

**УЧЕТ**

**АНАЛИЗ**

**АУДИТ**

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ  
И ПРАКТИКИ**

ПРОБЛЕМЫ  
ТЕОРИИ  
И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2019

**23**



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Инженерно-экономический институт

# **УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ**

Сборник научных трудов

№ 23

Красноярск 2019

**УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ**

Научное, производственно-практическое издание

Издается с 24 апреля 2009 года ♦ № 23. 2019

**Главный редактор**кандидат экономических наук,  
доцент Г. И. Золотарева**Заместитель главного редактора**кандидат экономических наук,  
доцент И. В. Федоренко**Редакционная коллегия**кандидат экономических наук,  
доцент М. В. Полубелова  
кандидат экономических наук,  
доцент Г. В. Денисенко  
кандидат экономических наук,  
доцент С. В. Филько**Редакционный совет**доктор экономических наук,  
профессор Л. В. Ерыгина  
доктор экономических наук,  
профессор Н. А. Каморджанова  
доктор экономических наук,  
профессор Т. А. Конопляник  
доктор экономических наук,  
профессор Г. В. Максимова  
доктор экономических наук,  
профессор М. В. Мельник  
доктор экономических наук,  
профессор А. Т. Петрова**Учредитель и издатель**ФГБОУ ВО «Сибирский государственный  
университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева»  
(СибГУ им. М. Ф. Решетнева).  
Адрес: 660037, Красноярский край,  
г. Красноярск, проспект имени газеты  
«Красноярский рабочий», 31

Периодичность издания – 2 раза в год.

Сборник зарегистрирован Енисейским  
управлением Федеральной службы  
по надзору в сфере связи, информационных  
технологий и массовых коммуникаций.  
Свидетельство о регистрации  
средства массовой информации  
ПИ № ТУ24-01055 от 07 июля 2017 г.**Адрес редакции, издателя**Сибирский государственный университет науки  
и технологий имени академика М. Ф. Решетнева.  
660037, Красноярский край, г. Красноярск,  
проспект имени газеты  
«Красноярский рабочий», 31,  
каб. Н-703. Тел. (391) 291-92-94**К СВЕДЕНИЮ ЧИТАТЕЛЕЙ**«Учет, анализ, аудит: проблемы теории и  
практики» – сборник научных трудов в области  
бухгалтерского учета, экономического анализа,  
аудита и смежных вопросов. В частности, в сбор-  
нике рассматриваются актуальные вопросы нало-  
гообложения и налогового учета, управленческо-  
го учета, информационных систем.Представленные в сборнике статьи и тезисы  
публикуются после обязательного рецензирова-  
ния и при оформлении их в соответствии с требо-  
ваниями редакции.Ответственность за достоверность и содержа-  
ние информационных материалов несут авторы.  
Редакция вправе вносить в представленные тек-  
сты стилистические правки и сокращения.Электронная версия сборника представлена  
на сайте СибГУ им. М. Ф. Решетнева (раздел  
«Наука и инновации» > «Научные мероприятия  
и публикации» > «Научные труды»)<https://www.sibsau.ru/scientific-publication/>.При перепечатке или цитировании материалов  
из сборника «Учет, анализ, аудит: проблемы тео-  
рии и практики» ссылка обязательна.Редактор *Т. Л. Патюкова*.Оригинал-макет и верстка *М. А. Светлаковой*.

Подписано в печать: 26.12.2019.

Дата выхода в свет: 30.06.2020.

Формат 70×108/8. Бумага офисная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 20,7.

Уч.-изд. л. 17,4. Тираж 100 экз.

С 59/20. Заказ

Распространяется бесплатно.

Редакционно-издательский отдел

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660037, Красноярский край, г. Красноярск,

проспект имени газеты

«Красноярский рабочий», 31.

E-mail: [gio@mail.sibsau.ru](mailto:gio@mail.sibsau.ru). Тел. (391) 201-50-99.Отпечатано в редакционно-издательском центре  
СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660049, Красноярский край, г. Красноярск,

проспект Мира, 82. Тел. (391) 227-69-90.

## СОДЕРЖАНИЕ

|   |     |
|---|-----|
| <b>Предисловие</b> .....  | 5   |
| <b>Верхотурова Н. А., Ёлгина Е. А.</b> Управленческий учет затрат в вагоноремонтных предприятиях по системе «стандарт-кост» .....   | 6   |
| <b>Веслополова Е. А., Полубелова М. В.</b> Особенности учетного процесса на предприятии оптовой торговли .....  | 12  |
| <b>Денисенко Г. В., Золотарева Е. Ю.</b> Анализ перспектив развития предприятий строительной отрасли Красноярского края .....   | 20  |
| <b>Денисенко Г. В., Куулар А. В.</b> Особенности торговой деятельности, влияющие на бухгалтерский учет и налогообложение торговых организаций .....                               | 25  |
| <b>Денисенко Г. В., Мананникова И. А.</b> Методика аудита поисковых активов организаций угледобывающей отрасли: рекомендации по ее разработке и применению .....                  | 38  |
| <b>Золотарева Г. И., Федорова М. Н.</b> Рекомендации по учетно-аналитическому обеспечению материально-производственных запасов на предприятиях железнодорожного транспорта .....  | 44  |
| <b>Ивакина И. И., Федорова И. Ю.</b> Налог на добавленную стоимость в строительных организациях: особенности начисления и применения вычетов .....                                | 50  |
| <b>Кабирова Ю. С.</b> Основные отличия бухгалтерского и налогового учета основных средств на предприятиях лесной отрасли .....  | 58  |
| <b>Кирьянкова И. В., Филько И. В.</b> Особенности бухгалтерского учета операций с иностранной валютой .....   | 62  |
| <b>Кирьянкова И. В., Филько С. В.</b> Особенности организации бухгалтерского и налогового учета внешнеэкономических операций в торговле .....                                     | 69  |
| <b>Кнауб А. А., Мельман И. В.</b> Диагностика и оценка финансового состояния лесопромышленных предприятий Красноярского края .....  | 76  |
| <b>Кнауб А. А., Зыкова Т. Б.</b> Порядок трансформации отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности .....   | 82  |
| <b>Козеева О. И.</b> Обеспечение безопасности учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом производственных предприятий .....  | 89  |
| <b>Кузнецова В. А.</b> Аналитический потенциал матричного баланса .....   | 98  |
| <b>Куприянова Т. А.</b> Аудит налогообложения деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг .....   | 104 |
| <b>Мурников И. В.</b> Риски в оценке контрагентов .....   | 110 |
| <b>Мурников И. В., Федоренко И. В.</b> Нормативные особенности и инструменты проверки надежности контрагентов предприятий промышленности и оборонно-промышленного комплекса ..... | 120 |
| <b>Попова Н. И.</b> Коэффициентный анализ денежных средств .....  | 130 |
| <b>Сафронова Ю. А.</b> Учетно-аналитическое обеспечение мониторинга доходов и расходов вуза и формирования себестоимости образовательных услуг .....                              | 136 |
| <b>Сенькова Е. С., Полубелова М. В.</b> Особенности бухгалтерского и налогового учета деятельности организаций оптово-розничной торговли .....                                    | 145 |
| <b>Сухорукова А. А.</b> Особенности учета затрат аэрогеодезических предприятий .....  | 151 |
| <b>Золотарева Г. И., Сухорукова А. А.</b> Рекомендуемые критерии и инструменты учета для контроля производственных затрат на аэрогеодезических предприятиях .....                 | 156 |
| <b>Ташина Т. В., Филько И. В.</b> Учетно-аналитическое обеспечение: понятие, содержание, роль в учете материалов в строительных организациях .....                                | 162 |
| <b>Хартанович Е. А., Сучков М. А.</b> Стратегический анализ среды функционирования предприятия АО «Красноярскнефтепродукт» .....  | 169 |

## CONTENTS

|  |     |
|--|-----|
| <b>Introduction</b> .....  | 5   |
| <b>Verkhoturova N. A., Yolgina E. A.</b> Management accounting of costs<br>in wagon-repair enterprises on the standard-cost system .....   | 6   |
| <b>Veslopolova E. A., Polubelova M. V.</b> Features of the accounting process<br>at the wholesale trade enterprise .....   | 12  |
| <b>Denisenko G. V., Zolotareva E. Yu.</b> Analysis of prospects<br>of development of the enterprises construction industry of Krasnoyarsk krai .....                                 | 20  |
| <b>Denisenko G. V., Kuular A. V.</b> Trade activities features affecting<br>trade organizations accounting and taxation .....  | 25  |
| <b>Denisenko G. V., Manannikova I. A.</b> Method of audit of exploratory assets<br>of carbon industry organizations: recommendations for development<br>and its application .....    | 38  |
| <b>Zolotareva G. I., Fedorova M. N.</b> Recommendations about registration<br>analytically providing material and production stocks at the enterprises<br>of railway transport ..... | 44  |
| <b>Ivakina I. I., Fedorova I. Yu.</b> VAT in construction companies:<br>features of accrual and application of deductions .....  | 50  |
| <b>Kabirova Y. S.</b> The main differences between the accounting<br>and tax accounting of fixed assets at enterprises of the forest industry .....                                  | 58  |
| <b>Kiryankova I. V., Filko I. V.</b> Features of accounting operations<br>with foreign currency .....  | 62  |
| <b>Kiryankova I. V., Filko S. V.</b> Features of the organization of accounting<br>and tax accounting for external economic operations in trade .....                                | 69  |
| <b>Knaub A. A., Melman I. V.</b> Diagnostics and evaluation of financial<br>condition of forestry enterprises of the Krasnoyarsk region .....  | 76  |
| <b>Knaub A. A., Zyкова T. B.</b> Procedure for transformation of financial statements<br>in accordance with international financial reporting standards .....                        | 82  |
| <b>Kozeeva O. I.</b> Ensuring security of accounting and analytical system<br>by calculations with personnel of industrial enterprises .....   | 89  |
| <b>Kuznetsova V. A.</b> Analytical potential of the matrix balance .....   | 98  |
| <b>Kupriyanova T. A.</b> Audit taxation of activities of professional participants<br>of the securities market .....   | 104 |
| <b>Murnikov I. V.</b> Risks in assessing contractors .....   | 110 |
| <b>Murnikov I. V., Fedorenko I. V.</b> Checking contractors reliability<br>at the defense industrial complex .....   | 120 |
| <b>Popova N. I.</b> Coefficient analysis of cash .....   | 130 |
| <b>Safronova Y. A.</b> Accounting and analytical support for monitoring<br>of income and expenses of the university and formation of the cost of educational services .....          | 136 |
| <b>Senkova E. S., Polubelova M. V.</b> Features of accounting and tax accounting<br>of organizations of wholesale and retail trade .....   | 145 |
| <b>Sukhorukova A. A.</b> Special aspects of aerogeodesic enterprise's accounting costs .....   | 151 |
| <b>Zolotareva G. I., Sukhorukova A. A.</b> The recommended criteria and instruments<br>of account for control of production expenses at the aerogeodetic enterprises .....           | 156 |
| <b>Tashina T. V., Filko I. V.</b> Accounting and analytical support: concept, content,<br>role in accounting materials in construction organizations .....                           | 162 |
| <b>Hartanovich E. A., Suchkov M. A.</b> Strategic analysis of the environment<br>of functioning of the enterprise JSC «Krasnoyarsknefteprodukt» .....                                | 169 |

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Вашему вниманию представлен сборник научных трудов, который является результатом проводимых исследований в области учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в различных отраслях экономики. Практика осуществления бухгалтерского учета, налогообложения, а вместе с ними и аудита постоянно развиваются. Многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве, расширяющиеся возможности IT-технологий заставляют практикующих бухгалтеров искать новые, более эффективные способы учета информации. Исследования имеют в основном прикладной характер, но в то же время много внимания уделяется и общетеоретическим вопросам учета, анализа и аудита, в том числе учетно-аналитическому обеспечению управленческих решений. Предлагаемый вашему вниманию сборник дает возможность опубликовать результаты данных исследований.

Сборник «Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики» является периодическим научным, научно-практическим изданием. Первый выпуск сборника состоялся в 2009 г. В 2013 году сборник зарегистрирован Енисейским управлением Федеральной службы по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций как периодическое научно-практическое издание. В 2017 году он прошел процедуру перерегистрации, что подтверждается свидетельством ПИ № ТУ24-01055 от 7 июля 2017 года.

Материалы сборника включены в базу Российского индекса научного цитирования (РИНЦ) начиная с № 6 за 2011 год.

География публикаций сборника достаточно широкая. В сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрантами, студентами вузов Красноярска и других городов, в том числе обсужденные в рамках конференции «Современные аспекты учета, анализа и аудита», проводимой кафедрой бухгалтерского учета СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

Надеемся, что предлагаемые авторами решения будут интересны и полезны практикующим бухгалтерам и аудиторам и позволят обеспечить должный уровень контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с действующим законодательством и передовым опытом государственного и корпоративного управления.

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В ВАГОНРЕМОНТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ПО СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ»

Н. А. Верхотурова, Е. А. Ёлгина

Сибирский федеральный университет  
Российская Федерация, 660041, г. Красноярск, просп. Свободный, 79

*Рассматривается вариант организации управленческого учета по системе «стандарт-кост» на вагоноремонтном предприятии. Предложен вариант открытия субсчетов третьего, четвертого и пятого порядков для учета производственных затрат на примере счетов 20.1 «Основное производство по статьям себестоимости» и 25.1 «Общепроизводственные расходы по статьям». Раскрыта взаимосвязь бухгалтерского и управленческого учета. Разработана детализация счетов бухгалтерского учета. Приведена схема движения затрат на счетах управленческого учета. Рассмотрен пример корреспонденций предложенных счетов.*

*Ключевые слова: управленческий учет, система «стандарт-кост».*

## MANAGEMENT ACCOUNTING OF COSTS IN WAGON-REPAIR ENTERPRISES ON THE STANDARD-COST SYSTEM

N. A. Verkhoturova, E. A. Yolgina

Siberian Federal University  
79, Svobodny Av., Krasnoyarsk, 660041, Russian Federation

*The article considers the option of organizing management accounting according to the standard-cost system of a car repair enterprise. An option is proposed for opening third, fourth and fifth order sub-accounts for accounting for production costs using the example of accounts 201 “Main production by cost items” and 251 “General production costs by items”. The relationship of accounting and management accounting is considered. Detailed elaboration of accounting accounts is developed. The flow chart of the accounts of management accounting is given. An example of correspondence of the proposed accounts is given.*

*Keywords: management accounting, standard-cost system.*

Управленческий учет является необходимым инструментом управления хозяйствующим субъектом, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности [3]. На современном этапе российские предприятия, функционируя в условиях конкуренции, испытывают острую потребность в организации действенной системы управленческого учета [10].

Рассмотрим организацию управленческого учета на примере вагоноремонтного предприятия. Данное предприятие занимается разными видами ремонта вагонов (деповским, капитальным, текущим). Рассмотрим для данного типа предприятий вариант использования системы «стандарт-кост» [5]. В основе данной системы лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них [8].

Цель анализа отклонений состоит в привлечении внимания руководства к контролируемым затратам и доходам, которые либо не были запланированы, либо их величина оказалась выше (ниже) нормативной [4]. Если руководство своевременно обратит внимание на место возникновения отклонений, виды отклонений и людей, ответственных за отклонения, то будут приняты меры, корректирующие отрицательные последствия каких-либо явлений и операций [9]. Анализ отклонений представляет собой признание воздействия, оказываемого изменением цены и изменением количества. При этом под ценой понимается не только цена реализации, но и удельные нормы расходов.

Определение нормативного количества соответствующего ресурса, необходимого для производства фактического объема продукции, является основным моментом в анализе отклонений [1].

Система анализа отклонений предполагает устранение проблемы, которая может означать дефект в функционировании, в планировании или изменение условий, на которых основывались нормативы [7].

Для целей управленческого учета отражение затрат на счетах может быть организовано по-разному. Один из вариантов – организовать отражение затрат обособленно, с использованием специальных счетов управленческого учета [11].

В управленческом учете информация группируется для калькулирования на счетах бухгалтерского учета 20–29 путем организации специального аналитического учета [6]. Нельзя ограничиться одной однозначной группировкой информации на данных счетах. Необходимы минимум две относительно самостоятельные группировки:

- 1) по калькуляционным статьям для калькулирования общей себестоимости продукции;
- 2) объектам калькулирования для исчисления индивидуальной себестоимости калькуляционных единиц.

Для калькуляции общей себестоимости предлагаем ввести следующие счета второго порядка:

201 «Основное производство по статьям себестоимости»;

251 «Общепроизводственные расходы по статьям».

Для отражения информации по издержкам организации в нужном поэлементном разрезе необходимо применять счет 271 «Отражение издержек в общей себестоимости». По кредиту данного счета записываются только суммы издержек, указанные по дебету счетов 201 «Основное производство по статьям себестоимости», 251 «Общепроизводственные расходы по статьям» [6].

По окончании отчетного года (месяца) списывается производственная себестоимость в дебет счета 271 «Отражение издержек в общей себестоимости» с кредита счета 201 «Основное производство по статьям себестоимости».

Для того чтобы детализированно отразить издержки по счету 201, предлагаем ввести счета третьего порядка:

20101 «Сырье и материалы»;

20102 «Заработная плата производственных рабочих».

Счет 251 «Общепроизводственные расходы по статьям» можно детализировать следующими счетами третьего порядка:

- 25101 «Оплата труда обслуживающего персонала»;
- 25102 «Амортизация машин и оборудования»;
- 25103 «Оплата труда управленческого персонала производственных подразделений».

Ежемесячно сальдо закрывается по всем счетам третьего порядка на счета 20108 «Содержание и эксплуатация машин и оборудования», 20109 «Общепроизводственные расходы», 20111 «Расходы на подготовку и освоение производства».

В течение года сальдо по счетам третьего порядка не закрывается. Оно характеризует сумму издержек по каждой статье нарастающим итогом с начала года [2]. По окончании отчетного года все счета третьего порядка закрываются в дебет счета 271 «Отражение издержек в общей себестоимости». Таким образом, согласно рассчитанным данным необходимо произвести записи:

Дт 271 Кт 20101 224 904,26 тыс. руб. – списаны материальные затраты, сформированные с начала года;

Дт 271 Кт 20102 208 128,00 тыс. руб. – списаны затраты на заработную плату производственных рабочих, сформированные с начала года;

Дт 271 Кт 251 145 936,34 тыс. руб. – списаны общепроизводственные расходы.

