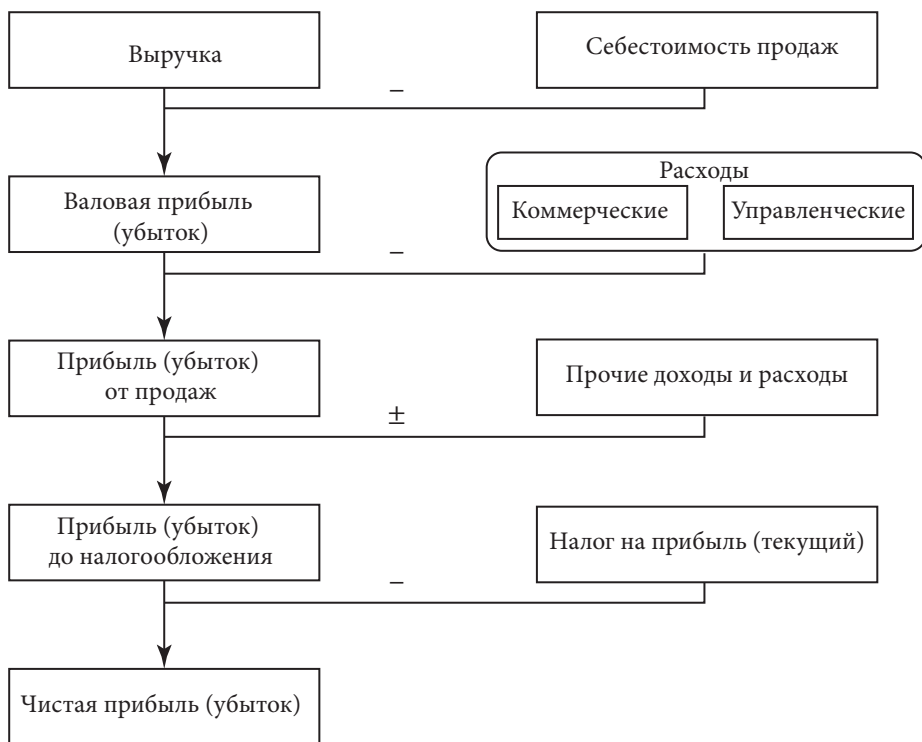


Рис. 1.10. Формирование и распределение прибыли предприятия

Маржинальная прибыль — это разность между выручкой от реализации продукции и переменными затратами или сумма прибыли от реализации плюс постоянные расходы (при расчете на весь объем реализуемой продукции).

Для расчета маржинальной прибыли затраты на производство и реализацию продукции представить в виде суммы переменных и условно-постоянных затрат (в дальнейшем — постоянные затраты):

- затраты на весь объем реализуемой продукции (полные затраты), руб.:

$$Z = Z_{\text{пер}} + Z_{\text{пост}};$$

- затраты на единицу продукции (удельные затраты), руб./т:

$$C = C_{\text{пер}} + C_{\text{пост}}.$$

Маржинальная прибыль рассчитывается по формуле:

$$\Pi_{\text{марж}} = B - Z_{\text{пер}}, \quad \Pi_{\text{марж}} = \Pi_{\text{реал}} + Z_{\text{пост}} \quad (1.63)$$

в расчете на весь объем реализации:

$$\Pi_{\text{марж, уд}} = \Pi - C_{\text{пер}} \quad (1.64)$$

в расчете на единицу реализованной продукции.

Маржинальная прибыль положена в основу CVP-анализа («издержки — объем — прибыль»), который позволяет:

- более точно исчислить влияние факторов на изменение суммы прибыли;
- определить критический уровень объема продаж;
- установить зону безопасности (безубыточности) предприятия;
- исчислить необходимый объем продаж для получения заданной величины прибыли.

Центральное место в CVP-анализе принадлежит точке безубыточности. Эту точку называют также «мертвой точкой», «критической точкой», «порогом рентабельности», «порогом самоокупаемости». Точка безубыточности соответствует такому объему продаж, при котором предприятие покрывает все постоянные и переменные затраты, не имея прибыли. Соответственно, если объем продаж больше, чем в точке безубыточности, предприятие получает прибыль, в противном случае — несет убытки.

Вычислить эту точку можно двумя методами: аналитическим и графическим. Аналитический метод предусматривает расчет точки безубыточности по формуле:

$$Q_{\text{кр}} = \frac{Z_{\text{пост}}}{\Pi_{\text{марж, уд}}}, \quad (1.65)$$

где $Q_{\text{кр}}$ — объем продаж в точке безубыточности, т;

$Z_{\text{пост}}$ — сумма постоянных затрат в себестоимости всего объема реализуемой продукции, руб.

Точка безубыточности, рассчитанная в натуральных показателях, может иметь денежную оценку. Для этого достаточно умножить количество единиц продукции в точке безубыточности на цену единицы продукции. Графический метод дает наглядное представление о точке безубыточности. Существует два графических способа. Первый, представленный на рис. 1.11, базируется на равенстве выручки и полных (суммарных) затрат при достижении точки безубыточности (порога рентабельности). Второй основан на равенстве маржинальной прибыли и постоянных затрат при достижении порогового значения выручки от реализации (рис. 1.12).

Разность между фактической выручкой от реализации и безубыточным объемом продаж продукции — это запас финансовой прочности (устойчивости), и чем больше он, тем прочнее финансовое состояние предприятия.

Запас финансовой прочности (ЗФП) — это сумма, на которую предприятие может себе позволить снизить выручку, не выходя из зоны прибыли:

$$\text{ЗФП} = B - Q_{\text{кр}} \times C, \quad (1.66)$$

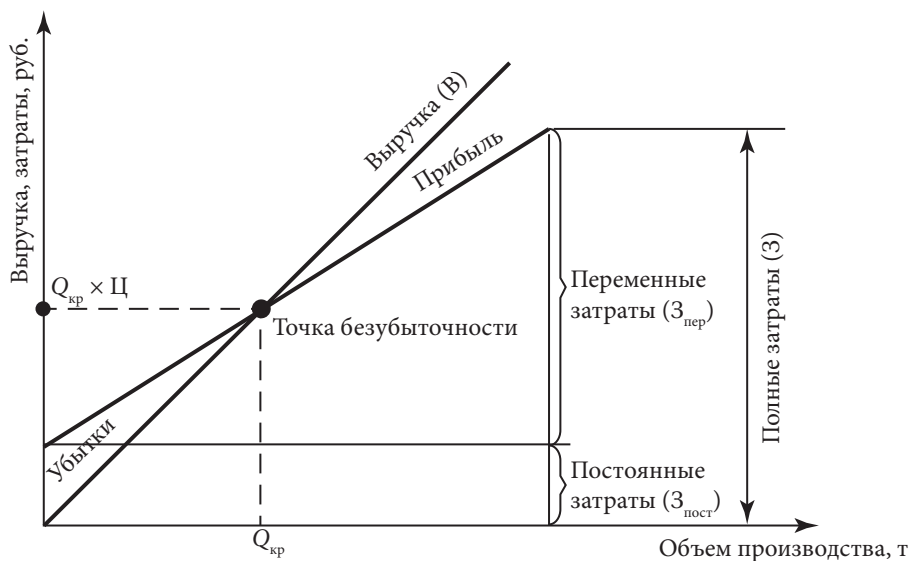


Рис. 1.11. Определение точки безубыточности (первый графический способ)

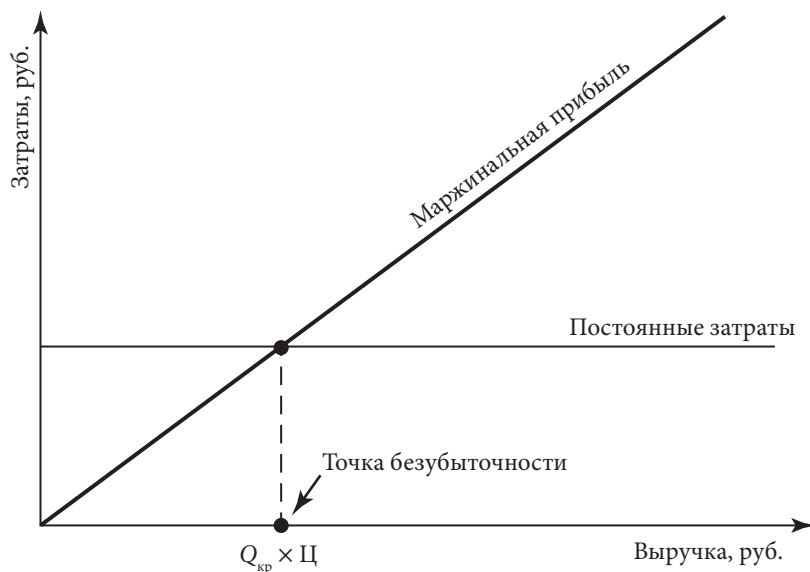


Рис. 1.12. Определение точки безубыточности (второй графический способ)

или в процентах к выручке от реализации:

$$ЗФП = \frac{B - Q_{кр} \times Ц}{B} \times 100\%. \quad (1.67)$$

Это означает, что падение объемов продаж на ЗФП в процентах не приведет к убыткам.

В литературе данный показатель называют также зоной безопасности, зоной прибыли, границей безопасности.

Разная степень влияния переменных и постоянных затрат на величину прибыли при изменении объемов производства обуславливает эффект операционного (производственного) рычага. Он состоит в том, что любое изменение объема продаж вызывает более сильное изменение прибыли.

Сила воздействия операционного рычага $k_{o,p}$ определяется как

$$k_{o,p} = \frac{\Pi_{марж}}{\Pi_{реал}} = \frac{З_{пост} + \Pi_{реал}}{\Pi_{реал}}. \quad (1.68)$$

Коэффициент операционного рычага $k_{o,p}$ показывает, что при изменении объема продаж на 1 % прибыль изменится на $k_{o,p}$ %.

Рентабельность

Важная роль в системе экономических показателей эффективности деятельности предприятия принадлежит показателю рентабельности.

Если прибыль выражается в абсолютной сумме, то рентабельность — это относительный показатель, отражающий уровень прибыльности относительно определенной базы. Показатели рентабельности более полно, чем прибыль, характеризуют окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина отражает соотношение эффекта с вложенным капиталом или потребленными ресурсами.

Показатели рентабельности можно объединить в несколько групп:

1. Показатели, базирующиеся на затратном подходе.

— рентабельность продукции ($R_{п}$), в %, исчисляется путем отношения прибыли от реализации ($\Pi_{реал}$) к сумме затрат по реализованной продукции (З):

$$R_{п} = \frac{\Pi_{реал}}{З} \times 100\%. \quad (1.69)$$

Она показывает, сколько предприятие имеет прибыли с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции;

— рентабельность отдельного вида продукции, %:

$$R_i = \frac{Ц_i - C_i}{C_i} \times 100. \quad (1.70)$$

2. Показатели, характеризующие прибыльность продаж.

Рентабельность продаж, в %, рассчитывается делением прибыли от реализации продукции ($\Pi_{\text{реал}}$) на сумму полученной выручки (В):

$$R_{\text{продаж}} = \frac{\Pi_{\text{реал}}}{В} \times 100. \quad (1.71)$$

Рассчитывается в целом по предприятию и отдельным видам продукции.

Рентабельность продаж по прибыли от реализации показывает размер прибыли на рубль реализованной продукции, то есть степень окупаемости затрат.

Отрицательная динамика этого показателя может рассматриваться как неэффективная хозяйственная деятельность юридического лица, которая является результатом высоких затрат на рубль продукции, нерационального использования производственных ресурсов, формирующих себестоимость, снижения объема производства и других факторов, влияющих на изменение рентабельности продаж. При наличии отрицательной динамики для более полной оценки эффективности деятельности юридического лица рекомендуется выявить причины снижения рентабельности продаж, в том числе причины, связанные с экономической конъюнктурой и состоянием рынка.

3. Показатели, в основе которых лежит ресурсный подход:

— рентабельность активов, в %, исчисляется как отношение чистой прибыли ($\Pi_{\text{чист}}$) или прибыли до налогообложения к среднегодовой стоимости активов предприятия (\bar{A}):

$$R_{\text{акт}} = \frac{\Pi_{\text{чист}}}{\bar{A}} \times 100. \quad (1.72)$$

Рентабельность активов характеризует прибыльность средней величины активов, определяет, сколько прибыли до налогообложения приходится на рубль стоимости активов, а также показывает эффективность управления имеющимся капиталом;

— рентабельность собственного капитала, %, исчисляется отношением чистой прибыли ($\Pi_{\text{чист}}$) или прибыли до налогообложения к среднегодовой стоимости собственного капитала ($\overline{СК}$):

$$R_{\text{с.к}} = \frac{\Pi_{\text{чист}}}{\overline{СК}} \times 100. \quad (1.73)$$

Рентабельность собственного капитала характеризует эффективность использования собственного капитала.

При анализе рентабельности собственного капитала ее можно сопоставить с рентабельностью юридических лиц с аналогичной величиной активов и занимающихся аналогичным видом деятельности или со среднеотраслевым уровнем рентабельности собственного капитала в данном виде деятельности.

Уровень каждого из приведенных коэффициентов зависит от специфики деятельности юридического лица, в частности определяется отраслевой принадлежностью, длительностью производственного цикла, структурой запасов и затрат, влиянием внешних факторов на финансовое положение организаций, таких как состояние отрасли (вида экономической деятельности), к которой оно относится; значимостью организации в масштабах отрасли (вида экономической деятельности); сравнительными данными показателей в динамике по организациям, работающим в аналогичных условиях на уровне региона; и т. д.

При определении оптимального значения коэффициентов или для сравнения возможно применять их средний уровень, сложившийся среди юридических лиц данного вида экономической деятельности (отрасли), работающих в сопоставимых условиях в масштабах региона или Российской Федерации.

При проведении анализа значений коэффициентов целесообразно сопоставить их с величиной или динамикой этих же коэффициентов у юридических лиц, имеющих аналогичные масштабы деятельности и (или) вид деятельности.

Контрольные вопросы и задания

1. Предприятие как объект и субъект предпринимательской деятельности.
2. Приведите основные организационно-правовые формы предприятий.
3. Дайте определение основным средствам.
4. Приведите классификацию основных средств.
5. Перечислите показатели эффективности использования основных средств.
6. Приведите способы начисления амортизационных сумм.
7. Что представляют собой оборотные средства?
8. Как рассчитываются показатели оборачиваемости оборотных средств?
9. Дайте понятие расходов коммерческой организации.
10. Приведите классификацию расходов.
11. Дайте определение себестоимости продукции.
12. Перечислите виды себестоимости продукции.
13. Назовите особенности составления сметы затрат на производство.
14. Назовите особенности составления калькуляций.
15. Дайте определение термину «управление затратами».

16. Раскройте типы центров затрат и их содержание.
17. Перечислите методы учета затрат.
18. Перечислите системы управления затратами.
19. Назовите центры ответственности затрат.
20. Как рассчитать запас финансовой прочности.
21. Понятие и расчет маржинальной прибыли.
22. Расскажите о расчете безубыточного объема производства.
23. Приведите графическое изображение безубыточного объема производства.
24. Назовите виды прибыли предприятия.
25. Приведите формулы для расчета показателей прибыли.
26. Понятие рентабельности.
27. Перечислите виды рентабельности и формулы для расчета.

Глава 2

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ

§ 1. Основы налогообложения на предприятии

Экономически обоснованное управление предприятием базируется на правильном и своевременном начислении и уплате налогов и сборов, которое осуществляется в рамках налогообложения. Налогообложение можно трактовать с двух точек зрения. С одной стороны, **налогообложение** представляет собой научную экономическую дисциплину, областью исследования которой является специфическая часть денежных средств предприятия, представляющих собой налоги и сборы, а также экономические отношения, связанные с их исчислением и уплатой. С другой стороны, налогообложение можно рассматривать как вид деятельности, который, базируясь на специальной методологии, использует подходы, методы, методики, показатели и другие инструменты, позволяющие осуществить правильное и своевременное начисление и уплату налогов предприятия в процессе его хозяйственной деятельности.

Цель налогообложения как научной дисциплины заключается в разработке и использования совершенных и обоснованных принципов, методов, методик и других инструментов управления налоговыми платежами как часть финансовых ресурсов предприятия таким образом, чтобы достичь законной минимизации величины налогов и сборов для увеличения эффективности деятельности предприятия в сложных и нестабильных условиях функционирования современных коммерческих предприятий. Так как начисление и уплата налогов и сборов является частью финансовых отношений на предприятии, то грамотное налогообложение позволяет достичь эффективной работы предприятия и, как следствие, его долгосрочного существования на рынке. Налогообложение тесно связано с другими научными дисциплинами, такими как бухгалтерский учет, статистика, экономическая теория, финансовый менеджмент и пр.

Основным законодательным документом, определяющим систему налогов и сборов в РФ, является Налоговый кодекс РФ (НК РФ) [5].

Налог представляет собой обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и/или муниципального образования. В дальнейшем речь пойдет в основном о налогах предприятия.

Система налогов РФ включает в себя федеральные, региональные и местные налоги.

Федеральными являются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ.

Федеральные налоги включают:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог.

В НК РФ устанавливаются также страховые взносы, которые являются федеральными и обязательны к уплате на всей территории РФ.

Региональными являются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ, вводимые в действие законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Региональные налоги включают:

- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес;
- налог на имущество организаций;

Местными являются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие их нормативными актами и обязательные к уплате на территории соответствующего муниципального образования.

Местные налоги включают:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Специальным налоговым режимом признается особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

К специальным налоговым режимам относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- патентная система налогообложения.

В современных условиях существование предприятия невозможно без эффективно функционирующего процесса налогообложения, включающего этапы планирования налоговых платежей, создания организационной структуры управления процессом налогообложения, контроля за начислением и уплатой налогов, что предполагает использование актуальных методических подходов и принципов управления налогообложением.

Необходимость эффективной реализации процесса налогообложения требует разработки специальной *налоговой политики*, раскрывающей подходы и принципы налогообложения на предприятии, а также *стратегии налогообложения*, понимаемой как совокупность правил, необходимых для принятия управленческих решений в отношении налогообложения предприятия в долгосрочной перспективе. Налоговая политика предприятия позволяет с помощью различных правил, процедур, методов, приемов, методик позволяют не только рассчитать, но и оптимизировать налоговые показатели, под которыми понимается величина налоговых платежей, а также относительные налоговые величины, такие как доля налогов в имуществе предприятия; показатели динамики налогов предприятия; налоговая платежеспособность предприятия и т. д.

Основные задачи налоговой политики предприятия заключаются в следующем:

- планирование величины налогов предприятия;
- оптимизация величины налогов предприятия;
- анализ динамики и достижения плановых величин налогов предприятия;
- достижение эффективности налогообложения;
- составление графика уплаты налогов предприятия и пр.

Особую роль в налоговой политике играет процесс оптимизации налогов предприятия, которая заключается в использовании законных способов уменьшения налоговых выплат; выборе налогового режима для предприятия; увеличении финансового результата.

Налоговая политика осуществляется с помощью разработанной учетной политики, от которой зависит количество и суммы налогов предприятия в бюджеты всех уровней, страховых взносов, перечисляемых во внебюджетные

фонды, налоговый режим и пр. *Учетная политика в целях налогового учета* утверждается руководителем предприятия и раскрывает особенности ведения налогового учета на предприятии, в частности методов формирования налоговой базы налогов, использования налоговой ставки, уплаты авансовых платежей и т. д. Для достижения взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом учетную политику для целей налогового учета строят на тех же принципах, что и учетная политика в целях бухгалтерского учета.

При этом в учетной политике должна быть обеспечена преемственность используемых методов и принципов, возможность осуществления контроля за правильным и своевременным начислением и уплатой налогов. Аналитический налоговый учет должен раскрывать особенности формирования налоговой базы, основываясь на первичных учетных документах и регистрах налогового учета.

Налогоплательщиками могут выступать:

- организации, то есть юридические лица, образованные в соответствии с законодательством;
- физические лица, то есть граждане РФ и иностранные граждане;
- индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в соответствии с установленным порядком и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате должна быть выполнена в срок, установленный законодательно.

Налогоплательщики имеют право:

- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;
- получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

— на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

— на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

— представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

— представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

— присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

— получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

— требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

— не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

— обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

— на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

— на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ налогов, страховых взносов, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей.

Налоговыми органами в РФ являются Министерство финансов РФ и Федеральное агентство по налогам и сборам и его подразделения в РФ. В случаях, предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов в соответствии со своими полномочиями.

Налоговые органы вправе:

— требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного са-

моуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;
- производить выемку документов у налогоплательщика при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

- осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

- определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также в случае непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

- требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ;

- требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему РФ;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

— заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

— предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный суд РФ или арбитражные суды иски (заявления) о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения, о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств (драгоценных металлов) со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика;

— восстанавливать в случае, предусмотренном НК РФ, суммы недоимки, задолженности по пеням и штрафам, признанных безнадежными к взысканию.

Каждый налог предполагает наличие *элементов налогообложения*:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Объекты налогообложения — это операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, а также иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникают обязанности по уплате налога. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ, путем умножения законодательно установленной налоговой ставки на налоговую базу.

Налоговая база — это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового (отчетного) периода, используя данные регистров налогового учета.

Налоговая ставка — это величина налога на единицу измерения налоговой базы.

Налоговый период — это календарный год или иной период времени в зависимости от вида налога, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма данного налога. Налоговый период может состоять из одного или нескольких *отчетных* периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Если организация создается в течение календарного года, то налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. Если организация ликвидируется до конца календарного

года, то последним налоговым периодом является период времени от начала этого года до дня ликвидации организации.

Сроки уплаты налогов определяются календарной датой либо действием, которое должно быть совершено, и устанавливают время перечисления налоговых платежей. Налоговые платежи всегда имеют денежную форму.

Порядок уплаты предусматривает особенность осуществления уплаты всей суммы налога или ее части порядке, предусмотренном НК РФ.

Для эффективного управления налогообложением на предприятии могут устанавливаться различные цели, которые условно можно разделить на *стратегические* и соответствующие (подчиненные) им *тактические* цели. Эти цели являются составной частью системы управленческих целей и задач предприятия. Стратегические цели связаны с разработанными на предприятии стратегиями и направлены на долгосрочный период. Тактические цели, в отличие от стратегических, затрагивают краткосрочный период времени и поэтому более конкретны и разрабатываются для текущего управления предприятием.

Стратегические цели в отношении налогообложения могут заключаться в:

- увеличении налоговой платежеспособности и финансовой независимости предприятия;
- обеспечении роста финансового результата вследствие налоговой оптимизации;
- увеличении рыночной стоимости предприятия;
- росте инвестиционной и инновационной привлекательности предприятия и т. д.

Тактическими целями в отношении налогообложения могут выступать:

- выбор режима налогообложения предприятия;
- формирование денежных фондов и резервов для погашения задолженности по налогам и сборам;
- достижение сбалансированности поступлений денежных средств и налоговых выплат;
- минимизация налоговых платежей;
- обоснованный график налоговых выплат и т. д.

Необходимость достижения стратегических целей предполагает разработку налоговой стратегии предприятия, которая представляет собой долгосрочный плановый документ, позволяющий в будущем эффективно управлять налогообложением предприятия.

Налоговая стратегия разрабатывается в рамках стратегического менеджмента, который представляет собой вид управленческой деятельности, связанный с формированием и реализацией стратегий предприятия для эффективного управления предприятием. Налоговая стратегия является частью системы

стратегий предприятия. Текущие налоговые показатели формируются в соответствии с налоговой стратегией.

Информационной базой для управления налогообложением на предприятии являются различные виды хозяйственного учета, в частности бухгалтерского, управленческого и статистического учета. Основным источником экономической информации для налогообложения выступает бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах учета в соответствии с установленными требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский, управленческий и статистический учет позволяют вести налоговый учет на предприятии, который представляет собой информационную систему сбора, регистрации и обобщения информации о налогах и сборах предприятия путем сплошного, непрерывного и документального оформления хозяйственных фактов, обуславливающих формирование налоговой базы налогов предприятия. Цель ведения налогового учета заключается в формировании финансовой отчетности.

Налоговый учет осуществляется параллельно с бухгалтерским и статистическим учетами. Зачастую для ведения бухгалтерского и налогового учета могут использоваться бухгалтерские счета и одинаковые регистры. Как правило, налоговый учет осуществлять в регистрах, близких к бухгалтерскому учету для того, что облегчить процесс анализа и контроля налоговых показателей.

Осуществление налоговой деятельности и ведение налогового учета на предприятии может столкнуться с рядом проблем, обусловленных сложностью экономических процессов и современного законодательства, например:

- *проблема использования информации* в бухгалтерском и налоговом учете, так как они используют методы и показатели, присущие данным учетам;
- *терминологическая проблема*, связанная с тем, что в бухгалтерском и налоговом учете используются показатели и термины, имеющие различные толкования, например прибыль, доходы, расходы, стоимость и пр.;
- *проблема высокого риска*, поскольку последствия нарушения налогового законодательства может иметь серьезные последствия;
- *проблема различной оценки стоимости* в бухгалтерском и налоговом учете, поскольку для оценки стоимости в этих учетах могут использоваться различные методы, дающие различные оценочные результаты;
- *проблема временной определенности*, связанная с временной оценкой стоимостных показателей в бухгалтерском и налоговом учете.

Налоговая деятельность на предприятии имеет целью решение следующих задач, касающихся процесса управления предприятием:

1) *определение источников погашения обязательств по налогам и сборам:*
— определение величины и видов источников погашения обязательств по налогам и сборам;

— достижение оптимальной структуры источников погашения обязательств по налогам и сборам;

— увеличение доли собственных средств, направляемых на погашение обязательств по налогам и сборам и др.

2) *планирование налоговых платежей:*

— планирование величины налоговых платежей предприятия;

— планирование величины денежных фондов и резервов, используемых в дальнейшем для перечисления налоговых платежей предприятия;

— планирование величины авансовых платежей по налогам предприятия;

— планирование налоговой платежеспособности предприятия и т. д.;

3) *осуществление налогового учета:*

— определение объектов налогового учета;

— выбор методов налогового учета;

— формирование учетной политики в целях налогового учета;

— разработка форм налоговой отчетности и пр.;

4) *оптимизация налогообложения:*

— формирование оптимальной налоговой политики;

— определение оптимальных способов исчисления, сроков платежей и условий формирования налоговой базы для всех налогов предприятия;

— разработка мероприятий по улучшению налоговой платежеспособности предприятия;

— проведение оптимальной налоговой политики;

— оптимизация налогов предприятия и пр.

5) *оценка риска налоговой деятельности:*

— выбор методов оценки риска налоговой деятельности;

— разработка мероприятий, направленных на снижение и распределение налогового риска;

— разработка процедур реагирования на рискованные события, связанные с налогообложением предприятия и пр.;

6) *формирование налоговой системы предприятия, включающее в себя:*

— формирование налоговой структуры управления;

— разработку графиков налоговых платежей и формирования налоговых регистров;

— определение порядка и сроков формирования налоговой отчетности и пр.

В процессе управления налогообложением используются различные методы, основными из которых являются методы экономического анализа,

прогнозирования, стратегического и текущего планирования, а также методы оптимизации и оценки налогового риска и т. д.

