

## 2.2. КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТА В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИ- ЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ СФЕРЫ РОССИИ

Голубятникова О.Н.,

главный бухгалтер ООО «Глобал»;

Устинова А.Н., аспирант Некоммерческой организации  
высшего профессионального образования  
Центросоюза РФ «Российский университет  
кооперации»;

Шохнех А.В., к.э.н., доцент кафедры  
экономики и аудита Автономной некоммерческой  
организации высшего профессионального  
образования Центросоюза РФ «Российский  
университет кооперации»

*Волгоградский кооперативный институт (филиал)*

В статье рассматривается актуальность вопросов экономической безопасности предпринимательской сферы. Формулируется концепция учета, направленная на обеспечение безопасности предпринимательской сферы хозяйствующего субъекта. Предлагаются модели слияния бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учетов. Обосновывается необходимость упрощения учета в хозяйствующих субъектах, предлагаются новые упрощенные подходы к организации и осуществлению учета.

Предпринимательская деятельность относится к специфическому виду социального поведения, которое реализуется в системе рыночной неопределенности и риска. Предпринимательский риск – это, с одной стороны, возможная, вероятностная потеря ресурсов, а с другой – предпринимательский риск может проявляться и в получении большего по объему дохода, чем намечалось до осуществления определенных операций.

Рассматривая предпринимательство, необходимо отметить, что его функционирование происходит в определенных условиях, составляющих в совокупности предпринимательскую сферу. Как интегрированная сложная система предпринимательская сфера подразделяется на внешнюю систему воздействия и внутреннюю систему воздействия.

Экономическая безопасность предпринимательской сферы – это сочетание экономических и правовых условий, которые обеспечивают устойчивое осуществление фактов предпринимательской жизни в длительной перспективе законными и эффективными методами, процесс, определяющий отсутствие угрозы достоверности, эффективности и законности использования трудовых, финансовых, производственных, земельных и предпринимательских ресурсов.

Сущность экономической безопасности предпринимательской сферы заключается в сбалансированном протекании фактов предпринимательской жизни при эффективном и законном использовании экономических ресурсов, с осуществлением учета, анализа и контроля для предотвращения угроз и обеспечения стабильного функционирования предпринимательской сферы.

Для поддержания сбалансированного и устойчивого состояния в предпринимательской сфере необходимо учитывать факты хозяйственной жизни [19].

На основании распоряжений субъекта совершаются факты предпринимательской жизни, которые учитываются по трем направлениям (финансовый учет, налого-

вый учет, управленческий учет). Затем по данным учета осуществляется комплексный экономический анализ. На основании данных в учетных регистрах и показателей анализа осуществляется внутренний контроль. Фундаментом пирамиды является поле экономической безопасности предпринимательской сферы малого бизнеса (фундамент системы).

Результаты обработанных данных фактов предпринимательской жизни аккумулируются в поле (фундаменте) экономической безопасности предпринимательской сферы малого бизнеса, и затем передаются субъекту системы для принятия соответствующих управленческих решений и координирующих мер.

Безопасность предпринимательской сферы определяется экономическим замыслом, который предполагает устойчивость, надежность и эффективность бизнеса. Любая система входит в состав большей системы, которая окружает ее и является для данной системы внешней средой. Факты предпринимательской жизни отражаются в первичных документах, и подлежат последующему учету, анализу и контролю.

Учет как элемент системы экономической безопасности предпринимательской сферы является основным процессом при обработке, анализе и систематизации данных фактов хозяйственной жизни.

Наиболее организованной была вначале система учета в Египте, Греции и Риме, где хозяйственный учет обеспечивал фиксацию фактов хозяйственной жизни, которая предполагала осуществление контроля над действиями принимающей решения администрации по управлению организацией. Изначально контроль осуществлялся посредством инвентаризации, позволявшей выявлять реальное положение дел, и документации, служившей их письменным, информационным, как бы мы теперь сказали, обоснованием. Многие положения, связанные с хозяйственным учетом, можно найти в кодексе Юстиниана.

В Венеции в 1494 г. францисканский монах Л. Пачоли (1445-1517) опубликовал книгу, одна из частей которой называлась «Трактат о счетах и записях». Это было первое описание двойной бухгалтерии. На протяжении свыше 500 лет идеи Л. Пачоли оказывали и все еще оказывают влияние на развитие учета как науки.