Для более детализированного отражения затрат по счетам 20101 «Сырье и материалы» и 20102 «Заработная плата производственных рабочих» можно ввести счета четвертого и пятого порядка. Вариант открытия субсчетов к счетам 20101 «Сырье и материалы» и 20102 «Заработная плата производственных рабочих» рассмотрен ниже (рис. 1).

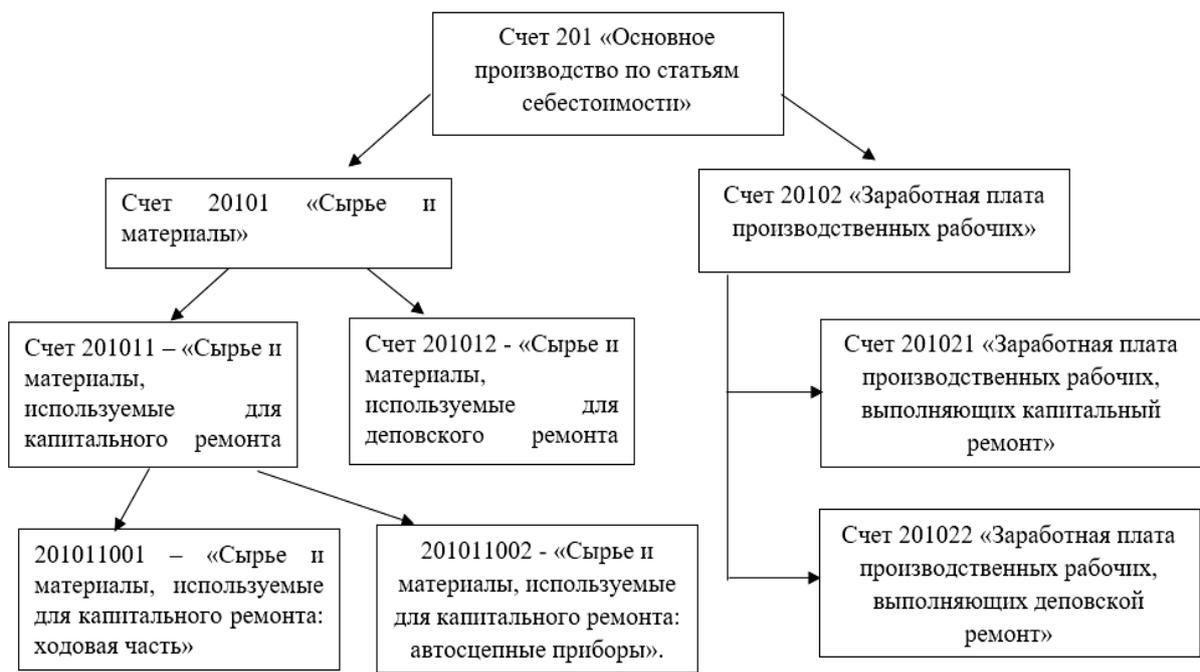


Рис. 1. Вариант открытия субсчетов к счетам 20101 «Сырье и материалы» и 20102 «Заработная плата производственных рабочих»

Таким образом, мы рассмотрели детализацию счетов бухгалтерского учета. В рамках управленческого учета предлагаем вести счета 30–36 для учета затрат по элементам. Схема отражения элементов затрат на счете 37 «Отражение общих затрат» представлена на рис. 2.

Таким образом, в конце отчетного периода на счете 37 «Отражение общих затрат» формируется сумма себестоимости ремонта вагонов, которая зеркальна счету 27 «Отражение издержек производства» (рис. 3).

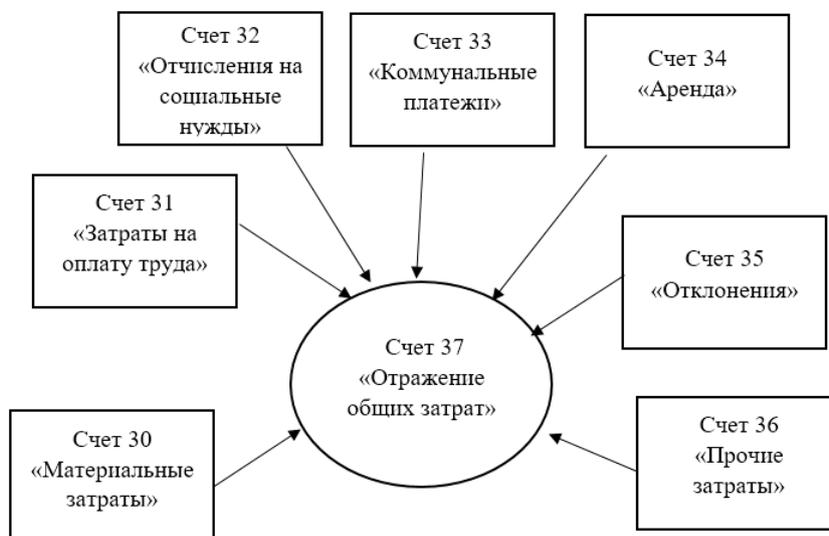


Рис. 2. Схема отражения элементов затрат на счете 37 «Отражение общих затрат»

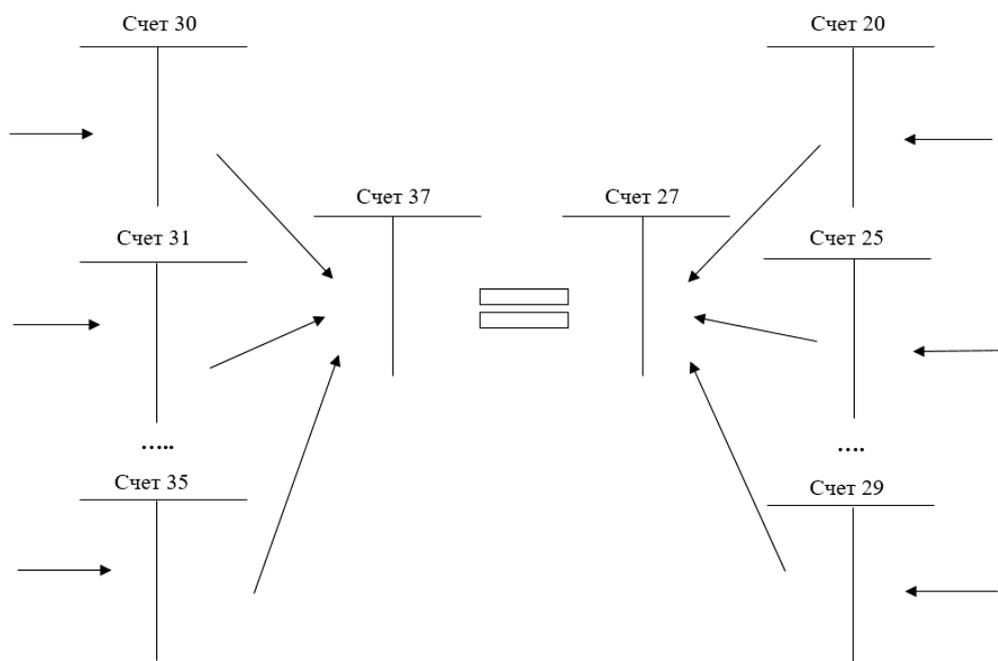


Рис. 3. Схема движения затрат на счетах управленческого учета

Для детализации информации на тридцатых счетах предлагаем ввести счета, рассмотренные в табл. 1.

С точки зрения формирования себестоимости полностью раскрываются все этапы производства готовой продукции. Следовательно, в случае расхождения показателей руководителю демонстрируется четко выраженная картина. Пример составления корреспонденций с применением разработанных счетов приведен в табл. 2.

Таблица 1

## Детализация предлагаемых счетов

| 30 «Материальные затраты» |   | 31 «Затраты на оплату труда» |   | 35 «Отклонения» |   | 37 «Отражение общих затрат» |   |
|---------------------------|---|------------------------------|---|-----------------|---|-----------------------------|---|
| XX                        | Код счета 1 порядка – экономический элемент | XX                           | Код счета 1 порядка – экономический элемент | XX              | Код счета 1 порядка – экономический элемент     | XX                          | Код счета 1 порядка – вид ремонтных работ |
| УУУ                       | Код счета 2 порядка – вид затрат            | УУ                           | Код счета 2 порядка – название должности    | УУ              | Код счета 2 порядка – вид совокупных отклонений |                             |   |
|                           |   |                              |   | ZZ              | Код счета 3 порядка – вид отклонений            |                             |   |
| Расшифровка кода          |   |                              |   |                 |   |                             |   |
| 30                        | Материальные затраты                        | 31                           | Трудовые затраты                            | 35              | Отклонения                                      | 37                          | Общие затраты                             |
| 101                       | Ходовая часть                               | 21                           | Слесарь-ремонтник                           | 30              | По материальным затратам                        | 121                         | Капитальный ремонт                        |
| 102                       | Автосцепные приборы                         | 22                           | Электромонтер<br>Электрогазосварщик         | 31              | По оплате труда                                 |                             |   |
| 103                       | Ударные приборы                             | 23                           | Машинист крана                              | 11              | По цене материалов                              | 122                         | Деповской ремонт<br>Текущий ремонт        |
| 104                       | Тормозное оборудование                      | 24                           | Дефектоскопист                              | 12              | По использованию материалов                     | 123                         |   |
| 105                       | Рама вагона                                 |                              |   |                 | По ставке                                       |                             |   |
| 106                       | Опорные вкладки                             |                              |   | 13              | По производительности                           |                             |   |
| 107                       | Генератор                                   |                              |   | 14              |   |                             |   |
| 108                       | Кремниевый выпрямитель                      |                              |   |                 |   |                             |   |

Таблица 2

## Создание учетных записей

| Содержание операции   | Дт       | Кт                   |
|---|----------|----------------------|
| Поступила ходовая часть по фактической цене   | 30.101   | 60                   |
| Списана ходовая часть на выполнение капитальных ремонтных работ по нормативной цене/ объему   | 37.121   | 30.101               |
| Отражены отклонения:  |          |                      |
| – по цене   | 35.30.11 | 30.101               |
| – по количеству   | 35.30.12 | 30.101               |
| Списаны отклонения  | 37.121   | 35.30.11<br>35.30.12 |
| Начислена заработная плата слесарю-ремонтнику согласно отработанному времени  | 31.21    | 70                   |
| Списаны нормативные расходы по оплате труда слесаря ремонтника, выполнявшего капитальный ремонт вагона, по ставке/ производительности | 37.121   | 31.21                |
| Отражены отклонения:  |          |                      |
| – по ставке   | 35.31.13 | 31.21                |
| – по производительности   | 35.31.14 | 31.21                |
| Списаны отклонения  | 37.121   | 31.21                |

Таким образом, мы предлагаем организовать управленческий учет вагоноремонтного предприятия с помощью открытия тридцатых счетов. Данная система позволяет оперативно контролировать величину расходов. Она способствует созданию точной информационной среды, дающей руководителю возможность своевременно реагировать на выявляемые изменения и выработку оперативных управленческих решений.

### Библиографические ссылки

1. Башкатов В. В. Применение различных систем калькулирования для принятия управленческих решений [Электронный ресурс] // Инновационная наука. 2015. № 10. С. 14–18. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-razlichnyh-sistem-kalkulirovaniya-dlya-prinyatiya-upravlencheskih-resheniy> (дата обращения: 04.11.2019).
2. Виткалова А. П. «Стандарт-кост» – система оперативного управления издержками производства [Электронный ресурс] // Вестник Саратов. техн. ун-та. 2015. С. 39–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-ispolzovaniya-sistemy-standart-kost-dlya-upravleniya-izderzhkami-po-otkloneniyam> (дата обращения: 04.11.2019).
3. Ёлгина Е. А., Верхотурова В. А. Организация управленческого учета затрат предприятия розничной торговли на основе их классификации [Электронный ресурс] // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 15. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26565074> (дата обращения: 04.11.2019).
4. Ерижев М. К. Развитие методов управления затратами, учёта и калькулирования себестоимости [Электронный ресурс] // Менеджмент в России и за рубежом 2009. № 6. С. 25–32. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodov-upravleniya-zatrata-mi-ucheta-i-kalkulirovaniya-sebestoimosti> (дата обращения: 04.11.2019).
5. Мизиковский И. Е. Калькулирование себестоимости эксплуатационной деятельности железнодорожной станции в условиях системы бережливого производства [Электронный ресурс] // Вестник Нижегород. ун-та им. Н. И. Лобачевского. 2015. С. 211–215. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kalkulirovanie-sebestoimosti-ekspluatatsionnoy-deyatelnosti-zheleznodorozhnoy-stantsii-v-usloviyah-sistemy-berezhlivogo> (дата обращения: 04.11.2019).
6. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2006. 279 с.
7. Самусенко С. А. Определение предмета и объектов управленческого учета в контексте развития теории бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // Финансовый ун-т при Правительстве Российской Федерации. 2019. № 2. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26291256> (дата обращения: 04.11.2019).
8. Хот Ф. Т. Система «стандарт-кост» через призму бухгалтерского (финансового учета) [Электронный ресурс] // Экономический анализ: теория и практика. 2016. № 106. С. 87–93. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-standart-kost-cherez-prizmu-buhgalterskogo-finansovogo-ucheta> (дата обращения: 04.11.2019).
9. Чермисина С. В. Сравнительный анализ нормативного метода калькулирования себестоимости и метода «стандарт-кост» [Электронный ресурс]. 2015. С. 83–85. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-normativnogo-metoda-kalkulirovaniya-sebestoimosti-i-metoda-standart-kost> (дата обращения: 04.11.2019).
10. Шеремет А. Д., Николаева О. Е., Полякова С. И. Управленческий учет : учебник / под ред. А. Д. Шеремета. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2009. 429 с.
11. Щуплова М. А. Система «стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат на производство» [Электронный ресурс] // Вестник университета. 2014. № 5. С. 22–24. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-standart-kost-i-normativnyy-metod-ucheta-zatrat-na-proizvodstvo> (дата обращения: 04.11.2019).

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА НА ПРЕДПРИЯТИИ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ**

Е. А. Веслополова, М. В. Полубелова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Рассматриваются особенности бухгалтерского учета на предприятиях оптовой торговли. Основным объектом учета в оптовой торговле являются операции с товарами. Как следствие основные отличительные черты учета связаны с вариантами поступления, движения и реализации товаров. Налоговый учет зависит от применяемой системы налогообложения. Если предприятие оптовой торговли относится к малым предприятиям, то возможно упрощение учета, предусмотренное нормативными документами. В результате обобщения материала сформирована совокупность факторов, определяющих специфику учетного процесса предприятий оптовой торговли.*

*Ключевые слова: оптовая торговля, учет, товар, система налогообложения.*

## **FEATURES OF THE ACCOUNTING PROCESS AT THE WHOLESALE TRADE ENTERPRISE**

E. A. Veslopolova, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The article discusses the features of accounting at wholesale enterprises. The main object of accounting in wholesale trade are transactions with goods. As a consequence, the main distinctive features of accounting are associated with the options of receipt, movement and sale of goods. Tax accounting depends on the applicable tax system. If the wholesale enterprise belongs to small enterprises, it is possible to simplify the accounting provided for by regulatory documents. As a result of generalization of the material, a set of factors determining the specifics of the accounting process of wholesale enterprises is formed.*

*Keywords: wholesale trade, accounting, goods, tax system.*

Эффективность решения задач управления предприятием во многом зависит от качества учетно-аналитического обеспечения, построение которого должно опираться на особенности учетного процесса, которые в первую очередь определяются отраслевой принадлежностью предприятия.

Существует три основных параметра, определяющих особенности учетного процесса любого предприятия:

- 1) особенности хозяйственного механизма деятельности предприятия, обусловленные осуществляемым видом деятельности;
- 2) применяемая система налогообложения;
- 3) размер предприятия: микро-, малый, средний или крупный.

Основу специфики учетного процесса преимущественно определяет то, что ключевым объектом учета в оптовой торговле является товар, а основные результаты деятельности зависят от эффективности совершения товарных операций.

Учет товаров оптовые предприятия осуществляют в соответствии с ПБУ «Учет материально-производственных запасов» 5/01, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г.

Данный документ утверждает следующую трактовку понятия «товар»: «...это часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки» [3].

Согласно ст. 6 Федерального закона № 402-ФЗ [1] оптовое предприятие обязано организовать и вести бухгалтерский учет через систему взаимосвязанных процедур, реализация которых возможна с помощью ряда элементов метода бухгалтерского учета и способов обработки данных.

Начальный этап учета основывается на организации первичного учета, который реализуется через два элемента метода бухгалтерского учета: документирование и двойную запись.

Для реализации данного этапа оптовое предприятие имеет возможность использовать следующие варианты документирования фактов хозяйственной жизни:

- унифицированные формы первичных документов;
- самостоятельно разработанные на предприятии формы первичных документов при условии наличия в них обязательных реквизитов;
- бланки строгой отчетности.

Формы первичных документов должен определить руководитель оптового предприятия по представлению лица, на которое возложено ведение бухучета (ч. 4. ст. 9 ФЗ № 402 [1]) и утвердить приказом об учетной политике.

Первичные документы, исходя из цели, делятся на две группы:

- бухгалтерские – служат основанием для отражения поступления или выбытия товаров;
- налоговые – служат основанием для определения суммы обязательств по налогу на добавленную стоимость перед бюджетом.

К бухгалтерским документам относятся: товарные накладные, товарно-транспортные накладные, транспортные накладные, железнодорожные накладные и т. д. В случае спорных поставок дополнительно у покупателя товара могут составляться: акты о приемке товаров; акты об установлении расхождения по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей; акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика; коммерческие акты; рекламационные акты и другие документы.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций, наличных денежных расчетов при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин, по учету торговых операций при продаже товаров в кредит, по учету торговых операций в комиссионной торговле утверждены постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 [8].

Налоговым документом служит счет-фактура, которая является основанием для начисления НДС в бюджет (продавец) или предъявления НДС к возмещению из бюджета (покупатель).

Выставлять счет-фактуру обязаны только оптовые предприятия, исполняющие обязанности плательщика НДС.

Так как отличительной чертой предприятия оптовой торговли является покупка и продажа преимущественно крупных партий товаров от производителей и поставщиков, в том числе других регионов, то встает вопрос о транспортировке груза.

Для подтверждения правомерности перевозки товаров автомобильным транспортом оформляется транспортная накладная, железнодорожным транспортом – железнодорожная накладная. Формы этих документов являются обязательными, в отличие от документов, утвержденных Постановлением № 132.

Данные из первичных документов, составленных при совершении товарных операций на оптовых предприятиях, подлежат группировке в товарном отчете, который также относится к первичной документации.