Основными принципам налоговой деятельности предприятия являются:

1) *плановость*, то есть создание плановых процедур исчисления и уплаты налогов предприятия;

2) *системность*, то есть рассмотрение налогов предприятия как элемента системы управленческих инструментов;

3) *научность*, то есть использование научных методов управления налогообложения;

4) *эффективность*, то есть достижение экономического эффекта от осуществления налоговой деятельности;

5) *объективность*, то есть использование в налоговой деятельности достоверной и полной информации.

Налоги могут рассматриваться как денежная категория, то есть производная от категории деньги, существование которой обусловлено денежными отношениями, и поэтому связана с такими экономическими категориями, как деньги, прибыль, стоимость и т. д.

В экономических науках под *экономической категорией* понимается теоретическое выражение наиболее общих и существенных свойств определенных экономических явлений, возникающих в результате взаимоотношений экономических субъектов. Экономическая категория обобщает многообразные частные экономические явления и тем самым осуществляет их теоретическое выражение. **Категория деньги** представляют собой совокупность экономических отношений, связанных с движением ценностей в наиболее ликвидной форме. **Денежные средства** являются формой проявления категории деньги и представляют собой товар, обладающий наибольшей ликвидностью. Формами проявления денежных средств являются налоговые платежи, осуществляемые предприятием в бюджетную систему.

Одновременно налоговые платежи являются и частью финансовых ресурсов, которые есть форма проявления **категории финансы предприятия**, так как данная категория затрагивают специфическую сторону деятельности предприятий, которая:

— связана с распределением стоимости в денежной форме с целью получения прибыли (создания прибавочной стоимости);

— регламентирована государством;

— предполагает движение стоимости в денежной форме.

Налоговые платежи как часть финансовых ресурсов могут существовать в фондовой и нефондовой формах. При этом налоговые платежи могут быть денежными средствами, которые не составляют заранее созданный фонд,

но предназначены для финансирования расходов. Например, авансовые платежи по налогу на прибыль могут быть перечислены поставщику с расчетного счета предприятия без предварительного создания фонда денежных средств.

Оборот финансовых ресурсов представляет собой их формирование и последующее распределение посредством финансирования расходов (затрат), которые включают в себя часть налогов предприятия. Основным моментом в сущности *налогообложения предприятия* является денежное распределение, которое может предполагать создание денежных фондов и резервов, которые в совокупности представляют собой часть финансовых ресурсов предприятия.

Денежный фонд — обособленная часть денежных средств предприятия, получившая целевое назначение и относительно самостоятельное функционирование. **Денежный резерв** — это модификация денежных фондов, представляющий собой страховой запас денежных средств, используемый при наступлении только определенных обстоятельств. Примером целевых денежных фондов являются *уставный фонд* (капитал), фонд оплаты труда, фонд накопления, фонд социального развития, амортизационный фонд, ремонтный фонд и др. Основными источниками финансирования налогов предприятия являются:

- собственные и приравненные к ним денежные средства (амортизация, нераспределенная прибыль и пр.);
- средства, привлеченные на финансовых рынках (стоимость акций, эмиссионный доход и пр.);
- заемные средства (банковские кредиты, займы сторонних организаций и физических лиц);
- целевое финансирование;
- кредиторская задолженность и др.

Основными факторами, влияющими на размер финансовых ресурсов, направляемых на финансирование налогов, являются:

- объем доходов (выручки) и чистой прибыли, зависящие от объема производства и реализации продукции, уровня цен, себестоимости и пр.;
- сумма налоговых платежей, которая зависит от уровня ставок, величины налоговой базы, учетной политики и пр.;
- размер амортизационного фонда, зависящий от стоимости основных средств и нематериальных активов, нормы амортизации и пр.;
- стоимости приобретаемых ценностей и т. д.

Уплата налогов обеспечивает получение финансового результата (прибыли) предприятия, который является результатом финансовых отношений, то есть представляет собой результат использования финансовых ресурсов на финансирования расходов и последующего их возмещения. Финансовый результат представляет собой объективную и превращенную предпринимательской

деятельностью форму существования прибавочной стоимости, которая определяется как разность между доходами и расходами.

Как понятие, вытекающее из категории корпоративные финансы, финансовый результат должен порождаться только финансовыми отношениями, распределяющими финансовые ресурсы, однако в соответствии с нормативными документами бухгалтерского и налогового учета финансовый результат может формироваться также вследствие нефинансовых отношений, таких как формирование курсовой разницы, выплата или получение штрафов и пени и пр.

Кроме этого, как денежная категория финансовый результат должен быть выражен в денежной форме, однако это условие может нарушаться, так как в налоговом законодательстве допускается формирование финансового результата в неденежной форме. Таким образом, корпоративный финансовый результат частично формируется вследствие распределения и последующего возмещения финансовых ресурсов, а частично — в результате отношений, которые не относятся к финансовым. Поэтому финансовый результат будет составлять различные виды прибыли, например валовая прибыль, прибыль от продаж, чистая (нетто) прибыль от обычных видов деятельности, прибыль от прочих видов деятельности и пр.

Например, в бухгалтерском и налоговом учете установлен расчет прибыли как разность между доходами и расходами, однако в этих учетах из-за расхождения в интерпретации как состава доходов и расходов различается величина и виды прибыли (финансового результата).

В частности, в налоговом учете можно выделить два вида прибыли:

— налоговая база налога на прибыль (прибыль до налогообложения налогового учета, P_p), которая исчисляется по формуле

$$P_p = D_y - P_y, \quad (2.1)$$

где D_y — доходы, учитываемые при определении налоговой базы, руб.;

P_y — расходы, учитываемые в целях налогообложения, руб.;

— чистая прибыль налогового учета (ЧП_р) как разность между прибылью до налогообложения и налогом на прибыль (НП_р):

$$\text{ЧП}_p = P_p - \text{НП}_p. \quad (2.2)$$

В бухгалтерском учете выделяют пять видов прибыли:

— валовая прибыль (разность между нетто-выручкой и производственной себестоимостью);

— прибыль от продаж (разность между валовой прибылью и коммерческими расходами);

— прибыль до налогообложения (прибыль от продаж, скорректированная с учетом прочих доходов и расходов);

- чистая прибыль (прибыль до налогообложения за вычетом налога на прибыль);
- нераспределенная прибыль (прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия).

§ 2. Налог на добавленную стоимость

Начисление и уплата налога на добавленную стоимость (НДС) осуществляется в соответствии с главой 21 НК РФ. Налогоплательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели, которые не перешли на упрощенную систему налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила два миллиона рублей.

Объектом налогообложения являются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Определенный НК РФ перечень операции не признаются объектом налогообложения НДС, в частности операции, связанные с обращением валюты, вклады в уставной капитал, операции по реализации земельных участков, передача имущественных прав организации ее правопреемнику, операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников и т. д.

Кроме этого, не подлежит налогообложению реализация:

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ (медицинские изделия, медицинская техника, протезно-ортопедические изделия и материалы, очки, технические средства для инвалидов и т. д.);
- медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;
- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями организаций здравоохранения, органов социальной защиты населения и (или) федеральных учреждений медико-социальной защиты;

— продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций и реализуемых ими в указанных организациях;

— услуг по перевозке пассажиров городским общественным транспортом;

— услуг в сфере образования, оказываемых организациями, осуществляющими образовательную деятельность, являющимися некоммерческими организациями, по реализации основных и (или) дополнительных образовательных программ, указанных в лицензии и пр.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории РФ следующие операции:

— реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ);

— банковские операции;

— оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховщиками;

— реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа;

— операции займа в денежной форме и ценными бумагами;

— передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. и пр.

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

При определении налоговой базы *выручка от реализации* товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется исходя из всех доходов, полученных в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагам. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная по установленным ценам с учетом акцизов и без включения в них НДС, рассчитывается по формуле:

$$НБ_{\text{НДС}} = ВР = ОР \times Ц, \quad (2.3)$$

где ОР — объем реализации товаров (работ, услуг) в натуральном выражении;
Ц — цена с учетом акцизов без НДС.

Рассмотрим *пример*. В табл. 2.1 представлен расчет налоговой базы НДС.

Расчет налоговой базы НДС

Реализуемый товар	Количество, шт.	Цена без учета НДС и акциза, руб./шт.	Акциз, руб./шт.	Выручка с акцизом без НДС (налоговая база НДС), руб.
Товар № 1	235	1 245,28	45,25	303 274,55
Товар № 2	321	1 485,12	12,58	480 761,70
Товар № 3	145	805,96	74,90	127 724,70
Товар № 4	89	1 045,81	105,89	102 501,30
Итого	790	–	–	1 014 262,25

При определении налоговой базы НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг) в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату реализации. Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму НДС. **Налоговым периодом** является квартал.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день *отгрузки* (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день *оплаты*, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налогообложение производится по следующим с т а в к а м:

— 0 % — при реализации товаров на экспорт, работ непосредственно связанных с производством и реализацией экспортных товаров, товаров (работ, услуг) в области космической деятельности и пр.

— 10 % — при реализации продовольственных товаров (по списку в НК РФ), товаров для детей (по списку в НК РФ), медицинских товаров и др.

— 18 % — при реализации остальных товаров.

Рассмотрим *пример*. В табл. 2.2 представлен расчет суммы НДС на реализованные товары.

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик выставляет покупателю счет-фактуру, которая является документом, на основании которого исчисляется величина НДС. Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме. При реализации товаров

(работ, услуг), а также при получении сумм оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). Налогоплательщик обязан составить на основании счетов-фактур вести книги покупок и книги продаж.

Таблица 2.2

Расчет суммы НДС, начисленного на реализуемые товары

Реализуемый товар	Количество, шт.	Цена с учетом НДС и акциза, руб./шт.	Ставка НДС, %	НДС, руб./шт.	НДС, начисленный на реализуемые товары, руб.
Товар № 1	235	1 290,53	18	232,30	54 589,42
Товар № 2	321	1 497,70	18	269,59	86 537,11
Товар № 3	145	880,86	10	88,09	12 772,47
Товар № 4	89	1 151,70	18	207,31	18 450,23
Итого	790	-	-	-	172 349,23

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму начисленного НДС на величину налоговых вычетов. Подлежат вычету у налогоплательщика суммы НДС, предъявленные ему при приобретении товаров (работ, услуг), если одновременно выполняются следующие условия:

- товары (работы, услуги) приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также товары для перепродажи;
- получена счет-фактура от продавца при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) к вычету;
- приобретенные товары (работы, услуги) приняты к учету, а приобретенные основные средства и нематериальные активы введены в эксплуатацию.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов. НДС, подлежащий уплате в бюджет (НДС) рассчитывается по формуле:

$$\text{НДС} = \text{НДС}_н - \text{НДС}_в, \quad (2.4)$$

где $\text{НДС}_н$ — сумма НДС на реализованные товары (работы, услуги) (начисленный НДС);

$\text{НДС}_в$ — сумм НДС, предъявленного поставщиками (НДС к вычету).

Если сумма НДС, предъявляемого к вычету, превышает сумму начисленного НДС, то эта разница подлежит в о з м е щ е н и ю из бюджета.

Суммы НДС, принятые к вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), подлежат в о с с т а н о в л е н и ю налогоплательщиком в случаях:

- передачи имущества, нематериальных активов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- использования товаров (работ, услуг) для осуществления операций, реализации которых не признается реализацией для целей налогообложения НДС;
- в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Рассмотрим *пример*. В табл. 2.3 представлен расчет суммы НДС, подлежащий уплате в бюджет.

Таблица 2.3

Расчет величины НДС, подлежащий уплате в бюджет за три квартала

Показатель	1 квартал	2 квартал	3 квартал
Объем реализации товаров, т	7 485	6 857	9 841
Цена товара без НДС, руб./т	105	120	115
Выручка без НДС, руб.	785 925	822 840	1 131 715
Ставка НДС, %	10	18	18
НДС, начисленный на реализуемые товары и предъявленный покупателю, руб.	78 593	148 111	203 709
Стоимость приобретенных ценностей без учета НДС, используемых при производстве реализуемых товаров, руб.	312 445	524 710	1 425 247
Ставка НДС, %	18	10	18
НДС, предъявленный поставщиками ценностей и предъявленный к вычету, руб.	56 240	52 471	256 544
НДС, подлежащий уплате в бюджет, руб.	22 352	95 640	-52 836

По данным табл. 2.3, величина НДС, подлежащий уплате в бюджет, за первый квартал составит 22 352 руб. (78 593 руб. — 56 240 руб.), за второй квартал — 95 640 руб. (148 111 руб. — 56 240 руб.), за третий квартал НДС подлежит возмещению из бюджета на сумму 52 836. руб. (256 544 руб. — 203 709 руб.).

Учетная политика организации для целей налогообложения НДС утверждается приказами руководителя организации и применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом. Учетная политика для целей налогообложения НДС является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

§ 3. Налог на прибыль организации

Налог на прибыль организаций регламентируется гл. 25 НК РФ. Налогоплательщиками признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории РФ.

Не являются налогоплательщиками налога на прибыль организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог, а также перешедшие на УСН;

Объектом налогообложения является прибыль — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, в соответствии с главой 25 НК РФ [5].

Для определения даты определения получения доходов и осуществления расходов могут использовать метод начисления; кассовый метод.

Метод начисления означает, что доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг). Также и расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) *по кассовому методу*, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Кассовый метод означает, что датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг), а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. К доходам относятся:

- *доходы от реализации* товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее — *доходы от реализации*);
- *внереализационные доходы*.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров собственного производства или приобретенных ранее, а также имущественных прав, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары или имущественные права, в денежной или натуральной форме.

Внереализационными доходами признаются доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной курсовой разницы;

— поступления на основании решения суда (штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба);

— от сдачи имущества в аренду;

— в виде процентов, полученным по договорам займа, а также по ценным бумагам;

— стоимость безвозмездно полученного имущества;

— доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году;

— в виде излишков запасов, выявленных в ходе инвентаризации;

— в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности и т. д.

Доходами, не учитываемыми при определении налоговой базы налога на прибыль, признаются доходы:

— в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты для налогоплательщиков, которые определяют доходы и расходы по методу начисления;

— в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

— в виде имущества, имущественных прав, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал организации, а также доходы в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

— в виде имущества, поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору;

— в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа;

— в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования;

— в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости и пр.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под *обоснованными* расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под *документально подтвержденными* расходами понимаются затраты, подтвержденные документально, то есть имеются первичные документы, подтверждающие затраты.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направления деятельности подразделяются на:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией подразделяются на:

- 1) материальные расходы, в частности, расходы на:
 - приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (работ, услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (работ, услуг);
 - приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
 - другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
 - приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом;
 - приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке;
 - приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;
 - приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, а также на выполнение этих работ (услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.
- 2) расходы на оплату труда, в частности:
 - суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;
 - начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
 - начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, за совмещение профессий, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни;

- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;
 - расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ;
 - денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;
 - надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;
 - расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;
 - суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования;
 - расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;
 - расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
 - другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и (или) коллективным договором.
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы, связанные с производством и реализацией, в частности:
- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов;
 - расходы на сертификацию продукции и услуг;
 - расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, техники безопасности пр.;
 - арендные (лизинговые) платежи;
 - расходы на содержание служебного транспорта;
 - расходы на командировки;
 - расходы на юридические и информационные услуги;
 - расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников;
 - расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи и банков;

— расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках;

— расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;

— взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в ФСС;

— другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, в том числе суммы страховых взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС.

Внереализационными расходами являются расходы, не связанные с производством и реализацией. К таким расходам относятся расходы:

— на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;

— в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;

— на организацию выпуска собственных ценных бумаг;

— связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг;

— в виде отрицательной разницы, возникающей при переоценке валютных ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

— расходы в виде суммовой разницы, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

— расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

— расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации;

— расходы, связанные с консервацией производственных мощностей и их содержанием;

— судебные и арбитражные расходы;

— на услуги банков;

— штрафы, пени, неустойки;

— расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников);

— другие обоснованные расходы.

При определении налоговой базы *не учитываются* следующие расходы (расходы, не учитываемые в целях налогообложения) в виде:

— сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов;

— пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды);

- вноса в уставный (складочный) капитал;
- суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;
- взносов на добровольное страхование;
- взносов на негосударственное пенсионное обеспечение;
- процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения;
- сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа, а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;
- сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер;
- имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;
- сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров;
- сумм материальной помощи работникам;
- оплаты проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;
- сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам;
- на оплату суточных сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ;

- отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;
- иные расходы.

Налоговая ставка налога на прибыль организаций устанавливается в размере 20 %. Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 %, зачисляется в федеральный бюджет. Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков (не ниже 13,5 %).

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. *Отчетными* периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из *фактически полученной прибыли*, подлежащей исчислению. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. В данном случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации и др., уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Рассмотрим *пример*. Организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи. Расчет величины налога на прибыль и авансовые платежи по налогу на прибыль представлены в табл. 2.4. Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода, составили 2 000 руб. в федеральный бюджет и 20 000 руб.— в бюджет субъекта РФ.

Таблица 2.4

Расчет величины налога на прибыль и авансовые платежей, руб.

Показатель	Кварталы налогового периода:			
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Доходы, учитываемые при определении налоговой базы, в том числе:	630 004	824 627	533 241	691 282
доходы от реализации	575 130	758 045	487 452	658 741
внереализационные доходы	54 874	66 582	45 789	32 541
Расходы, учитываемые в целях налогообложения, в том числе:	491 625	691 097	445 103	448 690
расходы, связанные с производством и реализацией	425 784	652 140	389 632	425 120
внереализационные расходы	65 841	38 957	55 471	23 570
Прибыль до налогообложения	138 379	133 530	88 138	242 592
Налоговая база	138 379	133 530	88 138	242 592
Налоговая ставка, %, в том числе:	20	20	20	20
в федеральный бюджет	2	2	2	2
в бюджет субъекта РФ	18	18	18	18
Налог на прибыль, в том числе:	27 676	26 706	17 628	48 518
в федеральный бюджет	2 768	2 671	1 763	4 852
в бюджет субъекта РФ	24 908	24 035	15 865	43 667
Сумма ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль, подлежащих уплате, в том числе:	22 000	27 676	26 706	17 628
в федеральный бюджет	2 000	2 768	2 671	1 763
в бюджет субъекта РФ	20 000	24 908	24 035	15 865
Сумма налога на прибыль к доплате, в том числе:	5 676	0	0	30 891
в федеральный бюджет	768	0	0	3 089
в бюджет субъекта РФ	4 908	0	0	27 802
Сумма налога на прибыль к уменьшению, в том числе:	0	970	9 078	0
в федеральный бюджет	0	97	908	0
в бюджет субъекта РФ	0	873	8 171	0

В налоговом учете под *долговыми обязательствами* понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады или иные заимствования независимо от формы их оформления. Расходом признаются *проценты*, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на *сопоставимых условиях*, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ (на дату привлечения средств либо на дату признания расходов в виде процентов), увеличенной в 1,8 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 % — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Рассмотрим *пример*. Предприятие получило кредит с условием ежеквартального погашения части кредита и выплаты процентов под 15 % годовых. Ключевая ставка ЦБ РФ в течение года в среднем составляет 7 %.

В табл. 2.5 представлен расчет величины задолженности по кредиту и процентам за кредит.

Таблица 2.5

Расчет величины задолженности по кредиту и процентам за кредит, руб.

Показатель	Кварталы налогового периода			
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Сумма кредита на начало квартала	600 000	430 000	280 000	160 000
Возврат кредита в конце квартала	170 000	150 000	120 000	90 000
Остаток кредита на конец квартала	430 000	280 000	160 000	70 000
Общая величина процентов, в том числе:	41 400	29 670	19 320	11 040
проценты, включаемые в расходы, учитываемые в целях налогообложения	18 900	13 545	8 820	5 040

Показатель	Кварталы налогового периода			
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
проценты, включаемые в расходы, не учитываемые в целях налогообложения	3 600	2 580	1 680	960

Из данных табл. 2.5 следует, что сумма процентов включаемых в расходы, учитываемые в целях налогообложения, в 1-м квартале составила

$$18900 = \frac{600000 \times 7 \% \times 1,8}{4 \times 100 \%}$$

Сумма процентов включаемых в расходы, не учитываемые в целях налогообложения, в 1-м квартале составила

$$3\,600 = \frac{600000 \times (15 \% - 7 \% \times 1,8)}{4 \times 100 \%}$$

В состав расходов разрешено включать резервы предстоящих расходов, в частности:

- резервы по сомнительным долгам;
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, вознаграждений;
- резерв под обесценение ЦБ и т. д.

Для создания резервов по сомнительным долгам суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. **Сомнительный долг** — это любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров (работ, услуг), в случае если эта задолженность не погашается в сроки, установленные договором, а также не обеспечена залогом, банковской гарантией, поручительством.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) в сумму резерва включается 50 % от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

— по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней не увеличивается сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ), вправе создавать *резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию*. Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв.

При этом размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. Сумма резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), не полностью использованная в налоговом периоде, может быть перенесена им на следующий налоговый период.

Налогоплательщик, образующий *резерв предстоящих расходов на ремонт*, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами.

В случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва. Если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.

При реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав при реализации:

1) амортизируемого имущества — на остаточную стоимость амортизируемого имущества;

2) прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) — на цену приобретения (создания) этого имущества;

3) имущественных прав (долей, паев) — на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

4) покупных товаров — на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

При реализации имущества и (или) имущественных прав налогоплательщик также вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Рассмотрим *пример*. Предприятие реализует в течение налогового периода амортизируемое имущество (объекты основных средств и НМА).

В табл. 2.6 представлен расчет налоговой базы и величины налога на прибыль.

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, то расходы на производство и реализацию продукции, осуществленные в течение отчетного периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К **прямым расходам** могут быть отнесены:

1) материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ, то есть затраты:

— на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (работ, услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (работ, услуг);

— на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

2) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг);

3) расходы на страховые взносы, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда, в том числе:

— страховые взносы в Пенсионный фонд РФ;

— страховые взносы в Фонд социального страхования РФ;

— страховые взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

Таблица 2.6

Расчет налоговой базы и величины налога на прибыль, руб.

Показатель	Кварталы налогового периода			
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Выручка от реализации амортизируемого имущества, в том числе:	784 250	258 740	1 258 740	787 680
от реализации объектов основных средств	784 250	0	1 258 740	528 950
от реализации объектов НМА	0	258 740	0	258 730
Первоначальная стоимость реализуемого амортизируемого имущества, в том числе:	689 741	321 471	1 025 870	879 323
объектов основных средств	689 741	0	1 025 870	655 743
объектов НМА	0	321 471	0	223 580
Амортизация реализуемого амортизируемого имущества, в том числе:	541 741	102 580	625 846	871 617
по объектам основных средств	541 741	0	625 846	655 743
по объектам НМА	0	102 580	0	215 874
Остаточная стоимость реализуемого амортизируемого имущества, в том числе:	148 000	218 891	400 024	7 706
объектов основных средств	148 000	0	400 024	0
объектов НМА	0	218 891	0	7 706
Налоговая база налога на прибыль	636 250	39 849	858 716	779 974
Налог на прибыль	127 250	7 970	171 743	155 995

4) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

Налогоплательщики *самостоятельно* определяют в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов. Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

К **косвенным расходам** относят все иные расходы, за исключением вне-реализационных расходов. Косвенные расходы, осуществленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам данного периода. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Рассмотрим *пример*. Предприятие в течение отчетного периода (квартала) получило доходы и осуществило расходы, которые подразделило на прямые и косвенные. В табл. 2.7 представлен расчет доходов и расходов предприятия, а также налоговой базы и величины налога на прибыль.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных *налогового учета*, который представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, определенным НК РФ и учетной политикой налогоплательщика.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета хозяйственных операций и (или) объектов, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль.

Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы на налога на прибыль, то налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

**Расчет доходов, расходов предприятия, налоговой базы
и величины налога на прибыль, руб.**

Показатель	Кварталы налогового периода:			
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Доходы от реализации, в том числе:	710 198	799 093	899 116	1 011 658
выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	458 711	516 128	580 732	653 422
выручка от реализации покупных товаров	251 487	282 966	318 384	358 237
Внерезультационные доходы	125 400	128 556	131 792	135 109
Расходы, связанные с производством и реализацией, в том числе:	641 721	748 758	813 315	883 440
прямые расходы, относящиеся к расходам текущего отчетного периода, в том числе:	516 941	613 053	665 730	722 933
прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам (работам, услугам) собственного производства	331 470	393 099	426 876	463 555
прямые расходы, относящиеся к реализованным покупным товарам	185 471	219 955	238 854	259 378
косвенные расходы	124 780	135 704	147 585	160 507
Внерезультационные расходы	55 478	54 787	54 105	53 432
Налоговая база налога на прибыль	138 399	124 105	163 487	209 897
Налог на прибыль	27 680	24 821	32 697	41 979

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм законодательства.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

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

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Аналитические регистры налогового учета — сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных для целей налогообложения, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Аналитические регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Данные налогового учета представляют собой данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующей информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения. При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

§ 4. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций является региональным налогом, поэтому устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ и вводится в действие законами субъектов РФ. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

Объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); объекты, признаваемые объектами культурного наследия и т. п.

Налоговой базой является среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, по его *остаточной стоимости*, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 %.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой начисленного налога по итогам налогового периода и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Рассмотрим *пример*. В табл. 2.8 представлен расчет в целях бухгалтерского учета остаточной стоимости имущества организации за налоговый период (календарный год), признаваемого объектом налогообложения.

