

0-792237

На правах рукописи



БУРЫКИН Юрий Михайлович

**РАЗВИТИЕ ИНТЕГРИРОВАННОГО
УЧЕТА И ОТЧЕТОСТИ В МАЛЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет"

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна

Официальные оппоненты – доктор экономических наук, профессор
Хамидуллина Гульнара Рафкатовна

– кандидат экономических наук
Хусаинова Амина Савдахановна

Ведущая организация – АНО ВПО ЦС РФ "Российский университет
кооперации" Казанский кооперативный
институт (филиал)

Защита состоится 15 июня 2009 года в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан "14" мая 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690014

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Т.В.Яляшева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. За последние годы количество малых предприятий значительно возросло. Данный факт объясняется тем, что развитие рыночных отношений в экономике страны приводит к их широкому распространению. Результатом этого явились активное развитие малого предпринимательства во всех секторах экономики и, соответственно, ужесточение конкуренции между ними. Это, в свою очередь, привело к появлению новых требований к информации о финансово-хозяйственном положении организации и её налоговых обязательствах в условиях ограниченности финансовых возможностей. Актуализирование данной проблемы выявило значительные существующие недостатки в ведении учета и формировании финансовой, управленческой и налоговой отчетности на малых предприятиях.

Наиболее передовой в настоящее время является автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета, но в новых экономических условиях и без учета специфики деятельности малых предприятий её роль существенно снижается. Основная возникающая проблема перед руководством организации заключается в том, что, реализуя право на применение упрощенной системы налогообложения, эта и другие существующие формы бухгалтерского учета не отражают хозяйственные операции одновременно согласно налоговым и бухгалтерским нормам в одном плане счетов, вследствие этого возникает необходимость ведения каждого из них отдельно. Особенность данного типа малых предприятий заключается в том, что они занимают промежуточное положение между организациями, применяющими общую систему налогообложения, требующими ведения бухгалтерского учета, и малыми предприятиями, которым достаточен только налоговый учет. Для указанной группы организаций бухгалтерский учет необходим в случае перехода на общий режим и представления финансовых результатов, а налоговый учет для исчисления налоговых обязательств. Отсутствие решения этой методической проблемы учета приводит к тому, что невозможно получить оперативную информацию о результатах деятельности организации или принять обоснованные управленческие решения для снижения финансовых рисков.

Проблема развития методики учета на малых предприятиях в настоящее

время заключается в том, что не систематизированы научные результаты по объединению финансового, управленческого и налогового учета в единый методом интегрирования. К внедрению и использованию в организациях требуется полная и проработанная методика интегрированного учета. В трудах современных ученых представлено только решение вопросов по интегрированию различных видов учета в виде теоретических предложений. Полной методики для практического использования в малых предприятиях не предложено по настоящее время. Использование классической формы ведения учета с применением информационных программ не позволяет повысить качество учетной информации. Решение указанных проблем повысит эффективность и информативность учета и будет способствовать увеличению рентабельности малых предприятий.

Вышеизложенное определяет актуальность темы диссертационного исследования, его теоретическую и практическую значимость.

Степень разработанности проблемы. Развитием бухгалтерского учета занимались многие отечественные и зарубежные ученые и экономисты. По направлению использования их труды можно разделить на три группы. Первая из них: А.С. Бакаев, И.Н. Богатая, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, К.Друри, В.Б. Ивашкевич, Г.С. Клычова, Р.Л. Сабанин, М.И. Кутер, Д. Колдуэлл, В.Я. Кожинов, Н.П. Кондраков, А.Д. Ларионов, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, Б. Нидлз, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.Ю. Соколов, С. Хендриксен, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман, К.Ю. Цыганков и многие другие. Основной проблемой, изучаемой этими учеными, является фундаментальное исследование теории финансового и управленческого учета и согласование его с международными стандартами финансовой отчетности. Ко второй группе ученых, которые занимаются вопросами учета на малых предприятиях, относятся Д.А. Ендовицкий, В.Д. Новодворский, А.В. Орлов, Р.Л. Сабанин, Е.А. Мурзина, и другие. Третья группа ученых проводила соответствующие исследования по теме объединения бухгалтерского, управленческого и налогового учета. К этой группе можно отнести Т.А. Жилинскую, Т.И. Зайцеву, В.А. Константинову, З.И. Кругляк, Н.А. Лытневу, Е.А. Кыштымову, В.Ф.Палий, О.В. Попову, А.Ю. Соколова, И.Р. Яхина и др. В трудах и работах этих ученых описаны методы, способы ведения и построения учета, которые могут быть использованы в учете малого бизнеса для выполнения, возложенных на него задач с большей эффективностью.

Высоко оценивая полученные результаты, следует отметить, что в современных условиях проблема интегрированного учета остается актуальной и требует системного решения.

Недостаточность исследования вопросов интегрированного учета на малых предприятиях и наличие существующих недостатков обусловили выбор темы

диссертации, её цели и задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является исследование теоретических и методических положений учета и отчетности на малых предприятиях и развитие методики интегрированного учета. Для достижения цели исследования автором были поставлены следующие задачи:

- раскрыть особенности ведения бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета на малых предприятиях;
- определить критерии, в которых возможно использование разрабатываемого интегрированного учета для малых предприятий;
- выявить проблемы интегрирования учета на малых предприятиях;
- разработать методику интегрированного учета внеоборотных и оборотных активов;
- разработать методику интегрированного учета торговых операций и косвенных расходов;
- разработать методику интегрированного учета расчетных операций на малых предприятиях;
- выработать методические подходы составления бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности на основе интегрированного учета;
- внести предложения по налоговой оптимизации для малых предприятий, использующих специальные режимы налогообложения, на основе интегрированного учета;
- разработать методики оценки эффективности деятельности малых предприятий с целью повышения информативности для принятия управленческих решений.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.4 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", п. 1.6 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных", п. 1.8 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм всех сфер и отраслей".