Л. Пачоли считал, что желающему в исправности вести торговлю необходимо выполнять три условия:

- первое и самое главное – иметь наличные деньги и разного рода другие ценности, без помощи которых трудно вести торговлю;
- второе – уметь вести книги и быстро считать;
- третье – вести свои дела в должном порядке и как следует, чтобы без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований [15, с 364].

Третье условие имеет весьма существенное значение, так как никто не в состоянии вести свои дела, если не будет соблюдать должный порядок в записях.

Идеи Л. Пачоли были развиты его последователями. В результате сформировалась такая наука, как бухгалтерский учет.

В 1941 г. Американский институт присяжных бухгалтеров дал следующее определение бухгалтерского учета: «учет есть искусство записи, классификации и обобщения счетов путем регистрации в денежных единицах сделок и событий, которые, по крайней мере в какой-то части, имеют финансовый характер, а также интерпретации полученных результатов», а в 1970 г. этим институтом было заявлено, что функция учета –

«обеспечить количественную информацию, главным образом финансового характера, о хозяйствующих субъектах в целях использования этой информации для принятия управленческих решений».

В современных рыночных отношениях Российской Федерации лишиться собственности подвержены все образования хозяйствования – и государственные, и частные, и общественные. Потеря состояния безопасности может наступить в результате банкротства или потери контрольного пакета акций. Целесообразно владеть учетно-аналитической информацией о состоянии собственности и его изменениях для принятия обоснованных управленческих решений и поддержки состояния стабильности.

С 1992 г. в РФ осуществляется реформирование учета и отчетности. Системы бухгалтерского учета и отчетности в странах с похожими политическими и социально-экономическими условиями имеют много общего.

Сложившиеся мировые юридические традиции в совокупности с бурным развитием экономики в XIX в. привели к возникновению двух моделей бухгалтерского учета, одним из главных различий между которыми является противоположный взгляд на проблему исчисления дохода и его связь с налогооблагаемой величиной.

Первая концепция возникла в XIX в. в Пруссии, где было введено правило: сумма бухгалтерской прибыли должна быть равна налогооблагаемой прибыли. Эта модель, получившая название налоговой (континентальной), до сегодняшних дней в различных модификациях преобладает в странах континентальной Европы. Ею руководствуются в учетных системах Германии, Франции, Швеции, Бельгии, Испании, Италии, Швейцарии и других странах [14, с. 65].

Главная особенность налоговой концепции бухгалтерского учета состоит в том, что любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах государства в лице налоговых органов. Таким образом, налогообложение оказывает значительное воздействие на систему бухгалтерского учета.

Основным достоинством этой концепции следует признать ее логичность и простоту. Она опирается на единственный основательный и авторитетный источник – закон. Бухгалтер ведет текущий учет, исчисляет финансовые результаты, учетную прибыль, которая является налоговой базой и отражает обязательства перед бюджетом. Для бухгалтера учет – это единая органически целостная система, которую нельзя разделить на части.

Финансовая отчетность, согласно этой концепции, отражает прежде всего интересы государства, а интересы других участников хозяйственных процессов оказываются второстепенными.

Вторая концепция, противоположная первой, получила распространение в Великобритании. Суть ее заключается в том, что сумма учетной (бухгалтерской) прибыли принципиально отличается от налогооблагаемой величины.

Эта модель получила название собственнической (англосакской). Она характерна для англоговорящих государств, таких как США, Великобритания, Ирландия, Нидерланды, Канада, Австралия, Новая Зеландия, ЮАР и др. [14, с. 66]. Ее главная особенность состоит в том, что любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах собственников (инвесторов), зависимость системы бухгалтерского учета от налогообложения крайне слабая. Достоинством концепции является ее реалистичность.

Данная концепция предполагает существование и ведение параллельно как бухгалтерского учета, так и учета для целей налогообложения (налогового учета). При этом финансовую отчетность составляют для собственников, акционеров, пайщиков, кредиторов, и, следовательно, так, как они считают нужным, а не так как этого хотели бы государственные чиновники. Поэтому правила бухгалтерского учета разрабатываются не государством, а профессиональными ассоциациями бухгалтеров.