**Расчет в целях бухгалтерского учета остаточной стоимости имущества,
признаваемого объектом налогообложения, руб.**

Месяц	Первоначальная стоимость имущества, подлежащего налогообложению на начало месяца	Амортизация за месяц	Амортизация нарастающим итогом на начало месяца	Остаточная стоимость имущества, подлежащего налогообложению на начало месяца
Январь 2018	450 000	36 000	100 000	350 000
Февраль 2018	500 000	40 000	136 000	364 000
Март 2018	550 000	44 000	176 000	374 000
Апрель 2018	600 000	48 000	220 000	380 000
Май 2018	650 000	52 000	268 000	382 000
Июнь 2018	700 000	56 000	320 000	380 000
Июль 2018	750 000	60 000	376 000	374 000
Август 2018	800 000	64 000	436 000	364 000
Сентябрь 2018	850 000	68 000	500 000	350 000
Октябрь 2018	900 000	72 000	568 000	332 000
Ноябрь 2018	950 000	76 000	640 000	310 000
Декабрь 2018	1 000 000	80 000	716 000	284 000
Январь 2019	1 050 000	84 000	796 000	254 000

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения за первый отчетный период (первый квартал) (ССИ₁) составит:

$$ССИ_1 = \frac{350\,000 + 364\,000 + 374\,000 + 380\,000}{3 + 1} = \frac{1\,468\,000}{4} = 367\,000 \text{ руб.}$$

Авансовый платеж по итогам первого отчетного периода (АП₁) составит:

$$АП_1 = \frac{367\,000 \times 2,2\%}{4} = 2018 \text{ руб.}$$

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения за второй отчетный период (полугодие) (ССИ₂) составит:

$$ССИ_2 = \frac{1\,468\,000 + 382\,000 + 380\,000 + 374\,000}{6 + 1} = \frac{2\,604\,000}{7} = 372\,000 \text{ руб.}$$

Авансовый платеж по итогам второго отчетного периода ($АП_2$) составит:

$$АП_2 = \frac{372000 \times 2,2\%}{4} = 2046 \text{ руб.}$$

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения за третий отчетный период (девять месяцев) ($ССИ_3$) составит:

$$ССИ_3 = \frac{2604000 + 364000 + 350000 + 332000}{9+1} = \frac{3650000}{10} = 365000 \text{ руб.}$$

Авансовый платеж по итогам третьего отчетного периода ($АП_3$) составит:

$$АП_3 = \frac{365000 \times 2,2\%}{4} = 2007 \text{ руб.}$$

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения ($СГСИ$), составит:

$$СГСИ = \frac{3650000 + 310000 + 284000 + 254000}{12+1} = \frac{4498000}{13} = 346000 \text{ руб.}$$

Сумма налога на имущество организаций, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода ($НИ_6$), составит:

$$НИ_6 = 346000 \times 2,2\% - 2018 - 2046 - 2007 = 1541 \text{ руб.}$$

§ 5. Страховые взносы

Начисление и уплата страховых взносов регламентируется главой 34 НК РФ.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, то есть лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам: организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения:

- в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;
- по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;
- по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности,

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых

является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности.

База для исчисления страховых взносов определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом.

Не подлежат обложению страховыми взносами:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

- все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ);

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 рублей на одного работника за расчетный период;

- суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам и пр.

Расчетным периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты и иные вознаграждения).

Тариф страхового взноса представляет собой величину страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов. Тарифы страховых взносов (в пределах установленной предельной величины) устанавливаются в следующих размерах:

- на обязательное пенсионное страхование — 22 %;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством — 2,9 %;
- на обязательное медицинское страхование — 5,1 %.

Если плательщик осуществляет предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность, то в этом случае плательщик уплачивает фиксированную сумму страховых взносов.

Кроме страховых взносов, определенных главой 34 НК РФ, организации и индивидуальные предприниматели должны уплачивать страховые взносы, установленные Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее — Федеральный закон № 125-ФЗ) [7].

Страховые тарифы данных страховых взносов определяются в процентах к суммам выплат и иных вознаграждений работников в соответствии с трудовыми и гражданско-правовыми договорами.

Диапазон значений данных страховых тарифов изменяются от 0,2 до 8,5 % в зависимости от класса профессионального риска, к которому относятся основной вид экономической деятельности организации или индивидуального предпринимателя в соответствии с федеральным законом.

Рассмотрим *пример*. Работникам предприятия за месяц начислена заработная плата в соответствии с трудовым договором (директору — 35 400 руб.; бухгалтеру — 28 500 руб.; инженеру — 31 400 руб.; рабочему — 25 700 руб.). В табл. 2.9 представлен расчет страховых взносов в соответствии с главой 34 НК РФ и Федеральным законом № 125-ФЗ. Тариф страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний составляет 3 %.

Таблица 2.9

Расчет страховых взносов за месяц, руб.

Должность	Начисленная заработная плата	База для начисления страховых взносов	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	Страховые взносы на обязательное медицинское страхование	Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Директор	35 400	35 400	7 788	1 027	1 805	1 062
Бухгалтер	28 500	28 500	6 270	827	1 454	855
Инженер	31 400	31 400	6 908	911	1 601	942
Рабочий	25 700	25 700	5 654	745	1 311	771
Итого	121 000	121 000	26 620	3 509	6 171	3 630

Страховые взносы на заработную плату директора, приведенные в табл. 2.9 рассчитываются следующим:

1) страховые взносы на обязательное пенсионное страхование:

$$5\,400 \times 22\% = 7\,788 \text{ руб.};$$

2) страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством:

$$5\,400 \times 2,9\% = 1\,027 \text{ руб.};$$

3) страховые взносы на обязательное медицинское страхование:

$$5\,400 \times 5,1\% = 1\,805 \text{ руб.};$$

4) страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

$$5\,400 \times 3\% = 1\,062 \text{ руб.}$$

§ 6. Учетная политика в целях налогообложения

Для эффективного управления налогообложением необходима грамотно разработана учетная политика в целях управленческого учета, базирующаяся на нормативных документах бухгалтерского и налогового учета. Формирование учетной политики в целях бухгалтерского учета осуществляется на основе ПБУ 1/98 [8]. Формирование учетной политики в целях налогового учета определено ст. 313 главы 25 НК РФ [5].

Разработанная предприятием учетная политика позволит обобщить экономическую информацию таким образом, чтобы обеспечить правильное начисление и уплату налоговых платежей, расчет плановых технико-экономических показателей, формирование налоговой отчетности, группировку информации по определенным основаниям, необходимой для принятия управленческих решений.

Учетная политика в целях налогового учета включает в себя совокупность способов ведения управленческого учета и формирования налоговой отчетности. К способам ведения налогового учета относятся способы группировки и оценки фактов экономической деятельности, влияющих на налогообложение предприятия, формирования налоговых регистров и иные соответствующие способы и приемы. Учетная политика в целях налогового учета оформляется соответствующим приказом руководителя предприятия.

Способы ведения налогового учета можно подразделить на методические, которые предназначены для формирования информации, необходимой для

формирования налоговой отчетности; организационно-технические, позволяющие осуществить технологический процесс функционирования учетной налоговой службы на предприятии.

Учетная политика как документ, отражающий способы формирования налоговой отчетности, должна определить способы:

- вариантность которых предусмотрена налоговым законодательством;
- обусловленные спецификой хозяйственной деятельности предприятия;
- установленные нормативными документами, но не позволяют предприятию правильно сформировать налоговую базу налогов предприятия, вследствие чего она применяет иные способы учета;
- использование которых обусловлено противоречиями налогового законодательства.

Например, способам ведения налогового учета относятся, например, способы амортизации основных средств, нематериальных активов (НМА), оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции и т. д.

Данные способы позволяют утвердить:

- режим налогообложения;
- методы оценки хозяйственных фактов, влияющих на налоговую базу налогов;
- порядок проведения оценки активов и обязательств, используемой при исчислении налоговой базы налогов;
- порядок начисления авансовых платежей;
- налоговые ставки;
- правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
- формы регистров;
- порядок контроля учетной деятельности;
- другие решения, необходимые для организации налогового учета.

Основные способы ведения налогового учета приведены в табл. 2.10.

Таблица 2.10

**Способы ведения налогового учета,
закрепляемые в учетной политике предприятия**

Способы ведения налогового учета	Варианты
Способ начисления амортизации НМА	Линейный способ. Нелинейный способ
Способ начисления амортизации основных средств	Линейный способ. Нелинейный способ

Способы ведения налогового учета	Варианты
Способ оценки материально-производственных запасов	По средней себестоимости. Способ ФИФО. Способ ЛИФО
Оценка незавершенного производства	Оценка по фактической производственной себестоимости. Оценка по плановой производственной себестоимости. Оценка по прямым статьям затрат. Оценка по учетной стоимости
Учет затрат на производство	Метод деления затрат на прямые и косвенные. Метод директ-костинг
База распределения косвенных расходов	Прямая заработная плата основных рабочих. Величина энергозатрат. Сумма прямых затрат
Способ признания коммерческих расходов (расходов на продажу)	Коммерческие расходы признаются в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном периоде. Коммерческие расходы распределяются между проданными и непроданными товарами
Оценка готовой продукции	Оценка по фактической производственной себестоимости. Оценка по плановой производственной себестоимости. Оценка по прямым статьям затрат
Структура и способы списания расходов будущих периодов	Равномерно. Пропорционально объему производства
Порядок создания резервов по сомнительным долгам	Не создаются резервы по сомнительным долгам. Создаются резервы по сомнительным долгам

В табл. 2.11 представлены некоторые элементы учетной политики предприятия в целях налогового учета.

Элементы учетной политики в целях налогового учета

Элемент учетной политики в целях налогообложения	Содержание
Принципы организации и задачи налогового учета	Ведение налогового учета возлагается на бухгалтерию. Налоговый учет ведется на бумажных носителях, самостоятельно разработанных формах, а также регистрах, создаваемых автоматическими программами, предусмотренными программами «1С: Предприятие». Налоговый учет ведется в бухгалтерских регистрах, формируемых в программе «1С: Предприятие», и налоговых регистрах, разработанных в организации
Учетные документы и регистры	Хозяйственные факты в бухгалтерском учете оформляются типовыми первичными документами утвержденными законодательством и обобщаются в бухгалтерских регистрах, используемых в программе «1С: Предприятие». Все учетные документы хранятся на предприятии в электронном виде и на бумажных носителях в течение 5 лет после проверки налоговой инспекцией
Порядок проведения инвентаризации	Инвентаризация имущества и обязательств осуществляется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Минфином РФ. Проведение инвентаризации осуществляется на основании приказа руководителя организации. Состав инвентаризационной комиссии и сроки проведения инвентаризации утверждается приказом руководителем организации. Обязательная инвентаризация проводится в отношении покупных товаров и материалов ежегодно не ранее 1 октября отчетного года
Учет основных средств	Основные средства стоимостью 40 000 рублей и более отражаются в бухгалтерском и налоговом учете как основные средства, подлежащие амортизации. Сроки полезного использования основных средств в бухгалтерском и налоговом учете определяются на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1). Амортизация основных средств в бухгалтерском и налоговом учете начисляется линейным способом

Элемент учетной политики в целях налогообложения	Содержание
Учет нематериальных активов	<p>Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском и налоговом учете как нематериальные активы, подлежащие амортизации.</p> <p>Нематериальные активы в бухгалтерском и налоговом учете амортизируются линейным способом.</p> <p>Срок полезного использования нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете определяется комиссией, состав которой утверждается руководителем организации, исходя из срока действия патента, свидетельства, обусловленного соответствующим договором</p>
Учет материально-производственных запасов	<p>Учет материально-производственных запасов ведется количественно-суммовым методом.</p> <p>Материально ответственные лица складов на основании первичных документов ведут количественный учет материалов в карточках.</p> <p>Списание материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете производится по средней стоимости.</p> <p>Списание материалов на производственные цели осуществляется на основании требования-накладной (форма № М-11).</p> <p>Поступление готовой продукции на склад из производства осуществляется на основании накладной (форма № МХ-18).</p> <p>Списание готовой продукции, реализованной покупателям, осуществляется на основании товарной накладной (форма № ТОРГ-12).</p> <p>Фактическая себестоимость реализованной готовой продукции определяется с учетом остатка готовой продукции на складе на начало и конец месяца</p>
Доходы	<p>Доходы организации подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы.</p> <p>Учет доходов в налоговом учете ведется методом начисления (методом отгрузки)</p>

Элемент учетной политики в целях налогообложения	Содержание
Расходы	<p>Учет расходов в бухгалтерском и налоговом учете ведется методом начисления (методом отгрузки). Расходы в бухгалтерском и налоговом учете подразделяются на прямые и косвенные.</p> <p>К прямым расходам относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> — стоимость сырья и материалов, которые составляют основу продукции, работ, услуг (кроме общехозяйственных материальных затрат); — расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы страховых взносов, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; — амортизацию основных средств, используемых при производстве товаров (работ, услуг); — расходы на оплату труда обслуживающего персонала, а также страховые взносы, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда. <p>Прямые расходы относятся на уменьшение доходов от реализации отчетного (налогового) периода исходя из фактической и учетной оценки остатков готовой продукции на складе, а также фактической и учетной оценки и готовой продукции, реализованной покупателям.</p> <p>Прямые расходы, относящиеся к услугам, полностью относятся в расходы, уменьшающие доходы от реализации отчетного (налогового) периода</p>
Налог на прибыль организаций	<p>Учет доходов и расходов для исчисления налоговой базы налога на прибыль ведется методом начисления.</p> <p>Учет расходов, связанных с производством и реализацией вести на бухгалтерских счетах с применением аналитических признаков, группирующих данные расходы в зависимости от их степени признания для целей налогообложения прибыли</p> <p>Учет внереализационных доходов и расходов вести на бухгалтерских счетах с применением аналитических признаков, группирующих данные доходы и расходы в зависимости от степени признания для целей налогообложения прибыли.</p> <p>Авансовые платежи по налогу на прибыль перечисляются в бюджет ежемесячно, исходя из фактически полученной прибыли за предыдущий квартал.</p>

Элемент учетной политики в целях налогообложения	Содержание
	Ежемесячный авансовый платеж по налогу на прибыль производится исходя из одной третьей фактически уплаченного авансового платежа за квартал, предшествующего кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей
Налог на добавленную стоимость	<p>Ведение налогового учета по НДС осуществляется в программе «1С: Предприятие» и последующей обработки и систематизации этих данных в соответствии с принципами и требованиями главы 21 НК РФ.</p> <p>В рамках ведения учета по НДС и в соответствии с требованиями НК РФ:</p> <ul style="list-style-type: none"> — оформляются счета-фактуры; — ведутся книги покупок и продаж; — оформляются дополнительные листы книги покупок и книги продаж

§ 7. Налоговое планирование на предприятии

Управление на предприятии с точки зрения функционального подхода рассматривается как процесс осуществления таких основных функций, как планирование, организация, контроль, анализ и мотивация. Планирование налоговых платежей (налоговое планирование) является одной из важных составляющих процесса управления налогообложением. Налоговое планирование заключается в разработке и установлении системы налоговых показателей, определяющих темпы, пропорции, тенденции начисления и уплаты налогов в будущих периодах.

Планирование налоговых платежей позволяет:

- достичь в определенной степени представление о налоговой нагрузке предприятия;
- уменьшить неопределенность будущего;
- подготовить информацию, необходимую для руководителей предприятия;
- составить модели денежных, финансовых, кредитных, материальных потоков;
- осуществить контрольные функции;
- оптимизировать налогообложение и т. д.

Планирование налоговых платежей позволяет достичь следующих преимуществ:

- реализовать процесс систематического и целенаправленного подбора информационных налоговых показателей;
- подготовиться к будущим условиям налогообложения;
- оценить налоговый риск;
- улучшает координацию действий между подразделениями в процессе налогообложения;
- обеспечить более эффективное использование ресурсов и усиление контроля на предприятии.

Процесс налогового планирования по целям и средствам их достижения подразделяется на:

- *стратегическое* налоговое планирование, основной целью которого является формирование налоговой стратегии, которая, в свою очередь, позволяет принимать управленческие решения относительно налогообложения предприятия;
- *тактическое* налоговое планирование, которое определяет основные аспекты текущего налогообложения в текущем периоде на основе разработанной налоговой стратегии.

Результатом налогового планирования как процесса моделирования будущего экономического состояния предприятия выступают налоговые планы (на-

логовые бюджеты), представляющие собой документы, в которых отражаются расчеты плановых налоговых показателей, отражающих состояние и движение налогов. Форма налоговых планов разрабатывается на предприятиях самостоятельно и может отличаться от формы регистров бухгалтерского учета.

Принципы налогового планирования базируются на общих принципах теории планирования в сложных системах:

— принцип *единства* (системности) предполагает, что налоговое планирование должно иметь системный характер;

— принцип *согласованности* означает то, что налоговые планы взаимосвязаны с другими текущими планами (бюджетами);

— принцип *участия* означает, что каждый квалифицированный работник предприятия может быть участником плановой деятельности;

— принцип *непрерывности* заключается в том, что процесс налогового планирования должен осуществляться систематически в рамках установленного планового цикла;

— принцип *гибкости* заключается в возможности изменения налоговых планов с поступлением новой информации или возникновением непредвиденных обстоятельств;

— принцип *точности* предполагает, что налоговые планы должны быть конкретизированы и детализированы в той степени, в которой необходимо для руководства предприятия;

— принцип *соотношения*, то есть налоговые плановые показатели должны быть соотнесены к определенным срокам;

— принцип *налоговой платежеспособности* предприятия означает то, что в ходе налогового планирования сохраняется платежеспособность предприятия и эффективности его деятельности.

Для целей налогового планирования могут использоваться следующие **методы**: расчета налоговых коэффициентов; построения баланса; дисконтирования; составления сценариев и др.

Метод расчета налоговых коэффициентов предполагает определение плановых налоговых показателей в виде относительных величин — налоговых коэффициентов. Например, коэффициент налоговой нагрузки.

При расчете налоговых коэффициентов могут использоваться нормы и нормативы, которые устанавливаются исходя из заранее определяемых величин налоговых платежей, которые, в свою очередь, рассчитываются на основании данных прошлых лет. Норма представляет собой максимально допустимую плановую величину налогового платежа на единицу продукции или на выполнение определенного объема работ. Норматив представляет собой плановый показатель, характеризующий поэлементные составляющие норм налоговых платежей.

Балансовый метод заключается в согласовании налоговых платежей с источниками их финансирования. Кроме этого балансовый метод позволяет определить вид источников финансирования (собственные или заемные средства).

Метод дисконтирования предполагает исчисление текущей (современной) стоимости будущих налоговых платежей. Дисконтирование позволяет провести сопоставление элементов налоговых платежей, осуществляемых в разные моменты времени, так как ценность этих платежей являются неравноценной. Дисконтирование представляет собой метод определения ценности денежных сумм (в том числе налоговых платежей в бюджетную систему), относящихся к будущим периодам, приводя их к определенному моменту времени (моменту приведения). Дисконтирование элементов потоков реализуется как метод, обратный процедуре начисления сложных процентов.

Дисконтированная к началу первого года величина денежной суммы (ДДС) рассчитывается по формуле

$$\text{ДДС} = \text{ДС}_t \times \text{КД}_t, \quad (2.5)$$

где ДС_t — денежная сумма, получаемая через t лет;

КД_t — коэффициент дисконтирования через t лет.

Коэффициент дисконтирования через n лет (КД_n) рассчитывается по формуле:

$$\text{КД}_n = \frac{1}{(1+i)^n}, \quad (2.6)$$

где i — норма дисконта (годовая ставка дисконтирования);

n — количество лет, по истечении которых оценивается денежная сумма на начало первого года.

Рассмотрим **пример**. Рассчитаем коэффициенты дисконтирования для трех лет расчетного периода при норме дисконта 9 %.

Для первого года коэффициент дисконтирования (КД_1) будет составлять

$$\text{КД}_1 = \frac{1}{(1+0,09)^1} = 0,917.$$

Для второго года коэффициент дисконтирования (КД_2) будет составлять

$$\text{КД}_2 = \frac{1}{(1+0,09)^2} = 0,842.$$

Для третьего года коэффициент дисконтирования (KD_3) будет составлять

$$KD_3 = \frac{1}{(1 + 0,09)^3} = 0,772.$$

В табл. 2.12 представлен расчет дисконтированной величины налога на прибыль, используя рассчитанные значения коэффициентов дисконтирования для трех лет.

Таблица 2.12

Расчет дисконтированной величины налога на прибыль, руб.

Показатель	Шаги расчетного периода			Итого
	1	2	3	
Доходы, учитываемые при определении налоговой базы налога на прибыль	233 470	321 450	253 890	808 810
Расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли	213 780	287 230	212 780	713 790
Прибыль до налогообложения (налоговая база налога на прибыль)	19 690	34 220	41 110	95 020
Коэффициент дисконтирования, доли ед.	0,917	0,842	0,772	–
Дисконтированная налоговая база налога на прибыль	18 064	28 802	31 744	78 611
Ставка налога на прибыль, %	20	20	20	60
Дисконтированная величина налога на прибыль	3 613	5 760	6 349	15 722

Из табл. видно, что дисконтированная величина налоговой базы налога на прибыль (78 611 руб.) меньше недисконтированной величины налоговой базы налога на прибыль (95 020 руб.).

Метод составления сценариев (сценарный метод) предполагает разработку нескольких сценариев развития будущего, то есть определенных сочетаний условий, которые приводят к определенной налоговой нагрузке предприятия. В процессе реализации сценарного метода рассчитываются значения плановых налоговых показателей. Кроме этого, сценарный метод позволяет установить не только налоговые показатели, но и темпы, пропорции, тенденции налогообложения предприятия как в текущем, так и в будущих периодах.

В процессе реализации сценарного метода рассматривается ряд сценариев, для которых могут быть определены их вероятности. При этом основным (базисный) сценарием является тот, у которого вероятность реализации максимальна. Остальные сценарии рассматриваются как результат позитивного или негативного изменения параметров базового сценария.

Для целей налогового планирования могут разрабатываться три сценария (для каждого соответственно рассчитываются налоговые показатели):

— *базовый сценарий* как наиболее вероятный вариант развития событий в будущем;

— *пессимистичный сценарий*, который предполагает наступление событий, могущих негативно отразиться на налогообложении предприятия (рост налоговых ставок, увеличение налоговой базы, увеличение налоговой нагрузки и т. д.);

— *оптимистичный сценарий*, который предполагает наступление событий, могущих позитивно отразиться на налогообложении предприятия (снижение налоговых ставок, снижение налоговой базы, сокращение налоговой нагрузки и т. д.).

Если известны вероятности осуществления сценариев будущего, то расчет соответствующих налоговых показателей позволяет их рассматривать как случайные величины, то есть величины, которые могут принимать то или иное значение с определенной вероятностью. Поэтому можно получить обобщающие характеристики этих случайных величин, в частности математическое ожидание (средневзвешенное значение налоговых показателей) и стандартное отклонение, которое измеряет колебания значений случайной величины.

Рассмотрим *пример*. В табл. 2.13 представлен расчет математического ожидания значений налогов предприятия на основе разработки трех сценариев.

Таблица 2.13

Расчет математического ожидания величины налогов, руб.

Налог	Сценарий (вероятность осуществления)			Обобщающие характеристики	
	Пессими- стичный (0,2)	Базовый (0,5)	Оптимис- тичный (0,3)	Матема- тическое ожидание	Стандарт- ное откло- нение
Налог на прибыль	321 470	254 718	205 471	253 294	58 219
НДС	158 471	178 521	145 822	164 701	16 489
Налог на имущество	35 471	32 154	28 457	31 708	3 509

Планирование налоговых платежей предприятия базируется на прогнозировании будущих налоговых показателей (налоговом прогнозировании).

С помощью налогового прогнозирования может быть получено достоверное представление о налогообложении предприятия, его налоговой платежеспособности, налоговой нагрузке и пр. **Н а л о г о в о е п р о г н о з и р о в а н и е** представляет собой особый вид деятельности на предприятии, позволяющий с помощью специальных методов (методов прогнозирования), получать вероятностную информацию о налогообложении предприятия в виде налоговых прогнозов.

Налоговый прогноз — это обоснованное вероятностное суждение о налогообложении предприятия в будущем. Налоговое прогнозирование и налоговое планирование, являясь двумя сторонами единого процесса, которые различаются между собой по конечной цели. Целью налогового прогнозирования является установление вероятностного представления о будущем налогообложении, а целью планирования является установление на основе результатов налогового прогнозирования конкретных налоговых показателей и темпов их изменения. Таким образом, основное отличие налогового плана от налогового прогноза заключается в его конкретности.

Процесс налогового прогнозирования определяется горизонтом налогового прогнозирования, то есть периодом времени, в течение которого может быть получен налоговый прогноз заданной точности. Горизонт налогового прогнозирования в свою очередь зависит от уровня нестабильности экономической среды предприятия.

Выделяют следующие **принципы налогового прогнозирования**:

- *системность*, то есть взаимосвязанность и соподчиненность налоговых прогнозов;
- *согласованность*, то есть взаимная непротиворечивость налоговых прогнозов, разработанных с помощью разных методов;
- *вариантность*, то есть допущение возможности неосуществимости налоговых прогнозов;
- *гибкость*, то есть необходимость корректировки налоговых прогнозов по мере поступления новой более полной и точной информации;
- *достоверность*, то есть достижения заданной точности и обоснованности налоговых прогнозов.

Можно выделить следующие **основные этапы налогового прогнозирования**:

- *определение цели налогового прогнозирования*. В общем случае цель налогового прогнозирования заключается в определении величины налоговых платежей и графика их уплаты;
- *определение горизонта налогового прогнозирования*, который зависит от горизонта прогнозирования экономических показателей предприятия, а также уровня нестабильности внешней и внутренней среды предприятия;
- *выбор метода налогового прогнозирования*, который зависит от вида налога, требования точности и обоснованности налогового прогноза;
- *сбор и подготовка данных* для разработки налогового прогноза;
- *составление налогового прогноза* с использованием выбранного метода прогнозирования и последующая корректировка налогового прогноза в случае поступления новой информации;

— проверка надежности и точности налогового прогноза, которая заключается, как правило, в проверке осуществимости данного налогового прогноза.

Налоговое прогнозирование базируется на использовании различных методов, которые можно объединить в следующие группы:

1) математические (статистические) методы, основанные на использовании математических моделей и закономерностей;

2) экспертные методы, основанные на использовании знаний и суждений экспертов.

Наиболее используемыми математическими методами налогового прогнозирования являются экстраполяционные методы, которые базируются на использовании экстраполяции, то есть перенесении объективных закономерностей, тенденций, существовавших в прошлом, на будущее. Поскольку экстраполяция предполагает перенесение тенденций прошлого в будущее, то при высоком уровне нестабильности внешней среды экстраполяция не может использоваться в налоговом прогнозировании из-за высокой погрешности. Тем не менее налоговое прогнозирование с помощью экстраполяции осуществляется чаще из-за своей простоты.

Экстраполяцию можно представить как функцию:

$$x_{m+t} = f(x_m, t), \quad (2.7)$$

где x_{m+t} — экстраполируемое значение налогового показателя;

x_m — значение налогового показателя в базовом (прошлом или текущем) периоде m ;

t — период налогового прогнозирования (не больше горизонта прогнозирования).

Для построения прогнозной функции используют различные подходы. Можно выделить два подхода.

Первый подход основан на использовании методов, использующих среднее значение прогнозируемого налогового показателя. Данный подход не учитывает прошлую динамику прогнозируемого показателя, что является его недостатком. Метод прогнозирования с помощью экстраполяции на основе среднего значения прогнозируемого налогового показателя будет иметь следующий вид:

$$x_{m+t} = \bar{x},$$

где \bar{x} — среднее значение налогового показателя, руб.

Второй подход позволяет построить прогнозную функцию на основе показателей динамики налоговых показателей. Метод прогнозирования с помощью

экстраполяции на основе показателей интенсивности налогового показателя будет иметь следующий вид:

$$x_{m+t} = x_m + \overline{\Delta x} \cdot t$$

или

$$x_{m+t} = x_m \times (\overline{\delta x_i})^t, \quad (2.8)$$

где $\overline{\Delta x}$ — средний абсолютный прирост налогового показателя, руб.;

$\overline{\delta x}$ — средний темп роста налогового показателя.

Рассмотрим *пример*. Пусть известны значения налога на прибыль (НПр) за три месяца и показатели динамики выручки: цепной абсолютный прирост и цепной темп роста. Необходимо составить прогноз объема продаж на 5-й шаг расчетного периода (горизонт прогнозирования два шага) (табл. 2.14).