Объектом исследования являются действующая методика и организация учета в малых предприятия Республики Татарстан и Марий Эл.

Предмет исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и методических вопросов, связанных с развитием системы интегрированного учета и отчетности в малых предприятиях.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам теории и практики интегрированного учета на малых предприятиях; законодательные и нормативные акты по вопросам организации бухгалтерского

учета и отчетности; опыт организации учета в ООО "Меркурий", ООО "Фурнитура", ООО "Аванта", ИП Целищев, ООО "Бухгалтер", ООО "Тылсым", ООО "КомСервис", ЗАО "Главпром" и др.; информационные и справочные источники. В работе использованы практические и методические материалы объектов исследования. В ходе исследования использовались общенаучные методы: монографический, анализа и синтеза, графический, расчетно-конструкторский, балансовый методы.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с развитием методики интегрированного учета и формированием отчетности на малых предприятиях. Наиболее существенные результаты работы:

- уточнено содержание функционирования и интегрирования учета на малых предприятиях на основе специфики их деятельности и разработанной классификации функций, выполняемых субъектами малого предпринимательства;
- раскрыты особенности и возможности интеграции финансового, управленческого и налогового учета, влияющие на организацию учета, проведение анализа на малых предприятиях и обеспечивающие качество учетно-аналитической информации;
- разработана методика интегрированного учета, позволяющая на единой основе системы плана счетов вести финансовый, управленческий и налоговый учет;
- разработана методика интегрированного учета для организаций, применяющих специальные режимы налогообложения, позволяющего выявлять на счетах бухгалтерского учета разницу принятых расходов в финансовом и налоговом учете;
- разработан алгоритм формирования специализированной отчетности малых предприятий, позволяющий формализовать порядок принятия управленческих решений;
- разработаны процедуры анализа, позволяющего повысить информативность управленческих решений на малых предприятиях в условиях ведения интегрированного учета.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что предложенные в работе методические подходы и практические рекомендации по ведению интегрированного учета и отчетности могут быть использованы субъектами малого предпринимательства

Разработанные в процессе исследования практические рекомендации по ведению бухгалтерского учета и анализа могут быть реализованы на малых предприятиях любой отрасли при условии использования специальных режимов налогообложения. Результаты исследования представляют особую значимость для использования в информационных программах, которые не только упростят

процесс ведения интегрирования учета и анализа, но и позволят получить информацию для оперативного управления.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования докладывались на конференциях профессорско-преподавательского состава ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет" в 2006–2009 гг., всероссийской научно-практической конференции "Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства" (г. Казань, 2007 г.), "Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса" (г. Казань, 2008 г.), "Управление стоимостью бизнеса" (г. Казань, 2008 г.), международных научно-практических конференциях "Международные научные обмены как средство интеграции российского образования в мировое культурное пространство" (г. Казань, 2008 г.), "Экономико-математические методы анализа хозяйственной деятельности. Организация и информационное обеспечение анализа хозяйственной деятельности предприятия. Анализ результатов хозяйственной деятельности" (г. Пенза, 2009 г.). Основные положения по теме исследования были опубликованы в журнале "Вестник КГАУ", "Современные аспекты экономики".

Результаты диссертационного исследования были использованы в учебном процессе при чтении курсов лекций по дисциплинам "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет", "Бухгалтерская финансовая отчетность", "Учет на предприятиях малого бизнеса" для студентов высших учебных заведений и практикующих бухгалтеров.

Содержащиеся в диссертационной работе рекомендации приняты к внедрению в практическую деятельность малых предприятий Республики Татарстан и Марий Эл: ООО "Меркурий", ООО "Бухгалтер", ООО "Фурнитура", ЗАО "Главпром", ООО "КомСервис", ООО "ТылСым" и др.

По результатам диссертационного исследования опубликовано 13 работ общим объемом 3,89 п.л.

Структура и объем работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Во введении обоснована актуальность темы, сформулирована цель и определены задачи диссертационной работы, указаны предмет и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе "теоретические и методические особенности учета в малых предприятиях" исследована роль малых предприятий в российской экономике, определено место учета в информационном обеспечении управления малых

предприятий, изучены вопросы нормативного обеспечения финансового, налогового и управленческого в малых предприятиях, обозначены методы и способы построения интегрированного учета в современных условиях.

С переходом на рыночные условия хозяйствования изменилась структура предприятий по их размерам. Многие иностранные экономисты связывают активный рост количества малых предприятий с развитием рыночных отношений в экономической системе страны. Малые предприятия выполняют большое количество функций, поэтому их деятельность очень важна для экономической жизнедеятельности государства по ряду причин. В диссертационной работе представлена упорядоченная авторская классификация функций, выполняемых малыми предприятиями. В совокупности их можно разделить по экономическому и социальному признаку. Первый из них способствует повышению стабильности и эффективности экономики для повышения уровня жизни населения. Второй способствует увеличению оборачиваемости актив и значения макроэкономических показателей. Кроме этого нормативно-правовая база, направленная на регламентирование ведения бухгалтерского и налогового учета на малых предприятиях имеет существенные недостатки. С одной стороны существуют законодательно закрепленные нормы, позволяющие вести минимальный бухгалтерский учет, с другой обязанность ведения учета не отменена и необходима по ряду причин.