Профессор А.С. Николаева отмечает, что «у российского законодателя имеется возможность выбора одного из двух путей создания информационной финансовой системы в интересах значительного круга пользователей (в лице государства – Министерство финансов РФ (Минфин РФ), налоговые органы, Министерство экономического развития РФ, Центральный банк РФ и др.):

- первый путь – «каждому пользователю – по собственной информационной (учетной) системе»;
- второй путь предполагает применение в отношении такого объекта управления, как информационная система, принципа «управления по отклонениям», т.е. выбор в качестве основной такой учетной системы, которая в максимальной степени объективно удовлетворяет информационные потребности всех потребителей, и построение на ее основе «особенных информационных систем», удовлетворяющих специфические потребности в информации уже конкретных пользователей. ...Законодатель пошел по первому пути» [13].

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости [6].

Целью законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Законодательная база определяет понятие налогового учета, который имеет цели отличные от бухгалтерского учета. Налоговый учет осуществляется в целях формиро-

вания полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, 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.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, 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. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета [3, ч. 2].

Законодатель предлагает налогоплательщикам самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Первичные данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, 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.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы 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.

Исследования позволяют сформировать постулаты, разделяющие налоговый и бухгалтерский учет в современном хозяйствовании субъектов бизнеса, к которым относятся:

- законодательное определение целей бухгалтерского и налогового учета;
- обязанность, определенная законодательством ведения учетных политик: налоговой и бухгалтерской;
- применение метода двойной записи;
- наличие принципов бухгалтерского и налогового учета;
- обязанность ведения регистров: бухгалтерских и налоговых;
- обязанность представления бухгалтерской и налоговой отчетности.

В современной рыночной экономике выделяется третья учетная система – управленческий учет.

Для эффективного управления хозяйственной деятельностью и формированием финансовых результатов хозяйственных субъектов малого бизнеса необходимо создание системы гибкой, достоверной и оперативной экономической информации. В этих условиях возрастают роль и значение бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет как источник информации включает в себя две важнейшие информационные системы, предназначенные для внешних пользователей – в виде финансового учета и внутренних пользователей – в виде управленческого учета. Финансовый учет формирует информацию, необходимую для составления финансовой

отчетности: о доходах и расходах хозяйствующего субъекта в поэлементном разрезе, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций, состоянии источников финансирования. Его ведение строго регламентировано и обязательно для каждого хозяйствующего субъекта, а решение о создании и функционировании системы управленческого учета зависит от администрации конкретного субъекта. Правила управленческого учета устанавливает само предприятие, учитывающее специфику деятельности, особенности решения тех или иных управленческих задач. Он объединяет в единую систему планирование, учет и анализ затрат по видам, местам формирования и объектам калькулирования, нормативный учет на базе полной и сокращенной себестоимости, методы ее калькулирования, планирование, учет и анализ инвестиций. Каждая из составных частей системы должна предусматривать методику аналитической оценки полученной информации с точки зрения возможностей использования для управленческих целей.

Цель управленческого учета – обеспечение управляющих информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. При этом к управленческому учету предъявляются требования, отличные от требований финансового учета.

Управленческий учет не является обязательным для применения. Его организация и методика не регламентируются законодательством. Решение о его внедрении принимает руководство хозяйствующего субъекта малого бизнеса. Сбор и обработка информации считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных. Следовательно, применение управленческого учета должно быть малозатратным, в тоже время необходимо полно и доступно раскрывать информацию в зависимости от их потребностей.

К основным требованиям управленческого учета относятся:

- направленность на достижение поставленной цели предприятия;
- обеспечение альтернативных вариантов решения поставленной задачи;
- участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения;
- ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения;
- интерпретация выявленных отклонений, их анализ и выработка корректирующих воздействий.

В качестве объектов управленческого учета выступают, с одной стороны, материальные, трудовые и финансовые ресурсы предприятия, с другой – непосредственно совокупность хозяйственных процессов и их результаты, составляющие финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Объекты управленческого учета находят свое отражение в информационной системе посредством определенных приемов и способов, которые вместе образуют метод управленческого учета. К специфическим способам управленческого учета относят:

- планирование, нормирование;
- анализ отклонений;
- систему контрольных счетов.