Таблица 2.14

Налог на прибыль и показатели его динамики по шагам расчетного периода

Показатель	Шаги расчетного периода		
	1	2	3
Налог на прибыль, тыс. руб.	125,8	174,2	169,8
Абсолютный прирост налога на прибыль, тыс. руб.	–	48,4	–4,4
Темп роста налога на прибыль	–	1,38	0,97

Используя первый подход, рассчитаем среднее значение налога на прибыль за три шага расчетного периода с помощью простой средней арифметической. Прогнозное значение налога на прибыль на 5-й шаг расчетного периода (НПр₅) будет составлять

$$\text{НПр}_5 = \frac{125,8 + 174,2 + 169,8}{3} = 156,6 \text{ тыс. руб.}$$

Такое же прогнозное значение будет и в последующие шаги расчетного периода.

Для использования второго подхода рассчитаем среднее значение абсолютных приростов налога на прибыль ($\overline{\Delta \text{НПр}}$):

$$\overline{\Delta \text{НПр}} = \frac{48,4 - 4,4}{2} = 22,0 \text{ тыс. руб.}$$

Среднее значение темпов роста налога на прибыль, рассчитанное с помощью средней геометрической ($\overline{\delta\text{НПр}}$), составит

$$\overline{\delta\text{НПр}} = \sqrt{1,38 \times 0,97} = 1,16.$$

Таким образом, прогнозное значение налога на прибыль с горизонтом прогнозирования два расчетного периода с учетом среднего абсолютного прироста составит

$$\text{НПр}_{3+2} = 125,8 + 22,0 \times 2 = 169,8 \text{ тыс. руб.},$$

а прогнозное значение налога на прибыль с учетом среднего темпа роста составит

$$\text{НПр}_{3+2} = 125,8 \times (1,16)^2 = 169,3 \text{ тыс. руб.}$$

В процессе налогового прогнозирования исследуют влияния одного или нескольких факторных показателей на налоговые показатели. Для этого используют функции (функциональные зависимости), связывающие эти явления.

Построение функциональной зависимости между значениями факторных показателей и налогового показателя осуществляется с помощью регрессионного анализа. Регрессионный анализ позволяет исследовать зависимости между налоговым показателем y и факторными показателями x_i на основе функции регрессии, то есть тренда изменения налогового показателя.

Построение функции регрессии можно осуществить методами парной регрессии (взаимосвязь только двух показателей) и множественной регрессии (взаимосвязь налогового показателя и более двух факторных показателей).

Параметры уравнения регрессии определяются по имеющимся статистическим данным с помощью метода наименьших квадратов, в основу которого положено требование минимальности сумм квадратов отклонений исходных данных y_i от расчетных \hat{y}_i :

$$\sum_i (y_i - \hat{y}_i)^2 \rightarrow \min.$$

Например, уравнение линейной регрессии по данным n наблюдений, из которых известны фактические значения x_i и y_i , будет иметь вид:

$$\hat{y}_i = a + b \times x_i, \quad (2.9)$$

где a, b — параметры линейного уравнения регрессии.

Таким образом, необходимо найти уравнение тренда (прямой линии) таким образом, чтобы выполнялось условие:

$$\sum_i (y_i - \hat{y}_i)^2 = \sum_i (y_i - a - b \times x_i)^2 \rightarrow \min.$$

Получаем систему уравнений:

$$\begin{cases} \sum y_i = n \times a + b \sum x_i, \\ \sum x_i \times y_i = a \sum x_i + b \sum x_i^2. \end{cases}$$

Значимость связи между факторным показателем и налоговым показателем определяется с помощью коэффициента детерминации (R^2) или индекса корреляции (R), рассчитываемого по формуле

$$R = \sqrt{1 - \frac{\sum (\hat{y}_i - y_i)^2}{\sum (y_i - \bar{y})^2}}, \quad (2.10)$$

где \bar{y} — среднее значение налогового показателя.

Коэффициент детерминации и индекс детерминации принимают значения в диапазоне $0 \leq R^2 \leq 1$. Чем ближе величина R^2 к единице, тем лучше уравнение регрессии согласуется с данными наблюдений, так как коэффициент детерминации показывает, какая доля общей дисперсии налогового показателя y объясняется уравнением регрессии, например, если $R^2 = 0,85$, уравнение регрессии на 85 % объясняет зависимость налогового показателя от факторного показателя.

Рассмотрим *пример*. Имеются данные по чистой выручке и налогу на прибыль предприятия (табл. 2.15).

Таблица 2.15

Данные по чистой выручке и налогу на прибыль

Год	Налог на прибыль, тыс. руб.	Чистая выручка, тыс. руб.
1	425,8	4587,6
2	521,2	5878,9
3	358,9	3875,4
4	507,9	5125,6
5	425,6	4874,3
6	587,1	6125,2
7	501,3	5456,2

По данным табл. 2.15 может быть построена линейное уравнение парной регрессии, показывающее зависимость величины налога на прибыль от чистой выручки:

$$\text{НПр} = b_0 + b_1 \times \text{ЧВ}, \quad (2.11)$$

где НПр — налог на прибыль, тыс. руб.;

ЧВ — чистая выручка, тыс. руб.;

b_0, b_1 — параметры уравнения парной регрессии.

Определение параметров линейного уравнения регрессии и оценка статистической значимости уравнения представляют собой достаточно трудоемкие расчеты, которые лучше осуществлять с помощью программного обеспечения. Так, с помощью программного обеспечения найдено уравнение парной регрессии

$$\text{НПр} = -9,8364 + 0,0946 \times \text{ЧВ}.$$

Коэффициент детерминации равен 0,922, что означает тесную корреляционную зависимость между чистой выручкой и налогом на прибыль. График линейного уравнения регрессии представлен на рис. 2.1.

Используя полученное уравнение регрессии можно рассчитать прогнозное значение налога на прибыль при заданной величине чистой выручке. Например, если прогнозируется значение чистой выручки в сумме 7 000 тыс. руб., то прогнозное значение налога на прибыль составит

$$-9,8364 + 0,0946 \times 7\,000 = 652,4 \text{ тыс. руб.}$$

Экспертные методы налогового прогнозирования базируются на экспертных оценках, которые отражают индивидуальное суждение специалистов

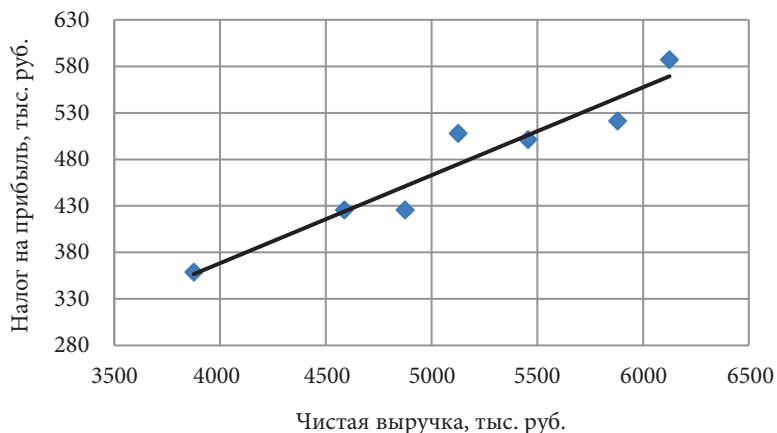


Рис. 2.1. График линейного уравнения регрессии

относительно перспектив развития объекта и основаны на мобилизации профессионального опыта и интуиции экспертов.

Экспертные методы используются в случае, когда:

- прогнозирование налоговых платежей полностью или частично не поддается математической формализации, то есть трудно сформировать адекватную математическую модель;

- затраты по сбору данных, на которых базируются математические методы, являются высокими;

- отсутствуют какие-либо статистические данные, либо имеющиеся данные не пригодны для прогнозирования налоговых платежей;

- высокая погрешность результатов прогнозирования с помощью математических методов.

Выделяют следующие **экспертные методы налогового прогнозирования**:

- *метод интервью*, который предполагает опрос экспертов, от которых требуется давать качественные советы;

- *метод докладных записок*, который заключается в том, что эксперт выполняет самостоятельную аналитическую работу и делает докладную записку, где излагает свое мнение;

- *метод «мозгового штурма»* — метод коллективной выработки идей и творческого решения проблемы. Предполагается, что проблема будет предлагаться спонтанно в течение определенного периода времени, в течение которого критика и обсуждение выдвигаемых идей запрещается. После спонтанной генерации решений их подвергают тщательному анализу и обсуждению, после чего из всего набора предложенных решений выбираются те, которые являются наиболее предпочтительными;

- *метод Дельфи* представляет собой метод, при котором проводится индивидуальный опрос группы экспертов относительно их суждений с помощью специальных анкет анонимно. Полученные ответы сопоставляются и обобщенные результаты снова направляются членам группы для выработки уточненных суждений, по-прежнему сохраняя анонимность. Процесс может повторяться несколько раз до того, как появится совпадение суждений, позволяющих разработать прогноз.

§ 8. Бюджетирование налоговых платежей

Одной из форм налогового планирования на предприятии выступает налоговое бюджетирование (налоговое бюджетное планирование).

Налоговое бюджетирование — это разновидность финансового планирования на предприятии, в основу которого положены принципы и методы

составления, исполнения, контроля и оценки налоговых бюджетов как специфической формы налоговых плановых документов. Налоговое бюджетирование представляет собой процесс планирования налоговых показателей предприятия, результаты которого оформляются системой налоговых бюджетов.

Налоговые бюджеты базируются на системе расчетов экономических показателей и представляют собой таблицы с экономическими показателями по отдельным статьям, которые позволяют рассчитать налоговые показатели. Налоговые бюджеты разрабатываются отдельно по каждому налогу, а затем объединяются в с в о д н ы й налоговый бюджет. Этот процесс разработки частных и сводного налоговых бюджетов в целом представляет собой процесс налогового бюджетирования. Состав и формы налоговых бюджетов устанавливаются предприятием. Информационной базой налогового бюджетирования является бухгалтерский и налоговый учет.

Основное предназначение налогового бюджетирования как разновидности финансового планирования заключается в обосновании и формировании управленческих решений относительно налогообложения предприятия. Механизм налогового бюджетирования, как правило, внедряют для большей оперативности, согласованности и обоснованности управленческой работы различных подразделений предприятия и повышения обоснованности плановых налоговых показателей.

Результатами налогового бюджетирования является:

- планирование управленческих решений относительно налогообложения предприятия;
- оценка налоговой платежеспособности отдельных подразделений и предприятия в целом;
- укрепление налоговой дисциплины;
- выявление источников финансирования налоговых платежей;
- оптимизация налогообложения;
- координация деятельности подразделений предприятия и др.

Налоговый бюджет как плановый документ содержит плановые налоговые показатели для расчетного (бюджетного) периода времени. Бюджетный период разделяется на шаги, то есть отрезки времени, для которых рассчитываются экономические показатели, касающиеся:

- использования собственных финансовых ресурсов для финансирования налоговых выплат;
- привлечения заемных средств для финансирования налоговых выплат;
- определения величины доходов, расходов, стоимости основных средств, нематериальных активов и пр.;
- движения денежных средств;
- величины налоговых платежей и пр.

Длительность бюджетного периода зависит от длительности финансового планирования на предприятии и, как правило, связана с горизонтом прогнозирования, который, в свою очередь, зависит от уровня нестабильности внешней среды.

В процессе налогового бюджетирования формируется система налоговых бюджетов, представляющих собой взаимосвязанную целостность, достигаемую посредством:

- взаимной согласованности;
- подчинения налоговой стратегии;
- иерархической соподчиненности.

Налоговое бюджетирование можно использовать применительно к структурным подразделениям, отдельным видам деятельности и в целом к предприятию. В этом случае составление налогового бюджета предприятия осуществляется на основе налоговых бюджетов отдельных подразделений.

Таким образом, налоговое бюджетирование представляет собой совокупность циклических процессов формирования и утверждения налоговых бюджетов и контроля за их выполнением. Налоговые бюджеты должны быть сформированы в соответствии с налоговой стратегией, организационной структурой и системой документооборота и регламентированы внутренними нормативными документами.

Налоговое бюджетирование включает в себя следующие элементы:

- подходы и методы формирования налоговых бюджетов;
- формы налоговых бюджетов;
- порядок формирования налоговых бюджетов различных подразделений;
- систему налоговых показателей, рассчитываемых в налоговых бюджетах;
- структуру управления, реализующую налоговое бюджетирование в подразделениях и на предприятии в целом и пр.

Организация налогового бюджетирования представляет собой процесс построения управленческой структуры на предприятии, осуществляющей налоговое бюджетирование. Управленческая структура включает:

- управленческий персонал;
- систему полномочий и ответственности руководителей;
- регламент взаимодействия руководителей различных подразделений и пр.

Организация налогового бюджетирования основывается на **б ю д ж е т н о м р е г л а м е н т е**, то есть порядке разработки налоговых бюджетов на бюджетный период. Бюджетный регламент зависит от продолжительности бюджетного периода и включает общий график налогового бюджетирования, который, в свою очередь, состоит из отдельных графиков, определяющих сроки составления налоговых бюджетов и их консолидации. График бюджетирования также включает

процедуру составления и утверждения налоговых бюджетов, их представления, согласования и утверждения, порядок последующей корректировки.

Процесс управления бюджетированием предполагает:

- определение центров налогового учета, то есть подразделений или видов деятельности, являющихся объектами налогового бюджетирования;
- определение центров ответственности, то есть подразделений, которые несут ответственность за выполнение налоговых показателей;
- формирование бюджетного регламента и механизма бюджетного контроля;
- распределение функций в аппарате управления;
- создание системы локальных нормативных документов, касающихся налогового бюджетирования;
- создание информационной системы;
- создание системы мотивации персонала и пр.

В табл. 2.16 представлен пример составления налогового бюджета на четыре квартала расчетного (бюджетного) периода.

Таблица 2.16

Налоговый бюджет, руб.

Показатель	Кварталы расчетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Налог на добавленную стоимость (НДС)				
Выручка от реализации товаров, работ, услуг с учетом НДС	1 547 125	1 458 325	1 298 723	1 687 432
НДС, начисленный на реализованную продукцию	236 002	222 456	198 110	257 405
Стоимость приобретенных ценностей с учетом НДС	548 740	1 823 141	1 856 345	687 415
НДС по приобретенным ценностям (предъявляемый к вычету)	83 706	278 106	283 171	104 860
НДС к уплате в бюджет	152 296	0	0	152 545
НДС к возмещению из бюджета	0	55 650	85 061	0
Налог на прибыль организаций				
Доходы от реализации	1 311 123	1 235 869	1 100 613	1 430 027
Внереализационные доходы	458 741	174 854	257 841	352 874
Расходы, связанные с производством и реализацией	952 471	1 625 478	2 247 159	1 254 714

Показатель	Кварталы расчетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Внереализационные расходы	58 741	165 879	66 475	102 547
Налоговая база	758 652	-380 634	-955 180	425 640
Налог на прибыль организаций	151 730	0	0	85 128
Налог на имущество организаций				
Среднегодовая остаточная стоимость основных средств	5 432 567	4 617 682	3 925 030	3 336 275
Налоговая база	5 432 567	4 617 682	3 925 030	3 336 275
Налог на имущество организаций	29 879	25 397	21 588	18 350
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)				
Начисленная заработная плата персонала	285 471	302 451	321 547	305 748
Стандартные вычеты по НДФЛ	45 214	45 874	47 895	48 325
Налоговая база НДФЛ	240 257	256 577	273 652	257 423
НДФЛ	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы				
База начисления страховых взносов	285 471	302 451	321 547	305 748
Страховые взносы в ПФР	62 804	66 539	70 740	67 265
Страховые взносы в ФСС	8 279	8 771	9 325	8 867
Страховые взносы в ФФОМС	14 559	15 425	16 399	15 593
Страховые взносы в ФСС от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	8 564	9 074	9 646	9 172
Общая сумма налоговых платежей	459 344	102 911	78 212	390 384

Процесс налогового бюджетирования может управляться специальным подразделением. Непосредственным разработчиком налоговых бюджетов выступают все службы в пределах их компетенции и установленной ответственности. В процессе налогового бюджетирования особую роль играет экономическая и бухгалтерская служба.

По данным налоговых бюджетов можно определить налоговую нагрузку (НГ), которая рассчитывается по предприятию в целом, для его подразделений

или по конкретным налогам. Налоговая нагрузка по предприятию рассчитывается по формуле:

$$\text{НГ} = \frac{\text{СН}}{\text{ЧД}} \times 100 \%, \quad (2.12)$$

где СН — сумма налогов предприятия за период;

ЧД — чистый доход (доходы без учета НДС) за период.

Налоговая нагрузка по определенному налогу может рассчитываться рассчитывается по формуле:

$$\text{НГ} = \frac{\text{Н}}{\text{ЧД}} \times 100 \%, \quad (2.13)$$

где Н — сумма налога за период.

Рассмотрим *пример*. Рассчитаем по данным табл. 2.16 налоговую нагрузку в целом по предприятию и по конкретным налогам. Результаты расчетов представлены в табл. 2.17.

Таблица 2.17

Налоговая нагрузка по предприятию и по налогам

Показатель	Кварталы бюджетного периода:			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Чистый доход (доходы без учета НДС), руб.	1 769 864	1 410 723	1 358 454	1 782 901
НДС к уплате в бюджет, руб.	152 296	0	0	152 545
НДС к возмещению из бюджета, руб.	0	55 650	85 061	0
Налог на прибыль, руб.	151 730	0	0	85 128
Налог на имущество, руб.	29 879	25 397	21 588	18 350
НДФЛ, руб.	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы, руб.	94 205	99 809	106 111	100 897
Общая сумма налоговых платежей, руб.	459 344	102 911	78 212	390 384
Налоговая нагрузка по предприятию, %	25,95	7,29	5,76	21,90
Налоговая нагрузка по налогам, %:	—	—	—	—
НДС	8,60	0,00	0,00	8,56
налог на прибыль	8,57	0,00	0,00	4,77

Показатель	Кварталы бюджетного периода:			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
налог на имущество	1,69	1,80	1,59	1,03
НДФЛ	1,76	2,36	2,62	1,88
страховые взносы	5,32	7,08	7,81	5,66

Из табл. 2.17 видно, что налоговая нагрузка по предприятию уменьшается с 25,95 до 21,90 % за четыре квартала, при этом минимальное значение налоговая нагрузка достигает в 3-м квартале (5,76 %).

§ 9. Оптимизация налогообложения

Характерной особенностью управления налогообложением предприятия в современных условиях является стремление налогоплательщиков к снижению суммы уплачиваемых налогов. Возможность законного снижения налоговых платежей обусловлена Налоговым кодексом РФ, который предоставляет определенные направления для такого снижения, например использование налоговых льгот, применение различных налоговых ставок, применение специальных налоговых режимов и пр.

Таким образом, в соответствии с налоговым законодательством налогоплательщик может законно уменьшить сумму выплачиваемых налогов.

Сокращение налоговых выплат называют **налоговой экономией**, а специальная деятельность, осуществляемая налогоплательщиком для законного снижения налоговых платежей и приводящая к увеличению финансового результата, называется **налоговой оптимизацией** (оптимизацией налоговых платежей). Важно подчеркнуть, что целью налоговой оптимизации является не просто снижение суммы налоговых платежей, но также увеличения финансового результата. Это связано с тем, что снижение одних налогов может привести к увеличению других налогов, что в итоге может снизить финансовый результат. В этой связи оптимизация налогов — это одна из задач, стоящая перед налоговым планированием, которая заключается в финансовой оптимизации, то есть выборе наилучшего пути управления ресурсами предприятия.

Кроме этого, оптимизация налогообложения означает не просто снижение налоговых платежей с целью увеличения финансового результата, но также их законность и отсутствие негативных последствий как со стороны налоговых органов, так и персонала, собственника и т. д. Поэтому оптимизация налогообложения осуществляется в рамках законных действий и представляет собой

выбор наилучшего для налогоплательщика способа уплаты налогов. Оптимизация налогообложения должна обеспечивать получение экономического эффекта, так как если сокращение налоговых выплат достигается за счет снижения краткосрочной и долгосрочной эффективности, то такое сокращение налоговых платежей может стать причиной банкротства.

Кроме законных способов снижения налоговых платежей, на практике иногда применяют и незаконные способы. В этой связи следует иметь в виду, что незаконное снижение налогов представляет собой уголовно наказуемый способ уменьшения налоговых обязательств, так как представляет собой сознательное сокрытие доходов, имущества и пр. от налоговых органов, а также намеренное искажение бухгалтерской и налоговой отчетности.

Законное сокращение налоговых выплат может достигаться посредством:

- управления имуществом (материальными запасами, дебиторской задолженностью, расходами и т. д.), позволяющим изменить налоговую базу;
- выбора режимов налогообложения;
- использования методов определения даты начисления задолженности;
- использования льгот и пр.

Оптимизация налоговых выплат предполагает не только идею, но также и способ исполнения, так как даже если расчеты доказывают снижение налоговых платежей и схема снижения налогов является законной, проблемы реализации данной схемы не позволят ее воплотить в жизнь.

В зависимости от горизонта налогового планирования можно классифицировать налоговую оптимизацию как перспективную (долгосрочную) и текущую. *Перспективная налоговая оптимизация* предполагает применение таких способов законного снижения налогов, которые уменьшают налоговую нагрузку предприятия в течение нескольких налоговых периодов. *Текущая налоговая оптимизация* предполагает применение методов законного снижения налогов, позволяющих снижать налоговую нагрузку налогоплательщика в конкретном налоговом периоде.

Налоговая оптимизация позволяет увеличить финансовый результат (ФР) организации, который может быть рассчитан по формуле:

$$\Phi P = D_y - P_y - H_y - \text{НПр} - H_{\text{ну}}, \quad (2.14)$$

где D_y — доходы, учитываемые при определении налоговой базы налога на прибыль организации;

P_y — расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, без включения налогов;

H_y — налоги, включаемые в расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли;

НПр — налог на прибыль;

H_{ny} — налоги, включаемые в расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли.

Так как ставка налога на прибыль составляет 20 %, то финансовый результат можно представить выражением (ФР):

$$\text{ФР} = D_y - P_y - H_y - (D_y - P_y - H_y) \times 20 \% - H_{ny}.$$

Относительным показателем, характеризующим сокращение налоговых выплат, является коэффициент налоговой экономии (КНЭ), который характеризует существенность достигаемой налоговой экономии и рассчитывается по формуле:

$$\text{КНЭ} = \frac{\text{НЭ}}{\text{ФР}_{\text{п}}} \quad (2.15)$$

где НЭ — налоговая экономия;

$\text{ФР}_{\text{п}}$ — первоначальный финансовый результат (финансовый результат до осуществления налоговой оптимизации);

Рассмотрим *пример*. В табл. 2.18 представлены исходные данные для двух вариантов снижения налоговых платежей.

Таблица 2.18

**Исходные данные
для двух вариантов снижения налоговых платежей, руб.**

Показатель	До налоговой оптимизации	После налоговой оптимизации	Абс. отклонение
Доходы, учитываемые при определении налоговой базы	2 500 000	2 500 000	0
Расходы, учитываемые в целях налогообложения (без учета налогов)	1 750 000	1 800 000	50 000
Налоги, включаемые в расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли	300 000	320 000	20 000
Налог на прибыль	90 000	76 000	-14 000
Налоги, включаемые в расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли	165 000	75 000	-90 000
Финансовый результат	195 000	229 000	34 000
Сумма налогов	555 000	471 000	-84 000

Из данных табл. 2.18 видно, что финансовый результат от налоговой оптимизации составил 34 тыс. руб. (229 тыс. руб. — 195 тыс. руб.), а налоговая экономия составила 84 тыс. руб. (555 тыс. руб. — 471 тыс. руб.).

Коэффициент налоговой экономии составит

$$\text{КНЭ} = \frac{84000}{195000} = 0,43.$$

Принципами налоговой оптимизации являются:

— *законность*, то есть налоговая оптимизация должна быть с юридической точки зрения законной;

— *простота*, то есть способы налогообложения, используемые при налоговой оптимизации должны быть понятными и реализуемыми;

— *комплексность*, то есть учет всех возможных последствий реализации налоговой оптимизации как внутри предприятия, так и за его пределами;

— *документальное оформление*, то есть налоговая оптимизация должна сопровождаться грамотным документированием, позволяющим подтвердить законность проводимой оптимизации;

— *действенность*, то есть использование таких способов минимизации налогов, которые, помимо законности, должны приводить к росту эффективности деятельности предприятия;

— *непротиворечивость*, то есть в случае использования нескольких способов минимизации налогов добиться их согласованности непротиворечивости.

Налоговая оптимизация осуществляется в рамках налогового планирования, что обеспечивает целенаправленность налоговой оптимизации и согласованность налоговых показателей. Налоговое планирование позволяет рассчитать оптимальную величину налоговых платежей с учетом применяемых методов налоговой оптимизации и построение на их основе потока налоговых платежей во времени таким образом, чтобы эффективно использовать средства предприятия. В рамках налогового планирования происходит предварительный расчет плановых сумм налогов для предприятия, его подразделений и по отношению к конкретной сделке или проекту.

Налоговая оптимизация должна соотноситься со стратегическими принципами и интересами предприятия, с затратами на его проведение, а также должна снижать налоговую нагрузку предприятия.

Налоговая оптимизация предполагает выбор:

— организационно-правовой формы, то есть использования в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, в отношении которой действует благоприятный режим налогообложения;

— режима налогообложения, то есть применение в целях налоговой оптимизации, такого режима налогообложения, который позволяет снизить налоговую нагрузку предприятия;

— вида деятельности, то есть осуществление видов деятельности, на которые распространяются налоговые льготы и которые облагаются по меньшей налоговой ставке по сравнению с другими видами деятельности;

— налоговой юрисдикции, то есть регистрация организации на территории с льготным налогообложением, например, офшорные зоны или регионы с меньшим уровнем налогообложения;

— учетной политики, то есть разработка такой учетной политики, которая позволяет в процессе ее использования применять методы, снижающие налоговую нагрузку.

Схема налоговой оптимизации — это алгоритм законного снижения налоговых платежей, включающий методы, подходы, методики налоговой оптимизации. Использование той или иной схемы налоговой оптимизации должно проверяться на соответствие принципам налоговой оптимизации.

Примером схемы налоговой оптимизации является переход организации с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения. Для небольших предприятий при соблюдении ряда условий, определенных в НК РФ (в частности, по численности работников, величине дохода, стоимости основных средств и пр.), предоставляется возможность перейти на упрощенную систему налогообложения (УСН) в соответствии с главой 26.2 НК РФ. Переход на УСН позволяет заменить уплату налога на прибыль (в соответствии с главой 25 НК РФ) и налога на имущество организаций (в соответствии с главой 30 НК РФ) уплатой единого налога. Кроме этого, организации, перешедшие на УСН, не являются плательщиками НДС.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется добровольно в установленном порядке.

Объектом налогообложения УСН признаются:

— доходы;

— доходы, уменьшенные на величину расходов.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы, то налоговой базой признается денежное выражение доходов, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Для объекта налогообложения доходы налоговая ставка устанавливается в размере 6 %. Для объекта налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 %. При этом налоговые ставки могут быть уменьшены законами субъектов РФ. Минимальный налог при УСН для объекта налогообложения доходы, уменьшенные

на величину расходов, рассчитывается в размере 1 % от суммы полученных за год доходов. Уплачивается он, если сумма единого налога по итогам года окажется меньше 1 % от облагаемых доходов за этот же период.