Анализ организации учета в малых предприятиях в Республике Татарстан и Марий Эл позволил выделить основные требования, предъявляемые к учетной информации, и существующие способы его постановки. Имеющиеся различия между потребностями и тем, что имеется, достаточно существенны. Разрыв этой взаимосвязи приводит к тому, что в малых предприятиях Российской Федерации наблюдается спад аналитичности учетной информации, которая не позволяет оперативно отслеживать специфические для их деятельности данные и обеспечить принятие обоснованного и взвешенного управленческого решения. Это обуславливается тем, что с переходом на рыночные условия хозяйствования появилось три основных вида учета: налоговый, финансовый и управленческий. Каждый из них направлен на реализацию совершенно различных потребностей организации. Ведение любого из них требует финансовых затрат, соответственно для малых предприятий использование трех видов учета одновременно неосуществимо. В результате этого возникает потребность в создании формы учета, которая может выполнять необходимые функции указанных трех, быть доступной и гибкой для использования. Это позволит вывести деятельность организации на новый уровень эффективности за счет повышения информативности и качества учетной информации. Статистические данные по малым предприятиям в Российской Федерации отражают рост их количества, который ведет за собой увеличение абсолютного значения числа работников занятых в малом биз-

несе и сумму налоговых поступлений. При изучении статистических данных также выявлено, что среднесписочная численность работников малых предприятий имеет тенденцию к увеличению с 1998 года с 6 человек до 9 человек в 2008 году, доходы от деятельности, осуществляемой ими, увеличились, как и налоговые поступления в бюджет. Это означает, что рост данных показателей повлияет на усложнение учетного процесса, а использование налогового учета или максимально приближенного к нему бухгалтерского не будет отражать объективную финансовую ситуацию, способствовать отслеживанию происходящих процессов и сохранять имущество организации. Спецификой является так же то, что в настоящее время малые предприятия широко используют предоставленное им право перехода на специальные режимы налогообложения, который позволяет вести минимальный учет, но при увеличении размера хозяйственной деятельности это приводит к потере большого количества финансовой информации. В ближайшем будущем, при достижении определенного уровня вышеуказанных показателей возникнет стабильный спрос на систему учета для малых предприятий, которая позволит сохранить имущество организации, выявить финансовый результат, определить налоговые обязанности и предоставить детализированную информацию для принятия управленческого решения.

В настоящее время основной дискуссионной проблемой по развитию учета для малых предприятий стала проблема интеграции финансового, управленческого и налогового учета в единый, который будет удовлетворять большинство потребностей организации этого типа. Анализ публикаций позволил выделить довольно существенные разногласия во мнениях ученых. В основном их можно разделить на сторонников и противников объединения. Вторая группа объединяет меньшее количество ученых, но среди них достаточно известные ученые. Основой доказательства необходимости сохранения разделения учета, они приводят только их методологическое и экономическое различие. Сторонники объединения многочисленней и выражают мнение о том, что необходимо интегрировать все виды учета в единый, так как ведение одновременно нескольких, усложняет работу, снижает эффективность и искажает сущность бухгалтерского учета. В большинстве своем они только выражают мнение о необходимости интеграции, но не предлагают конкретного метода, так как с их точки зрения это задача практиков и главных бухгалтеров, которые исходя из специфики деятельности организации, решают этот вопрос самостоятельно. Метод сближения, по мнению каждого ученого, свой. Наиболее перспективный для интеграции нескольких видов учета, является логическое продолжение исследований А.Ю. Соколова и В.Ф. Паляя, которые предлагают объединять финансовый и управленческий учет путем добавления дополнительных счетов по аналитике для последующего сбора определенной необходимой информации и оборотов для составления отчетов. В результате всего вышесказанного следует вывод о том, что для малых предприятий Российской Федерации не

разработана методика интеграции нескольких видов учета в единый, а существующие формы учета не выполняют эти функции, не доработаны или имеют малую практическую значимость. Исследование опыта постановки учета в малых предприятиях Республики Татарстан и Марий Эл позволило выявить, что для учета используются информационные программы, главной целью которых является ведение контрагентных операций, налогового учета или бухгалтерского учета, максимально приближенного к налоговому. Это приводит к ложному мнению, что учет в данных организациях ведется без нарушений и приносит выгоду организации. Только в нескольких организациях присутствуют элементы управленческого учета, позволяющего оперативно определить стоимость производимой продукции и оказываемых услуг. Практическое внедрение учета, который ответит на вопросы налогового, управленческого и финансового, позволит сократить составление любой специализированной и финансовой отчетности. При исследовании было отмечено то, что наиболее эффективным будет внедрение в малых предприятиях, использующих специальные режимы налогообложения. Выбор этой группы обуславливается тем, что именно они имеют специальные условия по ведению налогового учета, позволяющие внести существенные изменения в структуру правила ведения бухгалтерского учета, а количество данных организаций существенно, что позволит получить суммарную выгоду от внедрения интегрированной формы учета. В работе были разработаны основы интегрированного учета, которые заключаются в системе счетов, представленных в таблице 1, общего способа отражения операций по ним, схематично представленного на рис.1, а так же допустимые ограничения и требования при его ведении.