Заполненный товарный отчет с приложенными документами передается в бухгалтерию предприятия согласно утверждённому графику документооборота и подлежит проверке.

Информация из проверенного товарного отчета отражается на счетах бухгалтерского учета. Счета бухгалтерского учета утверждены Планом счетов и инструкцией по его применению № 94н [4]. Однако, исходя из специфики деятельности и потребностей управления в информации, организация имеет право разработать рабочий план счетов и утвердить его в качестве приложения к приказу об учетной политике.

Бухгалтерский учет в оптовой торговле базируется на основном используемом счете 41 «Товары». На данном счете отражается информация о наличии и движении товаров, приобретенных для перепродажи. По дебету счета 41 «Товары» отражает поступление товаров, а по кредиту – их выбытие. Счет 41 «Товары» – активный и может иметь только дебетовое сальдо, которое показывает остаток товаров на начало или конец периода.

Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению [4] к счету 41 «Товары» предусмотрены следующие субсчета для предприятий оптовой торговли:

- субсчет 1 – «Товары на складах»;
- субсчет 3 – «Тара под товаром и порожняя».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» может вестись по материально ответственным лицам, наименованиям товара и местам его хранения.

При поступлении товаров формируется их фактическая себестоимость, которая отражается по дебету счета 41. Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [3] предусмотрено два варианта формирования фактической себестоимости:

- 1) первый вариант предусматривает оприходование товаров по ценам, указанным в документах поставщика;
- 2) второй вариант предусматривает оприходование товаров по ценам поставщика с учетом транспортных расходов по их доставке.

Если оптовое предприятие освобождено от обязанностей плательщика НДС, то в дебет счета 41 «Товары» также включаются суммы НДС со стоимости товаров, выставленной поставщиком, а если используется второй вариант формирования учетной цены, то и НДС со стоимости транспортных расходов по доставке товаров.

При выбытии стоимость товара отражается по кредиту счета 41 и определяется расчетным путем, для этого оптовое предприятие может выбрать один из следующих способов, предлагаемых ПБУ 5/01 [3] и Положением 34н [5]:

- по себестоимости единицы запасов;

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

Выбранный способ оценки товаров при выбытии должен утверждаться учетной политикой предприятия.

Информация об остатках товаров отражается по статье «Запасы» второго раздела бухгалтерского баланса, информация о стоимости выбывших за период товаров в результате реализации отражается по статье «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах по расчетным ценам выбытия.

В случае если на оптовое предприятие поступили товары, но договорные условия для вступления в права собственности по ним еще не выполнены, то они принимаются на ответственное хранение.

Товары, принятые на ответственное хранение, в учете оптового предприятия учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до тех пор, пока не будут исполнены договорные условия, следствием которых является передача оптовому предприятию прав собственности на товары, и появятся законные основания для их оприходования на счет 41 «Товары».

Если оптовое предприятие выполняет только посреднические услуги по продаже товаров, т. е. в сделке является комиссионером, то поступившие на предприятие товары учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» и числятся там до момента передачи покупателю.

Для учета отгруженных, но не реализованных товаров предприятиями оптовой торговли используется активный счет 45 «Товары отгруженные». По дебету балансового счета 45 «Товары отгруженные» отражается расчетная стоимость выбытия отгруженных покупателям товаров, по которым момент перехода права собственности еще не наступил, а по кредиту – их выбытие в момент перехода права собственности. Балансовый счет 45 «Товары отгруженные» – активный и может иметь только дебетовое сальдо.

В соответствии с Инструкцией к Плану счетов [4] аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженных товаров.

Для контроля за сохранностью товаров и действиями материально ответственных лиц на оптовом предприятии не реже одного раза в год, перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, но не ранее 1 октября отчетного года должна проводиться инвентаризация товаров.

Результатами инвентаризации товаров могут быть излишки, при такой ситуации они приходуются на баланс по учетным ценам.

Бухгалтерские записи, составляемые оптовым предприятием, обобщены в табл. 1.

Для учета расходов, связанных с заготовлением и реализацией товаров, оптовые предприятия используют активный по отношению к балансу счет 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных расходов с кредита материальных, расчетных и денежных счетов. Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

В конце месяца расходы на продажу списываются на себестоимость реализованных товаров. В случае если оптовое предприятия использует первый вариант формирования себестоимости товаров, то транспортные расходы, связанные с доставкой товаров, должны списываться пропорционально стоимости реализованных товаров, а часть транспортных расходов, относящихся к нерезализованным товарам, представляет собой сумму расходов на продажу на остаток товаров, т. е. сальдо по счету 44 «Расходы на продажу».

**Корреспонденция счетов предприятия оптовой торговли**

| Корреспонденция счетов |        | Содержание факта хозяйственной жизни   |
|------------------------|--------|--|
| Дебет                  | Кредит |  |
| 41.1                   | 60     | на стоимость фактически поступившего товара от поставщика  |
| 41.3                   | 60     | на стоимость приобретенной тары по цене поставщика   |
| 002                    |        | на стоимость поступившего товара по ценам поставщика с учетом НДС  |
|                        | 002    | на стоимость возвращаемого товара по ценам поставщика с учетом НДС   |
| 004                    |        | на стоимость товаров, полученных от комитента  |
|                        | 004    | на стоимость отгруженных товаров покупателям   |
| 45                     | 41.1   | на расчетную стоимость выбытия отгруженного покупателям товара по договорам, предполагающим переход права собственности в момент оплаты, при условии, что оплата произойдет после отгрузки |
| 90.2                   | 41.1   | на расчетную стоимость выбытия реализованного покупателям товара   |
| 90.2                   | 45     | на расчетную стоимость выбытия ранее отгруженного товара покупателям   |
| 94                     | 41.1   | на сумму недостачи товаров, выявленную в результате инвентаризации   |
| 41.1                   | 91.1   | на сумму излишков товаров, выявленных в ходе инвентаризации  |

Сумма расходов на продажу на остаток товаров остается на счете 44 «Расходы на продажу» как его дебетовое сальдо, а все остальные расходы списываются по окончании месяца на дебет счета 90 «Продажи» следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж»;

Кредит счета 44 «Расходы на продажу» – на сумму расходов на продажу текущего периода.

Информация из данной проводки служит основанием для заполнения статьи «Коммерческие расходы» отчета о финансовых результатах.

Информация о сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» отражается в общей сумме в статье «Запасы» бухгалтерского баланса.

Действующим законодательством Российской Федерации в отношении хозяйствующих субъектов – юридических лиц установлена обязанность по ведению двух видов учета: бухгалтерского и налогового [9].

Предприятия оптовой торговли, имеющие статус юридического лица, могут использовать в случае соблюдения законодательных требований два основных налоговых режима: общую систему налогообложения или упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) [10]. Совокупность налогов, уплачиваемых в каждом случае хозяйствующими субъектами, отличается, что представлено в табл. 2.

Процедура налогового учета по каждому налогу, уплачиваемому организацией, независимо от применяемой системы налогообложения должна быть отражена в учетной политике.

Ключевым моментом применения налогового режима при формировании цен товаров в оптовой торговле является факт того, является ли оптовое предприятие плательщиком налога на добавленную стоимость или нет.

В случае если оптовое предприятие находится на общем режиме налогообложения, то НДС, выставленный поставщиком товаров и транспортных услуг, подлежит

возмещению из бюджета и не включается в учетную стоимость товара на этапе постановки на учет, но при реализации товаров у таких предприятий возникает объект налогообложения по НДС, поэтому продажная цена товара является налоговой базой для расчета налога и выставления ее покупателю.

Таблица 2

**Налоговое поле предприятий оптовой торговли,  
при применении различных систем налогообложения**

| Наименование налога   | Общая система налогообложения | Упрощенная система налогообложения |
|---|-------------------------------|------------------------------------|
| <b>Федеральные налоги</b>   |                               |                                    |
| Налог на добавленную стоимость  | +                             | –                                  |
| Налог на прибыль организаций  | +                             | –                                  |
| <b>Региональные налоги</b>  |                               |                                    |
| Транспортный налог  | +                             | +                                  |
| Налог на имущество организаций  | +                             | –                                  |
| Единый налог при упрощенной системе   | –                             | +                                  |
| <b>Местные налоги</b>   |                               |                                    |
| Земельный налог   | +                             | +                                  |
| <b>Налоги, удерживаемые и уплачиваемые в связи с исполнением обязанностей налогового агента</b> |                               |                                    |
| Налог на добавленную стоимость  | +                             | +                                  |
| Налог на доходы физических лиц  | +                             | +                                  |
| <b>Иные платежи</b>   |                               |                                    |
| Страховые взносы  | +                             | +                                  |

При применении упрощенной системы налогообложения оптовые предприятия плательщиками НДС не являются, поэтому НДС, выставленный поставщиком товаров и транспортных услуг, включается в фактическую стоимость товаров при оприходовании, а следовательно, на этапе продажи товаров у оптового предприятия не возникает объекта налогообложения в виде продажной цены.

Также следует отметить, что оптовые предприятия, уплачивающие налоги по упрощенной системе налогообложения, согласно ст. 145 НК РФ не применяют нормы, установленные Постановлением Правительства РФ «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» от 26.12.2011 № 1137 [7].

Еще одним существенным фактором, способным оказать влияние на специфику учетного процесса, является масштаб предприятия.

В случае если предприятие оптовой торговли имеет статус малого, то на него начинают распространяться меры государственной поддержки в виде создания для таких предприятий более выгодных по сравнению с другими условий в части бухгалтерского учета и налогообложения.

В части использования первичных документов для малых предприятий законодательных преференций не предусмотрено.

Приказом № 64н [6] малым предприятиям разрешается укрупнять счета и, например, вместо счетов 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные» применять только счет 41. Использование данной нормы в практике оптового предприятия должно быть закреплено учетной политикой организации.

Также если оптовое предприятие является субъектом малого бизнеса, то оно может формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной схеме.

При таком варианте отчетность может включать показатели только по группам статей, без их детализации по статьям.

Таким образом, на процесс учета предприятия оптовой торговли оказывают влияние факторы как общего характера, так и частного (табл. 3).

Таблица 3

**Факторы и элементы, влияющие на специфику учетного процесса  
предприятия оптовой торговли**

| Фактор  | Возможные варианты   |
|---|--|
|   | Факторы общего характера   |
| Вид товарного рынка   | внешний  |
|   | внутренний   |
| Форма выхода на товарный рынок  | покупатель   |
|   | продавец   |
|   | комиссионер  |
|   | комитент   |
| Переход права собственности на товар  | момент отгрузки  |
|   | момент оплаты  |
| Содержание товарной операции  | купля  |
|   | продажа  |
|   | товарообмен  |
|   | совершение комиссионером по поручению комитента одной или нескольких сделок  |
| Договора  | купли-продажи  |
|   | поставки   |
|   | комиссии   |
|   | купли-продажи с предварительной оплатой  |
|   | поставки с предварительной оплатой   |
| Режим налогообложения   | общий (традиционный)   |
|   | упрощенная система налогообложения   |
| Масштаб предприятия   | субъект малого бизнеса   |
|   | субъект среднего бизнеса   |
|   | субъект крупного бизнеса   |
|   | Элементы учетной политики  |
| Принцип документирования фактов хозяйственной жизни                         | унифицированные формы  |
|   | самостоятельно разработанные формы   |
| Метод складского учета  | партионный   |
|   | сортовой   |
|   | партионно-сортовой   |
| Метод формирования учетной цены   | с учетом транспортно-заготовительных расходов  |
|   | без учета транспортно-заготовительных расходов   |
| Способ оценки товаров при выбытии   | по себестоимости единицы запасов   |
|   | по средней себестоимости   |
|   | по методу ФИФО   |
| Использование счетов для учета товаров и расходов на приобретение и продажу | 41 «Товары», 45 «Товары отгруженные», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию», 44 «Расходы на продажу» |
| Рабочий план счетов   | детализированный; укрупнённый  |
| Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности                                 | полный комплект отчетности   |
|   | упрощенная форма отчетности  |

Таким образом, как демонстрирует данные табл. 3, существует ряд факторов и элементов, как общих, так и частных, определяющих специфику учетного процесса предприятий оптовой торговли. Их совокупность формирует систему учета, в рамках которой должно формироваться конкретное учетно-аналитическое обеспечение управления деятельностью субъектов оптовой торговли.

### **Библиографические ссылки**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ ред. от 26.07.2019. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
2. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 22.07.2010 № 66-н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
3. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов» [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 09.06.2001 № 44н в ред. от 26.12.2010 № 26н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
4. Об утверждении Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 31.07.2000 № 94н ред. от 08.11.2010. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
5. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 29.07.1998 № 34н в ред. от 11.04.2018. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
6. О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 21.12.1998 № 64н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
7. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
8. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций [Электронный ресурс] : постановление Госкомстата Рос. Федерации от 25.12.1998 № 132. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2019).
9. Агафонова М. Н. Отраслевые особенности налогового и бухгалтерского учета : учеб.-метод. пособие. Красноярск, 2011. 216 с.
10. Денисенко Г. В., Ткаченко О. Н. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2013. № 10. С. 30–35.

**АНАЛИЗ ПЕРСПЕКТИВ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ  
СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ КРАСНОЯРСКОГО КРАЯ**

Г. В. Денисенко, Е. Ю. Золотарева

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Приведена краткая характеристика результатов анализа перспектив развития предприятий строительной отрасли Красноярского края. Представлены краткие выводы по результатам проведенного анализа статистических данных и литературного обзора. Определены основные разновидности и особенности деятельности строительных организаций, выявлены проблемы отрасли. При этом отмечено, что строительство является одним из шести наиболее значимых видов деятельности в экономике не только Красноярского края, но и России в целом. В то же время статистические данные свидетельствуют о наличии определенной нестабильности в этой отрасли. Результаты проведенного исследования позволили сделать следующие выводы: сокращение числа прибыльных предприятий, «закредитованность» строительного бизнеса, наличие значительной дебиторской задолженности негативно отражаются на эффективности деятельности данных предприятий, в то же время строительным организациям может быть оказана реальная помощь в рамках реализуемых государственных программ.*

*Ключевые слова: предприятия строительной отрасли, перспективы развития, анализ, Красноярский край.*

**ANALYSIS OF PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF THE ENTERPRISES  
CONSTRUCTION INDUSTRY OF KRASNOYARSK KRAI**

G. V. Denisenko, E. Yu. Zolotareva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Short characteristic of results of the analysis of prospects of development of the enterprises of the construction industry of Krasnoyarsk Krai is given in work. Short conclusions by results of the carried-out analysis of statistical data and the literary review are presented. The main kinds and features of activity of the construction organizations are defined, problems of the industry are revealed. At the same time it is noted that construction is one of six most significant types of activity in economy not only Krasnoyarsk Krai, but Russia in general. At the same time, statistical data confirm existence of a certain instability in this industry. Results of the conducted research allowed to draw the following conclusions: reduction of number of the profitable enterprises, "debt load" of construction business,*

*existence of considerable receivables negatively affect efficiency of activity of data of the enterprises, at the same time, the real help within the implemented state programs can be rendered to the construction organizations.*

*Keywords: enterprises of the construction industry, prospect of development, analysis, Krasnoyarsk region.*

Строительство является одним из шести наиболее значимых видов деятельности в экономике Красноярского края (промышленное производство, транспортировка и хранение, торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов, строительство, сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство и иные, прочие виды деятельности). Объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство» в Красноярском крае, составляет 98,6 млрд руб. Доля объема выполненных работ в строительстве в структуре валового регионального продукта (ВРП) составляет 2,5 % от общего объема работ [1; 2].

Основные экономические показатели по виду деятельности «Строительство» в структуре показателей Красноярского края за период 2015–2018 гг. представлены в таблице.

**Основные экономические показатели по виду деятельности «Строительство» Красноярского края за период 2015–2018**

| Показатель работ, выполненных по виду деятельности «Строительство»                      | Год     |         |         |         |
|---|---------|---------|---------|---------|
|   | 2015    | 2016    | 2017    | 2018    |
| Объем, млрд руб. (в фактически действовавших ценах)                                     | 185,7   | 201,7   | 176,3   | 161,2   |
| Объем, в процентах к предыдущему году (в постоянных ценах)                              | 96,1    | 97,8    | 98,6    | 88,8    |
| Ввод в эксплуатацию жилых домов за счет всех источников финансирования, тыс. кв. метров | 1 211,1 | 1 373,8 | 1 056,4 | 1 141,0 |

При этом за период январь–сентябрь 2019 года объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство» в Красноярском крае, составил 98,6 млрд руб. (в фактических ценах), или 79,3 % к соответствующему периоду прошлого года (Россия – 100,3 %). Снижение объема строительных работ обусловлено завершением строительства спортивных объектов и отдельных объектов здравоохранения в г. Красноярске в рамках Универсиады, завершением строительства мощностей второго пускового комплекса Богучанского алюминиевого завода. При этом объем жилищного строительства организациями-застройщиками увеличился на 0,1 % к аналогичному периоду прошлого года (в январе–сентябре 2019 года в крае введено 629,4 тыс. кв. метров общей площади жилых домов, что составило 100,2 % к январю–сентябрю 2018 года (Россия – 106,9 %)) [3].

В то же время статистические данные свидетельствуют о наличии определенной нестабильности в этой отрасли. Например, по данным Федеральной службы государственной статистики [1] в 2018 г. увеличение объемов строительных работ (по сравнению с предыдущим годом) наблюдалось только в 34 субъектах Российской Федерации, в то время как в 51 субъекте Российской Федерации строительное производство сократилось. При этом значительная часть строительных работ выполнена на территории ограниченного количества субъектов Российской Федерации: Москва (10,8 % от общего объема работ по России), Санкт-Петербург (6,8 %), Красноярский край (1,9 %) и др.

Наблюдается нестабильность и в количественных характеристиках деятельности строительных организаций. В частности, из 278,1 тыс. строительных организаций, функционирующих на строительном рынке России на конец 2018 г., только 67 % пред-

приятий имеют прибыль, и этот показатель в последнее время только снижается (в 2010 г. он составлял 70,8 %, а в 2017 – 67,2 %), в то время как число самих предприятий растет [4].