Для того чтобы организация приняла решение о переходе на УСН, необходимо провести расчеты применительно к различным режимам налогообложения, сопоставляя ее доходы и расходы в трех вариантах:

- общая система налогообложения (ставка налога на прибыль — 20 %);
- УСН с объектом налогообложения доходы по ставке 6 %;
- УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов по ставке 15 %.

Три варианта налогообложения будут равноценными с точки зрения уплаты налога на прибыль или единого налога, если будет выполняться равенство:

$$a \times 0,20 = b \times 0,06 = c \times 0,15,$$

где a — налоговая база для общей системы налогообложения;

b — налоговая база для УСН с объектом налогообложения доходы;

c — налоговая база для УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таким образом, чтобы первый и второй вариант налогообложения были равноценными, налоговая база для общей системы налогообложения должна быть меньше аналогичного показателя при УСН с объектом налогообложения «доходы» в 3,3 раза:

$$\frac{b}{a} = \frac{0,20}{0,06} = 3,3.$$

Для того чтобы первый и третий вариант налогообложения были равноценными, налоговая база для общей системы налогообложения должна быть меньше аналогичного показателя при УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов в 1,3 раза:

$$\frac{c}{a} = \frac{0,20}{0,15} = 1,3.$$

Однако не следует делать вывод о том, что общая система налогообложения лучше УСН, так как необходимо также учитывать конкретную структуру расходов применительно к каждой системе налогообложения и специфику деятельности организации.

Рассмотрим *пример*. Рассчитаем величину налоговой нагрузки для трех вариантов налогообложения. В табл. 2.19 представлен расчет налоговых платежей и налоговой нагрузки для УСН с объектом налогообложения доходы.

В табл. 2.20 представлен расчет налоговых платежей и налоговая нагрузка для УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таблица 2.19

**Налоговые платежи и налоговая нагрузка
для УСН с объектом налогообложения доходы**

Показатель	Кварталы бюджетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Единый налог				
Доходы от реализации (без учета НДС), руб.	1 311 123	1 235 869	1 100 613	1 430 027
Внереализационные доходы, руб.	458 741	174 854	257 841	352 874
Налоговая база, руб.	1 769 864	1 410 723	1 358 454	1 782 901
Единый налог, руб.	106 192	84 643	81 507	106 974
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)				
Начисленная заработная плата персонала, руб.	285 471	302 451	321 547	305 748
Стандартные вычеты по НДФЛ, руб.	45 214	45 874	47 895	48 325
Налоговая база НДФЛ, руб.	240 257	256 577	273 652	257 423
НДФЛ, руб.	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы				
База начисления страховых взносов, руб.	285 471	302 451	321 547	305 748
Страховые взносы в ПФР, руб.	62 804	66 539	70 740	67 265
Страховые взносы в ФСС, руб.	8 279	8 771	9 325	8 867
Страховые взносы в ФФОМС, руб.	14 559	15 425	16 399	15 593
Страховые взносы в ФСС от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, руб.	8 564	9 074	9 646	9 172
Общая сумма налоговых платежей	231 631	217 807	223 192	241 336
Чистый доход (доходы без учета НДС), руб.	1 769 864	1 410 723	1 358 454	1 782 901

Показатель	Кварталы бюджетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Налоговая нагрузка по пред- приятию, %	13,09	15,44	16,43	13,54
Налоговая нагрузка по нало- гам, %:	-	-	-	-
единый налог	6,00	6,00	6,00	6,00
НДФЛ	1,76	2,36	2,62	1,88
страховые взносы	5,32	7,08	7,81	5,66

Таблица 2.20

**Налоговые платежи и налоговая нагрузка для УСН
с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов**

Показатель	Кварталы бюджетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Единый налог				
Доходы от реализации (без учета НДС), руб.	1 311 123	1 235 869	1 100 613	1 430 027
Внереализационные доходы, руб.	458 741	174 854	257 841	352 874
Расходы, уменьшающие дохо- ды, руб.	1 011 212	1 791 357	2 313 634	1 357 261
Налоговая база, руб.	758 652	-380 634	-955 180	425 640
Единый налог, руб.	151 730	14 107	13 585	85 128
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)				
Начисленная заработная пла- та персонала, руб.	285 471	302 451	321 547	305 748
Стандартные вычеты по НДФЛ, руб.	45 214	45 874	47 895	48 325
Налоговая база НДФЛ, руб.	240 257	256 577	273 652	257 423
НДФЛ, руб.	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы				
База начисления страховых взносов, руб.	285 471	302 451	321 547	305 748
Страховые взносы в ПФР, руб.	62 804	66 539	70 740	67 265
Страховые взносы в ФСС, руб.	8 279	8 771	9 325	8 867

Показатель	Кварталы бюджетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Страховые взносы в ФФОМС, руб.	14 559	15 425	16 399	15 593
Страховые взносы в ФСС от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, руб.	8 564	9 074	9 646	9 172
Общая сумма налоговых платежей	277 169	147 271	155 270	219 490
Чистый доход (доходы без учета НДС), руб.	1 469 953	1 966 211	2 571 475	1 710 135
Налоговая нагрузка по предприятию, %	18,86	7,49	6,04	12,83
Налоговая нагрузка по налогам, %:	-	-	-	-
единый налог	54,74	9,58	8,75	38,78
НДФЛ	11,27	22,65	22,91	15,25
страховые взносы	33,99	67,77	68,34	45,97

В табл. 2.21 представлено сравнение величины налоговых платежей и налоговой нагрузки трех вариантов налогообложения предприятия.

Таблица 2.21

Налоговая нагрузка для УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, руб.

Показатель	Кварталы бюджетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
Общая система налогообложения				
НДС, руб.	152 296	-55 650	-85 061	152 545
Налог на прибыль, руб.	151 730	0	0	85 128
Налог на имущество, руб.	29 879	25 397	21 588	18 350
НДФЛ, руб.	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы, руб.	94 205	99 809	106 111	100 897
Общая сумма налоговых платежей, руб.	459 344	102 911	78 212	390 384
Налоговая нагрузка по предприятию, %	25,95	7,29	5,76	21,90

Показатель	Кварталы бюджетного периода			
	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
УСН с объектом налогообложения доходы				
Единый налог, руб.	106 192	84 643	81 507	106 974
НДФЛ, руб.	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы, руб.	94 205	99 809	106 111	100 897
Общая сумма налоговых платежей, руб.	231 631	217 807	223 192	241 336
Налоговая нагрузка по предприятию, %	13,09	15,44	16,43	13,54
УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов				
Единый налог, руб.	151 730	14 107	13 585	85 128
НДФЛ, руб.	31 233	33 355	35 575	33 465
Страховые взносы, руб.	94 205	99 809	106 111	100 897
Общая сумма налоговых платежей, руб.	277 169	147 271	155 270	219 490
Налоговая нагрузка по предприятию, %	18,86	7,49	6,04	12,83

Из табл. 2.21 видно, что наименьшая сумма налоговых платежей наблюдается во втором варианте налогообложения в первом и четвертом квартале. Во втором и в третьем квартале сумма налоговых платежей наименьшая в третьем варианте налогообложения.

§ 10. Налоговая структура на предприятии

Построение налоговой структуры на предприятии — это важная задача налогового планирования, так как необходимо, с одной стороны, осуществить разделение процесса налогообложения на отдельные задачи, с другой — координировать деятельность по выполнению этих задач. Построение налоговой структуры состоит из двух этапов:

- деление предприятия на подразделения в соответствии с целями налогообложения;
- формирование системы полномочий, которые связывают уровни руководства предприятия.

Построение налоговой структуры предполагает использование совокупности подходов, которые позволяют разделить труд по осуществлению начисле-

ния и уплаты налогов на отдельные задачи, а затем координировать действий по решению этих задач. С построением налоговой структуры связаны такие понятия, как делегирование, полномочия и ответственность.

Делегирование означает передачу полномочий работнику, которое принимает на себя ответственность за выполнение задач налогообложения предприятия. Делегированные полномочия позволяют устанавливать связь между уровнями управления предприятием. *Полномочия* представляют собой ограниченное право работнику использовать ресурсы предприятия и направлять усилия некоторых ее сотрудников на выполнение определенных задач (например, определять налоговую базу налогов, формировать платежные поручения для уплаты налогов и т. д.). Полномочия делегируются вышестоящим руководителем должности, которую занимает работник, и определяются процедурами, правилами, должностными инструкциями. *Ответственность* представляет собой обязательство работника выполнить поставленные задачи и отвечать за их удовлетворительное решение.

Формирование налоговой структуры может включать следующие моменты:

- деление предприятия по горизонтали, то есть по важнейшим направлениям деятельности;
- установление соотношения полномочий различных должностей налоговой службы;
- определение должностных обязанностей налоговой службы, включающей определенные задачи и поручения их конкретным работникам.

Для внедрения налоговой структуры необходимо:

- определить центры налогового учета — структурных подразделений либо видов деятельности предприятия, являющихся объектами налогового учета;
- формирование регламента деятельности налоговой службы предприятия и ее управления;
- распределение функций в налоговой службе предприятия (между функциональными и структурными подразделениями различного уровня);
- создание системы внутренних нормативных документов, регламентирующих деятельность налоговой службы предприятия (положений, должностных инструкций и т. д.);
- построение информационной системы, позволяющей вести налоговый учет на предприятии и обеспечивающей деятельность налоговой службы;
- создание системы мотивации персонала налоговой службы и др.

Налоговый учет и налоговое планирование на предприятии осуществляется специальной налоговой службой, которая может быть отдельным подразделением либо быть частью бухгалтерской службы. На небольших предприятиях бухгалтерские работники совмещают деятельность по ведению бухгалтерского и налогового учета. Вся работа налоговой службы направлена на техническое

оформление и обеспечение управления процессом налогообложения предприятия.

В сферу деятельности налоговой службы, как правило, включены все вопросы налоговых отношений, связанные с начислением и уплатой налогов, составлением налоговых регистров, контролем за правильность составления первичной документации и пр., что, в частности, подразумевает:

- обеспечение функционирования различных видов уставной деятельности предприятия на основе составления и исполнения налоговых бюджетов;
- расчет величины налоговых платежей и страховых взносов, базирующихся на формировании налоговой базы данных налогов и страховых взносов, формировании денежных фондов, определении источников финансирования налоговых платежей и страховых взносов;
- обеспечение операций по взаимодействию предприятия и налоговых органов для финансового контроля;
- обеспечение законности осуществления налоговой политики на предприятии;
- достижение налоговой платежеспособности предприятия;
- поиск новых возможностей и механизмов осуществления налоговой оптимизации и т. д.

Особым видом деятельности налоговой службы выступает экономическая и контрольная работа. Экономическая и контрольная работа налоговой службы направлена на выявление и использование имеющихся резервов для оптимизации налогообложения и своевременной уплаты налоговых платежей. Поэтому налоговая служба должна взаимодействовать с производственными, сбытовыми и снабженческими подразделениями предприятия.

Руководитель налоговой службы несет ответственность за:

- своевременное начисление и уплату налоговых платежей;
- налоговое планирование на предприятии и его подразделениях;
- оперативное управление налоговой деятельностью, включая контроль и регулирование уплаты налоговых платежей.

Функции руководителя налоговой службы предприятия зависят от многих факторов, в частности от налоговой структуры, текущего и перспективного налогообложения, целей собственников предприятия и пр. Формальный контроль деятельности руководителя налоговой службы осуществляет высшее руководство предприятия и его собственники. Контроль может осуществляться также со стороны налоговых органов, банков, инвесторов и т. д.

Работа руководителя налоговой службы предприятия составляет часть функций высшего звена управления предприятием и связана с предоставлением этому звену аналитической и обобщенной налоговой информации, необходимой для принятия управленческих решений в отношении налого-

обложения предприятия. Должность руководителя налоговой службы может носить различные наименования, например налоговый менеджер, заместитель руководителя по налогообложению и т. д. Общими задачами налоговой службы и ее руководителя могут выступать:

- активное участие в формировании и проведении учетной политики в целях налогового и бухгалтерского учета на предприятии;
- управление бухгалтерским и налоговым учетом на предприятии;
- изыскание путей оптимизации налогообложения, увеличения налоговой платежеспособности;
- обеспечение денежными, финансовыми и кредитными ресурсами, для финансирования налоговых платежей;
- организация расчетов, связанных с уплатой налоговых платежей, налоговое взаимодействие между контрагентами, филиалами, дочерними структурами;
- своевременное выполнение налоговых обязательств;
- контроль начисления и уплаты налогов, обеспечения законности налоговой деятельности.

Налоговый контроль за деятельностью предприятия осуществляется налоговой службой и связан с внутренним аудитом предприятия. Налоговый контроль отличается направленностью на налогообложение предприятия. Он строится на организации постоянного мониторинга за ходом выполнения налоговых планов и отклонениями от запланированных налоговых показателей. Налоговый контроль основывается на проверке заполнения налоговой службой налоговых регистров, связанных с начислением основных налогов предприятия (налога на прибыль, налог на добавленную стоимость, налога на имущество и др.).

Можно выделить следующие особенности деятельности налоговой службы:

- нацеленность на разрешение конкретных налоговых ситуаций в текущем и будущих периодах;
 - ограниченность времени на принятия текущего решения;
 - зависимость от реальных условий и обстоятельств деятельности предприятия;
 - стремление к снижению налоговой нагрузки предприятия;
 - наличие риска ошибки или неправильного толкования налогового законодательства;
 - постоянный мониторинг изменений налогового законодательства;
 - отсутствие жесткой регламентации деятельности налоговой службы
- в условиях регулирования процесса налогообложения федеральными законами, нормативно-правовыми актами Министерства финансов РФ, Центрального банка РФ и т. д. При заданных государством исходных учетных и отчетных

налоговых параметрах налоговая служба самостоятельно выбирает, что в оперативном плане необходимо делать, как делать и в каких объемах.

В практической деятельности многих предприятий (особенно малых предприятий) следует понимать различия между бухгалтерией и налоговой службой. Основное отличие заключается в том, что бухгалтерия не ищет новых направлений и механизмов налоговой оптимизации и налогового планирования. Как правило, бухгалтерия не следит и за налоговой платежеспособностью предприятия и его подразделений. Бухгалтерия отслеживает, по существу, прошлое экономическое состояние предприятия, в то время как налоговая служба предприятия призвана также оценивать его будущее финансовое состояние.

В табл. 2.22 представлен перечень функций налоговой и бухгалтерской службы предприятия.

Таблица 2.22

Перечень основных функций налоговой и бухгалтерской службы предприятия

Налоговая служба	Бухгалтерская служба
Разработка учетной политики в целях налогового учета	Разработка учетной политики в целях бухгалтерского учета
Организация налогового учета	Организация бухгалтерского учета
Составление налоговой отчетности	Составление бухгалтерской отчетности
Составление налоговых регистров	Составление бухгалтерских регистров
Обеспечение законных взаимоотношений с налоговыми органами	Обеспечение законности отражения хозяйственных фактов
Налоговое планирование и налоговая оптимизация	Отражение хозяйственных фактов по счетам бухгалтерского учета
Контроль за правильностью начисления и уплаты налогов	Контроль за документооборотом, правильностью отражения хозяйственных фактов, инвентаризация

Налоговая служба должна отвечать следующим требованиям:

- информационная обеспеченность;
- методическая подготовленность;
- компетентность и мотивированность персонала;
- эффективность деятельности.

Основные организационные документы, определяющие ответственность и обязанности сотрудников налоговой службы:

- положение об организационной структуре налоговой службы;
- должностные инструкции работников налоговой службы;
- положения об оплате труда и премировании работников налоговой службы и пр.

Основными структурными единицами налоговой службы могут выступать места возникновения затрат; центры использования ресурсов; центры налоговой ответственности.

К *местам возникновения затрат* относят структурные подразделения предприятия, для которых осуществляется нормирование, планирование и учет затрат производства, влияющих на формирование налоговой базы различных налогов.

Центры использования ресурсов представляют собой производственные и обслуживающие подразделения, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций. Центр использования ресурсов может совпадать с организационной единицей (цех, отдел, участок). Основой выделения такого центра является единство использования оборудования, выполнения операций и вид начисляемых налогов. В отличие от места возникновения затрат центр использования ресурсов представляет собой группировку затрат в аналитическом учете по отдельным работам, операциям, формирующим налоговую базу различных налогов.

Центр налоговой ответственности — это подразделение, которое обладает полномочиями по начислению и уплате налогов и отвечает за результаты налоговой деятельности этого подразделения. Центры налоговой ответственности по отношению к процессу производства классифицируются на *основные*, обеспечивающие контроль за налогообложением основных подразделений; *функциональные*, осуществляющие контроль за налогообложением функциональных подразделений. Например, для создания системы налогового бюджетирования на предприятии могут создаваться основные центры ответственности по налогу на прибыль, НДС и пр., а также функциональные центры ответственности по налогу на имущество подразделения, земельному налогу и пр.

Методы и правила управления структурными единицами налоговой службы не регламентированы стандартами и законодательством, поэтому они составляются предприятием самостоятельно в виде локальных нормативных положений. К таким нормативным документам относятся:

- положение о налоговой службе предприятия;
- положение об учетной налоговой политике;
- единые классификаторы и кодификаторы налогового учета, инструкции по их применению;
- план счетов налогового учета;
- формы первичных документов налогового учета, налоговые регистры;
- график документооборота;
- обязанности и ответственность работников налоговой службы предприятия.

На осуществление оперативной работы налоговой службы предприятия влияют следующие факторы, например:

- размеры уставного капитала предприятия;
- текущее финансовое состояние предприятия;
- особенности финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- степень понимания руководства роли налоговой службы;
- используемые режимы налогообложения и пр.

Налоговая служба должна осуществлять взаимодействие с налоговыми контрагентами, то есть контрагентами, которые участвуют в процессе начисления и уплаты налогов предприятия. К таким контрагентам можно отнести коммерческие банки, налоговые органы, внебюджетные фонды.

Работа с коммерческими банками относится к разряду важнейших функций оперативной налоговой работы предприятия. Работа налоговой службы предприятия с банками не сводится только к осуществлению расчетов по налогам и сборам предприятия. Так, например, банк может выдать кредиты для финансирования временного дефицита денежных средств, необоримых для уплаты налогов. Поэтому выбор коммерческого банка для налоговой службы предприятия не может быть случайным. Выбор банка должен удовлетворять ряду требований по качественному и быстрому расчетному обслуживанию.

От коммерческого банка во многом зависит эффективность проведения оперативной налоговой работы в части осуществления своевременных, быстрых и точных расчетов, получения и зачисления денежных средств на счета и пр. При выборе коммерческого банка важно правильно оценить соотношение его величины, положения на рынке и реальных возможностей обеспечения деловой активности с размером бизнеса, основными целями и задачами хозяйственной деятельности предприятия.

Поэтому при составлении договора с банком на обслуживание необходимо обратить внимание на следующие аспекты:

- ставки и режим взимания платы за обслуживание;
- права банка по срокам осуществления расчетов;
- особенности осуществления операций в рублях и валюте;
- степень приемлемости для предприятия применяемых банком современных технологий в своей операционной деятельности и т. д.

Основа работы налоговой службы предприятия с бюджетами и внебюджетными фондами базируется на исполнении действующего налогового законодательства, что позволяет достичь обоснованности налоговых платежей и полноты причитающегося предприятию возмещения налогов, своевременности предоставления установленной налоговой отчетности. Оперативная работа с бюджетами и внебюджетными фондами должна предусматривать также

налоговое планирование и контроль величины налогов и сборов, законность их начисления и сроки их перечисления.

В процессе работы с бюджетами и внебюджетными фондами необходимо придерживаться следующих принципов:

— соблюдение налогового календаря для своевременного и правильного планирования налоговых платежей;

— отсутствие переплат по налогам и сборам, так как такие переплаты не приносят льгот, преимуществ или дивидендов;

— финансирование уплаты налогов и сборов не за счет источников кредитного происхождения или иных долговых обязательств, а за счет собственных и приравненных к ним средств;

— обращение к налоговым органам в случае возникновения двойных толкований или других неясностей по специфическим частным вопросам взимания налогов и сборов;

— использовать только законные способы снижения налоговых платежей.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение налогообложению предприятия.
2. Какова цель налогообложения предприятия?
3. Перечислите федеральные налоги.
4. Приведите региональные и местные налоги.
5. Что является специальным налоговым режимом?
6. Что понимается под налоговой стратегией предприятия?
7. Какие относительные налоговые величины могут быть рассчитаны на предприятии?
8. Перечислите основные задачи налоговой политики.
9. Какие права имеют налогоплательщики?
10. Перечислите права налоговых органов в РФ.
11. Перечислите элементы налогообложения.
12. Что является объектом налогообложения и налоговой базой налога?
13. Приведите элементы налогообложения налога на добавленную стоимость.
14. Приведите элементы налогообложения налога на прибыль организаций.
15. Приведите элементы налогообложения налога на имущество организаций.
16. Перечислите виды страховых взносов на предприятии.
17. Что представляет собой налоговая оптимизация?
18. Какие принципы налоговой оптимизации должны использоваться на предприятии?
19. Перечислите принципы налогового учета предприятия.

20. Раскройте содержание учетной политики в целях налогового учета.
21. Что представляет собой налоговое бюджетирование на предприятии?
22. Перечислите принципы налогового бюджетирования на предприятии.
23. Что представляет собой налоговое прогнозирование?
24. Что включает налоговая структура на предприятии?
25. Перечислите задачи налоговой службы на предприятии.

Глава 3

МАРКЕТИНГ НА ПРЕДПРИЯТИИ

§ 1. Основы маркетинга на предприятии

Основной характеристикой большинства рынков современных предприятий является приоритетное положение потребителя по отношению к производителю товаров. Такая рыночная ситуация сложилась в результате насыщения большинства региональных и мировых рынков и последствиями мирового финансового кризиса, сокращающего рыночный спрос и усиливающего конкуренцию между производителями. Насыщение и сокращение потребительского спроса приводит к тому, что производителям приходится прибегать к самым разным способам максимально упрочить свои позиции на рынке, стимулируя или создавая спрос на свой товар.

Кроме этого, для современных предприятий характерна ситуация, когда в основу формируемых стратегий закладываются данные, полученные в результате изучения спроса различных рыночных сегментов — отдельных групп населения, предприятий, организаций и других потребителей, которым и будет адресована вновь создаваемая продукция. Другими словами, меняется направление усилий производителя — сначала с помощью исследований выявляются те или иные неудовлетворенные потребности потенциальных покупателей, а затем разрабатываются и производятся те товары, которые способны удовлетворить выявленные потребности.

Маркетинг — относительно новая экономическая научная дисциплина, которая возникла сравнительно недавно. Маркетинг призван был стать ответом на усложнение и затруднение сбытовой деятельности в нестабильных рыночных условиях. Периодические экономические кризисы, научно-технический прогресс, насыщение спроса, потребовали от руководства предприятий новых навыков и умений серьезного исследования рыночной ситуации, в том числе

исследование разнообразных потребностей покупателей, так как от эффективного удовлетворения этих потребностей зависла эффективность деятельности самого предприятия.

Маркетинг является одним из бизнес-процессов, определяющих вид деятельности на предприятии, направленный на нахождение потребностей покупателей и удовлетворение их с помощью товара. *Цель* маркетинга заключается в выявлении потребностей покупателей и предложении товара, который наилучшим способом мог бы удовлетворить эти потребности. Таким образом, маркетинг включает в себя не только сбыт готовой продукции предприятием, но и комплекс методов стимулирования или создания спроса на предприятии, которые необходимы для того, чтобы сделать усилия по сбыту ненужными, то есть сбыт при правильно осуществляемом маркетинге должен происходить автоматически. Поэтому маркетинг главным образом сконцентрирован на изучении того, что производить для удовлетворения потребностей покупателей, что обеспечивает осуществление сбыта без особых усилий.

Принципы деятельности предприятия в современной рыночной среде, базируемые на маркетинге, в значительной степени способны помочь современным предприятиям усовершенствовать механизм товарно-денежных отношений для эффективного функционирования в непрерывно меняющейся внешней среде. В современном рыночном окружении долгосрочно действовать может тот, кто не только следит за рыночными переменами, но использует маркетинговую информацию об этих изменениях для оперативного принятия управленческих решений.

Ключевыми понятиями, лежащими в основе маркетинга, являются нужда; потребность; спрос; рынок; товар.

Нужда — это ощущаемая нехватка чего-либо, другими словами, испытываемый недостаток. Человеческие нужды многообразны, сложны и являются исходными составляющими человеческой природы. Примером нужды является физиологический недостаток в пище, тепле и т. д., желание общения с людьми, стремление к самовыражению и т. д.

Если нужда не удовлетворена, то человек либо ищет способ удовлетворения нужды, либо старается снизить потребность в ее удовлетворении.

Выделяют следующие виды нужд: абсолютные; искусственные; производные.

Абсолютные нужды ощущаются потребителем постоянно и безотносительно к ситуации, в которой он оказывается. Удовлетворение таких нужд жизненно необходимо для потребителя, так как это чаще всего естественные нужды людей (необходимость питаться, получать информацию и т. п.).

Искусственные нужды не являются жизненно необходимыми, но они необходимы для демонстративного поведения. Такие нужды могут ничем не отли-

чатся от других, но их цена удовлетворения этих нужд зачастую становится фактором, формирующим полезность их удовлетворения для потребителя.

Производные нужды формируются на основе двух предыдущих видов нужд и являются их своеобразным технологическим развитием. Например, абсолютная нужда в передвижении формирует производную нужду — быстрое перемещение или передвижении в индивидуальном и комфортном состоянии.

Потребность — это нужда, принявшая специфическую форму в соответствии с культурным уровнем человека (покупателя). В данном случае потребности принимают форму конкретных объектов (предметов), способных удовлетворить нужду тем способом, который приемлем для культурного склада человека (покупателя). Например, нужда в пище может порождать различные потребности, например, жителю острова в Тихом океане требуются для утоления голода плоды кокоса, а голодному жителю США потребуется гамбургер, картошка фри и кока-кола.

Потребности людей, как правило, могут быть значительными и многообразными, однако они ограничены ресурсами для их удовлетворения. Поэтому человек вынужден выбирать товары, которые имеют оптимальную потребительскую ценность и способны обеспечить максимальное удовлетворение при имеющемся уровне финансовых возможностей (как правило, денежных средств).

Таким образом, человек, имеющий денежные средства, которые он готов потратить за удовлетворение своих потребностей, трансформирует потребности в *спрос*, то есть в потребность, подкрепленную покупательной способностью (другими словами, платежеспособная потребность). В этой связи можно говорить, что коммерческое предприятие интересуется в первую очередь спросом покупателя, а не его потребностью, поэтому в дальнейшем необходимо говорить не просто о нуждах и потребностях покупателей, а именно об их спросе.