Место управленческого учета в бухгалтерском учете субъекта бизнеса представлено рис. 1.

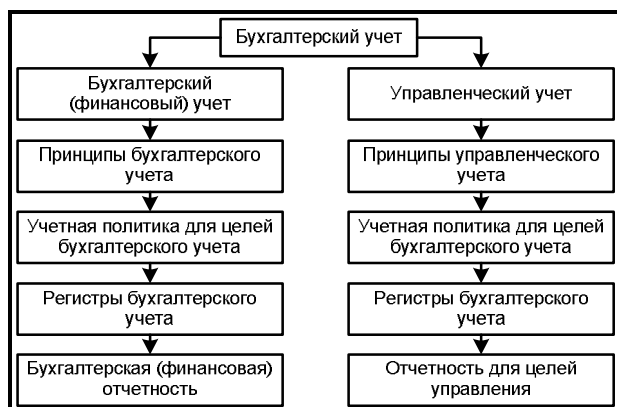


Рис. 1. Место управленческого учета в системе бухгалтерского учета

Основным этапом в организации учета хозяйствующих субъектов является разработка, утверждение и внедрение учетной политики.

Учетная политика утверждается по трем направлениям:

- для целей бухгалтерского учета;
- для целей налогового учета;
- для целей управленческого учета.

По мнению авторов, организацию системы бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах целесообразно проводить по этапам, приведенным в табл. 1.

При утверждении в учетной политике системы бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах определяется порядок контроля над хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ), наряду с бухгалтерским учетом хозяйствующие субъекты обязаны осуществлять налоговый учет.

Таблица 1

### ЭТАПЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

| N  | Этапы создания системы бухгалтерского учета                        | Допустимые варианты   | Нормативная база   |
|----|--|---|--|
| I  | Организация службы бухгалтерского учета                            | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером</li> <li>2. Введение в штат должность бухгалтера</li> <li>3. Ведение бухгалтерского учета специализированной организацией</li> <li>4. Ведение бухгалтерского учета лично руководителем</li> </ol> | Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (редакция 3 ноября 2006 г.)   |
| II | Разработка и утверждение учетной политики                          | Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организаций для целей бухгалтерского учета», утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г.   |  |
| 1  | Способы ведения бухгалтерского учета                               | Вариантность способов учета имущества и обязательств организации на основании положений по бухгалтерскому учету (ПБУ)   | ПБУ  |
| 2  | Рабочий План счетов бухгалтерского учета                           | 1. Упрощенный План счетов (табл. 3)   | Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. №64н   |
|    |  | 2. План счетов учета финансово-хозяйственной деятельности для предприятий   | Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н (ред. от 18 сентября 2006 г.) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкций по его применению»  |
|    |  | 3. Индивидуальный План счетов   | Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. №64н   |
| 3  | Порядок проведения инвентаризации                                  | Утверждаются графики проведения инвентаризации (плановые и неплановые) на усмотрение организации  | Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н (ред. от 26 марта 2007 г.) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»  |
| 4  | Правила документооборота и технология обработки учетной информации | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Компьютерная обработка данных</li> <li>2. Ручной метод обработки документов</li> </ol>  | Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н (в ред. от 18 сентября 2006 г. №116н); Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утв. приказом Министерства финансов СССР от 29 июля 1983 г. №105 |
| 5  | Формы организации бухгалтерского учета                             | 1. Традиционная форма учета   | -  |
|    |  | 2. Простая форма бухгалтерского учета   | Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. №64н   |
|    |  | 3. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров  |  |
| 6  | Система внутреннего контроля над хозяйственными операциями         | 1. Вводится в штат ревизор или ревизионная группа   | Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (редакция от 3 ноября 2006 г.)  |
|    |  | 2. Вводится в штат внутренний аудитор или служба внутреннего аудита   |  |
|    |  | 3. Возлагается на бухгалтера или бухгалтерскую службу   |  |

Выбор и обоснование способов учета, должно базироваться на ряде определенных допущений и требований, указанных в гл. 25 НК РФ. В учетной политике в целях налогообложения определяется порядок ведения налогового учета (перечень регистров, ответственные лица за их ведение, график документооборота).