На территории Красноярского края на конец 2018 г. работало 8,6 тыс. строительных организаций. В это число включены разные по видам деятельности строительные организации, различающиеся по типам строительных объектов, на которых выполняются работы.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст в ред. от 17.07.2019) раздел F «Строительство» включает три основных направления видов деятельности строительных организаций:

– строительство зданий (строительство жилых и нежилых зданий, сборка и монтаж сборных сооружений на строительном участке, строительство и реконструкция объектов использования атомной энергии (кроме атомных электростанций) и т. п.);

– строительство инженерных сооружений (строительство автомобильных и железных дорог, метро, мостов и тоннелей, строительство инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения и т. п., строительство коммунальных объектов для обеспечения электроэнергией и телекоммуникациями, линий электропередачи и связи, строительство электростанций, водных сооружений, гидротехнических сооружений, портовых сооружений и т. п.);

– работы строительные специализированные (эта деятельность обычно специализируется в одном аспекте, общем для различных структур, требующем специальных навыков или оборудования, например, забивка свай, работы по закладке фундамента, каркасные работы, бетонные работы, работы по кладке кирпича, кладка камня, подмотка, установка крыш, разборка и снос зданий, подготовка строительного участка, производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительномонтажных работ, отделочные строительные работы, стекольные работы и т. д.).

На территории Красноярского края работают строительные организации практически всех видов.

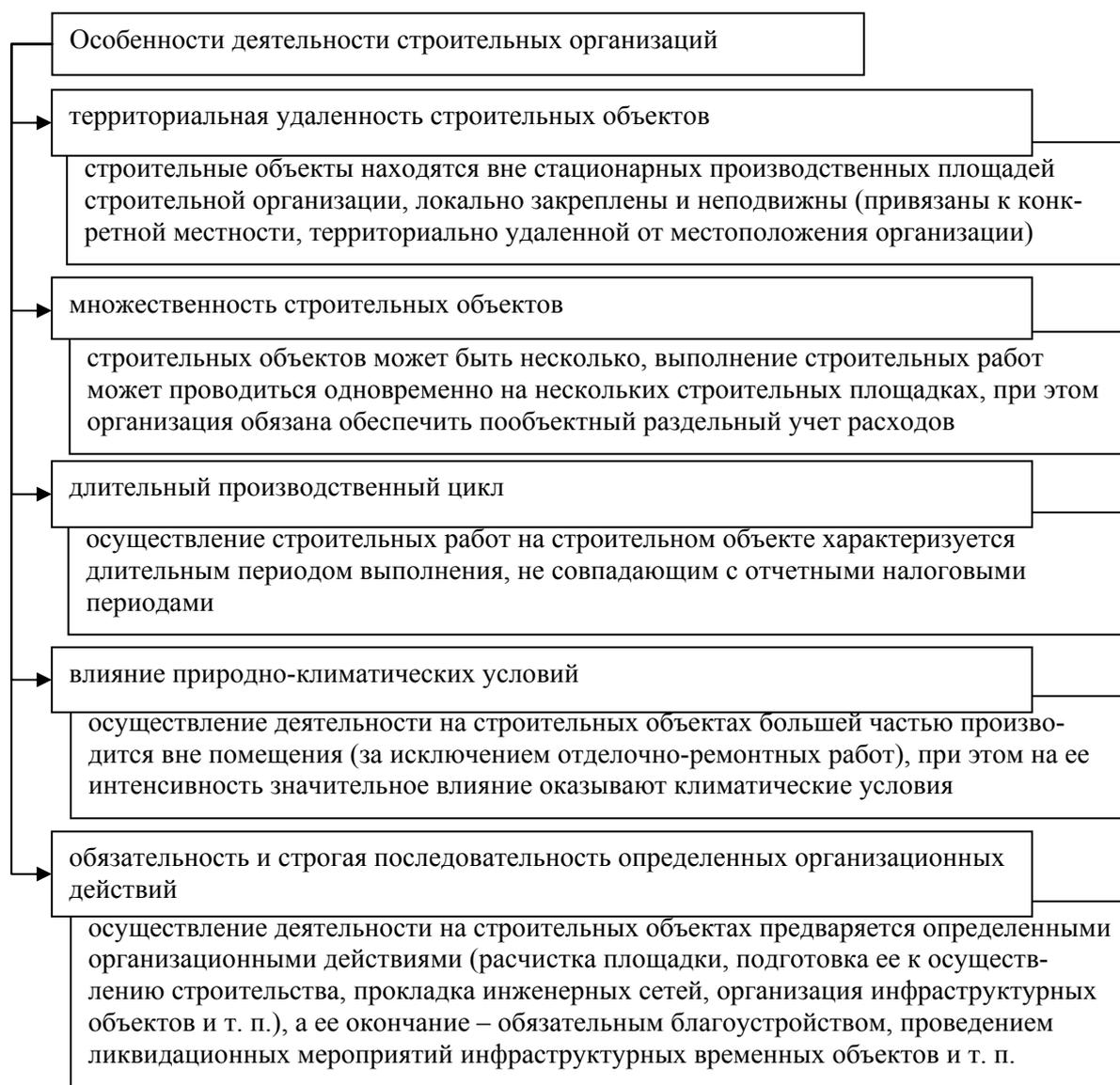
При этом деятельность строительных организаций даже внутри одной такой группы характеризуется определенной спецификой. Описание отличительных признаков представлено в ряде научных работ [5–9]. В частности, многие авторы отмечают, что для строительной деятельности характерны определенные основные отличия от остальных видов деятельности (см. рисунок).

Существуют и другие отличительные признаки.

В частности, деятельность строительных организаций находится под значительным внешним контролем многочисленных контролирующих организаций, проверку осуществляют и собственные структурные подразделения.

Другой характерной особенностью деятельности строительных организаций является необходимость осуществления крупных финансовых вложений на протяжении всего строительства, что в свою очередь вызывает потребность либо в получении кредита под строительный объект, либо в предварительной оплате работ со стороны заказчика (при этом уже заказчик обращается в банк за кредитом). А это ставит строительные организации в значительную зависимость от валютной и монетарной политики Центрального банка, так как колебания курса доллара и ставки рефинансирования влияют на стоимость кредитных вливаний.

При этом следует отметить, что дебиторская задолженность строительных организаций по России составляет 3 108 864 млн руб. (из них 1 377 945 млн руб. – задолженность покупателей) [4; 10]. Наличие такой задолженности, как и зависимость строительной деятельности от кредитов, являются негативным фактором, тормозящим развитие данного вида деятельности.



#### Основные особенности деятельности строительных организаций

В то же время государство оказывает достаточно серьезную поддержку строительному бизнесу в рамках реализуемых на территории Красноярского края государственных программ Красноярского края [11]:

– государственная программа «Обеспечение доступным и комфортным жильем жителей края», в рамках данной программы осуществляется строительство жилья (цель: «переселение граждан из аварийного жилищного фонда в муниципальных образованиях края»; «обеспечение жильем работников отраслей бюджетной сферы», «обеспечение жильем молодых семей»; переселение граждан определенных категорий); строительство объектов коммунальной и транспортной инфраструктуры в муниципальных образованиях края и т. п.;

– государственная программа «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия», в рамках данной программы также осуществляется строительство жилья (цель: «улучшение жилищных условий молодых семей и молодых специалистов в сельской местности»);

– государственная программа «Развитие транспортной системы», в рамках данной программы также осуществляется дорожное строительство и др.

Результаты проведенного исследования позволили сделать следующие выводы: сокращение числа прибыльных предприятий, «закредитованность» строительного бизнеса, наличие значительной дебиторской задолженности негативно отражаются на эффективности деятельности данных предприятий, в то же время строительным организациям может быть оказана реальная помощь в рамках реализуемых государственных программ.

### Библиографические ссылки

1. Строительный комплекс Российской Федерации в 2018 году. Строительство. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: <http://https://www.gks.ru/folder/14458> (дата обращения: 04.11.2019).
2. Прогноз социально-экономического развития Красноярского края на 2020 год и плановый период 2021–2022 годов : офиц. сайт М-ва экономики и регионального развития Красноярского края. URL: [http://econ.krskstate.ru/ser\\_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106](http://econ.krskstate.ru/ser_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106) (дата обращения: 04.11.2019).
3. Основные итоги социально-экономического развития края за январь–сентябрь 2019 года / М-во экономики и регионального развития Красноярского края : сайт. URL: [http://econ.krskstate.ru/ser\\_kray/itog](http://econ.krskstate.ru/ser_kray/itog) (дата обращения: 04.11.2019).
4. Строительство в России 2018 : стат. сб. / Росстат. М., 2018. 119 с.
5. Развитие строительной отрасли Красноярского края на 2016–2018 годы : распоряжение Правительства Красноярского края от 01.10.2015 № 878-р // Официальный сайт Министерства экономики и регионального развития Красноярского края. URL: [http://econ.krskstate.ru/ser\\_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106](http://econ.krskstate.ru/ser_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106) (дата обращения: 04.11.2019).
6. Денисенко Г. В., Киселева В. В. Учетно-аналитическое обеспечение материально-производственных запасов в строительных предприятиях // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 66–71.
7. Золотарев А. В. Классификация рисков экономической безопасности предприятий строительной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 72–77.
8. Денисенко Г. В., Киселева В. В. Влияние особенностей строительной отрасли на организацию бухгалтерского учета // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 19. С. 33–40.
9. Гришаева А. И., Ерыгина Л. В. Особенности предприятий строительной отрасли, влияющие на организацию учета материально-производственных запасов // Современные аспекты учета, анализа и аудита : материалы Региональной науч.-практ. конф. (21 марта 2017, г. Красноярск) / СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2017. URL: <http://sibsau.ru/index.php/nauka-i-innovatsii/izdatelskaya-deyatelnost/nauchnyetrudysibgau> (дата обращения: 04.11.2019).
10. Россия в цифрах 2018 : краткий стат. сб. / А. Е. Суринов, председатель редакционной коллегии и др. ; Росстат. М., 2018. 522 с.
11. Перечень государственных программ Красноярского края : офиц. сайт М-ва экономики и регионального развития Красноярского края. URL: [http://econ.krskstate.ru/ser\\_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106](http://econ.krskstate.ru/ser_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106) (дата обращения: 04.11.2019).

**ОСОБЕННОСТИ ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ВЛИЯЮЩИЕ  
НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ  
ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Г. В. Денисенко, А. В. Куулар

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Торговля является распространенным видом предпринимательской деятельности в современной российской экономике. При этом вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в условиях постоянно меняющейся законодательной и нормативной базы в области регулирования как самой торговой деятельности, так и ее учета и налогообложения остаются актуальными. Их актуальность обусловлена развитием форм и методов торговли, внедрением цифровых технологий, новациями в областях наличных и безналичных расчетов. Это требует проведения анализа современного состояния торговой деятельности и ее нормативного регулирования, выявления особенностей торговой деятельности, влияющих на бухгалтерский учет и налогообложение торговых организаций.*

*Ключевые слова: торговля, бухгалтерский учет, налогообложение.*

**TRADE ACTIVITIES FEATURES AFFECTING TRADE  
ORGANIZATIONS ACCOUNTING AND TAXATION**

G. V. Denisenko, A. V. Kuular

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Trade is a common type of entrepreneurial activity in the modern Russian economy. At the same time, issues of accounting and taxation under the conditions of a constantly changing legislative and regulatory framework in the field of regulation of both the trading activity itself and its accounting and taxation remain relevant. This is due to the development of forms and methods of trade, the introduction of digital technologies, innovations in the areas of cash and cashless payments. This requires an analysis of the current state of trading activity and its regulatory regulation, identifying the features of trading activities that affect the accounting and taxation of trade organizations.*

*Keywords: trade, accounting, taxation.*

В современной рыночной экономике функционирует огромное количество торговых организаций, которые различаются с точки зрения ассортимента реализуемых

товаров, категорий покупателей, масштабов деятельности, применяемых форм торговли и по другим показателям. Авторами проведено исследование многообразия торговых организаций в целях более системного и комплексного рассмотрения и изложения материала и предложена классификация торговых организаций по признакам, имеющим значение для документального оформления и бухгалтерского учета торговых операций (табл. 1).

Таблица 1

### Классификация торговых организаций

| Признак классификации                                       | Классификационные группы  |
|---|---|
| 1. По виду торговли, исходя из категорий покупателей        | 1.1. Оптовые<br>1.2. Розничные<br>1.3. Оптово-розничные   |
| 2. По формам торговли                                       | 2.1. С торговыми залами (продажа в магазинах)<br>2.2. Торговля по образцам<br>2.3. Развозная торговля<br>2.4. Разносная торговля<br>2.5. Дистанционная (в том числе посылочная) торговля<br>2.6. Электронная, в том числе интернет-торговля<br>2.7. Торговля с использованием автоматов |
| 3. По способу заключения договоров купли-продажи (поставки) | 3.1. Конкурсная торговля (на основе торгов, в том числе аукционных), включая биржевую торговлю<br>3.2. Договорная торговля<br>3.3. Торговля на основе оферты  |
| 4. По методу обслуживания покупателей в магазинах           | 4.1. Продажа через прилавки<br>4.2. Продажа методом самообслуживания  |
| 5. По маркировке реализуемых товаров                        | 5.1. Подлежащие обязательной маркировке<br>5.2. Не подлежащие обязательной маркировке   |

Согласно Федеральному закону от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон 381-ФЗ), оптовая торговля – это «вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности (в том числе для перепродажи) или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием» [1].

Разновидностью оптовой торговли является мелкооптовая торговля. Согласно ГОСТ Р 51303–2013 «Торговля. Термины и определения» (далее – ГОСТ 51303) мелкооптовая торговля – это «разновидность оптовой торговли, связанная с реализацией товаров покупателю, минимальная партия которых равна или меньше одной транспортной (групповой) упаковки изготовителя и поставщика» [2].

Розничная торговля ориентирована на удовлетворение интересов конечных покупателей, являющихся потребителями продукции: населения, организаций бюджетной сферы, приобретающих товары для оказания услуг населению (больницы, школы и т. п.). Но в некоторых случаях и коммерческие организации являются розничными потребителями: такая ситуация складывается, когда они приобретают товары для собственного использования, например, мыло и дезсредства для работников. Тем не менее, поскольку цель приобретения коммерческими организациями товаров неизвестна продавцу и не может быть задокументирована, то принято такие продажи относить к категории оптовых.

Понятие розничной торговли также закреплено в Законе 381-ФЗ, согласно которому розничная торговля – это «вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности» [1].

Разновидностью розничной торговли является мелкорозничная торговля. Согласно ГОСТ Р 51303–2013, мелкорозничная торговля – это «разновидность розничной торговли, связанная с реализацией товаров ограниченного ассортимента в нестационарных торговых объектах и по месту нахождения покупателей через передвижные средства развозной и разносной торговли» [2].

Оптово-розничные торговые организации осуществляют как оптовую, так и розничную продажу товаров.

Выделение первого классификационного признака важно не только для отнесения торговой организации к группе, но и для определения порядка документального оформления продажи и возможных режимов налогообложения, которые может применять конкретная торговая организация.

С точки зрения документального оформления, оптовые продажи должны быть оформлены товарной накладной (форма ТОРГ-12) или универсальным передаточным документом (далее – УПД). Если продавец является плательщиком налога на добавленную стоимость (далее – НДС), то для целей налогового учета он обязан согласно требованиям статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) оформить счет-фактуру или УПД [3].

Для розничной торговли оформление купли-продажи осуществляется путем оформления чека контрольно-кассовой техники (далее – ККТ) согласно требованиям Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (далее – Закон 54-ФЗ) [4].

С точки зрения возможности применения торговыми организациями специальных налоговых режимов также важно отнесение торговли к розничной или оптовой, так как НК РФ разрешает применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) и патентной системы налогообложения (далее – ПСН) только в части розничной торговли [3].

Согласно п. 6, 7 ст. 346.26 НК РФ, вправе применять ЕНВД организации розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, а также розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и объекты нестационарной торговой сети [3].

Упрощенная система налогообложения (далее – УСН) может применяться как в оптовой, так и в розничной торговле, причем в обоих вариантах:

- с объектом налогообложения «доходы» и ставкой налога 6 %;

- с объектом налогообложения «доходы за минусом расходов» при ставке налога 15 %.

Проведенное исследование практики применения УСН торговыми организациями показало, что они часто используют вариант УСН с объектом налогообложения «доходы за минусом расходов», так как при этом варианте существенно ниже сумма единого налога к уплате, вплоть до минимального налога в размере 1 % от выручки. Возможности применения специальных налоговых режимов торговыми организациями показаны в табл. 2.

Второй классификационный признак предполагает выделение групп торговли по ее формам. Согласно п. 69 ГОСТ 51303 форма торговли определена как «совокупность видов торговой деятельности и видов и типов торгового предприятия, типов торгового объекта» [2].

Традиционной формой розничной торговли является торговля через стационарные торговые точки (магазины различных видов) и нестационарные торговые точки (павильоны, киоски, палатки, автомагазины, а также елочные и бахчевые развалы, торговые тележки и галереи).

Торговля по образцам (п. 2.2 классификации) регулируется Правилами продажи товаров по образцам, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 21.07.1997 № 918 «Об утверждении Правил продажи товаров по образцам» (далее – Постановление 918).

Согласно п. 2 Постановления 918, продажа товаров по образцам – это «продажа товаров по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с образцом товара, предложенным продавцом и выставленным в месте продажи товаров» [5].

Таблица 2

**Возможности применения торговыми организациями специальных налоговых режимов**

| Показатель  | УСН  | ЕНВД   | ПСН   |
|---|--|--|---|
| Глава НК РФ, регулирующая применение спецрежима         | 26,2   | 26,3   | 26,5  |
| Кто может применять                                     | Организации и ИП   |  | ИП  |
| Для какой деятельности возможно применение              | Все, за исключением приведенной в п. 3 ст. 346.12 НК РФ  | Только для указанной в п. 3 ст. 346.29 НК РФ | Только для указанной в п. 2 ст. 346.43 НК РФ  |
| Необходимость специального разрешения                   | –  |  | Патент  |
| Ограничение по размеру выручки, млн руб.                | До 150 с корректировкой на коэффициент-дефлятор для соответствующего года (применение коэффициента приостановлено на период 2017–2019 годов) | –  | До 60 (а для расчета стоимости патента – до 1 с корректировкой на коэффициент-дефлятор для соответствующего года) |
| Численность работников, чел.                            | До 100   |  | До 15   |
| Остаточная стоимость основных средств, млн руб.         | До 100   | –  |   |
| Участие других юрлиц в уставном капитале организаций, % | До 25  |  | –   |

Согласно п. 8 Постановления 918, «демонстрация образцов товаров в месте продажи признается публичной офертой независимо от того, указаны ли существенные условия договора. Продавец обязан заключить договор с любым лицом, выразившим намерение приобрести товар, выставленный в месте продажи» [5].