Выделяют следующие виды спроса:

— *отрицательный* спрос, который выражается в том, что большая часть рынка отрицательно относится к товару и согласна даже на определенные издержки, лишь бы избежать его приобретения (например, стоматологические услуги);

— *отсутствие* спроса, который выражается в том, что потребители не заинтересованы в товаре или безразличны к нему (например, услуги по изучению иностранного языка для водителей автобуса);

— *скрытый* спрос, который выражается в том, что потребители испытывают сильную потребность, которую невозможно удовлетворить с помощью имеющихся на рынке товаров (например, безвредные сигареты);

— *падающий* спрос, когда спрос на товар уменьшается (например, кнопочные сотовые телефоны);

- *нерегулярный* спрос, когда спрос зависит от сезонной составляющей, ежедневной и почасовой загрузки и пр. (например, общественный транспорт, зоопарк);
- *чрезмерный* спрос, когда уровень спроса выше, чем может быть удовлетворен (например, престижные санатории, новинки кино);
- *нерациональный* спрос, то есть спрос на вредные или ненужные товары (например, алкоголь, табак).

Товар с точки зрения потребителя рассматривается как совокупность определенных потребительских свойств (качеств), которые удовлетворяет спрос покупателя. Поэтому покупатель выбирает тот товар, который обеспечивает оптимальное сочетание этих качеств, доступных для финансовых возможностей покупателя. Сопоставляя потребности с имеющимися в распоряжении денежными средствами, потребитель предъявляет спрос на товары, которые обеспечивают его максимальное удовлетворение в рамках его финансовых возможностей.

Очевидно, что в силу ограниченности финансовых ресурсов и специфичности нужд и потребностей, они не всегда могут быть удовлетворены в полной мере (например, нужда иметь здоровые зубы не может полностью удовлетвориться зубной пастой). Этот факт можно изобразить графически, если представить конкретный товар и конкретную человеческую потребность в виде кругов, а способность товара удовлетворить эту потребность представить в виде степени их совмещения. На рис. 3.1 показаны три степени удовлетворения потребности (товар *A* не удовлетворяет потребность *X*, товар *B* удовлетворяет потребность *Y* частично, а товар *C* удовлетворяет потребность *Z* полностью).

Товар предлагается покупателю с целью привлечения его внимания для приобретения товара и его дальнейшего использования. Сопоставляя выгоды, которые потребитель получает в результате приобретения и использования товара, а также затраты на их приобретение, покупатель субъективно определяет *потребительскую ценность* товара.

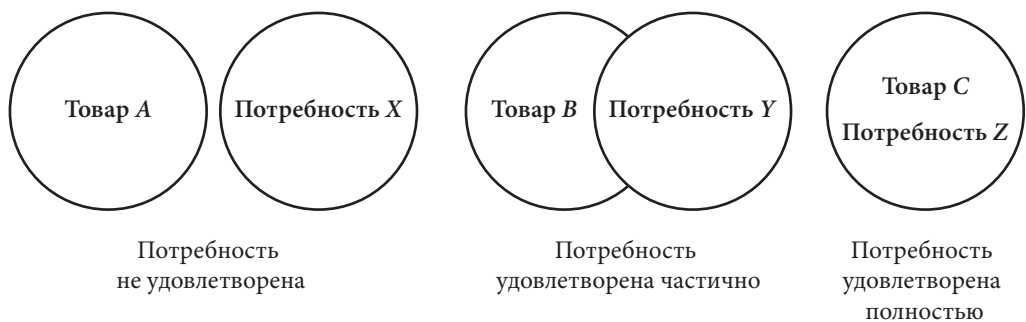


Рис. 3.1. Три степени удовлетворения потребности

Понятие «товар» не ограничивается физическими объектами. Товаром можно назвать все, что способно удовлетворить нужду, поэтому, помимо физических объектов, товаром может быть услуга, работа, место, образ, личность, идеи и т. д. Например, потребитель определяет то, какими образовательными услугами пользоваться, какую развлекательную передачу посмотреть, куда отправиться на отдых, какие идеи поддержать. Все товары, способные удовлетворить определенную нужду, составляют *товарный ассортимент*.

В маркетинге используется специфическое определение рынка, отличное от определения, которое дается в других экономических дисциплинах. В маркетинге **рынок** — это совокупность существующих и потенциальных покупателей товара. Например, в экономической теории дается другое определение рынка, который рассматривается как механизм, посредством которого соединяются интересы и права продавцов и покупателей товара и устанавливаются на него цены.

Таким образом, маркетинг акцентирует внимание на потребностях покупателей, и рассматривает рынок не как абстрактный механизм взаимодействия субъектов рыночных отношений, а как *совокупный спрос*, носителем которого являются покупатели. Эти покупатели имеют общие потребности, которые могут быть удовлетворены посредством обмена, поэтому размер рынка зависит от количества покупателей — носителей одинаковых потребностей, имеющих денежные средства для совершения обмена и желание предложить эти денежные средства в обмен на нужный им товар. Маркетинг направлен на удовлетворение потребностей посредством обмена. Маркетинг позволяет оптимизировать процесс получения потребителями необходимых товаров посредством информирования, учета запросов покупателей, размещения товара и т. п.

В этой связи обмен, который облегчает маркетинг, представляет собой процесс, который включает в себя следующие этапы:

- поиск покупателей,
- выявление их потребностей;
- разработка товара, удовлетворяющего потребности;
- продвижение товара на рынок;
- складирование и транспортировка;
- заключение сделки т. д.

Маркетингом занимаются не только продавцы, но также и покупатели. В частности, покупатели осуществляют собственный маркетинг, когда занимаются поисками необходимых товаров, приемлемых для них цен, оптимальных условий сделки и пр. Например, в поисках дефицитного товара потребителю приходится выискивать продавцов и предлагать им привлекательные условия сделки. В этой связи выделяют две группы рынков: рынок продавца; рынок покупателя.

Рынок продавца — это рынок, на котором продавцы имеют больше влияние на формирование условий сделки, и поэтому большую активность необходи-

мо осуществлять покупателю (например, всевозможные монополии). *Рынок покупателя* — это рынок, на котором больше власти влиять на формирование условий сделки имеют покупатели, и большую активность необходимо осуществлять продавцу (например, рынок продовольственных товаров).

В силу значительного количества покупателей производитель, как правило, предлагает товар не всему рынку, а только его части, поэтому рынок, на который предприятие направляет свои усилия, называется *целевым рынком*.

Отношения между производителем и целевым рынком показаны на рис. 3.2, на котором видно, что между производителями и покупателями имеют место три связывающих потока: товары, деньги, информация.

Управление маркетингом на предприятии — это специальная деятельность, осуществляемая на предприятии, которая включает в себя анализ, планирование, реализацию и контроль выполнения маркетинговых мероприятий, разрабатываемых для формирования и сохранения эффективных отношений с целевым рынком в соответствии со стратегией маркетинга.

Управление маркетингом связано с регулированием и созданием спроса, что подразумевает формирование отношений с потребителями. Цель управления маркетингом заключается в воздействии на уровень, время и характер спроса таким образом, чтобы обеспечить предприятию достижение стратегических и тактических целей наиболее эффективным способом.

Структуры управления маркетингом на предприятии могут быть разнообразны в зависимости от специфики его деятельности. Например, в структуру управления маркетингом могут включать руководителей отдела сбыта, службы рекламы и маркетинговых исследований и пр.

Управление маркетингом может осуществляться на пяти *концепциях*.

1. *Концепция совершенствования производства* основана на том, что потребитель отдаст предпочтение товарам, которые легко доступны и имеют приемлемую цену и качество. Для этой концепции управление должно быть направлено на совершенствование производства и снижение цены.

2. *Концепция совершенствования товара* основана на том, что потребитель всегда отдаст предпочтение товару, который представляет высший уровень



Рис. 3.2. Поток, соединяющие производителя и рынок

качества и обеспечивает новые возможности для покупателя. Для этой концепции управление должно быть направлено на непрерывное совершенствование своей продукции.

3. *Концепция интенсификации коммерческих усилий* заключается в представлении о том, что потребители не будут покупать товар, если не предпринять специальных мер по продвижению товара на рынок. Для этой концепции управление должно быть направлено на стимулирование спроса.

4. *Концепция приоритетности спроса* предполагает, что достижение предприятием своих целей зависит от определения потребностей целевых рынков, а также эффективного и полного по сравнению с компаниями-конкурентами удовлетворения потребителей. Для этой концепции управление должно быть направлено на эффективное удовлетворение спроса.

5. *Концепция социально-этичного маркетинга* заключается в том, что предприятие не только выявляет нужды и потребности целевых рынков, но и обеспечивает одновременно удовлетворение потребителей покупателей и общественное благополучие. Последнее является дополнительным средством стимулирования спроса. Для этой концепции управление должно быть направлено на учет интересов общества с целью эффективной реализации товаров.

Процесс управления маркетингом состоит из следующих *этапов*:

- анализ маркетинговой среды;
- выбор целевых рынков;
- разработка комплекса маркетинга.

§ 2. Анализ маркетинговой среды

Маркетинговая среда предприятия представляет собой совокупность факторов, оказывающих влияние на предприятие, на его возможности устанавливать и поддерживать с целевыми клиентами отношения для эффективного удовлетворения спроса. Маркетинговая среда складывается из микросреды и макросреды.

Микросреда — это совокупность факторов, имеющих непосредственное отношение к предприятию. Например, микросреду могут составлять следующие факторы:

- поставщики;
- маркетинговые посредники;
- клиенты;
- конкуренты;
- контактные аудитории.

Макросреда — это совокупность факторов, оказывающих влияние на микросреду. Например, макросреду могут составлять следующие факторы:

- демографические факторы (численность, плотность, структура населения и т. д.);
- экономические факторы (уровень доходов и расходов населения, инфляция, величина сбережений, доступности кредита и т. д.);
- природные факторы (дефицит сырья, доступность энергии, уровень загрязнения среды);
- технологические факторы (технологическое обеспечение, технические регламенты и т. д.);
- политические факторы (законодательство, условия ведения бизнеса и т. д.);
- культурные факторы (культурные ценности, субкультуры, взаимодействие людей и т. д.).

Анализ маркетинговой среды (маркетинговый анализ) — это анализ маркетинговой информации, полученной в результате проведения маркетинговых исследований факторов микро- и макросреды. Цель проведения маркетингового анализа заключается в выявлении открывающиеся рыночных возможностей и преодолении рыночных угроз для достижения эффективного маркетинга.

Под *рыночной возможностью* понимается ситуация на рынке, которая позволит за счет комплекса маркетинга увеличить эффективность деятельности предприятия. Рыночная возможность чаще всего представляет собой привлекательное направление маркетинговых усилий для создания нового или укрепления существующего конкурентного преимущества, под которым понимается то, что предприятие делает лучше, чем конкуренты, и обеспечивает получение экономического эффекта. Конкурентное преимущество, как правило, достигаются в процессе снижения затрат; дифференциации товара; создания уникальности товара.

Под *рыночной угрозой* понимаются негативные явления, способные снизить эффективность деятельности предприятия при отсутствии маркетинговых усилий.

Для проведения маркетингового анализа используется *система сбора маркетинговой информации*, которая представляет собой систему элементов, позволяющих осуществить сбор, регистрацию, классификацию, обобщение, оценку и распространение необходимой информации для целей маркетинга. Такими элементами являются специалисты по маркетингу (маркетологи), специальное оборудование, методические приемы сбора информации, формы маркетинговой отчетности.

Получаемая информация должна отвечать следующим требованиям:

- быть актуальной и своевременной для принятия решений руководителями в отношении маркетинговых мероприятий;
- быть достаточно точной и полной для ее использования в маркетинговом планировании;
- быть представленной в понятной и доступной форме.

Система маркетинговой информации, как правило, состоит из вспомогательных подсистем: системы внутренней отчетности; системы сбора внешней информации; системы маркетинговых исследований.

Система внутренней отчетности имеет место на любом предприятии, которое ведет внутреннюю отчетность для отражения показателей сбыта за прошлый и текущий периоды, суммы затрат, величины материально-производственных запасов, движения денежных средств, данных о кредиторской и дебиторской задолженности и пр. Система внутренней отчетности позволяет дать оценку эффективности маркетинговой деятельности, а также выявить проблемы и возможности маркетинга. Внутренняя отчетность строится на основе информации внутрифирменной отчетности, которая включает сведения, формируемые из внутренних источников предприятия.

Внутренними источниками информации могут служить:

- бухгалтерская (финансовая) информация, включающая информацию о продажах, заказах, ценах, движении наличности и пр.
- производственная информация, поступающая из производственных подразделений, включающая информацию о времени производства и поставках тех или иных товаров, техническое описание товаров, уровне их инновационности и пр.
- сбытовая информация, предоставляемая отделом сбыта, торговыми посредниками и др., которая состоит из отчетов о реакции дилеров и деятельности конкурентов, удовлетворении клиентов или о проблемах обслуживания, степени воздействия рекламы на покупателей и т. д.

Системы сбора внешней информации представляет собой совокупность элементов, в том числе набор источников и методических приемов, посредством которых может быть получена информация о маркетинговой среде предприятия. Внешняя маркетинговая информация помогает менеджерам создавать и совершенствовать **комплекс маркетинга**, под которым понимается набор поддающихся контролю средств воздействия на рынок, используемых предприятием для получения желаемой ответной реакции со стороны целевого рынка.

Внешнюю информацию можно получить из следующих источников:

- книги, газеты, специализированные издания;
- клиенты, поставщики, дистрибьюторы и пр., а также мнения и сведения сотрудников предприятия. Для этого проводят специальную политику

поощрения дистрибьюторов и розничных торговцев за передаваемые ими рыночные сведения;

- товары конкурентов, их дни открытых дверей, специализированные выставки, мнения бывших сотрудников конкурентов, дилеров, поставщиков;
- сведения фирм, специализирующихся на сборе маркетинговой информации о марочных изданиях, долях рынка, розничных ценах, ассортиментом и пр.

Систем маркетинговых исследований включает в себя совокупность элементов, позволяющих провести маркетинговые исследования, под которыми понимается специальное (целевое) получение данных об определенных аспектах маркетинговой среды.

Маркетинговые исследования необходимы для того чтобы:

- выявить нужды и потребности клиентов;
- определить конкурентные преимущества и маркетинговые стратегии конкурентов;
- получить мнение дилеров, дистрибьюторов и других посредников;
- изучить товары конкурентов и товары субститутов;
- оценить объем рынка;
- выявить специфические предпочтения потребителя и их осведомленность о товарах предприятия и его конкурентов;
- изучить основные направления создания конкурентных преимуществ и потребительских свойств товара;
- изучить политику цен конкурентов и товаров субститутов и т. д.

Цель маркетингового исследования — получить информацию для:

- выявления и оценки маркетинговых возможностей и угроз;
- выработки, совершенствования и оценки маркетинговых действий;
- разработки маркетинговой стратегии;
- контроля за процессом маркетинговой деятельности;
- совершенствования процесса управления маркетингом.

Процесс маркетингового исследования состоит из следующих **этапов**:

1. Формулирование целей маркетингового исследования.
2. Отбор источников маркетинговой информации.
3. Разработка и реализация плана маркетингового исследования.
4. Сбор, обработка, анализ и представление полученной маркетинговой информации.

Цели маркетингового исследования могут быть:

- *поисковыми*, то есть предусматривать сбор информации, раскрывающей проблему или подтверждающую гипотезу. Например, причины падения спроса, предпочтения покупателей, влияние на спрос появление товаров-субститутов и пр.;

— *описательными*, то есть предусматривать описание определенных явлений, факторов, вызывающих проблему. Например, численность приверженцев товарной марки, характеристики покупателей, пользующихся услугой и пр.;

— *экспериментальными*, то есть предусматривающих проведение маркетингового исследования для выявления причинно-следственной связи. Например, определение эластичности спроса по цене, зависимости потребительских предпочтений от уровня образования.

Источниками информации для проведения маркетингового исследования могут выступать первичные и вторичные данные.

Первичные данные представляют собой информацию, полученную впервые для конкретных целей. Такие данные могут обходиться дороже, однако они могут оказаться более актуальными и более точными. Например, опрос и анкетирование покупателей, тестирование товара и пр.

Вторичные данные представляют собой информацию, которая уже существует, будучи собранной ранее для других целей. Такие данные отличаются тем, что обходятся дешевле и более доступны, поэтому, как правило, начинают со сбора этих данных. Например, рейтинг конкурентов, доля рынка предприятия и т. д.

Для проведения маркетингового исследования используются следующие **методы маркетингового исследования**:

— *наблюдение*, то есть непосредственный сбор первичных данных об интересующих исследователя событиях, людях, процессах, например, наблюдение за процессом оформления заказов, за процессом использования товара конкурентов и пр. Наблюдение как метод исследования можно использовать для получения информации, которую исследователь не в состоянии предоставить, поэтому наблюдение может быть единственно возможным способом сбора нужной информации. Вместе с тем существуют явления, которые невозможно осмыслить, наблюдая за ними, например отношения и мотивы или поведения. Также плохо поддаются наблюдению события, происходящие в течение длительного времени, скачкообразно изменяясь за короткий период времени, поэтому необходимо наблюдение сочетать с другими методами сбора информации;

— *опрос*, представляет собой сбор первичных данных, в общении непосредственно с носителем определенной информации и направлены, как правило, на получение знаний о потребностях потребителей и особенностях покупательского поведения. Это самый распространенный и зачастую единственный метод сбора первичных данных, который позволяет осуществить быстрый и относительно дешевый способ получения информации в самых разнообразных ситуациях для получения различных видов данных;

— *эксперимент* представляет собой сбор первичной информации путем активного вмешательства исследователя в определенные процессы с целью

установить взаимосвязи между событиями, факторами, явлениями и пр. Цели эксперимента могут заключаться в установлении причинно-следственных связей между объектами исследования, в объяснении поведения исследуемых объектов и т. д. Эксперимент может потребовать отбора сопоставимых между собой групп объектов исследования, создания для них разной обстановки, контроля над ними. Данный метод может сочетаться с наблюдением и опросом.

Средствами маркетингового исследования могут выступать:

— бумажные формы, например, анкета (совокупность вопросов, на которые опрашиваемый должен дать ответ), графические объекты и т. п.;

— механические устройства;

— методики и алгоритмы описания явления и проведения исследования и пр.

Способы связи с аудиторией при проведении маркетингового исследования могут быть интервью (личное или по телефону), анкета (по почте), сайты в Интернете и пр.

Обработка и представление полученной информации представляет собой важнейший этап в проведении маркетингового исследования, поскольку от результатов обработки и способов предоставления информации зависит точность и обоснованность, а также эффективность использования полученной маркетинговой информации. Как правило, для обработки полученной информации используются статистические методы обработки информации, методы анализа и пр. Цель обработки и представления полученной информации — донести до управляющих качественную и полную информацию, позволяющую принять эффективное управленческое решение.

§ 3. Выбор целевых рынков

Для осуществления маркетинговых мероприятий зачастую необходимо предварительно определить целевой рынок, то есть рынок, которому предприятие будет предлагать свой товар.

Выбор целевых рынков предполагает осуществление предприятием комплекса целенаправленных действий для создания условий обслуживания одной или нескольких групп потребителей (сегментов рынка), отличающихся общностью потребностей или личностных характеристик. **Выбор целевых рынков** представляет собой процесс, включающий следующие этапы:

— сегментирование спроса;

— отбор целевых рыночных сегментов;

— определение уровня дифференциации товара;

— позиционирование товара на рынке.

Сегментирование рынка означает выделение сегментов рынка, которые будут в дальнейшем представлять целевой рынок для предприятия. В определении маркетинга рынок представляет собой совокупность покупателей, которые отличаются друг от друга своими потребностями, финансовым, интеллектуальными и другим возможностям, местоположением, покупательскими предпочтениями и т. п. Охватить весь рынок предприятие зачастую не может, по крайней мере, не в состоянии привлечь всех покупателей одним и тем же способом, поэтому концентрирует свое внимание на отдельных частях (сегментах) рынка.

Сегмент рынка представляет собой потребителей, одинаковым образом реагирующих на один и тот же набор побудительных стимулов маркетинга (комплекса маркетинга).

Сегментирование рынка означает деление рынка на меньшие (и более однородные) сегменты, которые можно обслужить лучше, чем конкуренты, учитывая специфические потребности этих сегментов. Предприятие может приступить к сегментированию рынка также для того, чтобы избежать конкуренции с сильными конкурентами на всем рынке. Сегментируя рынок, предприятие может занять лидерство на одном или нескольких сегментах. Например, металлургическое предприятие зачастую не может охватить весь рынок страны, поэтому чаще всего реализует свою продукцию потребителям, которые находятся в определенном регионе. Например, производитель женской одежды для стимулирования спроса предлагает различную одежду для различных сегментов.

Таким образом, сегментирование рынка предполагает разбивку потребителей на группы на основании определенных критериев. Универсального подхода к сегментированию рынка не существует, тем не менее можно выделить следующие критерии деления потребителей на сегменты:

- *географический* критерий предполагает деление рынка по географическому проживанию покупателей;
- *поведенческий* признак предполагает деление на сегменты в зависимости от того, как покупатели относятся к процессу приобретения товара и его эксплуатации;
- *психографический* признак подразделяет покупателей на сегменты по принадлежности к общественному классу, по образу жизни, личным характеристикам и т. п.;
- *демографический* признак заключается в делении рынка на сегменты по демографическим параметрам, таким как возраст, пол, уровень доходов и пр. Критерии сегментирования рынка представлены в табл. 3.1.

Сегментирование рынка может предполагать сочетание нескольких признаков. Например, сегмент рынка легкового автомобиля может состоять из семьи от 3 до 5 человек со средним уровнем дохода, принадлежащей среднему общественному классу и предпочитающей экономичность в эксплуатации

автомобиля и комфорт в передвижении. Кроме этого, сегментирование рынка можно проводить на различных уровнях:

- проводить полное сегментирование, то есть учитывать как можно больше критериев деления на сегменты;
- сегментировать на промежуточном уровне, то есть учитывать не все критерии деления на сегменты;
- выделять только по одному критерию.

Таблица 3.1

Критерии сегментирования рынка

Критерий	Варианты деления на сегменты
<i>Географический</i>	
регион	район, область, страна и т. д.
город	с населением менее 5 тыс. чел., 5–20 тыс. человек и т. д.
населенный пункт	город, пригород, поселок и т. д.
климат	умеренный, северный и пр.
<i>Поведенческий</i>	
отношение к товару	восторженное, положительное, безразличное, отрицательное
искомые выгоды	качество, обслуживание, экономия
степень приверженности	низкая, средняя, сильная, абсолютная
интенсивность потребления	слабая, умеренная, активная
<i>Психологический</i>	
общественный класс	низший, средний, высший
образ жизни	консерватор, активный либерал, скромный обыватель и пр.
тип личности	импульсивная, авторитарная, честолюбивая
<i>Демографический</i>	
возраст	моложе 6 лет, 6–11, 12–19, 20–34
пол	мужчины, женщины
размер семьи	1–2, 3–4, 5 человек и более
уровень доходов	высокий, средний, низкий
род занятий	умственный труд, рабочие, фермеры, пенсионеры, студенты, домохозяйства
образование	высшее, среднее и т. д.
вероисповедание	христиане, буддисты и пр.
национальность	русские, французы и пр.

Таким образом, в процессе сегментирования рынка необходимо определить, сколько сегментов следует охватить и какие сегменты будут наиболее выгодными. Правила деления рынка на сегменты, должны быть зафиксированы в маркетинговой стратегии. Процесс сегментирования рынка включает следующие этапы:

1. *Качественное исследование рынка*, то есть поиск специфических потребностей покупателей, выяснение их отношения к товару, описание потребительского поведения и т. п. Методами исследования, применяемыми на этом этапе, являются интервьюирование и анкетирование потребителей.

2. *Количественное исследование рынка*, то есть определение важных количественных соотношений и значений параметров, описывающих рынок. Данные собираются или с помощью анкетирования, или личных интервью. Для статистической значимости при проведении анализа должно исследоваться большое количество потребителей. В ходе исследования при составлении анкет и проведении опросов необходимо выявить следующие важнейшие моменты:

- перечень важных для покупателя характеристик товара и их упорядочение по значимости;
- осведомленность потребителей о существующих торговых марках и их приверженность торговым маркам;
- способы использования товара покупателем;
- демографические, психологические особенности потребителей;
- отношение потребителей к средствам стимулирования спроса и пр.

3. *Выбор метода обработки информации*, то есть каким образом необходимо собрать, обрабатывать и анализировать данные.

4. *Проверка и подтверждение правильности результатов исследования*. После выделения сегментов необходимо проверить значимость полученных результатов, существуют они на самом деле или были получены в результате случайных совпадений. Проверить правильность выделения сегментов можно с помощью математических моделей либо попытаться воспроизвести полученные результаты на основе новых данных.

5. *Составление профиля сегмента*, который описывает свойственные данному сегменту характеристики, модели покупательского поведения, демографические особенности покупателей и т. п. Обычно сегментам присваиваются наименования описательного характера, например «экономные домохозяйки среднего возраста» или «врачи-новаторы в использовании медицинских практик», «молодые энергичные мужчины» или «депрессивные любительницы шоколада».

Выделение сегментов должны осуществляться на основе следующих п р и н - ц и п о в:

— *измеримость*, то есть выделяемые сегменты могут быть количественно определены, поэтому должны существовать способы и средства измерения размера предпочтений потребителей и их финансовые возможности;

— *доступность*, то есть возможность обслуживания выбранного сегмента;

— *прибыльность*, то есть выделенный сегмент должен обеспечивать предприятию получение прибыли, достаточной для того, чтобы заниматься обслуживанием сегмента;

— *гибкость*, то есть возможность разработки для сегмента комплекса маркетинга, на который будет реагировать покупатель данного сегмента рынка.

Таким образом, отбор целевых сегментов означает определение тех сегментов, для которых предприятие сможет разработать комплекс маркетинга. Важно сопоставить сегменты по их способности реагировать на комплекс маркетинга, а также осуществить сравнение выбранных сегментов по экономическим показателям (выручке, затратам на маркетинг и т. п.).

Любой товар представляет собой набор воспринимаемых покупателем потребительских свойств. Поэтому *позиционирование товара на рынке* (сегменте рынка) означает придание товару четко отличительного от других потребителем свойств сознанию целевых покупателей. *Позицию товара* на рынке (рыночная ниша товара) можно образно трактовать как «место», занимаемое данным товаром в сознании потребителей по сравнению с алогичными конкурирующими товарами.

Потребители обычно распределяют товары, удовлетворяющие потребность по целому ряду критериев, то есть позиционируют товары в своем сознании. Какими критериями могут выступать уровень цен, затраты по эксплуатации, качество и т. п. Они могут влиять на позицию товара, а во многих случаях быть определяющими факторами, так как позиция, занимаемая товаром, представляет собой сложный набор восприятий, впечатлений и ощущений, складывающихся у потребителя при сравнении данного товара с конкурирующими образцами. Анализ позиций товаров может приводить к следующим действиям:

— укрепление в сознании потребителей существующей позиции товаров;

— нахождение новой незанятой позиции, которая представляет ценность для значительного числа потребителей;

— вытеснение конкурентов с занятой позиции.

Результаты сравнения позиций товаров можно представить в виде *схемы позиционирования товара* — системы координат, по осям которой откладываются значения важных критериев сравнения конкурентных образцов товара (рис. 3.3).