Законодатель выделяет в НК РФ экономическое понятие «специальный режим налогообложения».

По нашему мнению, использование в законодательстве понятия «специальный налоговый режим» позволяет предположить и наличие общего налогового режима.

Часть первая НК РФ не содержит указаний на наличие общего налогового режима. Однако часть вторая НК РФ при определении упрощенной системы налогообложения вводит понятие общей системы налогообложения, отождествляя его с понятием общего режима налогообложения. Согласно п. 1 ст. 346.11 НК РФ упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с общей системой налогообложения (далее – общий режим налогообложения), предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах. Гл. 26.3 НК РФ также употребляет термины «общая система налогообложения» и «общий режим налогообложения».

Содержание понятий «общая система налогообложения» и «общий режим налогообложения» не раскрывается в налоговом законодательстве РФ и в других нормативных правовых актах.

Исследования позволяют сделать выводы о том, что общим режимом налогообложения определена обязанность предпринимателей уплачивать налоги и сборы, в то время как специальным налоговым режимом конкретизирует состав налогоплательщиков, заменяя обязанность по уплате определенной совокупности налогов и сборов обязанностью по уплате одного налога.

Специальный режим налогообложения является частью общего режима, где один налог заменяет уплату налогоплательщиком общеустановленных федеральных, региональных и местных налогов с сохранением части общих налогов. К специальному режиму относятся:

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- система налогообложения при выполнении договора о разделе продукции.

По нашему мнению, выделение общего и специального режимов налогообложения в налоговой системе РФ целесообразно представить на рис. 2.

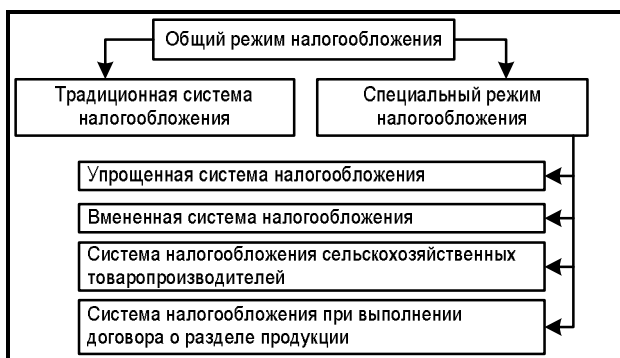


Рис. 2. Виды режимов налогообложения в налоговой системе РФ

Таким образом, специальный налоговый режим, являясь частью общего налогового режима, представляет собой особый порядок правового регулирования налоговых отношений, выражающийся в определенном сочетании юридических (правовых) средств, создающий конкретные (специальные) условия для обеспечения нормального функционирования данных отношений в целях удовлетворения интересов субъектов налогового права.

Целесообразно употреблять выражение «традиционная система налогообложения» вместо выражения «общий режим налогообложения».

Исследования показывают, что совмещение традиционной системы налогообложения со специальным режимом – один из самых сложных и проблемных вопросов законодательства.

Это обуславливается следующими положениями:

- при традиционной системе налогообложения уплачиваются налоги, которые имеют точки соприкосновения с показателями вмененной системы налогообложения;
- для расчета налога на прибыль следует распределить доходы и расходы между облагаемыми и не облагаемыми этим налогом видами деятельности;
- для расчета налога на добавленную стоимость необходимо выделить и разделить между доходом на общем режиме и доходом на специальном режиме предъявленный поставщиками и подрядчиками «входной» налог на добавленную стоимость;
- при исчислении налога на имущество между видами деятельности следует разделить объекты налогообложения – основные средства.

Исследования автором теории и практики ведения бухгалтерского и налогового учетов малого бизнеса позволяют сделать вывод о целесообразности их слияния.

Необходимые данные для корректировки налогооблагаемой базы можно получать из информации, содержащейся в бухгалтерском учете.

Целесообразность такого подхода диктуется тем, что, в отличие от системы налогового учета, в бухгалтерском учете применяется система двойной записи. Метод двойной записи является важным и наиболее эффективным средством самоконтроля полноты учета малым бизнесом фактов хозяйственной жизни. Использование информации регистров бухгалтерского учета позволяет достоверно выявить полноту и своевременность отражения фактов хозяйственной жизни, влияющих на размер налоговой базы.