Развозная торговля (п. 2.3 классификации) характерна для сельской местности, а также для специализированных ярмарок и т. п. мероприятий. Также развозная торговля характерна для удаленных населенных пунктов, в том числе находящихся в районах сезонного завоза (Крайний Север, удаленные поселки, вахты и т. п.). Согласно ГОСТ 51303, развозная торговля – это форма мелкорозничной торговли, осуществ-

ляемая вне стационарной торговой сети с использованием специализированных или дополнительно оборудованных для торговли транспортных средств, а также специального оборудования, применяемого в комплекте с этим транспортным средством. В частности, к развозной торговле относят торговлю с использованием автолавок, автофургонов, автоцистерн и т. п. [2].

При этом в некоторых случаях, установленных п. 2 ст. 2 Закона 54-ФЗ, при развозной торговле разрешено не применять ККТ, в частности:

– при осуществлении торговли на розничных рынках, ярмарках, в выставочных комплексах, а также на других территориях, отведенных для осуществления торговли через открытые прилавки продовольственными и непродовольственными товарами, а на территориях крытых рыночных помещений – продовольственными и некоторыми непродовольственными товарами (по перечню);

– при осуществлении торговли из автоцистерн квасом, молоком, растительным маслом, живой рыбой, керосином, сезонной торговли в развал овощами, в том числе картофелем, фруктами и бахчевыми культурами [4].

Кроме этого, согласно п. 3 ст. 2 Закона 54-ФЗ вправе не применять ККТ «организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие расчеты в отдаленных или труднодоступных местностях (за исключением городов, районных центров (кроме административных центров муниципальных районов, являющихся единственным населенным пунктом муниципального района), поселков городского типа), указанных в перечне отдаленных или труднодоступных местностей, утвержденном органом государственной власти субъекта РФ» [4], что, как было отмечено, характерно для развозной торговли.

Следующей выделенной формой торговли (п. 2.4 классификации) является разносная торговля. Согласно ГОСТ 51303 разносная торговля – это форма мелкорозничной торговли, осуществляемая вне стационарной торговой сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем. Она может осуществляться на территориях организаций, на общественном транспорте (в вагонах, автобусах), на дому или на улице. К разносной торговле относят торговлю с рук, ручных тележек, через прилавки, из корзин и иных специальных приспособлений для демонстрации, удобства переноски и продажи товаров [2].

Таким образом, мелкорозничная торговля через прилавок согласно ГОСТ может относиться как к развозной, так и к разносной. Критерием их разделения может выступать объем товаров и способ их доставки к прилавку. Развозная и разносная торговля могут дополнять друг друга в рамках торговли на рыночном объекте.

При этом в некоторых случаях, установленных п. 2 ст. 2 Закона 54-ФЗ, при разносной торговле также разрешено не применять ККТ, в частности, «при осуществлении торговли вне стационарной торговой сети (разносная торговля) продовольственными и непродовольственными товарами (за исключением технически сложных товаров и продовольственных товаров, требующих определенных условий хранения и продажи, товаров, подлежащих обязательной маркировке) с рук, из ручных тележек, корзин и иных специальных приспособлений для демонстрации, переноски и продажи товаров, в том числе в вагонах пассажирских поездов и на борту воздушных судов» [4].

Дистанционная торговля (п. 2.5 классификации) регламентирована Постановлением Правительства РФ от 27.09.2007 № 612 «Об утверждении Правил продажи товаров дистанционным способом» (далее – Постановление 612), согласно которому под продажей товаров дистанционным способом понимается «продажа товаров по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием товара, содержащимся в каталогах, проспектах, буклетах либо представленным на фотоснимках или с использованием сетей почтовой

связи, сетей электросвязи, в том числе информационно-телекоммуникационной сети Интернет, а также сетей связи для трансляции телеканалов и (или) радиоканалов, или иными способами, исключая возможность непосредственного ознакомления покупателя с товаром либо образцом товара при заключении такого договора» [6].

Таким образом, согласно Постановлению 612 посылочная торговля и электронная торговля (включая интернет-торговлю) являются разновидностями дистанционной торговли.

Согласно ГОСТ 51303 выделены следующие формы и виды торговли, относящиеся к дистанционной форме торговли:

– посылочная торговля – это вид дистанционной торговли, характеризующийся выбором товаров с помощью каталогов и иных информационных источников, в том числе в организациях почтовой связи, и доставкой товаров с использованием посылок, бандеролей и иных почтовых отправок;

– электронная торговля – это форма торговли, осуществляемая с использованием информационных систем, информационно-коммуникационной сети Интернет и электронных процедур;

– интернет-торговля – это форма электронной торговли, при которой ознакомление покупателя с товаром и условиями продажи, а также сообщение продавцу о намерении купить товар происходит посредством информационно-коммуникационной сети Интернет [2].

Выделение дистанционной (в том числе посылочной) в пункт 2.5 и электронной (в том числе интернет-торговли) в пункт 2.6 классификации обусловлено отличающимся у них преимущественным способом оплаты товаров: при дистанционной (посылочной) торговле оплата обычно происходит при получении посылки в отделении почтовой связи, а при интернет-торговле применяется широкий инструментарий средств платежа, зависящий от особенностей конкретной электронной торговой площадки. Благодаря этому интернет-торговля во многом опережает по возможностям посылочную торговлю. Развитие в последние годы сервисов транспортных компаний, появление пунктов выдачи и доставки товаров привело к тому, что можно говорить о том, что посылочная торговля стала разновидностью электронной (интернет) торговли.

Торговля на основе использования торговых автоматов (п. 2.7 классификации) распространена в местах массового нахождения покупателей: на вокзалах, железнодорожных станциях, аэропортах, учебных заведениях и т. п. местах.

При такой торговле согласно п.п. 2 п. 5.1 статьи 1.2 Закона 54-ФЗ разрешено «не выдавать кассовый чек ... и в случае непредоставления покупателем до момента расчета абонентского номера либо адреса электронной почты не направлять кассовый чек в электронной форме покупателю, с использованием автоматических устройств для расчетов, содержащих внутри своего корпуса оборудование для осуществления выдачи данного товара» [4]. Но при этом торговые автоматы должны с 1 января 2020 года формировать QR-код для покупателя, доступный для считывания, например, с использованием мобильного телефона покупателя.

Третий классификационный признак связан со способами заключения договоров купли-продажи. По этому признаку выделено три классификационных группы:

– конкурсная торговля (на основе торгов, в том числе аукционных), включая биржевую торговлю;

– договорная торговля;

– торговля на основе оферты.

Конкурсная торговля связана с обязательностью применения специальных процедур до заключения договоров купли-продажи (поставки, контрактации).

Такие процедуры, в частности, установлены Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон 44-ФЗ) и Федеральным законом от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее – Закон 223-ФЗ).

Закон 44-ФЗ регламентирует закупки, направленные на обеспечение государственных и муниципальных нужд, то есть осуществляемые государственными и муниципальными заказчиками (органами власти, бюджетными и казенными учреждениями и т. п. [7]. Организации торговли при такой торговле выступают в роли поставщиков товаров.

Закон 223-ФЗ регламентирует закупки, осуществляемые государственными корпорациями, государственными компаниями, публично-правовыми компаниями, субъектами естественных монополий и некоторыми другими организациями [8].

В случае международных конкурсных закупок применяется «Типовой закон ЮНСИТРАЛ о закупках товаров (работ) и услуг» [9].

Биржевая торговля – это форма оптовой торговли, характеризующаяся заключением на биржевых торгах договора купли-продажи в заранее определенном месте и времени по установленным товарной биржей правилам [2].

В обычных условиях оптовая торговля осуществляется путем заключения договора поставки или купли-продажи между поставщиком (продавцом) и покупателем (п. 3.2 классификации).

Общие вопросы содержания, порядка заключения договоров купли-продажи регламентированы статьями 454–491 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), особенности розничной купли-продажи более подробно закреплены в статьях 492–505 ГК РФ, договоров поставки – статьями 506–524 ГК РФ.

Торговля на основе оферты (п. 3.3 классификации) не предполагает обязательного заключения договора купли-продажи или поставки в письменной форме. Оферта может быть публичной (адресована неопределенному кругу лиц) и непубличной (адресованной одному лицу или ограниченному кругу лиц).

Обычная, то есть непубличная, оферта закреплена в статье 435 ГК РФ, согласно которой «офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое достаточно определено и выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение. Оферта должна содержать существенные условия договора» [10].

Акцепт (принятие условий) оферты согласно статье 438 ГК РФ означает заключение договора на условиях оферты. В частности, п. 3 статьи 438 ГК РФ прямо предусматривает, что «совершение лицом, получившим оферту, в срок, установленный для ее акцепта, действий по выполнению указанных в ней условий договора (отгрузка товаров, предоставление услуг, выполнение работ, уплата соответствующей суммы и т. п.) считается акцептом» [10].

Таким образом, если поставщик выставил покупателю счет, а покупатель оплатил этот счет в установленный срок, то покупатель сделал акцепт оферты, а значит, между ними заключен договор купли-продажи. Согласно п. 3 ст. 434 ГК РФ письменная форма договора при этом считается соблюденной, если письменное предложение заключить договор принято в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 438 ГК РФ [10].

Публичная оферта по розничной продаже товаров отдельно регламентирована статьей 494 ГК РФ, согласно которой «предложение товара в его рекламе, каталогах и описаниях товаров, обращенных к неопределенному кругу лиц, признается публичной офертой, если оно содержит все существенные условия договора розничной купли-продажи» [10].

Таким образом, рассмотренные ранее формы торговли: «торговля по образцам», «дистанционная (в том числе посылочная) торговля», «электронная, в том числе интернет-торговля» – относятся к группе торговли на основе оферты.

Продажа товаров в магазинах и с использованием торговых автоматов также относится к продаже на основе публичной оферты, поскольку п. 2 статьи 494 ГК РФ предусматривает, что «выставление в месте продажи (на прилавках, в витринах и т. п.) товаров ... признается публичной офертой независимо от того, указаны ли цена и другие существенные условия договора розничной купли-продажи» [10].

Несмотря на бурное развитие интернет-торговли, большая доля товарооборота в России по-прежнему приходится на торговлю через традиционные магазины. Это связано со структурой товарооборота. По данным Росстата, оборот розничной торговли в РФ за 2017 год составил 29 813 млрд руб., из них продовольственные товары, напитки и табачные изделия – 14 436 млрд руб., или 48,3 %, а непродовольственные товары – 15 377 млрд руб., или 51,7 % [11, с. 294].

В торговле на территориях магазинов и торговых комплексов применяются две основных формы: продажа через прилавок и продажа методом самообслуживания.

Продажа методом самообслуживания считается более прогрессивной формой, поскольку позволяет:

- сократить количество продавцов на единицу торговой площади и, соответственно, снизить издержкостоемость реализации товаров в части расходов на оплату труда;
- обеспечить покупателю более близкий доступ к товару, расширяя возможность выбора, ознакомления с информацией о составе и свойствах товара, нанесенной на его упаковке;
- обеспечить эффективную выкладку товаров для проведения рекламных кампаний, акций и других маркетинговых мероприятий.

Благодаря таким существенным преимуществам продажи методом самообслуживания применяются в большинстве магазинов, относящихся к формату гипермаркетов и супермаркетов, а также в значительном количестве мини-маркетов.

Тем не менее продажи через прилавок как метод сохранились и частично используются даже в крупных магазинах для продажи отдельных категорий товаров, требующих участия продавца (кулинарной продукции, продукции, требующей упаковки, розлива и т. п.). Для магазинов с малой торговой площадью, павильонов продажа через прилавок позволяет обеспечить поддержание требуемого ассортимента товаров на небольшой площади. При этом основная нагрузка по поддержанию ассортимента и товарооборота ложится на продавцов, работающих за прилавком. Они же, как правило, выполняют и функцию расчета покупателей.

На современном этапе в торговле активно внедряется обязательная маркировка товаров. Первой товарной группой, для которой такая маркировка была разработана и внедрена, была алкогольная и спиртосодержащая продукция. Эта система была разработана и внедрена за несколько этапов в рамках требований Федерального закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» (далее – Закон 171-ФЗ) [12]. В 2005 году статья 5 Закона 171-ФЗ была дополнена абзацем о том, что к полномочиям органов государственной власти РФ относится «введение единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (далее – ЕГАИС) для осуществления государственного контроля за объемом производства и оборота указанной продукции» [12].

Первый этап внедрения ЕГАИС происходил в 2005–2007 годах, эти работы осуществляло ФГУП «Научно-технический центр «Атлас», в работе по внедрению возни-

кали различные значимые проблемы, и первоначально запланированные результаты не были достигнуты.

С ноября 2007 года работа по внедрению ЕГАИС была передана под кураторство Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС), а конкретно – в Главный научно-исследовательский вычислительный центр Федеральной налоговой службы (ФГУП «ГНИВЦ ФНС»). Однако конечной цели – полного контроля и мониторинга – эта система также не достигла, так как к ней не были подключены все участники.

Следующим этапом стала передача ЕГАИС с конца 2009 года под контроль новой службы – Росалкогольрегулирования. Росалкогольрегулированием в 2012 году был поставлен вопрос о применении ЕГАИС при розничной продаже алкогольной продукции, что было необходимо для формирования системы, которая обеспечивает сплошное отражение сведений о движении алкогольной продукции от производителя (импортера), поставщика до момента ее продажи розничному покупателю. С 1 января 2016 года не зарегистрированные в ЕГАИС дистрибьюторы не имеют права законно поставлять крепкие напитки, вино, пиво, сидр, медовуху и пуэрэ в розницу. Однако и эта система не смогла до конца решить поставленные задачи: при продаже в розничном магазине отсутствовал контроль акцизных марок, то есть, несмотря на то что марка контрафактная, ЕГАИС позволял осуществить продажу.

С 1 марта 2018 года был введен помарочный (поштучный) учет маркируемой алкогольной продукции. Прием накладных во второй версии формата в ЕГАИС отключен, и с этого момента система будет поддерживать прием документов только третьей версии формата.

Как видно из представленного ретроспективного анализа, внедрение маркировки алкогольной продукции затянулось на целых 13 лет, в работе участвовало несколько основных исполнителей.

Систему обязательной маркировки товаров было решено существенно расширить. Для этого были приняты Федеральный закон от 31.12.2017 № 487-ФЗ «О внесении изменений в статью 4.7 Федерального закона „О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации“ и статьи 5 и 8 Федерального закона „Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации“» (далее – Закон 487-ФЗ) [13] и Федеральный закон от 25.12.2018 № 488-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации“ и статьи 4.4 и 4.5 Федерального закона „О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации“» (далее – Закон 488-ФЗ) [14].

Также в этом контексте принято Распоряжение Правительства РФ от 28.04.2018 № 791-р «Об утверждении модели функционирования системы маркировки товаров средствами идентификации в Российской Федерации» [15] и Распоряжение Правительства РФ от 28.12.2018 № 2963-р «Об утверждении Концепции создания и функционирования в Российской Федерации системы маркировки товаров средствами идентификации и прослеживаемости движения товаров» [16]. Целями создания системы заявлено обеспечение качества продукции за счет снижения доли контрафактной продукции.

В общем виде действующая и планируемая системы обязательной маркировки товаров представлена на рисунке.

В отношении вводимой с 1 марта 2019 года обязательной маркировки табачной продукции принято Постановление Правительства РФ от 28 февраля 2019 г. № 224 «Об утверждении Правил маркировки табачной продукции средствами идентификации и особенностях внедрения государственной информационной системы мониторинга за оборотом товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации,

в отношении табачной продукции». Согласно этому Постановлению с 1 июля 2020 года будет прекращен оборот немаркированной табачной продукции [17].

В отношении лекарственных средств с 2017 года идет эксперимент по их добровольной маркировке согласно Постановлению Правительства РФ от 24.01.2017 № 62 «О проведении эксперимента по маркировке контрольными (идентификационными) знаками и мониторингу за оборотом отдельных видов лекарственных препаратов для медицинского применения» [18].

В отношении обуви с 1 июля 2018 года начался добровольный проект по маркировке (в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.05.2018 № 620 «О проведении эксперимента по маркировке средствами идентификации обувных товаров на территории Российской Федерации» (далее – Постановление 620), а обязательная маркировка вводится с 1 июля 2019 года [19].

В планируемые к обязательной маркировке с декабря 2019 года входят духи и туалетная вода, трикотажные блузки, пальто и полупальто, плащи и куртки, ветровки и штормовки, постельное, столовое, туалетное и кухонное белье, фотоаппараты и лампы-вспышки, шины и пневматические покрышки [20].

Согласно Постановлению Правительства РФ от 29.06.2019 № 836 «О проведении эксперимента по маркировке средствами идентификации отдельных видов молочной продукции на территории Российской Федерации» с 15 июля 2019 года начинается эксперимент по маркировке отдельных видов молочной продукции в дополнение к системе «Меркурий» в ГИС мониторинга («Честный знак») [21].



Система обязательной маркировки товаров

Эксперимент планируется завершить 29 февраля 2020 года. В рамках данного мероприятия будут маркировать средствами идентификации отдельные виды молочной продукции, в частности следующие:

- молоко и сливки;
- йогурт и кефир;
- сливочное масло;
- сыры и творог;
- мороженое.

Эксперимент предполагает, что цифровая маркировка будет связана с системой «Меркурий» от производителей до заводов-изготовителей, а далее – от завода до покупателя проследить движение будет система «Честный знак». При этом обязательная цифровая маркировка молочной продукции документами Правительства РФ пока не предусмотрена.

Для внедрения системы маркировки в организациях торговли необходимо наличие соответствующих программных и технических средств, электронного документооборота (ЭДО).

На упаковку товара будут наноситься специальные коды Data Matrix, поэтому необходимо наличие оборудования для считывания кодов. Применяемые кассы и кассовое программное обеспечение должны уметь работать с маркированным товаром.

Исследовав специфику деятельности организаций торговли на современном этапе развития, мы проанализировали особенности применяемых форм и методов торговли, сформулировали и рассмотрели классификацию торговых организаций и выявили особенности торговой деятельности, влияющие на бухгалтерский учет и налогообложение торговых организаций (табл. 3).