**Таблица 1. Система счетов интегрированного учета
в малых предприятиях**

Номер счета	Наименование
Балансовые счета	
30	Амортизация
31	Материальные затраты
32	Расчеты с персоналом по оплате труда
33	Расходы по оплате труда
34	Прочие затраты
35	Расходы на продажу
37	Общехозяйственные расходы
39	Фактическая стоимость
Забалансовые счета	
020	Оплата основных средств
021	Оплата товарно-материальных ценностей
022	Оплата товаров
023	Оплата оказанных услуг
024	Оплата труда
025	Материально-ответственные лица
030	Налоговые доходы

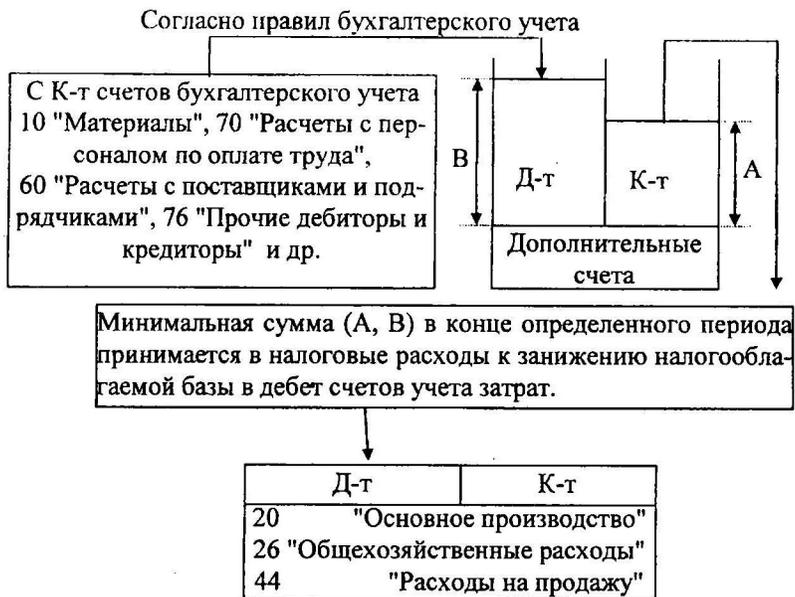


Рис. 1. Распределение расходов согласно налоговых и бухгалтерских норм

Последнее означает, что построению интегрированного учета недопустимо изменять или искажать цели каждого учета, они обязаны соответствовать предъявляемым требованиям, а так же предоставлять всю необходимую информацию для руководства и заинтересованных внешних пользователей. Существенное искажение одного из основополагающих принципов приведет к дисбалансу и потере информативности интегрированного учета, что искажает предъявляемые к нему требования.

Система предлагаемых счетов, необходимых для отражения операций представленных в таблице 1, разделяется на балансовые и забалансовые. Согласно методике, схематично представленной на рисунке 1, первые отражают в дебете сумму денежного эквивалента операции, согласно правил бухгалтерского учета, а при наступлении условий принятия расходов в налоговом учете её сумма отражается по кредиту данных счетов. При использовании общего режима налогообложения отражение операций происходит согласно кассового или метода начисления. В случае, если организация использует специальный режим налогообложения, что достаточно распространено в малых предприятиях, то для принятия расходов в налоговом учете необходимо соблюдения

двух условий: оплаты и использование в производственном процессе. Для определения момента принятия в налоговом учете расходов предназначены забалансовые счета. Сущность этих счетов заключается в том, что при оплате товарно-материальных ценностей, сумма оплаты отражается в дебете забалансового счета, а при их использовании (в производстве или продаже) в кредите. В результате сальдо счета будет наглядно отражать факты оплаты и использования. Полученные данные используются для создания проводок отражающих налоговые расходы. Для этого в работе предложено три способа: графический, матричный и ручной.

При первом способе отражения налоговых расходов используется графическое представление остатка сальдо по забалансовым счетам по каждому материально-производственному запасу или товару. Суммой расхода и период его возникновения являются отрезки, стремящиеся к нулю, но до достижения ими нуля. На рисунке 2, отражающем график сальдо данного счета, отрезки *ab*, *cd*, *ef*, *gi* отражают сумму принимаемых в налоговом учете расходов в хронологическом порядке, и соответственно каждую данную операцию необходимо отразить бухгалтерской проводкой, как это описано выше, в период её совершения на соответствующую сумму. Данный способ удобен для применения в организациях с большим количеством операций и товарно-материальных запасов.

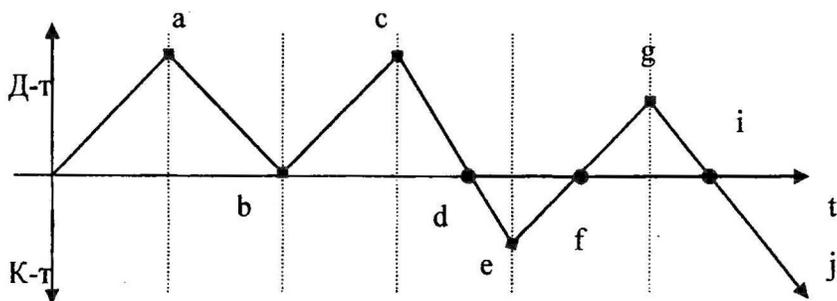


Рис. 2. График сальдо по операциям на забалансовом счете

Вторым способом определения принимаемых и не принимаемых в налоговом учете расходов в работе предложено использование матричной таблицы.