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина РФ №180 от 1 июля 2004 г., составление налоговой отчетности должно происходить на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства. Главная задача в области налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета [8].

При этом сближение налогового и бухгалтерского учетов определено как одно из составляющих этапа реализации Концепции.

По мнению авторов, чем больше методология налогового учета соответствует методологии бухгалтерского учета, тем проще подготовка налоговых деклараций, расчеты налоговых обязательств, а также налоговое администрирование. Однако всегда будут существовать некоторые различия, поскольку налоговые правила от-

ражают приоритеты налоговой политики, а правила бухгалтерского учета служат для измерения экономического благосостояния малого бизнеса. Для гармонизации бухгалтерского и налогового учетов является принципиально важным определить границы и основные принципы.

Главная задача сближения состоит в изменении или исключении из текста гл. 25 НК РФ тех норм, которые предопределяют возможность различий в порядке формирования первоначальной стоимости основных объектов учета (основных средств, нематериальных активов, материалов, товаров). Целесообразно законодательно закрепить вменение хозяйствующим субъектам в обязанность использовать для целей налогообложения те же механизмы определения стоимости выпущенной продукции (работ, услуг), готовой продукции и оценки налоговой стоимости реализованной продукции (реализованных товаров), что и в бухгалтерском учете.

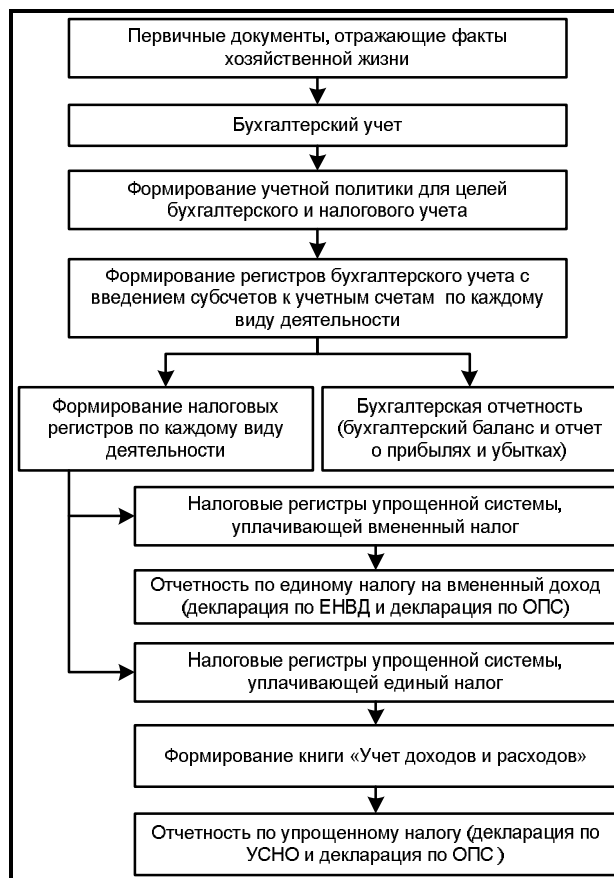
Сближение бухгалтерского и налогового учетов возможно осуществить с помощью бухгалтерской учетной политики, скорректированной на цели налогового учета. Для этого целесообразно разработать модели слияния бухгалтерского и налогового учета.

Модель слияния бухгалтерского и налогового учета для хозяйствующих субъектов, совмещающих общий режим налогообложения и уплачивающих единый налог на вмененный доход, представлена на рис. 3.

Модель слияния бухгалтерского и налогового учета для хозяйствующих субъектов, совмещающих специальный режим налогообложения и уплачивающих единый налог на вмененный доход, представлена на рис. 4.



**Рис. 3. Модель слияния бухгалтерского и налогового учетов хозяйствующих субъектов, совмещающих традиционную и вмененную системы налогообложения**



**Рис. 4. Модель слияния бухгалтерского и налогового учетов для хозяйствующих субъектов, совмещающих упрощенную и вмененную системы налогообложения**

Разработанные модели слияния бухгалтерского и налогового учетов для субъектов малого бизнеса позволяют упростить учет. Для малого бизнеса, совмещающего разные режимы, применение таких моделей бухгалтерского учета позволит достоверно выявлять полноту и своевременность отражения фактов хозяйственных жизни, влияющих на размер налоговой базы.