Таблица 3

**Особенности торговой деятельности, влияющие на бухгалтерский учет и налогообложение торговых организаций**

| Особенности торговой деятельности на современном этапе                         | Влияние особенностей на бухгалтерский учет и налогообложение  |
|--|---|
| 1. Многообразие форм и видов торговли  | Документирование, учет, применение ККТ и налогообложение разных форм и видов торговли существенно отличаются  |
| 2. Комбинирование форм и видов торговли в одной торговой организации           | В рамках одной торговой организации возникает необходимость применения различных порядков документирования и учета товарных операций, применения режимов налогообложения и ККТ  |
| 3. Применение средств идентификации товаров (штрих-коды, радиочастотные метки) | Отказ от суммового учета товаров, применение количественно-суммового учета товаров в розничной и оптовой торговле   |
| 4. Внедрение обязательной маркировки товаров                                   | Необходимость применения средств маркировки товаров и их считывания, подключения и взаимодействия с ГИС мониторинга за оборотом товаров   |
| 5. Применение онлайн ККТ   | Необходимость приобретения и эксплуатации онлайн ККТ, фискальных накопителей, подключения к операторам фискальных данных. Необходимость выполнения сложных требований по применению ККТ и видам чеков и операций с ними |

Выявленные особенности торговой деятельности на современном этапе и их влияние на бухгалтерский учет и налогообложение торговых организаций весьма зна-

чительны, поэтому их следует учитывать при разработке как рекомендаций в области бухгалтерского и налогового учета торговых организаций, так и учетной политики и документооборота конкретной торговой организации.

### **Библиографические ссылки**

1. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

2. ГОСТ Р 51303–2013. Торговля. Термины и определения [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200108793> (дата обращения 11.08.2019).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.07.2019). URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 14.07.2019).

4. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.07.2019).

5. Об утверждении Правил продажи товаров по образцам [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 21.07.1997 № 918. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.07.2019).

6. Об утверждении Правил продажи товаров дистанционным способом [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 27.09.2007 № 612. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.07.2019).

7. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.07.2019).

8. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.07.2019).

9. Типовой закон ЮНСИТРАЛ о закупках товаров (работ) и услуг : принят в г. Нью-Йорке 31.05.1994 – 17.06.1994 на 27-й сессии ЮНСИТРАЛ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.07.2019).

10. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

11. Россия в цифрах. 2018 : крат. стат. сб. / Росстат. М., 2018. 522 с.

12. О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции [Электронный ресурс] : федер. закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

13. О внесении изменений в статью 4.7 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» и статьи 5 и 8 Федерального закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.12.2017 № 487-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

14. О внесении изменений в Федеральный закон «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» и статьи 4.4 и 4.5 Федерального закона „О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации“ [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.12.2018 № 488-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

15. Об утверждении модели функционирования системы маркировки товаров средствами идентификации в Российской Федерации [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 28.04.2018 № 791-р. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

16. Об утверждении Концепции создания и функционирования в Российской Федерации системы маркировки товаров средствами идентификации и прослеживаемости движения товаров [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 28.12.2018 № 2963-р. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

17. Об утверждении Правил маркировки табачной продукции средствами идентификации и особенностях внедрения государственной информационной системы мониторинга за оборотом товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации, в отношении табачной продукции [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 28.02.2019 № 224. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

18. О проведении эксперимента по маркировке контрольными (идентификационными) знаками и мониторингу за оборотом отдельных видов лекарственных препаратов для медицинского применения [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 24.01.2017 № 62. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

19. О проведении эксперимента по маркировке средствами идентификации обувных товаров на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 30.05.2018 № 620. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

20. Об утверждении перечня отдельных товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 28 апреля 2018 г. № 792-р. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

21. О проведении эксперимента по маркировке средствами идентификации отдельных видов молочной продукции на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 29.06.2019 № 836. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2019).

© Денисенко Г. В., Куулар А. В., 2019

**МЕТОДИКА АУДИТА ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ ОРГАНИЗАЦИЙ  
УГЛЕДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ: РЕКОМЕНДАЦИИ  
ПО ЕЕ РАЗРАБОТКЕ И ПРИМЕНЕНИЮ**

Г. В. Денисенко, И. А. Мананникова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Поисковые активы организаций угледобывающей отрасли занимают большую долю в составе внеоборотных активов бухгалтерского баланса. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности нуждаются в достоверной информации о составе и структуре поисковых активов угледобывающих организаций. Достоверность информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть подтверждена только при проведении аудита.*

*На данный момент нет разработанной методики проведения аудита поисковых активов для организаций угледобывающей отрасли. Целью данной статьи является разработка методики аудита поисковых активов для угледобывающих организаций. Для достижения данной цели разработаны этапы проведения аудита поисковых активов, предложена программа аудита поисковых активов, а также рассмотрены ошибки, которые могут быть допущены при отражении операций с поисковыми активами, на которые аудитор должен обратить внимание.*

*Ключевые слова: поисковые активы, поисковые материальные активы, поисковые нематериальные активы, аудит, добывающие организации, угледобывающая отрасль.*

**METHOD OF AUDIT OF EXPLORATORY ASSETS  
OF CARBON INDUSTRY ORGANIZATIONS: RECOMMENDATIONS  
FOR DEVELOPMENT AND ITS APPLICATION**

G. V. Denisenko, I. A. Manannikova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Search assets of coal mining organizations occupy a large share of non-current assets of the balance sheet. Users of accounting (financial) statements need reliable information about the composition and structure of the search assets of coal mining organizations. The reliability of the information on the accounting (financial) statements can be confirmed only during the audit. At the moment, there is no developed methodology for conducting an audit of search assets for coal mining organizations. The purpose of this article is to develop*

*a methodology for audit of search assets for coal mining organizations. To achieve this goal, the stages of audit of search assets have been developed, a program of audit of search assets has been proposed, as well as the errors that may be made in reflecting operations with search assets that the auditor should pay attention to were considered.*

*Keywords: exploration and evaluation assets, tangible exploration and evaluation assets, intangible exploration and evaluation assets, audit, mining industry, coal mining.*

При освоении хозяйствующими субъектами природных ресурсов, выполнении работ по поиску и разработке полезных ископаемых возникают затраты, имеющие название «поисковые» и связанные с использованием основных средств и нематериальных активов [1, с. 199].

Поисковые активы занимают достаточно большую долю в составе внеоборотных активов угледобывающих организаций. Пользователи бухгалтерской отчетности нуждаются в достоверной информации о составе и структуре поисковых активов, сумме начисленных амортизационных отчислений и т. д. Достоверность информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть подтверждена только при проведении аудита [3, с. 215]. Независимый аудит позволяет не только подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности компании, но и получить рекомендации по ее совершенствованию и повышению эффективности деятельности организации [2, с. 71].

На данный момент не существует разработанной методики аудита поисковых активов для организаций угледобывающей отрасли. Мы возьмем за основу методику аудита основных средств и нематериальных активов.

Цель аудита поисковых активов – выполнить аудиторские процедуры по проверке организации учета и правильности формирования отчетности по поисковым активам, выявить соответствие порядка ведения учета требованиям законодательства [3, с. 215].

Проведение аудита поисковых активов предполагает выполнение следующих этапов:

1. Оценка системы внутреннего контроля операций с поисковыми активами.
2. Составление программы аудита поисковых активов.
3. Выполнение аудиторских процедур в соответствии с программой аудита.
4. Классификация выявленных ошибок и нарушений, разработка рекомендаций по повышению эффективности учета поисковых активов.

При оценке системы внутреннего контроля операций с поисковыми активами аудитор должен изучить следующее:

- 1) периодичность проведения инвентаризации и осуществление контроля за отражением результатов инвентаризации;
- 2) разработку и соблюдение графика документооборота;
- 3) степень автоматизации бухгалтерского учета;
- 4) своевременное отражение в регистрах учета операций по приобретению, списанию, продаже, амортизации поисковых активов.

Результаты оценки системы внутреннего контроля операций с поисковыми активами могут быть отражены в виде анкеты, представленной в табл. 1.

После завершения анкетирования аудитор сможет сделать вывод о том, насколько эффективна система внутреннего контроля операций с поисковыми активами.

Аудитору необходимо составить и документально оформить план аудита поисковых активов по следующим направлениям:

- 1) проверка наличия поисковых активов, правильность учета операций поступления и выбытия поисковых активов;

- 2) проверка расчета и отражения в учете амортизационных отчислений;  
 3) правильность формирования стоимости поисковых активов.  
 Пример плана аудита поисковых активов представлен в табл. 2.

Таблица 1

**Анкета оценки системы внутреннего контроля операций  
с поисковыми активами**

| № п/п | Вопрос   | Ответ                 |
|-------|--|-----------------------|
| 1     | Разделение ответственности между лицами, осуществляющими хозяйственные операции, и теми, кто ведет бухгалтерский учет этих операций  | Да/ Нет/ Не применимо |
| 2     | Срок полезного использования активов устанавливается лицом, не имеющим отношения к ведению бухгалтерского учета  | Да/ Нет/ Не применимо |
| 3     | Проверка поисковых активов на обесценение лицами, не имеющими отношения к ведению бухгалтерского учета   | Да/ Нет/ Не применимо |
| 4     | Регламентация процедур приобретения, списания, продажи активов   | Да/ Нет/ Не применимо |
| 5     | Регламентация процедур оценки коммерческой целесообразности и признания поисковых активов бесперспективными  | Да/ Нет/ Не применимо |
| 6     | Проведение инвентаризации и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете  | Да/ Нет/ Не применимо |
| 7     | Меры по обеспечению сохранности правоустанавливающих документов на поисковые активы  | Да/ Нет/ Не применимо |
| 8     | Контроль за обоснованностью списания расходов на стоимость поисковых активов   | Да/ Нет/ Не применимо |
| 9     | Контроль за соответствием применяемых форм первичных документов утвержденным в учетной политике, наличием обязательных реквизитов в документах, подписей должностных лиц и исполнителей, печатей в установленных случаях | Да/ Нет/ Не применимо |
| 10    | Автоматическая обработка данных по разделу учета и средства контроля за полнотой, правильностью и своевременностью внесения данных хозяйственных операций в компьютерную программу                                       | Да/ Нет/ Не применимо |

Таблица 2

**План аудита поисковых активов**

| № п/п | Цель процедуры  | Вид процедуры           | Характер процедуры |
|-------|---|-------------------------|--------------------|
| 1     | Изучить методы учета поисковых активов, закрепленные в учетной политике   | Процедуры оценки рисков | Инспектирование    |
| 2     | Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)  | Процедуры оценки рисков | Инспектирование    |
| 3     | Изучить структуру статей бухгалтерского баланса «Материальные поисковые активы» и «Нематериальные поисковые активы», подготовив расшифровку в виде таблиц(ы), содержащих(ей) данные об остатках на начало и конец периода, поступлениях и выбытиях за период, начисленной за период амортизации | Процедуры оценки рисков | Инспектирование    |

| № п/п | Цель процедуры   | Вид процедуры                  | Характер процедуры      |
|-------|--|--------------------------------|-------------------------|
| 4     | Изучить учетные записи на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок по учету поисковых активов   | Процедуры оценки рисков        | Инспектирование         |
| 5     | Проверить правильность формирования стоимости поисковых активов и начисления амортизации   | Процедуры проверки по существу | Пересчет                |
| 6     | Изучить документы, подтверждающие права организации на поисковые активы (в частности, наличие лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых) | Процедуры проверки по существу | Инспектирование         |
| 7     | Проверить правильность формирования стоимости поисковых активов  | Процедуры проверки по существу | Инспектирование         |
| 8     | Проверить обоснованность и документальное оформление проведенной проверки на обесценение поисковых активов   | Процедуры проверки по существу | Инспектирование         |
| 9     | Убедиться, что по активам, учитываемым в качестве поисковых активов, добыча полезных ископаемых не признана бесперспективной и не установлена ее коммерческая целесообразность   | Процедуры проверки по существу | Инспектирование         |
| 10    | Проверить обоснованность, документальное оформление, своевременность и отражение в учете выбытия поисковых активов в состав основных средств, нематериальных активов или в состав расходов (при наличии)                           | Процедуры проверки по существу | Инспектирование         |
| 11    | Изучить порядок проведения инвентаризации и средства контроля за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете   | Тесты средств контроля         | Инспектирование         |
| 12    | Сверить результаты инвентаризации поисковых активов с данными учета  | Процедуры проверки по существу | Инспектирование         |
| 13    | Изучить необычные бухгалтерские записи и корректировки, сделанные в конце отчетного периода  | Процедуры проверки по существу | Аналитическая процедура |

При проведении проверки фактов хозяйственной жизни по учету материальных поисковых активов аудитор должен определить источники получения информации: учетные регистры, используемые для отражения фактов хозяйственной жизни по учету материальных поисковых активов, инвентаризационные описи, налоговые декларации и другие.

При проведении проверки фактов хозяйственной жизни по учету нематериальных поисковых активов аудитор должен определить источники получения информации: первичные документы, учетные регистры, используемые для отражения фактов хозяйственной жизни по учету нематериальных поисковых активов, ведомости по оценке месторождений, налоговые декларации и другие [4, с. 266].

Порядок учета поисковых активов достаточно специфичен и имеет ряд особенностей. В связи с этим допускаются ошибки при отражении операций с поисковыми активами. Поэтому аудитор должен обратить внимание на правильность отражения в учете операций с поисковыми активами, и если будут обнаружены нарушения, то

аудитор обязан их отразить в рабочих документах и сообщить о недочетах аудируемому лицу [7, с. 185].

Одной из распространенных ошибок при учете поисковых активов является переоценка поисковых активов [5]. В отличие от учета основных средств, переоценка которых осуществляется ежегодно для приведения учетной стоимости в соответствие с рыночной стоимостью, согласно пункту 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [6], при учете поисковых активов существуют дополнительные условия для проведения переоценки. Также стоит отметить, что согласно пункту 12 МСФО (IFRS 6) организация закрепляет в учетной политике модель учета либо по фактическим затратам, либо по переоцененной стоимости [7]. При этом дается прямая отсылка к IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы». По правилам российского бухгалтерского учета в момент признания актива его оценка осуществляется по фактическим затратам; с месяца, следующего за месяцем принятия к учету, по материальным поисковым активам начисляется амортизация по правилам ПБУ 6/01, а по нематериальным поисковым активам начисляется амортизация по правилам ПБУ 14/2007 [8, с. 72]. Так, например, переоценить актив нужно в случае, если поиск месторождений прекращен по причине того, что какие-либо полезные ископаемые не обнаружены [5].

При начислении амортизации стоимости лицензии на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и (или) разведку полезных ископаемых допускается ошибка, когда бухгалтер начинает начислять амортизацию на нематериальный поисковый актив при проведении деятельности по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, тем самым нарушая требования пункта 2 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [9]. Обнаружив ошибку, аудитор должен об этом сообщить аудируемому лицу и объяснить, что амортизацию на нематериальный актив следует начислять не раньше оформления документа, подтверждающего экономическую целесообразность добычи полезных ископаемых, и необходимо сторнировать сумму амортизации за те периоды, когда экономическая целесообразность добычи не была подтверждена.

Также на основании научных исследований при рассмотрении методологических нюансов поисковых активов [10] можно выделить следующие типичные ошибки:

- суммы затрат на поисковые активы не соответствуют данным первичной документации;
- отсутствие подтверждающих документов о выполненных работах по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых;
- организация не производит обесценение;
- отсутствует документальное подтверждение коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Руководствуясь сформированной методикой аудита поисковых активов и выделенным перечнем типичных ошибок, которые допускаются в учете поисковых активов, аудиторы смогут качественнее провести аудит поисковых активов, а разработанная для пользователей финансовой отчетности информация об имущественном и финансовом положении угледобывающих организаций служит для отражения в бухгалтерском учете и отчетности достоверной информации о состоянии внеоборотных активов.

### **Библиографические ссылки**

1. Егорушкина Т. Н. Учет активов, связанных с поиском и оценкой природных ресурсов: российская и международная практика // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. М., 2015. № 4-1. С. 197–201.

2. Слепак Е. Г., Палкина Ю. А. Проблемы обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в России // Дискуссия : журнал научных публикаций. М., 2015. № 1 (53). С. 69–73.
3. Агошкова Н. Н. Методические подходы к проведению аудита операций с основными средствами в сельскохозяйственных организациях // Аудит и финансовый анализ. М., 2014. № 3. С. 215–219.
4. Иоффе Л. А., Никулина С. Н. Аудит учета нематериальных активов // Разработка стратегии социальной и экономической безопасности государства : материалы IV Всерос. (национальной) науч.-практ. конф. Лесниково, 2018. С. 264–268.
5. Учет материальных и нематериальных поисковых активов [Электронный ресурс]. URL: <https://online-buhuchet.ru/poiskovye-aktivy/#oshibki-i-osobennosti-ucheta-2> (дата обращения: 14.10.2019).
6. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.10.2019).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс] / М-во финансов Рос. Федерации от 28.12.2015 № 217н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.10.2019).
8. Попов А. Ю. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов // Известия Урал. гос. экон. ун-та. Екатеринбург, 2013. № 5 (49). С. 69–75.
9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [Электронный ресурс] / М-во финансов Рос. Федерации № 125н от 06.10.2011. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.10.2019).
10. Евстратова Л. А. Поисковые активы: отдельные методологические нюансы [Электронный ресурс] // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 2. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.10.2019).

© Денисенко Г. В., Мананникова И. А., 2019

**РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ  
МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ  
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**Г. И. Золотарева<sup>1</sup>, М. Н. Федорова<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

<sup>2</sup>Красноярский региональный общий центр обслуживания –  
структурное подразделение Центра корпоративного учета и отчетности  
«Желдоручет» – филиала ОАО «РЖД» г. Ачинска  
Российская Федерация, 662156, г. Ачинск, ул. Привокзальная 19

*Описаны результаты проведенного исследования по организации учетно-аналитического обеспечения материально-производственных запасов (МПЗ) предприятий железнодорожного транспорта. При проведении исследований были выявлены основные проблемы организации учетного процесса и контроля МПЗ, изучены рекомендации по данным вопросам, представленные в нормативных документах, в научной литературе. При этом было установлено, что при выполнении внепланового ремонта подвижного состава при его движении по маршруту следования, то есть вне зоны расположения структурного подразделения, которому принадлежит данный состав, возникают проблемы по учету такого вида МПЗ, как запасные части, использованные ремонтными бригадами для ремонта. Для решения данной проблемы были разработаны специализированные регистры, которые позволят в автоматизированном режиме обеспечить необходимую точность учета и контроля использованных МПЗ на предприятиях железнодорожного транспорта, своевременно произвести необходимые взаимозачеты и взаиморасчеты между подразделениями РЖД.*

*Ключевые слова: материально-производственные запасы, учет МПЗ, контроль МПЗ, предприятия железнодорожного транспорта.*

**RECOMMENDATIONS ABOUT REGISTRATION ANALYTICALLY  
PROVIDING MATERIAL AND PRODUCTION STOCKS  
AT THE ENTERPRISES OF RAILWAY TRANSPORT**G. I. Zolotareva<sup>1</sup>, M. N. Fedorova<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochoy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

<sup>2</sup>Krasnoyarsk Regional General Service Center – structural unit of the Center for Corporate Accounting and Reporting “Zheldoruchet” – a branch of JSC Russian Railways in Achinsk  
19, Privokzalnaya Str., Achinsk, 662156, Russian Federation

*In work results of the conducted research on the organization of registration and analytical providing material and production stocks of the enterprises of railway transport are described. When carrying out researches the main problems of the organization of*

*registration process and control of material and production stocks were revealed, the recommendations about the matters presented in normative documents, in scientific literature are studied. At the same time it was established that when performing unplanned repair of the rolling stock at its movement on a route, that is out of a zone of location of structural division which possesses this structure there are problems on accounting of material and production stocks (spare parts) used by repair crews for repair. Specialized registers which will allow to provide in the automated mode the necessary accuracy of account and control of the used material and production stocks at the enterprises of railway transport were developed for the solution of this problem, in due time to make necessary clearings and mutual settlements between divisions of the Russian Railway.*

*Keywords: material and production stocks, accounting of material and production stocks, control of material and production stocks, enterprises of railway transport.*

Железнодорожный транспорт, обеспечивающий пассажирские и грузовые перевозки по территории России, имеет особое стратегическое значение для экономики страны.