Данный регистр очень удобен как по материалам, так и по товарам. В отличие от предыдущего он представляет собой массив данных. Его примерная форма и содержание представлены в таблице 2.

Таблица 2. Матричный регистр-таблица определения оплаченных и принятых к использованию товарно-материальных ценностей для нужд отражения в налоговом учете (Т/М/П – товар/ материал/ поставщик)

Элементы	Остаток	Поступило	Отпущено в производство / продажа	Оплата	ИТОГО			Принято в расход	Остаток на след. пер.
					поступило	в действительность	оплата		
Т/М/П	Z,X,V	—	—	—	A	B	C	Min(A,B,C)	Q,W,E
Т/М/П	Z,X,V	—	—	—	A	B	C	Min(A,B,C)	Q,W,E
Т/М/П	Z,X,V	—	—	—	A	B	C	Min(A,B,C)	Q,W,E
проводки	—	10,41/60	31/10,41	60/51,50	—	—	—	—	—

Движение по регистру идет исходя из трех направлений: поступление на склад, оплата данных товарно-материальных ценностей и продажа или оприходование в производство. Цель составления данного регистра заключается в определении расходов, принимаемых в целях налогового учета, при соблюдении условий продажи (отпуска в производство) и оплаты.

Если организация занимается оптовой продажей и закупает однородный тип товаров или материалов для производства, то их можно объединить в одноименные группы (например, при оптовой торговле бытовой химии, можно выделить группы "стиральные порошки", "мыла", "стоматологические товары" и другие. Для производственного предприятия объединение материальных запасов можно провести по группам "металл", "дерево", "кирпич", "инвентарь" и пр.).

Перед использованием регистра в него вносится начальное сальдо, по каждой строке в графе 2: Z – остаток по сумме данных товаров, который не оплачен, X – остаток суммы товарно-материальных ценностей проданных или отпущенный в производство, но не оплаченных, V – остаток произведенных оплат по товарно-материальным ценностям, но не отпущенных в производство (проданных).

По графам 3,4,5 отражается события от произошедших операций. Графа 3 отражает поступление товарно-материальных ценностей, которые формируются по проводкам Дт 10 "Материалы" – Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", Дт 41 "Товары" – Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", основанным на накладной. Сумма накладной разбивается согласно поступившим группам. Накладной присваивается номер Zп.

Графа 4 показывает передачу товарно-материальных ценностей в производство или их продажу. Она создается на основании проводок Дт 31 "Материальные затраты" – Кт 10 "Материалы", Дт 90 "Продажи" – Кт 41 "Товары" и документа "Накладная". Сумма продажи или передачи разбивается согласно данным накладной, и ей присваивается номер Xп.

В графе 5 отражается оплата товарно-материальных ценностей поставщикам. Сумма каждого платежного документа через кассу или расчетный счет

проверяется на оплату и отражается одним из следующих способов: в долях неоплаченных товаров; в соответствии с долями по сумме поставленных товарно-материальных ценностей; в долях по суммам неоплаченных накладных (по каждой отдельно) или иным способом, закрепленным в учетной политике.

Графе платежного документа присваивается порядковый номер V_n .

Данные графы следуют одна другой в хронологическом порядке. На конец периода подводятся итоги. Период составления данного регистра зависит от нужд организации, вида деятельности, оборачиваемости и прочих факторов. Периодичность подведения итогов может быть ежедневной, еженедельной, месячной, по каждой операции или квартальной. На конец выбранного периода данные обобщаются следующим способом.

Собирается сумма поступивших товарно-материальных ценностей с учетом остатка:

$$A = Z_{\text{ост}} + Z_1 + Z_2 + \dots + Z_n. \quad (1)$$

Переданным в производство или поданным товарам:

$$B = X_{\text{ост}} + X_1 + X_2 + \dots + X_n. \quad (2)$$

И оплаты по ним

$$C = V_{\text{ост}} + V_1 + V_2 + \dots + V_n. \quad (3)$$

В результате этого по каждой строке А, В и С есть данные. Далее необходимо посчитать, какая сумма будет принята в расходы налогового учета. Для этого мы находим минимальную из В и С, так как только оплаченные товарно-материальные ценности и отпущенные в производство могут быть приняты к расходам. Выделив минимальное из них, мы заносим полученное в графу 9, это и будет наш налоговый расход. После этого составим остаток на конец периода. Он заключается в том, что мы вычитаем по каждой строке минимальную сумму из А, В и С:

$$Q = A - \min(B, C) \quad (4)$$

$$W = B - \min(B, C) \quad (5)$$

$$E = C - \min(B, C) \quad (6)$$

Как проверка, Q в результате этой операции должно быть больше нуля. Для этого и нужна данная информация, что бы не зачесть и отразить оплату большую, чем мы имеем товарно-материальных ценностей такого типа. В случае, если организация работает с поставщиками, которые поставляют строго определенную продукцию одного рода, то целесообразней вести учет по поставщикам.

Третьим способом определения момента отражения операций, согласно налоговых норм, является фактическая регистрация происходящих событий. Более всего данный способ удобен для организаций, у которых количество операций минимально.

Общая предлагаемая схема ведения интегрированного учета и отражения операций по счетам, предлагаемым в таблице 1 отображена на рисунке 3.