### Литература

1. Конституция РФ [Электронный ресурс] : принята на всенародном голосовании 12 дек. 1993 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ : с изм. от 13 мая 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Уголовный кодекс РФ [Электронный ресурс] : от 13 июня 1996 г. №63-ФЗ : с изм. от 13 мая 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О безопасности [Электронный ресурс] : закон РФ от 5 марта 1992 г. №2446-1 : с изм. от 26 июня 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ : с изм. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Условные факты хозяйственной деятельности [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/01 : с изм. от 18 сент. 2006 г., 20 дек. 2007 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Абалкин Л. Экономическая безопасность России: угрозы и их отражение [Текст] / Л. Абалкин // Вопросы экономики. – 1998. – №12.
10. Андреев В.Д. Ревизия и аудит [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Андреев. – Минск : Высшая школа, 1996. – 223 с.
11. Архипов А. Экономическая безопасность: оценки, проблемы, способы обеспечения [Текст] / А. Архипов, А. Городецкий, Б. Михайлов // Вопросы экономики. – 1994. – №12.
12. Блохин С.В. Направления укрепления экономической безопасности России в современных условиях [Текст] : дисс. ... канд. экон. наук / С.В. Блохин. – М., 2006. – 33 с.
13. Налоговый учет в 2003 году [Текст] : учетная политика для целей налогообложения / под ред. А.С. Николаевой. – М. : АН-Пресс, 2003.
14. Новодворский В.Д. О взаимодействии систем бухгалтерского учета и налогообложения [Текст] / В.Д. Новодворский // Бухгалтерский учет. – 2003. – №23. – С. 64-67.
15. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Лука Пачоли; ред. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – с. 364.
16. Пятов М.Л. Факты хозяйственной жизни и их отражение в бухгалтерском учете [Текст] / М.Л. Пятов // Бухгалтерский ежемесячник фирмы «1С». – 2006. – №3.
17. Сенчагов В. О сущности и основах стратегии экономической безопасности России [Текст] / В. Сенчагов // Вопросы экономики. – 1995. – №1.
18. Ушаков Д.Н. Большой толковый словарь современного русского языка [Текст] / Д.Н. Ушаков. – М. : Буколика, 2008. – 1244 с.
19. Шохнех А.В. Теория и методология учета, контроля хозяйствующих субъектов малого бизнеса [Текст] : дисс. ... д-ра экон. наук / А.В. Шохнех. – М., 2009.

**Ключевые слова**

Предпринимательская деятельность; предпринимательский риск; экономическая безопасность предпринимательской сферы; бухгалтерский финансовый учет; управленческий учет; налоговый учет; общий режим налогообложения; традиционная система налогообложения; специальный режим налогообложения; учетная политика.

*Голубятникова Ольга Николаевна;  
Устинова Алена Николаевна;  
Шохнех Анна Владимировна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность статьи. Актуальность развития учета в системе экономической безопасности хозяйствующих субъектов растет, и появляется необходимость в формировании его концепции. Учет как элемент системы экономической безопасности предпринимательской сферы является основным процессом при обработке, анализе и систематизации данных фактов хозяйственной жизни.

Анализ содержания статьи. В статье раскрывается понятие категории «экономическая безопасность предпринимательской сферы» на микроэкономическом уровне – на уровне отдельной хозяйствующей структуры. Предлагаются модели слияния бухгалтерского и налогового учета для хозяйствующих субъектов, совмещающих традиционную систему налогообложения и уплачивающих единый налог на вмененный доход, а также для хозяйствующих субъектов, совмещающих специальный режим налогообложения и уплачивающих единый налог на вмененный доход. Предлагается утверждение и внедрение учетной политики по трем направлениям: для целей бухгалтерского учета; для целей налогового учета; для целей управленческого учета. Представлены этапы организации системы бухгалтерского учета для целей бухгалтерского финансового учета и для целей налогообложения.

Статья содержит ряд методических и практических рекомендаций, реализация которых будет способствовать формированию рациональной организации учета в хозяйствующих субъектах.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяет научную и практическую ценность статьи.