Он является связующим звеном единой экономической системы, обеспечивает стабильную деятельность промышленных предприятий, своевременный подвоз жизненно важных грузов в самые отдаленные уголки страны, а также является самым доступным транспортом для миллионов граждан [1].

Открытое акционерное общество «Российские железные дороги» входит в мировую тройку лидеров железнодорожных компаний. Эксплуатационная длина железных дорог ОАО «РЖД» составляет 85,6 тыс. км. Сложная разветвленная корпоративная структура ОАО «РЖД» включает в себя многочисленные департаменты, управления, центры управления, филиалы (включая железные дороги – территориальные филиалы) и представительства, иные структурные подразделения [1].

Процесс взаимодействия структурных подразделений ОАО «РЖД» между собой достаточно сложен, что вызывает определенные сложности при организации учета. Подвижные составы, закрепленные за одной структурной единицей, в силу своих производственных функций с определенной периодичностью, в соответствии с общим утвержденным графиком движения находятся в зоне действия других производственных подразделений. При этом малейший сбой в движении подвижного состава по маршруту следования может привести к серьезным последствиям как для данного состава (в виде задержки следования, финансовых санкций и т. п.), так и для следующих за ним составов. Поэтому за их движением, техническим состоянием осуществляется постоянный контроль. В случае необходимости ремонтные бригады осуществляют необходимый ремонт, либо обеспечивается замена соответствующего объекта. При этом возникают определенные сложности, так как использованные для проведения внепланового ремонта подвижного состава материально-производственные запасы формально принадлежат другому структурному подразделению и в процессе ремонта ему передаются. Процесс передачи, безусловно, оформляется соответствующими документами, но, учитывая масштабы деятельности, территориальную протяженность многих маршрутов и другие особенности деятельности, можно отметить, что определенные проблемы по учету и контролю материально-производственных запасов (запасных частей), использованных ремонтными бригадами для ремонта подвижного состава при его движении по маршруту следования, то есть вне зоны расположения структурного подразделения, которому принадлежит данный состав, все же существуют.

При проведении исследований были изучены особенности деятельности предприятий железнодорожного транспорта, рекомендации по организации учетного про-

цесса, представленные в нормативных документах, в научной литературе, исследованы возможности его программного обеспечения [2–11].

В частности, многие бухгалтерские программы (например, SAP Logon, 1С: Линск, ARENA.WMS, ЕКАСУФР) дают возможность учитывать переданные для ремонта материалы, запчасти в полном объеме, но только для конкретного стационарного объекта или собственного транспортного средства. В то же время для предприятий ОАО «РЖД» необходимо обеспечить контроль материально-производственных запасов (запасных частей), использованных ремонтными бригадами для ремонта объектов, принадлежащих другим структурным подразделениям.

ЕКАСУФР – единая корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами ОАО «РЖД» – выполняет задачу по предоставлению удаленной первичной документации в разные структурные подразделения. Данная программа функционально приспособлена для учета всех фактов хозяйственной жизни, в том числе связанных с поступлением, перемещением и списанием материально-производственных запасов, организованным на ОАО «Российские железные дороги» в соответствии с Корпоративным учетным принципом «Учет материально-производственных запасов» (КУП 6/2016) [3; 4; 5], и в целом позволяет обеспечить контроль за внутренним перемещением материально-производственных запасов, но процедура проведения взаиморасчетов между структурными подразделениями там не предусмотрена в полной мере.

Мальцева О. С., Золотарева Г. И. для решения подобных проблем рекомендовали использовать специализированные электронные документы, организованные в виде определенной учетной иерархии сложных комплексных объектов основных средств на железнодорожном транспорте [6].

Благодаря такой группировке можно проконтролировать все сведения о данном объекте: направление, в котором движется поезд, информация о локомотиве (включая сведения о его техническом состоянии, о произведенных капитальных и текущих ремонтах и т. п.), количество вагонов в пути следования и информация о них (тип вагона, коэффициент износа, эффективность использования, дата последнего ремонта, перевозимый в вагоне груз и т. п.). Это позволяет обеспечить необходимый контроль основных средств, повысить аналогичность, точность и оперативность формируемых данных об объектах основных средств [6]. При наличии специализированной документации использование данного инструмента позволило бы обеспечить необходимый контроль за материально-производственными запасами.

Аббасова С. А., рассматривая принципы организации учетно-аналитической системы коммерческой организации, отмечает необходимость слияния методик учета, анализа и аудита в упорядоченную совокупность, которая благодаря синергии взаимодействующих, взаимосвязанных, взаимообусловленных элементов позволит сформировать учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес-процессами [7]. Это соответствует точке зрения многих авторов, в то же время организованная система учетно-аналитического обеспечения должна предусматривать наличие определенных контролируемых показателей, специализированных документов, методик расчета и т. п., которые в совокупности и обеспечат необходимую синергию взаимодействующих, взаимосвязанных и взаимообусловленных элементов. Кроме того, данная система должна разрабатываться на базе бухгалтерской программы, которая позволит обеспечить требуемые аналитические возможности.

В частности, Кальницкая И. В. [8, с. 4–5], Золотарева Г. И., Богданова А. Ю., Гучинская Е. С. [9, с. 69–70] рекомендуют использовать для контроля «оценочные индикаторы целевой направленности как максимально возможный количественный и качественный результат процесса управления производственной деятельностью». По

мнению авторов, такой подход позволяет обеспечить необходимый уровень синтез общеизвестных инструментов в области бухгалтерского учета и экономического анализа для целей управления.

Бердникова Л. Ф. [10] определяет необходимость использования двух взаимосвязанных направлений учетно-аналитического сопровождения материально-производственных запасов: учет поступления и выбытия материально-производственных запасов и систематический анализ и контроль за состоянием, движением и эффективным использованием материально-производственных запасов.

Однако данные предложения не позволяют решить проблему контроля материально-производственных запасов (запасных частей), использованных для проведения внепланового ремонта подвижного состава, принадлежащего другому структурному подразделению. При этом другое структурное подразделение может в это же время выполнять аналогичные работы для первого подразделения. Решение данной проблемы позволило бы не только обеспечить контроль материалов, но и упорядочить систему взаиморасчетов между подразделениями.

Процедура учета использованных для проведения внепланового ремонта подвижного состава материально-производственных запасов должна производиться в несколько этапов:

1. Учет и списание использованных материально-производственных запасов. При этом подразделение, выполняющее ремонт, фиксирует весь перечень списываемых материалов, их количество и стоимость, информацию о ремонте и другую необходимую для управления информацию. Информация отражается в регистре, форма которого разработана авторами (см. таблицу). Документ заполняется в 2-х экземплярах, один остается в отремонтированном подвижном составе, второй – у ремонтной бригады и затем передается в бухгалтерию.

Предлагаемый регистр учета материально-производственных запасов по выполнению ремонта другим структурным подразделением дает возможность просмотреть всю информацию об использованных при ремонте конкретного подвижного состава материально-производственных запасах, их количестве и стоимости произведенного ремонта (см. таблицу).

В верхней части регистра указываются общие сведения о производимом ремонте, в частности, в строке «1с» указывается структурное подразделение, осуществляющее ремонт подвижного состава; а в строке «2с» – структурное подразделение, подвижной состав которого был отремонтирован. Далее в строках «3с», «4с», «5с» указываются номер поезда, где был осуществлен ремонт, маршрут следования и тип перевозки (пассажирский или грузовой). В строках «6с», «7с», «8с» указывается общая информация о произведенном ремонте: дата и время, когда был осуществлен ремонт подвижного состава, тип произведенного ремонта.

2. В бухгалтерии оформляют сводную ведомость, в которую включают все виды ремонта, произведенные ремонтными бригадами и отчетный период. Ведомость может быть отсортирована по подразделениям, для которых был произведен ремонт, по периодам, по материалам и т. п. Наибольший интерес представляет ведомость, сформированная по подразделениям, для которых, выполнялся ремонт. Данная ведомость дает возможность определить в стоимостном выражении, на какую сумму был произведен ремонт для данного подразделения. Сравнивая данную сумму с суммами, представленными во встречной ведомости, можно определить дебиторскую/ кредиторскую задолженность по отношению к данному подразделению.

3. Проведение взаиморасчета по представленным в документах суммам.

Предлагаемый порядок учета и контроля можно распространить и на другие виды материально-производственных запасов, не только на запасные части (например, на технологическое топливо).

**Фрагмент регистра учета и контроля материально-производственных запасов при выполнении ремонта подвижного состава, принадлежащего другой балансовой единице**

| Структурное подразделение, осуществляющее ремонт подвижного состава |                                  |                      |                 |            | 1с              | ТЧ -5                   |                    |                                 |  |
|---|----------------------------------|----------------------|-----------------|------------|-----------------|-------------------------|--------------------|---------------------------------|--|
| Структурное подразделение, подвижной состав которого ремонтировался |                                  |                      |                 |            | 2с              | ДЦС-2                   |                    |                                 |  |
| № поезда  |                                  |                      |                 |            | 3с              | 98 Р                    |                    |                                 |  |
| Маршрут следования  |                                  |                      |                 |            | 4с              | Владивосток–Москва      |                    |                                 |  |
| Тип перевозки   |                                  |                      |                 |            | 5с              | пассажирские            |                    |                                 |  |
| Дата ремонта  |                                  |                      |                 |            | 6с              | 24.10.2019              |                    |                                 |  |
| Время начала ремонта  |                                  |                      |                 |            | 7с              | 11:00                   |                    |                                 |  |
| Тип ремонта   |                                  |                      |                 |            | 8с              | мелкий                  |                    |                                 |  |
| Локация ремонта   | Наименование использованного МПЗ | Номенклатурный номер | Количество, шт. | Цена, руб. | Стоимость, руб. | Стоимость ремонта, руб. | Первичный документ | Причина ремонта                 |  |
| 1   | 2                                | 3                    | 4               | 5          | 6               | 7                       | 8                  | 9                               |  |
| Вагон 17  | ручка дверная                    | 40036978             | 2               | 739        | 1 478           | 60                      | М-11               | повреждение внешней части двери |  |
| Вагон 2   | держатель для жалюзи             | 40036999             | 1               | 622        | 622             | 130                     | М-11               | отсутствие держателя            |  |
| Вагон 5   | смеситель                        | 45230010             | 1               | 2 699      | 2 699           | 360                     | М-11               | внутреннее повреждение          |  |
| Вагон 5   | ручка дверная                    | 40036978             | 1               | 739        | 739             | 60                      | М-11               | повреждение внешней части двери |  |
| Итого:  |                                  |                      |                 |            | 5 538           | 610                     |                    |                                 |  |
| Общая стоимость ремонта:  |                                  |                      |                 |            |                 | 6 148                   |                    |                                 |  |

Использование предлагаемого порядка учета и документооборота позволяет обеспечить необходимую точность учетно-аналитического обеспечения и контроля материально-производственных запасов на железнодорожных предприятиях.

### Библиографические ссылки

1. Официальный сайт ОАО «РЖД» [Электронный ресурс]. URL: [http://www.rzd.ru/static/public/ru?STRUCTURE\\_ID=628](http://www.rzd.ru/static/public/ru?STRUCTURE_ID=628) (дата обращения: 10.11.2019).
2. Золотарева Г. И., Федорова М. Н. Особенности деятельности и задачи учетно-аналитического обеспечения материально-производственных запасов на предприятиях железнодорожного транспорта // Экономика и управление в современных условиях : материалы междунар. науч.-практ. конф. Красноярск, 2019. С. 43–46.
3. Бурлачук А. А., Лапаева А. В. Развитие учета запасов в ОАО «РЖД» в свете современных требований // Перспективы инновационного развития российской экономики на современном этапе : труды Всерос. науч.-практ. конф. / под ред. М. А. Немчиновой. 2016. С. 76–82.
4. Корпоративный учетный принцип «Учет материально-производственных запасов» (КУП 6/2016), 2018.
5. Авдеева А. В. Организация бухгалтерского учета основных средств в «ЕК АСУФР SAP R/3» ОАО «РЖД» // Молодой ученый. 2016. № 2. С. 76–81.
6. Мальцева О. С., Золотарева Г. И. Рекомендации по учетно-аналитическому обеспечению движения основных средств на предприятиях железнодорожного транспорта // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2018. № 21. С. 102–107.
7. Аббасова С. А. О теоретических основах и концепции учетно-аналитической системы управления организацией // Вестник Новосиб. гос. ун-та экономики и управления. Новосибирск, 2015. № 4. С. 13–17.
8. Кальницкая И. В. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления производственной деятельностью организации // Международный бухгалтерский учет. М. : Финансы и кредит», 2014. № 29. С. 2–12.
9. Золотарева Г. И., Богданова А. Ю., Гучинская Е. С. Рекомендации по формированию учетно-аналитической системы контроля материально-производственных запасов предприятий лесной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 18. С. 65–71.
10. Бердникова Л. Ф., Морозова П. А. Роль учетно-аналитического сопровождения в управлении материально-производственными запасами и укреплении системы экономической безопасности организации // Карельский научный журнал. 2017. Т. 6, № 3 (20). С. 93–95.
11. Родькина К. В. Вопросы учета материалов на предприятиях железнодорожного транспорта // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 18. С. 43–45.

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ  
В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ:  
ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ ВЫЧЕТОВ**

И. И. Ивакина, И. Ю. Федорова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Раскрываются особенности учета одного из важнейших бюджетообразующих налогов – налога на добавленную стоимость (НДС) в строительных организациях. Приводится описание нормативно-правового регулирования исчисления и уплаты НДС в современных условиях хозяйствования. Подробно описывается порядок отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с учетом НДС в соответствии с различными способами строительства объектов основных средств (подрядный, хозяйственный, смешанный). Изложен порядок документального оформления операций, связанных с исчислением НДС. Кроме этого, устанавливается связь между моментом принятия строительно-монтажных работ и исчисления НДС.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговый вычет, строительство, строительно-монтажные работы.*

**VAT IN CONSTRUCTION COMPANIES: FEATURES OF ACCRUAL  
AND APPLICATION OF DEDUCTIONS**

I. I. Ivakina, I. Yu. Fedorova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The features of accounting of one of the most important budget – forming taxes-value added tax (VAT) in construction organizations are revealed. The article describes the legal regulation of VAT calculation and payment in modern economic conditions. The order of reflection on accounts of accounting of the facts of the economic life connected with VAT accounting according to various ways of construction of objects of fixed assets (contract, economic, mixed) is in detail described. The procedure for documenting transactions related to the calculation of VAT. In addition, the connection between the moment of acceptance of construction and installation works and calculation of VAT is established.*

*Keywords: value added tax, tax deduction, construction, construction and installation works.*

Вопросы совершенствования механизма налогообложения не теряют своей актуальности и в настоящее время, поскольку определяют развитие не только физических лиц и хозяйствующих субъектов, но и государства в долгосрочной перспективе. Одним из ключевых налогов налоговой системы разных стран является налог на добавленную стоимость (далее – НДС), взимаемый на всех стадиях производства и продажи продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг и отличающийся сложностью исчисления. В связи с этим правильность формирования налоговой базы, начисления и принятия к вычету НДС, а также своевременность уплаты налога в бюджет имеет особую важность, так как данный налог занимает весомую долю в общем объеме налоговых платежей в федеральный бюджет и, следовательно, его учет находится под усиленным вниманием контролирующих органов.

Кроме этого, как отмечают Т. В. Туспиякова, Л. И. Шлюндт, Е. М. Дарбека, несмотря на право отдельных экономических субъектов применять специальные налоговые режимы, освобождающие от уплаты НДС, достаточно часто в практике применяется общая система налогообложения, предполагающая уплату НДС, в связи с тем, что зачастую контрагенты «готовы пойти на сделку исключительно при условии, если предприятие платит данный налог» [1, с. 93]. Вышесказанным и обуславливается актуальность данного вопроса исследования.

Порядок исчисления НДС находится под влиянием отраслевых особенностей, а также видов экономической деятельности хозяйствующих субъектов, которые определяют, в частности, периоды принятия НДС к вычету. Одной из таких отраслей, имеющих ярко выраженную специфику, является строительство, определяющее особый порядок ведения как бухгалтерского, так и налогового учета [2, с. 117].

Исследованиям особенностей исчисления и уплаты НДС, а также организации его бухгалтерского учета в разное время посвящались труды Н. Н. Акимова, А. М. Гринкевич, И. Л. Чулюкина и др. Вопросами учета НДС в строительстве занимались С. А. Верещагин, М. В. Каширина, А. В. Коршунова и др. Однако, несмотря на значительную нормативно-правовую базу, а также исследования в этой области, существуют неурегулированные аспекты, которые формируют предмет споров между налоговыми органами и хозяйствующими субъектами в процессе осуществления фактов хозяйственной жизни, связанных с НДС.

Сложность и неоднозначность трактования налогового законодательства в части положений, связанных с НДС, приводит к множествам нерешенных вопросов по поводу того, как и в какой момент необходимо производить начисления и вычеты по данному налогу. В настоящей статье рассматриваются особенности исчисления и взимания НДС в организациях, выполняющих строительно-монтажные работы (далее – СМР) с целью создания объектов основных средств (далее – ОС).