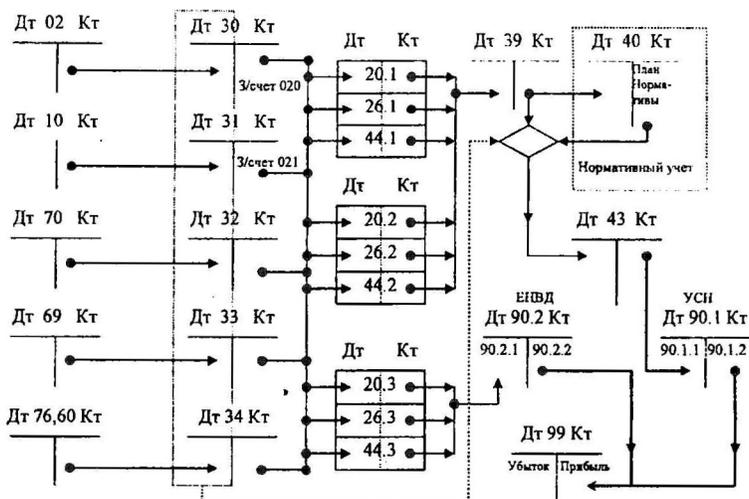


Рис. 3. Схема движения по счетам при добавлении условных счетов

В первой главе было определено, что важное место в деятельности малых предприятий занимает процесс принятия управленческого решения. Он заключается в том, что отсутствие комплексного учета ограничивает количество имеющейся в распоряжении руководства информации необходимой для принятия управленческого решения. Было определено, что малые предприятия используют пять основных ресурсов: внеоборотные, оборотные, трудовые, финансовые и прочие. Все они взаимосвязаны между собой.

Для анализа и последующего графического представления в работе предложена стандартизация представления показателей, а именно: необходимо принять, что при неизменном обороте, производительности и использовании каких-либо активов показатель должен равняться "1". Если происходят негативные события, то он должен стремиться к "0", а если положительные, то к бесконечности. Для некоторых показателей может быть допустимо отрицательное значение, что будет означать полный негативный результат происходящего или превышение определенного допустимого предела. Наиболее приемлемым будет использование индексов, основанных на эффективности использования данных ресурсов, так как сравнение показателя текущего периода с предыдущим, позволит выявить его повышение или снижение.

Изучение динамики эффективности их использования, позволит выявить благоприятные эффективность проводимой хозяйственной политики и принятых управленческих решений.

Во второй главе "Методические основы интегрированного учета в малых предприятиях" рассмотрено практическое применение методики интегрирован-

ного учета в малых предприятиях, использующих специальные режимы налогообложения, приведены рекомендации по отражению операций по движению внеоборотных и оборотных активов, торговых и расчетных, а также представлена методика интегрированного при смене системы налогообложения.

На основании разработанных теоретических основ, плана счетов предложена авторская методика ведения интегрированного учета. Главным методом объединения трех видов учета является использование дополнительных счетов: 30 "Амортизация", 31 "Материальные расходы", 32 "Оплата труда", 33 "Расходы по оплате труда", 34 "Прочие затраты", 39 "Фактическая стоимость". Цель их использования - отражать разницу между возникающим налоговым, финансовым и управленческим учетом. Для целей объединения должны использоваться не только балансовые, но и забалансовые счета для информативности и отражения результатов операций по счетам или же в целях накопления движений определенного типа. Классические операции финансового учета отражаются на новых дополнительных счетах по дебету. Для каждой статьи затрат открыт свой отдельный счет. В совокупности эти счета будут отражать данные финансового, налогового и управленческого учета. В дальнейшем, при наступлении момента принятия данных затрат в налоговом учете, они отражаются с кредита счетов в дебет стандартных счетов по учету затрат 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу". Для целей налогового учета и оперативного определения суммы налоговых расходов на данных счетах открыты три субсчета: уменьшающие налогооблагаемую базу, не уменьшающие и расходы, относящиеся к деятельности облагаемой единым налогом на вмененный доход. Для точного определения момента сумм налогового учета, отражаемых на счетах, предназначены забалансовые счета.

Счета доходов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" имеют дополнительные субсчета, на которых доходы организации разделяются на облагаемые, необлагаемые по упрощенной системе налогообложения, расходы по деятельности облагаемых единым налогом на вмененный доход. Схематично движения по данным счетам представлены на рисунке 4.



Рис 4. Схема отражения операций по счетам 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу"

Каждый раздел учета имеет свою специфику. Оборотные средства и товары принимаются к расходам одновременно при условии их факта передачи покупателю или в производство и оплаты.

В данном случае финансовый и налоговый учет имеют минимальные различия. Совершенно иной подход к отображению расходов по внеоборотным активам в налоговом и финансовом учете. Получаемая разница на счете 30 "Амортизация" будет отражать различия в принятых расходах согласно этих двух видов учета и позволит выявить предъявляемые требования налоговых органов в случае его реализации или списания, при использовании специальных режимов налогообложения. Наглядно это представлено на рисунке 5. Аналогично операции проводятся по другим забалансовым счетам.