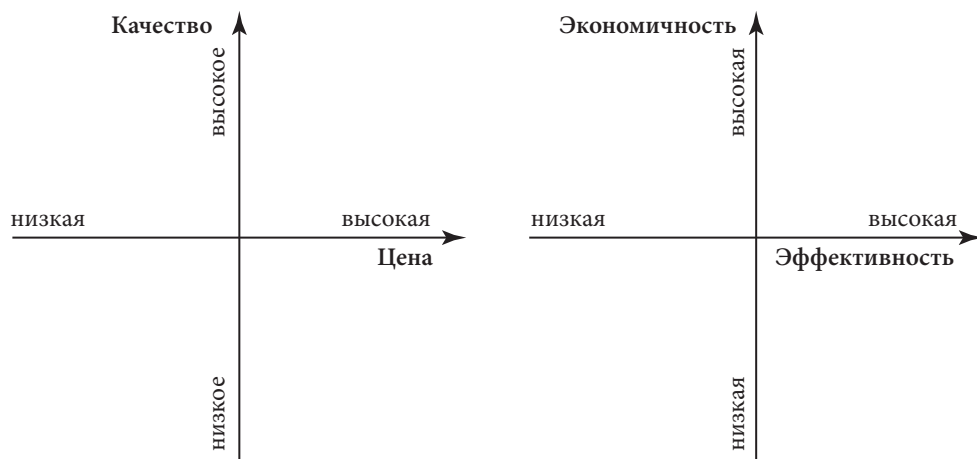


Рис. 3.3. Схемы позиционирования товара

Анализ схемы позиционирования может показать:

- интенсивность потребительских свойств по определенной шкале;
- позицию товара, соответствующую восприятию их потребителями;
- интенсивность конкуренции, так как чем ближе на схеме расположены друг к другу товары конкурентов, тем больше они выглядят в глазах потребителей как взаимозаменяемые.

В процессе позиционирования товара могут быть выявлены не удовлетворительные варианты позиций товара, в частности:

- *поверхностная позиция*, то есть отсутствие у товара предприятия четко выраженной позиции, другими словами, товар утрачивают в глазах потребителей какую-либо определенную позицию;
- *узкая позиция*, то есть сформированное у покупателей неполное, однобокое представление о товаре;
- *неоднозначная позиция*, то есть наличие у покупателей противоречивого представления о товаре;
- *завышенная позиция*, то есть создание у потребителей слишком преувеличенного представления о возможностях предприятия или достоинствах товара.

Перечисленные проблемы могут быть преодолены с помощью следующих принципов позиционирования:

- *значительность*, то есть предоставлять покупателям отличительную характеристики товара, которую они могут оценить;
- *отличительность*, то есть предлагать покупателям отличительные особенности товара, которые отсутствуют у конкурентов;
- *превосходство*, то есть показать покупателям, что отличительные особенности товара предприятия превосходят все другие характеристики товара;

— *наглядность*, то есть возможность донести до потребителей отличительную особенность товара таким образом, чтобы для них она была очевидной и понятной;

— *защищенность от копирования*, то есть защитить от копирования конкурентами отличительных особенностей товара;

— *доступность*, то есть обеспечить возможность покупателю доступ к товару и возможность совершить сделку;

— *прибыльность*, то есть предлагаемая покупателю отличительная особенность должна обеспечить получение предприятием дополнительной прибыли.

Также наглядным методом сравнения сегментов является метод позиционирования сегментов в специальных матрицах — двумерных моделях, сравнивающих положение каждого сегмента на основе двух различных показателей, например, темп роста отрасли и доля рынка, долгосрочная привлекательность и конкурентоспособность, стадия развития продукта и дифференциация товара и т. д.

Для *отбора целевых сегментов* можно использовать специальные схемы позиционирования, например матрицу Бостонской консультативной группы (матрица БКГ) и матрицу МакКинзи. Матрица БКГ представляет собой схему позиционирования в системе координат: темп роста спроса и относительная доля рынка (рис. 3.4). Относительная доля рынка (ОДР) — отношение доли рынка стратегической доли хозяйствования (СЗХ) к доле основного (ведущего) конкурента, выраженное в относительных единицах.

На рис. 3.4 представлена матрица БКГ, в которой кружками обозначены позиции шести товаров (диаметр кружка пропорционален объему продаж данного товара).

Матрица содержит четыре области. Товары, попадающие в определенную область матрицы БКГ, имеют условные наименования: кошки (товар № 6); звезды (товар № 2 и № 4); дойные коровы (товар № 1); собаки (товар № 3 и № 5). Для каждой области матрица БКГ дает рекомендации в отношении товара, попадающего в данную область.

Матрица МакКинзи представляет собой девятиклеточную матрицу с двумерной системой координат — отраслевая привлекательность и конкурентная позиция (рис. 3.5). Если товары попадают в верхние левые три области, то они имеют высокий приоритет для инвестирования, если товары попадают в три области по диагонали — средний приоритет для инвестирования, если товары попадают в нижние правые три области, то они имеют низкий приоритет для инвестирования.

Отраслевая привлекательность представляет собой комплексный показатель, который может включать в себя такие показатели, как емкость рынка и темп его роста; технологические требования; интенсивность конкуренции;

входные и выходные барьеры, сезонные и циклические колебания; потребности в капиталовложениях; воздействия социального, экологического факторов, а также государственное регулирование и др. Конкурентная позиция представляет собой комплексный показатель, который может включать в себя такие показатели, как доля рынка, относительный уровень затрат, качество, знание

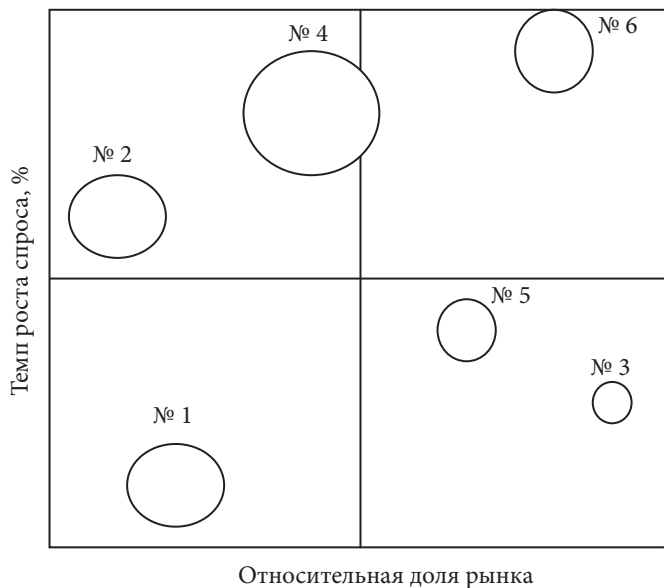


Рис. 3.4. Матрица БКГ

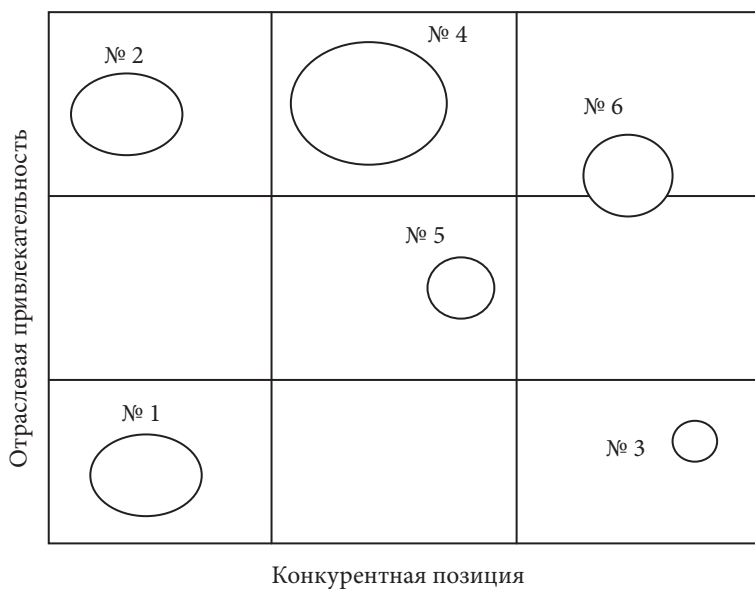


Рис. 3.5. Матрица МакКинзи

потребителей и рынков, адекватность технологических ноу-хау, уровень менеджмента, уровень прибыльности относительно конкурентов и пр.

Отбор целевых сегментов должен проводиться с учетом двух аспектов:

- привлекательность сегмента с точки зрения его прибыльности;
- наличие ресурсов предприятия для обслуживания сегмента.

Привлекательность сегмента определяется следующими показателями:

- величина сегмента;
- относительные темпы продаж;
- величина текущих и инвестиционных затрат;
- соответствие маркетинговой стратегии предприятия;
- согласованность с долгосрочными целями предприятия;
- рыночное положение предприятия в сегменте (лидер, последователь, аутсайдер);
- вида конкурентного преимущества и т. д.

Возможность предприятия обслуживать сегмент рынка зависит от обладания предприятием соответствующих ресурсов: материальных, технических, организационных и т. д. Очевидно, что чем больше ресурсов, тем больше возможности обслуживать сегменты, то есть предлагать разнообразные товары, которые удовлетворяют специфические потребности покупателей этих сегментов.

После определения рыночных сегментов предприятие должно решить, какие сегменты будут целевыми, для каких будет разработан комплекс маркетинга и тем самым будут реализованы маркетинговые действия для стимулирования спроса в этих сегментах.

Определение уровня дифференциации товара необходимо для того, чтобы оценить уровень качества товаров, производимых для целевых сегментов. *Дифференциация* товара означает придание дополнительных качественных характеристик товару. Товар с улучшенными качественными характеристиками называется дифференцированным товаром.

Дифференциация товара может осуществляться посредством:

1. *Потребительских свойств товара*, когда дифференцируется непосредственно товар, то есть предлагается множество стандартных или дополнительных потребительских свойств (функций), которые отсутствуют у товаров конкурентов (например, легковые автомобили, коммерческая недвижимость и т. д.).

2. *Дополнительных услуг к товару*, когда помимо дифференциации своего товара, предприятие может также дифференцировать сопровождающие данный товар услуги (например, за счет быстроты и надежности доставки, оказания в будущем ремонтных услуг, обучения и т. д.).

3. *Работы персонала по сбыту товара*, когда предприятие может добиться конкурентного преимущества за счет использования более квалифицирован-

ного персонала, чем у конкурентов. Дифференциация персонала по сбыту предполагает то, что персонал, который работает с клиентами, был тщательно отобран и хорошо подготовлен. В данном случае персонал должен:

- обладать необходимыми навыками и знаниями;
- проявлять уважение к клиентам;
- обслуживать потребителей внимательно, не отвлекаясь на посторонние явления;
- прилагать усилия для понимания запросов потребителей;
- объясняться вежливо, понятно и немедленно реагировать на возникающие проблемы у покупателей.

4. *Создание имиджа товара и предприятия*, когда товары конкурентов мало различимы и требуемое отличие можно создать с помощью имиджа предприятия или товара (торговой марки). Имидж предприятия или торговой марки должен служить своеобразным воплощением всех преимуществ данного товара на рынке. Разработка устойчивого и оригинального имиджа требует большой творческой работы, которая подразумевает проведение рекламы, благотворительности, культурных мероприятий и т. д.

После, выбрав целевые сегменты, необходимо решить, как проникнуть в этот сегмент, то есть какие качественные характеристики товара должны быть предложены покупателям, составляющим целевые сегменты. При этом должны быть учтены качественные характеристики товаров конкурентов, которые в данном сегменте уже будут находиться.

Обычно потребители выбирают те товары и услуги, которые представляют для них наибольшую полезность, поэтому, для того чтобы завоевать и удержать потребителей, предприятию необходимо предложить товар с оптимальным соотношением цены и качества, что требует более глубокого по сравнению с конкурентами понимания потребностей потребителей. Кроме этого, необходимо выяснить особенности совершения покупки, которые очень важны для покупателей, например будет это личная продажа с консультантом либо самообслуживание, наличие гарантии и т. п. Последнее является важнейшим дополнением к качественным характеристикам товара, по которым покупатели оценивают его как приемлемую для себя потребительскую ценность. Например, покупатели стального проката в первую очередь будут обращать внимание на соответствие техническим стандартам, цену, возможность транспортировки и в последнюю очередь будут интересоваться, например, наличием красочной упаковки.

Таким образом, стремясь удовлетворить потребности покупателей, предприятие будет постоянно улучшать качественные характеристики товара, то есть осуществлять процесс дифференциации товара. При этом конкурентное

преимущество может быть достигнуто, если потребителям своего целевого сегмента предлагается два варианта товара:

- *недифференцированный* товар по более низким по сравнению с конкурентами ценам, например сырьевые ресурсы;
- *дифференцированный* товар, который представляет для покупателей высокую потребительскую ценность, за которую они готовы будут платить высокую цену, например бытовая техника, парфюмерная продукция и т. д.

Соответственно, стратегия маркетинга может быть трех видов: стратегия недифференцированного маркетинга; стратегия дифференцированного маркетинга; стратегия концентрированного маркетинга.

Стратегия недифференцированного маркетинга подразумевает предложение одного и того же товара всему рынку без его предварительного сегментирования. Как правило, это недифференцированный товар. Для недифференцированного товара разрабатывается комплекс маркетинга, который будет привлекательным наибольшему числу покупателей. Используя данную стратегию, предприятие пренебрегает различиями в сегментах и использует комплекс маркетинга для всего рынка, делая, таким образом, усилия на том, что в потребностях покупателей общее (рис. 3.6). Например, стратегия недифференцированного маркетинга применима в отношении природных ресурсов (нефти, природного газа и т. д.), металлургической продукции (сталь, прокат и пр.), продуктов химического производства (полимерные материалы, бытовая химия и пр.), некоторые продукты питания (овощи, фрукты и пр.) и т. д.

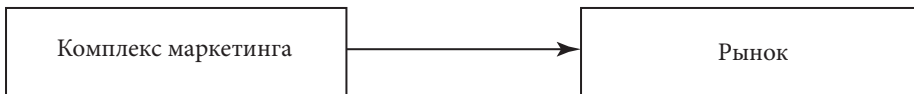


Рис. 3.6. Недифференцированный маркетинг

Стратегия дифференцированного маркетинга подразумевает деление рынка на сегменты и предложение каждому сегменту определенного товара. Как правило, это дифференцированный товар. Для дифференцированного товара разрабатывается комплекс маркетинга, который будет привлекательным для соответствующего сегмента покупателей. Таким образом, предприятие учитывает различия между потребностями сегментов и использует свой комплекс маркетинга для каждого сегмента, концентрирует усилия на удовлетворении потребностей сегмента (рис. 3.7). Например, стратегия дифференцированного маркетинга применима в отношении легковых автомобилей, которые предлагаются различным сегментам, выделенным по признакам общественного класса, уровню потребления, ценностным ориентирам.

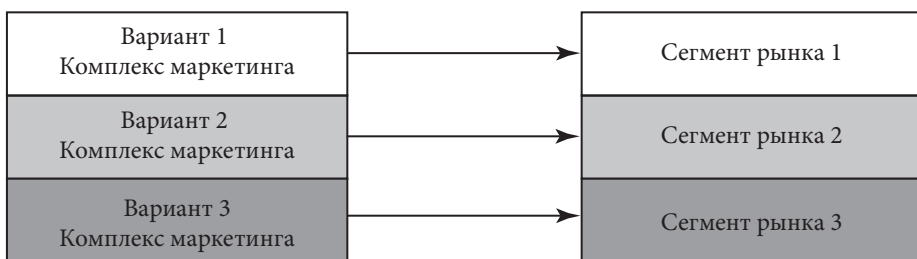


Рис. 3.7. Дифференцированный маркетинг

Дифференцированный маркетинг не всегда означает высокую цену на дифференцированный товар, так как потребителю важно соотношение цены и качества.

Стратегия концентрированного маркетинга подразумевает деление рынка на сегменты и выбор только одного или нескольких сегментов, для которых предлагается определенный товар, удовлетворяющий специфические потребности сегмента. Таким образом, предприятие отказывается от обслуживания всего рынка и концентрирует свои усилия на выбранных (целевых) сегментах (рис. 3.8). Благодаря концентрированному маркетингу предприятие обеспечивает сильную рыночную позицию в сегменте, поскольку лучше может удовлетворить потребности сегмента. При этом ценовая политика в зависимости от целевого сегмента может быть направлена на установление как высокой, так и низкой цены. Например, стратегия концентрированного маркетинга применима в отношении учебной литературы по низкой цене, медицинских услуг по высокой цене и пр. Таким образом, из всего рынка, предъявляющего спрос на медицинские услуги, выделяется сегмент клиентов, которым предлагается высокого качества медицинские услуги по высокой цене.

Для оценки возможности создания новых конкурентных преимуществ в сегментах можно использовать матрицу позиционирования отраслей, в которой предложена классификация отраслей на основе количества возможных конкурентных преимуществ и оценки возможности достижения этих преимуществ.

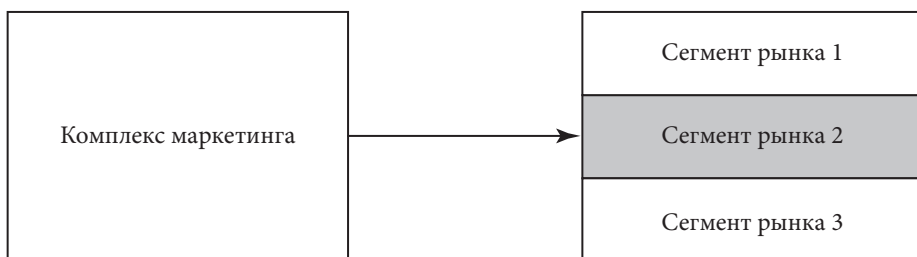


Рис. 3.8. Концентрированный маркетинг

Матрица позиционирования отраслей представлена на рис. 3.9.

Возможности для достижения конкурентных преимуществ Большие Незначительные	фрагментарная	специализированная
	тупиковая	массовая
	Мало	Много
	Количество конкурентных преимуществ	

Рис. 3.9. Матрица позиционирования отраслей

Массовая отрасль (volume industry) — это отрасль, для которой характерно производство стандартного (недифференцированного) товара, так как имеется небольшой набор возможностей для создания конкурентных преимуществ, но каждое из таких преимуществ очень значительно и может принести большие выгоды от вложенных средств (например, металлургическая отрасль, отрасль авиаперевозок и пр.).

Тупиковая отрасль (stalemate industry), которая также характеризуется небольшим набором возможностей для создания конкурентных преимуществ, при этом каждое из таких преимуществ незначительно (например, производство сырья и полуфабрикатов).

Фрагментарная отрасль (fragmented industry), характеризующаяся значительными возможностями для создания конкурентных преимуществ, при этом каждое из преимуществ может существенно повысить прибыльность предприятия (например, продукты быстрого питания, электроника).

Специализированная отрасль (specialized industry) также характеризуется небольшим числом возможностей для создания конкурентных преимуществ, которые могут в случае только их развития достигать значительных размеров, обеспечивающих высокий уровень прибыльности (например, косметика, фармацевтика).

§ 4. Разработка комплекса маркетинга

Комплекс маркетинга представляет собой одно из основных понятий маркетинга, который рассматривается как набор средств воздействия на целевой рынок (сегмента рынка) для получения желаемой ответной реакции. Комплекс маркетинга зависит от сегмента рынка и результатов позиционирования товара.

По существу в комплекс маркетинга входит вся совокупность факторов воздействия предприятия на спрос. Многочисленные факторы воздействия на спрос определяются в рамках товарной политики; ценовой политики; политики распространения товара; политики стимулирования спроса.

Товарная политика представляет собой совокупность маркетинговых мероприятий, связанных с производством товара и его совершенствование. Цель товарной политики заключается в разработке товара, способного наилучшим способом удовлетворить потребности рынка (сегмента рынка).

Как уже отмечалось, товар — это набор потребительских свойств, которые удовлетворяют потребность и предлагаются целевому рынку с целью приобретения. **Товарная единица** — обособленная целостность, характеризующаяся показателями величины, цены, внешнего вида и прочими атрибутами. Например, автомашина — товар, а конкретный автомобиль, предлагаемый рынку — товарная единица. Поэтому товарная политика должна касаться трех уровней товара:

— *товар по замыслу*, то есть потребительская выгода, которую будет приобретать покупатель, так как продается не столько потребительские свойства товара, сколько выгода от его использования. Например, если покупателем куплен автомобиль, то покупатель приобретает быстрое и комфортное передвижение;

— *товар в реальном исполнении*, то есть реализация замысла в товарную единицу (легковой автомобиль, книга и т. д.). Товар в реальном исполнении обладает следующими характеристиками: уровень качества; набор потребительских свойств; специфическое оформление; марочное название; специфическая упаковка;

— *товар с подкреплением* — это дополнение к товару, которое приобретает покупатель вместе с товаром (личное внимание к покупателю, доставка на дом, приложение инструкций, оперативной ремонт, гарантии и т. д.).

При разработке товарной политики необходимо решить, будет ли товар предлагаться как марочный для того, чтобы поднять ценностную значимость товара для потребителей. **Марка** — термин, знак, символ, рисунок или их сочетание, позволяющие отличить товар предприятия от аналогичные образцов конкурентов. **Марочное название** — часть марки, которые можно произнести, например Ford, «Аэрофлот» и т. д. **Марочный знак** (эмблема) — также часть марки, которую можно опознать, но невозможно произнести, то есть символ, изображение, окраска, специфический шифр. Например,

ромб как символ автомобилей Renault. Товарный знак — марка или ее часть, имеющая правовую защиту. Использование товарных знаков базируется на авторском праве, то есть на исключительном праве на воспроизведение, публикацию и продажу содержания и формы литературного, музыкального или художественного произведения.

Выделяют следующие подходы к присвоению марочных названий:

— *индивидуальное марочное название*, например, «Tide» фирмы «Procter & Gamble». Преимущество данного подхода в том, что предприятие не связывает свою репутацию с фактом восприятия или невосприятия данного товара;

— *единое марочное название для всех товаров*, например автомобили и мотоциклы Toyota, которое дает преимущество в том, что снижаются издержки по вводу данного продукта на рынок, поскольку отпадает необходимость затрат на рекламу;

— *торговое название фирмы в сочетании с индивидуальными марками*. Это делается для того, чтобы придать статус новинке, а индивидуальное марочное название сообщает ей неповторимость.

Многие товары, предлагаемые на рынке, должны быть обязательно упакованы, что представляет собой дополнительный способ воздействия на потребителя. Выделяют три слоя упаковки: *внутренняя упаковка* — непосредственное вместилище товара, например бутылку, флаконы, бумажные пакеты и т. п.; *внешняя упаковка* — материал, который служит защитой для внутренней упаковки и удаляется при непосредственном использовании товара, например коробки, ящики и т. п.; *транспортная упаковка* — вместилище, необходимое для хранения, идентификации или транспортировки товара, например контейнер.

Ранее отмечалось, что важной составляющей товарной политики является подкрепление товара с помощью дополнительных услуг, связанных с товаром, так как большинство товаров предполагает наличие тех или иных дополнительных услуг, которые могут играть для товара определяющую роль. Таким дополнительным подкреплением будет являться упаковка, которая поможет осуществить консультационные услуги, сервисные услуги и т. д.

Разрабатывая подкрепление для товара, следует учитывать перечень услуг, включаемых в ходе реализации товара, например, для промышленного оборудования, можно выделить следующий перечень условий его приобретения покупателями в порядке убывающей значимости:

- надежность поставок;
- оперативность предоставления предложений по ценам;
- возможность получения технической консультации;
- представление скидок;
- послепродажное обслуживание;
- масштабы торговой сети;

- простота общения;
- гарантия замены товара;
- производственные возможности поставщика;
- возможность разработки товара по индивидуальному заказу;
- возможность предоставления кредита и рассрочки;
- наличие оборудования для испытаний.

Из перечня условий можно сделать вывод о том, что продавец на рынке промышленного оборудования должен как минимум не уступать конкурентам по надежности поставок, оперативности предоставления предложений по ценам и технической консультации.

Решение о перечне, уровне и условиях предоставления дополнительных услуг зависит от потребностей покупателя. Обнаружить недостатки в перечне дополнительных услуг можно с помощью сравнительных закупок, регулярных опросов потребителей и торговых посредников, создание системы работы с претензиями покупателей и пр.

Товарная политика, кроме марочного названия, упаковки и дополнительных услуг, должна решить вопрос *товарного ассортимента*, под которым понимается группа товаров, тесно связанных между собой либо в силу схожести их функционирования, либо в силу того, что их продают одним и тем же группам покупателей, через одних посредников. Например, ассортимент легковых автомобилей ВАЗ. Товарный ассортимент может быть расширен, то есть будет охвачено большее количество сегментов для удовлетворения специфических потребностей покупателей. Например, производство более компактных и экономичных автомобилей ВАЗ.

Ценовая политика наряду с товарной политикой также может оказать значительное влияние на спрос. Предприятия могут по-разному подходить к проблеме ценообразования. На малых предприятиях цены устанавливаются высшим руководством, на крупных предприятиях этой задачей занимаются целые подразделения.

Ценовая политика предприятия во многом определяется т и п о м р ы н к а, основными из которых являются:

- *рынок чистой конкуренции*, состоящий из множества продавцов и покупателей какого-либо схожего недифференцированного товара, например продуктов питания, ценных бумаг и пр. Отдельный покупатель или продавец не может оказать большого влияния на уровень текущих рыночных цен на товар, поскольку покупатели могут свободно приобретать любое количество товара по этой рыночной цене у другого производителя, которых большое количество;
- *рынок монополистической конкуренции* состоит из множества покупателей и продавцов, совершающих сделки в широком диапазоне цен, что связано со способностью продавцов предлагать покупателям дифференциро-

ванный товар. Товар у различных производителей может отличаться качеством, свойствами, внешним оформлением, перечнем сопутствующих услуг, поэтому возникает практика марочных названий, рекламы и методы личной продажи. Поскольку покупатели видят различия между товарами, то они готовы платить различные цены за них;

— *олигополистическая конкуренция* состоит из небольшого числа производителей, которые очень чувствительны к политике ценообразования. Производители (олигополисты) могут существенно влиять на цену из-за их ограниченного количества, а также в результате договоренности между собой. Поскольку между олигополитистами может быть ценовая договоренность, то, как правило, их цены находятся под контролем государства;

— *чистая монополия* подразумевает наличие одного продавца на рынке (например, почта, железнодорожная компания и т. д.). Поскольку монополист может установить любую цену за свой товар, то, как правило, цены монополиста регулируются государством.

Цена на товар зависит от уровня спроса на него и представляет собой результат равновесного положения спроса и предложения. Как правило, при уменьшении цены спрос увеличивается, однако возможны и исключения, когда предлагается дифференцированный товар для сегментов рынка, для которых цена есть показатель качества и престижности. В этом случае увеличение цены приводит к росту спроса (рис. 3.10).

Вид кривой спроса на рис. 3.10 определяется *эластичностью спроса по цене*, то есть чувствительность спроса к изменению цены. Если под влиянием небольшого изменения цены спрос почти не меняется, то спрос не э л а с т и ч е н, если спрос значительно изменяется, то спрос э л а с т и ч е н.