*Калиничева Р.В., д.э.н., декан экономического факультета, профессор кафедры аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» Волгоградского кооперативного института*

**2.2. CONCEPT OF DEVELOPMENT OF THE ACCOUNT IN SYSTEM OF ECONOMIC SAFETY OF ENTERPRISE SPHERE OF RUSSIA**

O.N. Golubjatnikova, the Chief Accountant of Open Company «Global»;  
A.N. Ustinova, the Post-graduate Student of the Noncommercial Organisation of the Higher Vocational Training Centrosouz the Russian Federation «the Russian University of Cooperation»;  
A.V. Shohneh, Candidate of Sciences (Economic), the Senior Lecturer of Chair «Economy and Audit» the Independent Noncommercial Organisation of the Higher Vocational Training Centrosouz the Russian Federation «the Russian University of Cooperation» the Volgograd Co-operative Institute (Branch)

In the article the urgency of questions of economic safety of owner's sphere is examined. Is formulated the concept of calculation, directed toward providing of safety of the owner's sphere of economic subject. The confluences of bookkeeping financial, administrative and tax calculations are proposed to model. The need for simplification in the calculation in the economic subjects is based, the new simplified approaches to organization and calculation are proposed.

**Lterature**

1. Constitution of the Russian Federation (it is accepted at the nation-wide election on December 12, 1993.). ISS consultant +.
2. The civil code of the Russian Federation – part first from 30.11.1994 №51-FZ, Part II from 26.01.1996 №14- FZ and Part III from 26.11.2001 g. Neof 146-FZ. ISS consultant +.
3. Tax code of the Russian Federation Part I dated July 31, 1998. №146-FZ and Part II dated August 5, 2000. №117-FZ (with the changes dated May 13, 2008.) ISS consultant +.
4. criminal code RF dated June 13, 1996. №63-FZ (with the changes dated May 13, 2008.)
5. Federal law dated November 21, 1996. №129-FZ «about the bookkeeping calculation» (with the changes dated July 23, 1998; on March 28, 31 December 2002; on January 10, 28 May 30 June 200; on November 3, 2006.) ISS consultant +.
6. Law RF dated March 5, 1992. №2446- I «about the safety» (with the changes dated June 26, 2008.)
7. Position on the bookkeeping calculation «conditional facts of the economic activity «OF PBU 8/01 (with the changes dated September 18, 2006; on December 20, 2007.) ISS «GUARANTEE».
8. I. Abalkin. Economic safety of Russia: threat and their reflection // economic problems. 1998. №12.
9. A. Arkhipov, A. Gorodetskiy, B. Mikhaylov. Economic safety: the estimation of problem, the methods of guarantee // economic problems. 1994. №12.
10. E. Andreev. Revision the Audit: Studies. benefit. – Mn.: Vysh. shk., 1996. – p. 223
11. S.V. Blokhin. Directions of strengthening economic safety of Russia under the contemporary conditions. Dissertations... Cand. econ. sciences. M., 2006. p. 33.

12. Luka Pacholi. Treatise about the calculations and the records / by I. Pacholi; ed. I. V. Sokolov. – M.: Finances and statistics, 2001. – p. 364
13. Tax calculation in 2003: Stock-taking policy for purposes of taxation/edited by. A.S. Nikolaevoya. – An-[Press], 2003.
14. Novodvorskiy E. On interaction of the systems of bookkeeping calculation and taxation/of E. Novodvorskiy // bookkeeping calculation. – 2003. – №23. – p. 64 – 67
15. M.L. Pjatov. Facts of economic life and their reflection in the bookkeeping calculation // the bookkeeping monthly magazine of firm «1С» / №3, March 2006. ISS «GUARANTEE»
16. V. Senchagov. On essence and bases of strategy of economic safety of Russia // economic problems. 1995. №1. p. 98.
17. D.N. Ushakov. Large explanatory dictionary of contemporary the Russian language. – ООО «Bukolika», 2008 joint stock company «Mozhaisk poligraphic combine» of Mozhaysk – 1244 p.

### **Keywords**

Owner's activity; owner's risk; economic safety of owner's sphere; bookkeeping financial calculation; administrative calculation; tax calculation; general regime of taxation; traditional system of taxation; special regime of taxation; stock-taking policy.