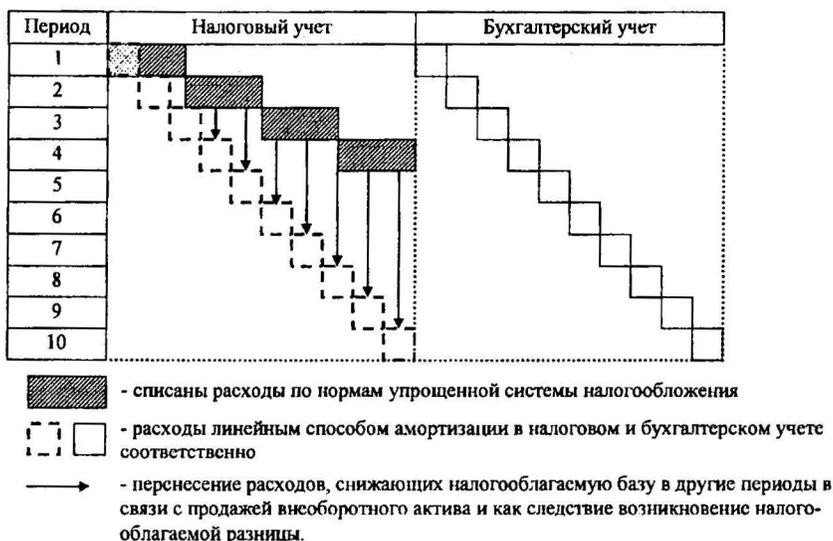


Рис. 5. Возникновение налоговой разницы и пени при продаже внеоборотного актива

По результатам исследований малых предприятий во второй главе разработана и предложена методика определения принимаемых в налоговом учете расходов, вытекающих из хозяйственных ситуаций в малых предприятиях. Все операции налогового учета отражаются проводками в плане счетов интегрированного учета, как это было предложено в первой главе. Затем с помощью математико-экономических методов на основе информации с данных счетов все операции просчитываются с помощью специальной методики или графического отражения и относятся в размере рассчитанных сумм на специализированные затратные счета. Преимущество такого способа заключается в отображении

всех видов учета одновременно и наличием математических и графических методов для определения налоговых затрат.

В третьей главе "формирование отчетности и анализ деятельности малых предприятий на основе данных интегрированного учета" предложена методика формирования финансовой и управленческой отчетности, снижения налоговой нагрузки и методического обеспечения принятия управленческого решения, при условии использования интегрированного учета.

Исследование практического опыта ведения учета в малых предприятиях показали, что различия налогового и финансового учета приводят к усложнению составления финансовой отчетности в организациях, где ведется бухгалтерский и налоговый учет одновременно. Одним из преимуществ интегрированного учета является возможность оперативного составления необходимой отчетности для руководства и внешних пользователей. Внесенные различия ведения учета не влияют существенным образом на методику составления финансовой отчетности, так как остаток по дополнительным счетам 30-38 является остатком незавершенного производства. Кроме того, разработана методика и показатели для составления управленческой отчетности на основе интегрированного учета. Они могут быть использованы для составления любого необходимого отчета, необходимого для обоснования управленческого решения. Гибкий подход к формированию данной отчетности позволяет малым предприятиям самостоятельно обеспечивать всей информацией процесс принятия управленческого решения.

При изучении проблем малых предприятий была обнаружена проблема отсутствия оптимизации налогообложения, что приводило к уплате большего налога и изъятию части финансовых средств из собственного оборота. В диссертационном исследовании разработан метод оптимизации налоговых расходов в малом предприятии, в условиях ведения интегрированного учета. Суть этой методики заключается в определении разницы по каждому дополнительному счету с 30 по 38. Разница дает информации о том, насколько бухгалтерские финансовые расходы отличаются от налоговых. Это позволяет определить дальнейшее действия руководства для максимального сближения этих данных, которые могут быть следующие: определение первоочередных оплат и способа ведения деятельности для максимального зачисления налоговых расходов. Кроме того, дополнительно может быть рассмотрена информация по затратным счетам 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу" в разрезе принимаемых и не принимаемых расходов. Если доля вторых будет больше определенного порога, то для руководства следует детально рассмотреть это превышение и пересмотреть некоторые методы ведения учета.

В диссертационном исследовании разработаны индексы использования ресурсов в малом предприятии, позволяющие оценить эффективность деятельности в динамике. Данные индексы сформированы на основании использования ресурсов материальных (оборотных), трудовых, внеоборотных, финансовых и прочих. При расчете каждого индекса заложены показатели, характеризующие эффективность и скорость оборачиваемости. Использование данных индексов позволяет проводить оперативный анализ деятельности организации на основании изменений использования ресурсов и в оперативном режиме внести корректировки в деятельность.

Для анализа выбраны пять основных ресурсов, которые используются всеми малыми предприятиями. Их названия созвучны элементам затрат: амортизация, материальные ресурсы, трудовые, финансовые и прочие. Первый индекс использования внеоборотных активов сформирован на основании изменения показателя фондоотдачи с начала периода с аналогичным показателем, рассчитанным на предыдущий день. Использование вышеуказанного показателя позволяет сделать вывод об отдаче внеоборотных активов их кумулятивном влиянии на производимый субъектом продукт. Индекс материальных ресурсов подразумевает эффективность использования товаров и материальных запасов. Для каждого из них разработан индивидуальный индекс. При их производстве получается общий индекс использования материальных ресурсов. В случае отсутствия использования в организации одного из них его значение принимается за единицу. В основу первого индекса заложено утверждение о правильной логистике и закупки товара для перепродажи. Это означает, что если закупки производятся логически обосновано, то в этом случае доля суммы выручки в стоимости продаваемых товаров будет большей, чем при обратной ситуации. Если рассматривать это в динамике, то можно сразу заметить, насколько сильно изменилось это соотношение. Для устранения дневных и недельных колебаний и для большей наглядности представляемого показателя он должен рассчитываться за определенные периоды с разницей между ними в один день. Расчет индекса использования материалов заключается в том, что в нем за основу взято изменение среднего учетного остатка на бухгалтерских счетах. Как и предыдущий индекс, данный индекс в динамике представляет информацию об изменении учетных остатков. Третий индекс, отражающий эффективность использования трудовых ресурсов, основан на показателе производительности. Данный показатель отражает сумму произведенного продукта, оказанных услуг на одного работника организации. Показатель может рассчитываться за определенные интервалы или с начала периода. Выбор метода зависит от вида деятельности организации и требований руководства к управленческой информации. Индекс использования трудовых ресурсов соответственно рассчитывается как соотно-