Минимальная цена товара, как правило, определяется уровнем его затрат (себестоимостью), так как, чтобы предприятие получило прибыль, необходимо,

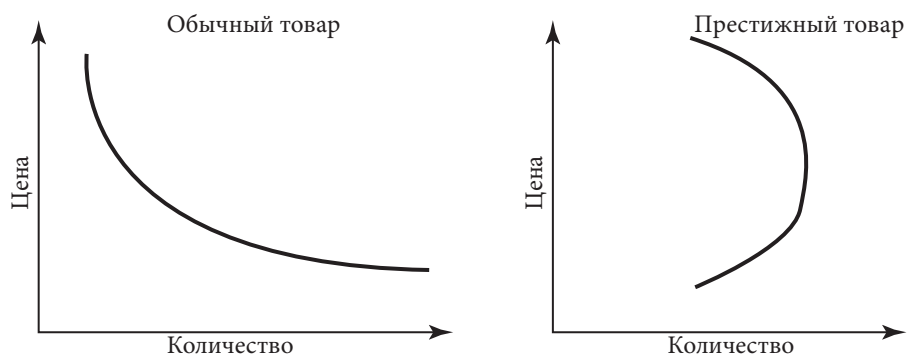


Рис. 3.10. Кривые спроса для обычных товаров и для престижных товаров

чтобы цена превышала полную себестоимость товара. В этой связи при определении цены необходимо подчеркнуть, что:

- минимальное значение цены определяется величиной затрат;
- максимальная цена определяется наличием уникальных характеристик в товаре, которые могут быть оценены покупателем;
- цены товаров конкурентов и товаров-субститутов могут ограничить цены на товар, поэтому предприятиям зачастую приходится устанавливать среднерыночную цену.

При формировании ценовой политики используют следующие *методы* ценообразования:

Установление цены выше полной себестоимости. Данный метод расчета цены (Ц) основан на использовании формулы:

$$Ц = ПС + Н, \quad (3.1)$$

где ПС — полная себестоимость товара (все затраты, связанные с производством и реализацией);

Н — наценка, то есть прибыль, устанавливаемая предприятием.

Преимущество данного метода заключается в простоте и удобстве расчета цены, однако такой метод не учитывает особенностей текущего спроса и конкуренции и не всегда позволяет правильно установить цену.

Расчет цены на основе анализа безубыточности и обеспечения целевой прибыли. В данном случае предприятие стремится установить такую цену, которая даст возможность получить целевую величину прибыли. Метод основан на использовании формулы расчета точки безубыточности (ТБ), см. формулу (1.65). Данный метод ценообразования требует рассмотрения разных вариантов цен, их влияния на объем продаж, необходимый для преодоления точки безубыточности и получения целевой прибыли.

Установление цены на основе ощущаемой ценности товара. Базируется на понимании того, что основной фактор ценообразования — покупательское восприятие, которое создается неценовыми приемами воздействия. Цена в этом случае призвана соответствовать ощущаемой ценностной значимости товара для покупателей, которым важен статус, престиж и т. п.

Установление цены на основе уровня текущих цен предполагает установление цены на основе от цен конкурентов. При этом меньше внимания обращает на показатели собственных затрат или спроса. Этот метод является достаточно простым и приемлемым для товаров, которые незначительно отличаются от конкурентных образцов.

Установление цены на основе закрытых торгов часто используется при конкурсах на подряды в ходе публичных торгов. В подобных ситуациях при назначении своей цены предприятие отталкивается от ожидаемых ценовых

предложений конкурентов и собственных затрат. Если предприятие хочет заключить контракт, то, как правило, оно должно предложить наименьшую цену.

Необходимо подчеркнуть, что при установлении окончательной цены предприятие должно учесть ряд аспектов: психологию покупателей, которые рассматривают товар как показатель качества и престижа; соответствие установившейся политике цен на рынке; возможность предоставления скидок, бонусов и т. п.; реакцию дилеров и дистрибьюторов, конкурентов, поставщиков на ценовую политику предприятия.

Политика распределения товара — это специальная деятельность, осуществляемая на предприятии, направленная на создание каналов распределения товара для того, чтобы товар стал доступным для целевых потребителей.

Канал распределения — совокупность торговых посредников, которые принимают на себя или помогают передать кому-то другому право собственности на конкретный товар на их пути от производителя к потребителю. Решение о выборе канала распределения зависит от других элементов комплекса маркетинга и в целом влияет на все остальные решения маркетинговой политики.

Под *розничной торговлей* понимают любую деятельность по продаже товаров непосредственно конечным потребителям для их личного пользования. Розничной торговлей занимаются как крупные фирмы, так и мелкие торговцы. Под *оптовой торговлей* понимают деятельность по продаже товаров торговым посредникам, которые приобретают товар с целью его перепродажи.

Оптовый продавец (оптовик) отличается от розничного торговца по следующим аспектам:

- оптовик уделяет меньше внимания стимулированию и расположению товара на прилавках;
- у оптовика и розничного торговца различный объем и количество сделок;
- разный уровень воздействия, которое может оказать производитель на оптовика и розничного торговца;
- разный уровень регулирования со стороны правительства.

На практике, как правило, производитель передает часть работы по сбыту товара торговым посредникам, теряя контроль над ним. Такая передача части работы по распределению позволяет производителю получить определенные преимущества, так как торговые посредники сокращают число контактов предприятия с покупателями и, как правило, более эффективно реализуют товар. Кроме этого, участники канала распределения осуществляют полезную для предприятия деятельность, в частности:

- проводят исследовательскую работу, то есть сбор маркетинговой информации, необходимой для планирования и стимулирования сбыта;

- создают и распространяют информацию о товаре;
- налаживают и поддерживают связи с потенциальными покупателями;
- проводят переговоры для согласования цены и прочих условий сделки;
- приспособливают товар под запросы покупателей;
- организуют транспортировку и складирование товара;
- финансируют часть затрат по реализации товара;
- принимают на себя риск и ответственность за функционирование канала распределения.

Уровень канала распределения представляет собой любого посредника, который выполняет ту или иную работу по движению товара и передаче права собственности на него к конечному потребителю. Поскольку определенную работу выполняет и производитель, и конечный потребитель, то они также включаются в состав канала распределения.

Выделяют следующие уровни канала распределения:

- *канал нулевого уровня* (канал прямого маркетинга) состоит из производителя, продающего товар непосредственно потребителю (например, торговля в разнос, почтовая торговля, торговля через принадлежащие производителю магазины);

- *одноуровневый канал* включает одного посредника, которым обычно является розничный торговец или агент по сбыту товаров промышленного назначения;

- *двухуровневый канал* включает в себя двух посредников, которыми на потребительских рынках являются оптовый и розничный торговец, а на рынках товаров промышленного назначения это промышленный дистрибьютор и дилеры;

- *трехуровневый канал* включает трех посредников, то есть между оптовым и розничным торговцем может стоять мелкий оптовый посредник.

С точки зрения производителя, чем больше уровней имеет канал, тем меньше возможности для него контролировать его деятельность. При этом между участниками одного канала распределения, а также между разными каналами может осуществляться разная степень сотрудничества и конкуренции. Благодаря сотрудничеству между участниками одного канала, можно более эффективно осуществлять маркетинговую политику и, как следствие, получить больше прибыли.

Политика стимулирования спроса является наиболее значимым элементом маркетинговой политики предприятия. С точки зрения маркетинга недостаточно просто создать хороший товар, назначить на него привлекательную цену и обеспечить его доступность для целевого сегмента. Предприятие должно осуществлять также воздействие на спрос своих потребителей, используя соответствующие методы стимулирования.

Методы стимулирования — это совокупность методов, которые использует предприятие для воздействия на спрос целевых рынков (сегментов). Данные методы включают в себя:

— *рекламу*, то есть любую платную форму неличного представления и продвижения товаров с помощью платных средств распространения информации;

— *пропаганду*, то есть неличное и неоплачиваемое предприятием распространение информации о товаре или предприятии коммерчески важных сведений в СМИ (по радио, телевидению и пр.);

— *стимулирование сбыта*, то есть кратковременные побудительные способы воздействия поощрения покупки товара, как правило, сезонного или событийного характера;

— *личную продажу*, то есть устное представление товара в ходе беседы с одним или несколькими потенциальными покупателями.

Следует подчеркнуть, что методы стимулирования спроса должны быть связаны с потребительскими свойствами товара, ценой, способностями продавца и пр. Для того чтобы разработать политику стимулирования спроса, необходимо реализовать следующие э т а п ы:

1. *Выявление целевой аудитории*, которая может состоять из отдельных лиц, групп лиц, контактных аудиторий или широкой публики. Целевая аудитория является частью или всем сегментом целевого рынка.

2. *Определение желаемой ответной реакции*. Максимально благоприятная реакция выражается в совершении покупки и желании продолжать их совершать в будущем. Поскольку покупка — результат длительного процесса принятия решения о ней, то необходимо знать, в каком состоянии находится в данный момент его целевая аудитория и в какое состояние ее необходимо привести. В частности, целевая аудитория может находиться в следующих состояниях покупательской готовности:

— *осведомленность* о товаре или организации. Если осведомленность слабая, то задача — создать ее, что потребует времени (например, название вуза УрФУ);

— *знание*, то есть аудитория обладает некоторой исходной информацией о товаре, кроме названия (например, что УрФУ находится в Екатеринбурге и имеет филиалы в городах Свердловской области);

— *благорасположение*, то есть наличие определенных эмоциональных восприятий товара по шкале: очень негативное; довольно негативное; безразличное; довольно положительное, очень положительное. Ответная желаемая реакция должна быть позитивной (например, что УрФУ — это лучший вуз Урала);

— *предпочтение*, когда целевая аудитория испытывает не просто благорасположение к товару, но и отдает ему предпочтение перед другими товарами.

В этом случае важно создать потребительское предпочтение, показывая качество товара, его ценностную значимость, рабочие характеристики и прочие свойства (например, что УрФУ — это вуз, в котором стоит учиться);

— *убежденность*, когда целевая аудитория испытывает предпочтение и обладает убежденностью в необходимости покупки. Например, можно предпочитать купить велосипед, но не иметь уверенности в необходимости его приобретения вообще. Необходимо сформировать убежденность в том, что покупка — правильный курс действий (например, что УрФУ — это вуз, в котором буду учиться);

— *совершение покупки*, когда обладая убежденностью, покупатель решает совершить покупку. В этой связи важную роль играют продавцы в магазине, которые могут обратить ваше внимание покупателя таким образом, что его убежденность окрепнет и сильная уверенность приведет к покупке.

3. *Выбор обращения*. На этом этапе важно разработать эффективное послание покупателям, которое должно привлечь внимание, удержать интерес, возбудить желание и побудить к совершению сделки. Создание обращения предполагает определение:

1) *содержания обращения*. На этом этапе важно использовать мотив, который вызовут желаемую ответную реакцию. Выделяют три типа мотивов:

— *рациональные мотивы* соотносятся с личной выгодой покупателя. С помощью рациональных мотивов показывают, что товар обеспечивает обещанные выгоды (для этого демонстрируют качество товара, его экономичность и эксплуатационные параметры);

— *эмоциональные мотивы* стремятся побудить какое-то негативное или позитивное чувство, которое послужит обоснованием для совершения покупки (например, страх перед болезнью, любовь к детям, радость от обладания товаром и т. д.);

— *нравственные мотивы* вызывают к чувству справедливости и порядочности, вследствие приобретения товара (например, экологическое движение, оказание помощи, соблюдение прав животных и т. д.);

2) *разработка структуры обращения*, то есть необходимо:

— *выяснить необходимость сделать выбор в обращении или предоставить это покупателю;*

— *изложить аргументацию только «за» или представить доводы «за» и «против»;*

— *определить время изложения самых действенных доводов — в начале или в конце обращения. Изложение их в начале захватывает внимание, но к концу обращения внимание может значительно ослабеть;*

3) *форма обращения*, то есть, каким образом выразить содержание в виде символов. Для обращения следует выбрать символическую форму, например

текст заголовка, иллюстрацию, цветовое оформление. Символы должны показывать новизну и контраст, использовать захватывающие иллюстрации и заголовки, месторасположения обращений, использование цвета, формы и движения. Например, если сообщение осуществляется по радио, то важно проработать голос, звук, фон, тон, средства речевой выразительности (паузы, вздохи, свист). Если сообщение по телевидению, то важное значение приобретает выражение лица, жестами, одежда, поза, прическа и т. п.

4. *Выбор средств распространения информации.* Как правило, средствами распространения информации выступают коммуникационные каналы, которые могут быть двух видов:

1) каналы личной коммуникации, то есть в канале участвует двое или более лиц, непосредственно обращающихся друг с другом. Например, обращение лица к одному лицу либо к аудитории, обращение по телефону, посредством личной переписки по почте. Эффективность достигается личным контактом и установлением обратной связи. Личное влияние имеет большое значение при торговле товарами высокой стоимости и повышенного риска (автомобилей, электроприборов и т. д.);

2) каналы неличной коммуникации, то есть средства распространения информации, передающие обращение в условиях отсутствия личного контакта и обратной связи. К таким каналам относят средства массового и избирательного действия: средства печатной рекламы (газеты, журналы, отправление печатной рекламы); электронные средства рекламы (радио, телевидение); иллюстративно-образительные средства рекламы (щиты, вывески, плакаты).

Выбор средств, характеризующих источник обращения. Воздействие обращения на аудиторию зависит от того, как она воспринимает отправителя. В этой связи выбор правильного средства обращения позволяет обеспечить высокое доверие, наибольшую убедительность (например, мнение врачей, бывших больных, известных личностей, спортсменов и т. п.). Выделяют три фактора, которые вызывают повышенное доверие: *профессионализм*, то есть воспринимаемая со стороны степень должной компетентности, подкрепляющая сделанные утверждения (считается, что профессионалами в своих областях являются ученые, врачи, преподаватели и т. п.); *добросовестность*, то есть показатель того, насколько объективным и честным воспринимается источник информации (друзья, незнакомые люди и т. п.); *привлекательность*, то есть благоприятное впечатление, производимое источником на аудиторию (чувство юмора, откровенность и естественность и т. п.).

Учет и обобщение обратной связи. Эффективность обращения зависит от реакции аудитории. Для выявления эффекта, производимого на целевую аудиторию с помощью обращения, можно рассчитать специальные показатели

(например, выявить на основании исследования, что из 80 % ознакомленных с товаром, опробовали 60 %, и только 30 % из них остались довольны).

Реклама — это любая платная форма неличного представления и продвижения товаров с помощью платных средств распространения информации. В зависимости от объекта рекламы выделяют следующие ее виды:

- *престижная реклама* — распространение информации и формирование образа предприятия как респектабельной и уважаемой организации;
- *реклама марки* — распространение информации и формирование образа конкретного марочного товара;
- *публичная реклама* — распространение информации о публичных событиях;
- *реклама продаж* — распространение информации о распродаже по сниженным ценам;
- *разъяснительная реклама* — распространение информации о конкретных идеях и пр.

В зависимости от поставленных задач выделяют следующие виды рекламы:

- *информативная реклама* преобладает на этапе выведения товара на рынок, когда стоит задача удовлетворения первичного спроса;
- *увещательная реклама* приобретает свою значимость на этапе роста спроса и стремится подтвердить преимущество данного товара;
- *напоминающая реклама* важна на этапе зрелости, для того чтобы заставить покупателя вспомнить о товаре;
- *подкрепляющая реклама* стремится утвердить нынешних покупателей в правильности сделанного выбора.

Стиль рекламного обращения может быть осуществлен в разных вариантах:

- зарисовка с натуры, то есть использование товара в привычной обстановке;
- акцентирование на образе жизни, то есть делается упор на то, как товар вписывается в определенный образ жизни;
- создание фантазийных образов, то есть используются фантазийные персонажи и обстановки;
- создание настроения или образа красоты, безмятежности и пр.;
- мюзикл, то есть использование песни или стихотворения о товаре;
- использование символического персонажа, олицетворяющего товар;
- акцент на техническом и профессиональном опыте, использовании научных данных и т. п.;
- использование свидетельств «простых» людей в пользу товара и пр.

В рекламном обращении необходимо использовать запоминающиеся слова, например:

— для автобусных перевозок рекламное обращение будет: «поезжайте на нашем автобусе, предоставив нам вести его»;

— для газированного напитка рекламное обращение будет: «это то, что надо пить, когда у вас есть выбор»;

— для электронного справочника рекламное обращение будет: «не заставляйте бегать ваши пальцы по страницам нашего справочника» и т. п.

Стимулирование сбыта представляет собой использование многообразных средств кратковременного воздействия на спрос, призванных ускорить или усилить ответную реакцию покупателей. Стимулирование сбыта целесообразно сочетать с рекламой.

Основные методы стимулирования сбыта:

— *распространение образцов*, то есть предложение товара потребителям бесплатно для пробы (предлагаются «пробники», буклеты с образцами);

— *купоны*, то есть документы, дающие право потребителю на оговоренную экономию при покупке товара (применяются для совершения следующей сделки в будущем);

— *упаковки по льготной цене*, то есть предложение потребителю определенной экономии из-за дешевой упаковки по сравнению с обычной (сделки с небольшой скидкой в цене);

— *премиальный товар*, то есть товар, предлагаемый по довольно низкой цене или бесплатно в качестве поощрения за покупку другого товара (футболки, пакеты, многофункциональные упаковки);

— *зачетные талоны*, то есть вид премии при покупке, которую они могут обменять на товар в специальных обменных пунктах;

— *экспозиции в местах продажи*, то есть экспозиционное оформление, которое устанавливается самим производителем в местах реализации товара;

— *бонусы для сферы торговли*, то есть специфические приемы, которыми пользуются производители для поощрения оптовых и розничных торговцев: зачет за покупку в определенный промежуток времени; зачет за включение товара в номенклатуру; бесплатного предоставления товара; предложить премии в виде наличных или подарков;

— бесплатно предлагаются сувениры с названием предприятия (ручки, карандаши, блокноты, папки и т. д.);

— *профессиональные встречи и специализированные выставки*, то есть встречи членов отраслевых ассоциаций с одновременным проведением специализированных выставок;

— *конкурсы, лотереи, игры* — возможность удачливым или усердным потребителям, дилерам выиграть приз;

— *стимулирование собственного торгового персонала* с помощью премий, конкурсов, конференций и т. п.

Средства стимулирования сбыта можно разделить на следующие виды:

— способствующие формированию привилегий у потребителей, что сопровождается предложением льготной сделки (например, бесплатные образцы, баллы, премии, доступ в клуб «избранных»);

— не создающие привилегий в глазах потребителей, то есть упаковки, продаваемые по льготной цене, премии потребителям, непосредственно не связанным с товаром (например, конкурсы и лотереи, предложение возврата денег, скидки).

Пропаганда представляет собой использование редакционного, неоплаченного места и времени в средствах распространения информации, для ознакомления существующих или потенциальных покупателей для достижения стимулирования спроса. Например, статья в газете, содержащая положительные отзывы о деятельности предприятия. Пропагандой пользуются для популяризации марочных и обычных товаров, идей, организаций и пр. Пропаганда является составной частью более широкого процесса формирования общественного мнения (*public relation*). Пропаганда зачастую имеет ограниченный масштаб, однако обходится дешевле.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение маркетинга.
2. Какова цель маркетинга на предприятия?
3. Перечислите ключевые понятия, лежащие в основе маркетинга.
4. Дайте определение нужде, потребности, спросу, рынку.
5. Что представляет собой товар с точки зрения потребителя?
6. Приведите три степени удовлетворения потребности.
7. Раскройте особенности рынка покупателя и продавца.
8. Перечислите концепции управления маркетингом.
9. Что представляет собой макро- и микросреда предприятия?
10. Что представляет собой анализ маркетинговой среды?
11. Что понимается под рыночной возможностью и рыночной угрозой?
12. Дайте определение конкурентному преимуществу.
13. Какие подсистемы включает система маркетинговой информации?
14. Перечислите источники внутренней и внешней маркетинговой информации.
15. Раскройте цель маркетингового исследования.
16. Какие методы используются для проведения маркетингового исследования?
17. Что представляет собой целевой рынок предприятия?

18. Приведите критерии деления потребителей на сегменты.
19. Перечислите этапы сегментирования рынка.
20. Перечислите принципы выделения сегментов.
21. Что представляет собой позиционирование товара?
22. Раскройте стратегии маркетинга.
23. Что представляет собой комплекс маркетинга?
24. Раскройте содержание товарной и ценовой политики.
25. Какие методы используются для стимулирования сбыта?

СПИСОК БИБЛИОГРАФИЧЕСКИХ ССЫЛОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая, третья и четвертая : текст и изменениями и дополнениями. М. : Эксмо, 2018. 576 с.
2. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 17.05.2018).
3. Пельмская И. С., Гончарова Н. В. Экономика и управление на металлургических предприятиях : учеб. пособие. 3-е изд., испр. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2014. 272 с.
4. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“ ПБУ 6/01» (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 17.05.2018).
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Комментарий к последним изменениям / под ред. Г. Ю. Касьяновой. Изд. перераб. и доп. М. : АБАК, 2018. 1264 с.
6. Федеральная служба государственной статистики Российской Федерации : [сайт]. URL: <http://www.gks.ru/> (дата обращения: 17.05.2018).
7. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19559 (дата обращения: 17.05.2018).
8. Сироткин С. А., Кельчевская Н. Р. Финансовый менеджмент : учебник для вузов. М. : ИНФРА-М, 2016. 294 с.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

Баев И. А. Экономика предприятия: учебник / И. А. Баев, И. М. Семенов, С. А. Терехова. М. : Инфра-М, 2012. 312 с.

Басовская Е. Н. Маркетинг : учеб. пособие по направлению 080500 «Менеджмент» / Л. Е. Басовский, Е. Н. Басовская. М. : Инфра-М, 2010. 420 с.

Бизнес-процессы промышленного предприятия : учеб. пособие / Н. Р. Кельчевская, С. А. Сироткин, И. С. Пельмская и др. ; под общ. ред. Н. Р. Кельчевской. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. 339 с.

Дорман В. Н. Коммерческая организация и ее ресурсы : учеб. пособие / В. Н. Дорман. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2015. 136 с.

Дорман В. Н. Коммерческая организация: доходы и расходы, финансовый результат : учеб. пособие / В. Н. Дорман. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. 108 с.

Захарова И. В. Маркетинг в вопросах и решениях : учеб. пособие для студентов / И. В. Захарова, Т. В. Евстигнеева. М. : КноРус, 2011. 303 с.

Зорина Т. Г. Маркетинговые исследования : учеб. пособие для студентов / Т. Г. Зорина, М. А. Слонимская. Минск : Белорус. гос. эконом. ун-т, 2010. 410 с.

Котлер Ф. Основы маркетинга : пер. с англ. 2-е европ. изд. / Ф. Котлер, Г. Армстронг, Дж. Сондерс, В. Вонг. М. : Изд. дом «Вильямс», 1999. 1152 с.

Маркетинг : учеб. пособие для магистров, аспирантов и специалистов, осуществ. маркетинг. деятельность / И. М. Синяева и др. М. : Инфра-М, 2013. 383 с.

Синяева И. М. Маркетинговые коммуникации : учебник для высш. учеб. заведений по специальности «Маркетинг» / И. М. Синяева, С. В. Земляк, В. В. Синяев. М. : Дашков и К°, 2011. 323 с.

Соловьев Б. А. Маркетинг : учебник для студентов / Б. А. Соловьев, А. А. Мешков, Б. В. Мусатов. М. : Инфра-М, 2013. 335 с.

Хибинг Р. Маркетинг / Р. Хибинг, С. Купер ; пер. с англ. М. : Эксмо, 2010. 846 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	3
Глава 1. Экономические основы функционирования предприятия.....	5
§ 1. Предприятие как субъект экономики.....	5
§ 2. Основные средства предприятия: понятие, классификация, структура.....	16
§ 3. Амортизация основных средств.....	39
§ 4. Оценка наличия, состояния, движения и использования основных средств.....	47
§ 5. Экономическая сущность, состав и структура оборотных средств.....	55
§ 6. Нормирование оборотных средств.....	61
§ 7. Понятие, сущность себестоимости продукции и ее виды.....	70
§ 8. Калькулирование себестоимости продукции.....	79
§ 9. Управление затратами на предприятии.....	90
§ 10. Прибыль. Рентабельность.....	113
Контрольные вопросы и задания.....	119
Глава 2. Налогообложение на предприятии.....	121
§ 1. Основы налогообложения на предприятии.....	121
§ 2. Налог на добавленную стоимость.....	134
§ 3. Налог на прибыль организации.....	139
§ 4. Налог на имущество организаций.....	155
§ 5. Страховые взносы.....	157
§ 6. Учетная политика в целях налогообложения.....	160
§ 7. Налоговое планирование на предприятии.....	167
§ 8. Бюджетирование налоговых платежей.....	178
§ 9. Оптимизация налогообложения.....	184
§ 10. Налоговая структура на предприятии.....	193
Контрольные вопросы и задания.....	200

Глава 3. Маркетинг на предприятии.....	202
§ 1. Основы маркетинга на предприятии.....	202
§ 2. Анализ маркетинговой среды.....	208
§ 3. Выбор целевых рынков.....	213
§ 4. Разработка комплекса маркетинга.....	226
Контрольные вопросы и задания.....	238
Список библиографических ссылок.....	240
Рекомендуемая литература.....	241

Учебное издание

Кельчевская Наталья Рэмовна
Пельымская Ирина Сергеевна
Сироткин Сергей Александрович

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СРЕДА ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Учебное пособие

Заведующий редакцией *М. А. Овечкина*
Редактор *Е. Е. Крамаревская*
Корректор *Е. Е. Крамаревская*
Компьютерная верстка *В. К. Матвеев*

Подписано в печать 08.07.2019 г. Формат 70 × 100 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Цифровая печать. Усл. печ. л. 19,67.
Уч.-изд. л. 15,8. Тираж 40 экз. Заказ 53

Издательство Уральского университета
Редакционно-издательский отдел ИПЦ УрФУ
620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4
Тел.: +7 (343) 389-94-79, 350-43-28
E-mail: rio.marina.ovechkina@mail.ru

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ
620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4
Тел.: +7 (343) 358-93-06, 350-58-20, 350-90-13
Факс: +7 (343) 358-93-06
<http://print.urfu.ru>



КЕЛЬЧЕВСКАЯ НАТАЛЬЯ РЭМОВНА

Доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики управления на металлургических и машиностроительных предприятиях Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета, заслуженный работник высшей школы РФ. Сфера научных интересов — управление интеллектуальным капиталом промышленных предприятий, управление человеческим капиталом, экономика образования.



ПЕЛЫМСКАЯ ИРИНА СЕРГЕЕВНА

Кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики управления на металлургических и машиностроительных предприятиях Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета. Сфера научных интересов — инновационно-инвестиционная деятельность промышленных предприятий, экономическая оценка инвестиций.



СИРОТКИН СЕРГЕЙ АЛЕКСАНДРОВИЧ

Кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики управления на металлургических и машиностроительных предприятиях Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета. Сфера научных интересов — стратегическое управление деятельностью промышленных предприятий, экономическая оценка эффективности инвестиционных проектов и финансовый менеджмент в системе бизнес-процессов предприятий.