шение показателя на текущую дату с иным показателем, отличным от него от одного до нескольких дней. Четвертый индекс отражает эффективность использования финансовых ресурсов, которые организация получает в результате своей деятельности. Основа его - показатель рентабельности. Отслеживание динамики изменения рентабельности с начала года позволяют выявить моменты времени и методы работы, которые наиболее эффективно влияют на прибыль. Это позволяет использовать данную информацию в дальнейшей работе по повышению эффективности деятельности. Пятый индекс эффективности использования других ресурсов заключается в ограничении суммы прочих расходов в определенных руководством рамках. Если эта сумма превышает их или значительна, то в таком случае проводится анализ данных расходов и делается соответствующий вывод об их целесообразности и использования в дальнейшем. Правильная интерпретация индексов в динамике позволит сделать полные выводы об эффективности деятельности и сделать соответствующие выводы.

В заключении обобщены основные результаты диссертационного исследования, сформулированы выводы и рекомендации.

Практическое применение разработанных положений и рекомендаций по ведению интегрированного учета в малых предприятиях позволит повысить эффективность их деятельности, рост взаимосвязи данных налогового, финансового и управленческого учета с функциями управления, оптимизировать налогообложение и повысить рентабельность.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях ВАК

1. Бурыкин Ю.М. Методы объединения бухгалтерского, налогового и управленческого учета в малом предприятии [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Вестник Казанского ГАУ, 2008. – № 2(8) июнь. – С. 26-31. – 0,31 печ.л.
2. Бурыкин Ю.М. Анализ деятельности малого предприятия на индексах использования ресурсов [Текст] / Ю.М.Бурыкин, Г.С.Клычова // Вестник Казанского ГАУ, 2008. – № 3(9) октябрь. – С. 19-25. – 0,43 печ.л.
3. Бурыкин Ю.М. Развитие интегрированного учета в малых предприятиях – [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Вестник Казанского ГАУ, 2009. – № 1(11) март. – 0,62 печ.л.

**Материалы научно-практических конференций и статьи,
опубликованные в сборниках научных трудов**

4. Бурыкин Ю.М. Вопросы учета в малых предприятиях розничной торговли [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства. Материалы всероссийской научно-практической конференции. – Казань: Казанский ГАУ, 2007. – С. 32-35. – 0,19 печ.л.

5. Бурыкин Ю.М. Перспективы внедрения МСФО в малых предприятиях розничной торговли [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства. Материалы всероссийской научно-практической конференции. – Казань: Казанский ГАУ, 2007. – С. 35-37. – 0,19 печ.л.

6. Бурыкин Ю.М. Особенности организации учета и функционирования деятельности малых предприятий [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса. – Казань: Казанский ГАУ, 2008. – С.18-20. – 0,2 печ.л.

7. Бурыкин Ю.М. Адаптирование бухгалтерского и налогового учета к малым формам хозяйствования [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Международные научные обмены как средство интеграции российского образования в мировое культурное пространство. – Казань: Казанский ГАУ, Петербургский государственный университет, 2008. – С. 100-103. – 0,3 печ.л.

8. Бурыкин Ю.М. Модификация бухгалтерского учета как способ увеличения стоимости малого предприятия [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Всероссийская научно-практическая конференция "Управление стоимостью бизнеса". – Казань: КГФЭИ, 2008. – 0,2 печ.л.

9. Бурыкин Ю.М. Условный счет как способ разделения бухгалтерского и налогового учета [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Современные аспекты экономики. – 2008. – № 10(135). – С. 175-179. – 0,2 печ.л.

10. Бурыкин Ю. М. Методика выявления резервов снижения налогооблагаемой базы для малых предприятий [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Экономико-математические методы анализа хозяйственной деятельности. Организация и информационное обеспечение анализа хозяйственной деятельности предприятия. Анализ результатов хозяйственной деятельности: сборник статей IV Международной научно-практической конференции. – Пенза: Приволжский Дом знаний, 2009. – С. 8-10. – 0,3 печ.л.

11. Бурыкин Ю.М. План счетов и форма бухгалтерского учета малых предприятий Российской Федерации [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Экономико-математические методы анализа хозяйственной деятельности. Организация и информационное обеспечение анализа хозяйственной деятельности предприятия. Анализ результатов хозяйственной деятельности: сборник статей IV Меж-

дународной научно-практической конференции. – Пенза: Приволжский Дом знаний, 2009. -- С. 10-13. -- 0,3 печ.л.

12. Бурыкин Ю.М. Оценка результатов деятельности и положения малых предприятий в Российской Федерации / Ю.М.Бурыкин // Современные аспекты экономики. – 2009. – № 12(137). – 0,4 печ.л.

13. Бурыкин Ю.М. Экономическая и социальная роль малых предприятий [Текст] / Ю.М.Бурыкин // Современные аспекты экономики. – 2009. – № 12(137). – 0,25 печ.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 12.05.2009 г. Заказ № К1/1950. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64