Порядок учета начисления НДС при строительстве объектов ОС, а также механизм получения налогового вычета регламентируются законодательными актами, актуальное содержание которых приведено в табл. 1.

Порядок исчисления суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, установлен главой 21 НК РФ. В данном законодательном акте прописано, что для исчисления суммы налога налогоплательщику следует определить:

- налоговую базу по СМР, с которой налог подлежит исчислению;
- момент, когда определяется налоговая база;
- ставку, по которой исчисляется налог [4].

При осуществлении СМР налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, выраженная в виде всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение [4, ст. 159]. Данная стоимость выполненных СМР подлежит обложению

по ставке 20 %. Моментом определения налоговой базы является последний день месяца каждого налогового периода [4].

Таблица 1

**Нормативные документы, регулирующие порядок отражения в учете и применения вычета по НДС при строительстве объектов основных средств\***

| Нормативный документ   | Предмет (направленность) регулирования  |
|--|---|
| Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ   | Устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к созданию правового механизма регулирования бухгалтерского учета. Указанное в полной мере распространяется на организацию и ведение бухгалтерского учета НДС  |
| Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ  | Глава 21 описывает общий порядок отражения НДС (налогоплательщики, облагаемые операции по созданию ОС, освобождение от уплаты, прочее), в частности:<br>– статья 171 раскрывает порядок использования права на налоговый вычет при строительстве ОС;<br>– статья 159 устанавливает порядок определения налоговой базы при совершении операций при передаче товаров для собственных нужд и выполнению СМР для собственного потребления |
| Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ   | Глава 37 описывает общие положения о подряде (что относится к подрядным работам, виды подряда, работы, выполняемые по договору подряда и их сроки, цена и условия оплаты работ, порядок принятия работ от подрядной организации и пр.)  |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н   | Раскрывает общие правила ведения бухгалтерского учета при отражении фактов строительства объектов ОС (собственными силами, через подрядные организации, смешанным способом)   |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)», утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н                      | Устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, являющимися юридическими лицами и выступающими в качестве подрядчиков (субподрядчиков) в договорах строительного подряда   |
| План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н | Устанавливает счета бухгалтерского учета, с использованием которых подлежат отражению факты хозяйственной жизни, связанные с исчислением и уплатой НДС, а также раскрывается порядок ведения аналитического учета   |

\*Источник: [3–8].

Расчет налоговой базы, начисления и вычетов по НДС в строительстве имеет свои особенности. Налоговая база может меняться в зависимости от выбранного способа строительства, что также напрямую определяется одним из способов осуществления СМР, приведенных на рисунке [2].

В случаях, когда строительство осуществляется подрядным способом, то есть силами подрядных организаций, заказчик, который построенный объект принимает

к учету в качестве основного средства, принимает к вычету сумму НДС, предъявляемую организацией, осуществляющей СМР по договору подряда. При этом обязанность уплатить НДС появляется только у самой подрядной организации.



Способы строительства

При подрядном способе выполнения СМР обеспечение стройматериалами может быть осуществлено несколькими вариантами:

1) материалы предоставляет подрядная организация. В данном случае подрядчик принимает к вычету НДС по материалам, а заказчик принимает к вычету НДС по стоимости работ, выполненных подрядчиком. Сюда входит и НДС по материалам, так как стоимость приобретенных строительных материалов организация-подрядчик учитывает в стоимости выполненных работ;

2) заказчик передает материалы подрядчику. При данном методе заказчик осуществляет вычет НДС по стоимости использованных подрядной организацией материалов и выполненных подрядчиком работ;

3) материалы приобретаются заказчиком и продаются подрядчику. При данном способе заказчик принимает к вычету НДС по стройматериалам и выполненным работам подрядчика. При продаже подрядчику заказчик начисляет НДС к уплате. Подрядчик, в свою очередь, предъявляет заказчику НДС по выполненным работам с учетом стоимости приобретенных материалов.

Особенности отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни по различным вариантам выполнения строительно-монтажных работ подрядным способом приведены в табл. 2 [8].

Таблица 2

**Порядок учета начислений и вычетов НДС при строительстве подрядным способом**

| Дт  | Кт    | Содержание факта хозяйственной жизни                   | Первичный документ   |
|---|-------|--|--|
| Материалы предоставляет подрядная организация |       |  |  |
| 08.03   | 60.01 | Отражена в учете стоимость выполненных подрядчиком СМР | Формы № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД) |
| 19.08   | 60.01 | Отражен НДС по СМР                                     |  |
| 68.02   | 19.08 | Принят к вычету НДС с выполненных подрядчиком СМР      | Книга покупок  |
| 01.01   | 08.03 | Объект ОС введен в эксплуатацию                        | Форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта ОС»  |

| Дт   | Кт    | Содержание факта хозяйственной жизни   | Первичный документ   |
|--|-------|--|--|
| Материалы передаются подрядчику как давальческие |       |  |  |
| 10.01  | 60.01 | Отражены в учете материалы, приобретенные для строительства объекта основных средств   | Форма № ТОРГ-12 «Товарная накладная», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД)  |
| 19.08  | 60.01 | Отражен НДС по приобретенным материалам  |  |
| 10.07  | 10.01 | Материалы переданы подрядчику для строительства  | Форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону»   |
| 08.03  | 10.07 | Учтена стоимость материалов, использованных при строительстве объекта основных средств | Форма № М-29 «Отчет о расходе материалов»  |
| 08.03  | 60.01 | Отражена в учете стоимость выполненных подрядчиком СМР                                 | Формы № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД) |
| 19.08  | 60.01 | Учтен НДС по подрядным работам   |  |
| 68.02  | 19.08 | НДС по подрядным работам принят к вычету   | Книга покупок  |
| 01.01  | 08.03 | Объект ОС введен в эксплуатацию  | Форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта ОС»  |
| Материалы продаются подрядной организации        |       |  |  |
| 10.01  | 60.01 | Отражены в учете материалы, приобретенные для строительства                            | Форма № ТОРГ-12 «Товарная накладная», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД)  |
| 19.08  | 60.01 | Отражен НДС по приобретенным материалам  |  |
| 62.01  | 90.01 | Проданы материалы подрядной организации (допустима накрутка к их стоимости)            | Форма № ТОРГ-12 «Товарная накладная», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД)  |
| 90.02  | 10.01 | Отражена себестоимость продаваемых материалов  |  |
| 90.03  | 68.02 | Начислен НДС с продажи материалов  | Книга продаж   |
| 08.03  | 60.01 | Отражена стоимость выполненных подрядчиком СМР   | Формы № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД) |
| 19.08  | 60.01 | Учтен НДС по подрядным работам   |  |
| 68.02  | 19.08 | НДС по подрядным работам принят к вычету   | Книга покупок  |
| 01.01  | 08.03 | Объект ОС введен в эксплуатацию  | Форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта ОС»  |

Вопрос о применении субсчетов к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», на котором подлежит учету НДС, связанный с СМР, а также покупкой активов для строительства, должен быть урегулирован учетной политикой.

В случае если хозяйствующий субъект располагает развитой технической базой и наличием финансовых ресурсов, он может создать объект ОС, ограничиваясь собственными силами, то есть строительство осуществляется хозяйственным способом.

В этом случае при выполнении СМР привлекаются исключительно сотрудники организации, а расходы на приобретение необходимых сырья и материалов несет непосредственно компания. При строительстве объектов хозяйственным способом начисление и вычет НДС осуществляется по приобретенным для использования в строительстве материалам, товарам, а также услугам и работам (табл. 3) [8].

Таблица 3

**Порядок учета НДС при строительстве хозяйственным способом**

| Дт    | Кт             | Содержание факта хозяйственной жизни   | Первичный документ  |
|-------|----------------|--|---|
| 10.01 | 60.01          | Отражены в учете материалы, приобретенные для строительства  | Форма № ТОРГ-12 «Товарная накладная», счет-фактура, универсальный передаточный документ (УПД) |
| 19.08 | 60             | Отражен НДС по приобретенным материалам  |   |
| 68.02 | 19.08          | НДС от стоимости материалов принят к вычету  | Книга покупок   |
| 08.03 | 10.01          | Материалы переданы в строительство   | Форма № М-29 «Отчет о расходе материалов»   |
| 08.03 | 70, 69         | Начислена заработная плата рабочим, занятым в строительстве объекта; начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы рабочих | Форма № Т-51 «Расчетная ведомость», расчет по страховым взносам                               |
| 08.03 | 20, 23, 25, 26 | Списаны затраты, связанные с производством ОС  | Бухгалтерские справки   |
| 01.01 | 08.03          | Объект ОС введен в эксплуатацию  | Форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта ОС»   |
| 19.08 | 68.02          | Начислен НДС по СМР, выполненным хозяйственным способом  | Книга продаж, счет-фактура  |
| 68.02 | 19.08          | Принятие НДС к вычету, ранее начисленного на стоимость СМР   | Книга покупок   |

Вычет НДС осуществляется в момент определения налоговой базы, то есть в квартале начисления НДС по СМР.

По мнению эксперта по методологии бухгалтерского учета и налогообложения С. А. Верещагина, для включения затрат по строительству объекта данным способом в налогооблагаемую базу по НДС необходимо выполнение следующих условий [9]:

- деятельность по строительству объекта, который в дальнейшем будет принят к учету в качестве основного средства, должна быть признана работой (в соответствии со ст. 38 НК РФ работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц);

- данная работа выполняется работниками организации, с которыми заключен трудовой договор;

- выполненная работниками работа соответствует определению строительных работ в соответствии с кодами ОКВЭД.

В случае если строительные работы производятся смешанным способом, заказчик может принимать к вычету суммы НДС:

- предъявленные подрядчиком;
- по приобретенным материалам, услугам и работам в части осуществления строительных работ хозяйственным способом;
- исчисленные при осуществлении работ собственными силами.

При данном способе проведения строительства объекта для расчета налоговой базы НДС не включается в стоимость работ, выполненных подрядчиками [10, с. 108].

В нормах гражданского законодательства прописано, что по акту могут передаваться либо этапы законченных работ, либо готовое здание после окончательного завершения капитального строительства. Следовательно, счета-фактуры (УПД), по которым можно принять суммы налога к вычету, подрядчик составляет в таком же порядке: после сдачи этапа либо после окончательной сдачи объекта [5]. Начисление и вычет НДС также зависят от способа сдачи строительных работ.

В случае если договором с подрядчиком предусмотрена не единовременная, а поэтапная сдача объекта, подрядная организация ежемесячно на основании форм № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» и № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ» закрывает перед заказчиком выполненный за данный период времени объем работ, выставляя на основании этих актов счета-фактуры (УПД). В тот же день на основании выставленного счета-фактуры сумма НДС по завершеному этапу принимается к вычету [4, ст. 171]. Если же договором строительного подряда предусмотрена единовременная приемка работ заказчиком, то акты по форме № КС-2, подписываемые заказчиком и подрядчиком за отчетный месяц, являются основанием для определения стоимости выполненных работ, подлежащих к уплате подрядной организации, но не являются подтверждением принятия результата работ. С учетом вышеизложенного вычет НДС, предъявляемого подрядчиком, возможен только после того, как заказчик примет результат работ в объеме, предусмотренном в договоре подряда.

Таким образом, НДС остается одним из сложных в применении косвенных налогов [11, с. 252], при этом на сегодняшний момент времени являясь одним из главных источников финансирования расходов бюджета страны. Для правильного исчисления и взимания данного налога необходимо знать особенности его применения, механизм учета и расчетов с бюджетом. Специфика получения налогового вычета зависит от того, каким способом осуществлялось строительство – собственными силами или с привлечением подрядных организаций, как сдавался объект – единовременно или поэтапно. Во избежание совершения ошибок применения вычетов по НДС, особенно важно, в первую очередь, ознакомиться с нормативно-правовой основой по регулированию данного налога. При начислении НДС необходимо убедиться, работает ли подрядная организация (поставщик) с применением данного налога, а также для принятия к вычету необходимо правильно определить виды работ, которые можно включить в налогооблагаемую базу и момент его принятия на основании условий договоров подряда.

Внесение изменений в налоговое законодательство на регулярной основе способно приводить к возникновению ошибок при определении налоговой базы, исчислении и принятии к вычету НДС, в связи с чем вопросы налогообложения остаются в числе наиболее важных при организации и ведении учета хозяйствующими субъектами и требуют непрерывного мониторинга с целью недопущения нарушения законодательства.

### **Библиографические ссылки**

1. Туспиякова Т. В., Шлюндт Л. И., Дарбека Е. М. Особенности ведения налогового учета субъектами малого предпринимательства // Молодежная наука в XXI веке: традиции, инновации, векторы развития : материалы Междунар. науч.-исслед. конф. молодых ученых, аспирантов, студентов и старшеклассников : в 3 ч. 2017. С. 93–95.
2. Каширина М. В., Коршунова А. В. Основные направления совершенствования налогообложения в строительстве // Сибирский научный сборник: экономические науки. Новосибирск, 2018. С. 114–129.

3. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 : [принят ГД РФ 22 нояб. 2011 г. : в ред. от 29.07.2018 № 272-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.10.2019).
4. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 : [принят ГД РФ 19 июля 2000 г. : в ред. от 03.08.2018 № 34-ФЗ, с изм. и доп.]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 31.10.2019).
5. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон № 14-ФЗ от 26.01.1996 : [принят ГД РФ 22 декабря 1995 г. : в ред. от 29.07.2018 № 225-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 31.10.2019).
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 30.03.2001 № 26н : в ред. от 24.12.2010]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.10.2019).
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 31.10.2019).
8. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31.10.2000 № 94н : в ред. от 08.11.2010 № 142н]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.10.2019).
9. Верещагин С. А. Все о бухгалтерском учете в строительстве. М. : Эксмо-Пресс, 2012. 400 с.
10. Акимова Н. Н., Гринкевич А. М. Налог на добавленную стоимость / Томск. гос. ун-т. Томск, 2016. 200 с.
11. Чулюкин И. Л. Некоторые проблемы НДС РФ // Вестник экономики, права и социологии. 2015. № 4. С. 252–255.

© Ивакина И. И., Федорова И. Ю., 2019

**ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА  
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОЙ ОТРАСЛИ**

Ю. С. Кабирова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Результативность работы предприятий зависит от обеспеченности их финансовыми и имущественными ценностями, а также от эффективности их использования в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Организация учета основных средств на предприятиях лесной отрасли является актуальной в современных условиях хозяйствования. Основные средства выступают долгосрочными активами, затраты по формированию и использованию которых имеют отличительные особенности в связи с необходимостью ведения налогового учета. Использование основных средств в производственно-хозяйственной деятельности предприятий способствует изменению в определении налоговых обязательств. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств в РФ регламентируется целым комплексом нормативно-правовых актов как обязательного, так и добровольного требования к применению. Оба вида учета имеют как общие, так и отличительные особенности.*

*Ключевые слова: основные средства; классификация основных средств; оценка; амортизационная премия.*

**THE MAIN DIFFERENCES BETWEEN THE ACCOUNTING  
AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AT ENTERPRISES  
OF THE FOREST INDUSTRY**

Y. S. Kabirova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The effectiveness of enterprises depends on the provision of their financial and property values, as well as the effectiveness of their use in the process of financial and economic activity. The organization of accounting of fixed assets at the enterprises of the forest industry is relevant in modern economic conditions. Fixed assets are long-term assets, the costs of formation and use of which have distinctive features due to the need for tax accounting. The use of fixed assets in the production and economic activities of enterprises contributes to a change in the definition of tax liabilities. When accounting for fixed assets, problems may arise due to differences in approaches to the organization of accounting and tax accounting. The main differences between accounting and tax accounting due to the fact that they are governed by different regulations.*

*Keywords: fixed assets; classification of fixed assets; assessment; depreciation premium.*

Территория Российской Федерации обладает четвертью мирового запаса древесины, поэтому лесопромышленный комплекс является важным звеном в экономике страны [3]. По объему экспорта лесная отрасль занимает 4-е место среди российских отраслей промышленности, уступая нефти, газу, а также черным и цветным металлам. Главными отраслями лесной промышленности являются: лесозаготовительная промышленность, деревообрабатывающая отрасль, целлюлозно-бумажное производство, а также лесохимическая отрасль. Лесозаготовительная промышленность является крупнейшей отраслью и включает в себя заготовку и вывоз, а также частичную переработку и обработку лесоматериалов. Экспорт лесной продукции составляет 80 %, самой прибыльной отраслью выступает лесозаготовка, точнее, вывоз необработанной древесины. Долгое время Россия была главным поставщиком Китая, Японии, стран Ближнего Востока, а также европейских стран [3].

Заготовка древесины включает валку леса, его превращение в бревна, трелевку и транспортировку на дальние расстояния до заказчика. При осуществлении лесозаготовки используются различные методы заготовки древесины, что соответственно подразумевает использование разной техники. На лесосеках можно увидеть разнообразную лесозаготовительную технику – от валочно-пакетирующих машин до харвестеров, от трелёвочного трактора до форвардера [5].

Основные средства предприятий лесной отрасли разнообразны по составу, различны по назначению и выполняют различные функции.

Наличие и эффективность применения основных средств – залог высокой эффективности деятельности организации в целом: в результате эффективного применения основных средств, с учетом оптимальной их загрузки обеспечивается максимальный объем производства, а это, как следствие, приносит организации дополнительный доход, прибыль и влияет на рентабельность деятельности в целом. Обеспечению эффективности использования основных средств способствует не только их загрузка, а также правильная организация учета объектов движимого и недвижимого имущества в соответствии с отраслевой спецификой.

В соответствии с российским законодательством организации должны вести налоговый и бухгалтерский учет основных средств. Существующая разница между этими двумя учетами и приводит к необходимости параллельного ведения этих видов финансового учета. Задачи у бухгалтерского и налогового учета разные.

Первое различие между бухгалтерским и налоговым учетом заключается в формировании первоначальной стоимости объекта. Порядок определения первоначальной стоимости для целей бухгалтерского учета определяется ПБУ 6/01, а для налогового учета – НК РФ. Первоначальная стоимость, определенная в налоговом учете, может быть не равна первоначальной стоимости, определенной по правилам бухгалтерского учета. В соответствии с ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов [8]. В налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ [1].

Если сравнить определение первоначальной стоимости бухгалтерского и налогового учета, то по сути они идентичны. В налоговом учете не учитываются таможенные пошлины и таможенные сборы, которые были уплачены при ввозе основного средства на территорию России, а также проценты по целевым кредитам и займам, полученным на покупку или изготовление основного средства, начисленные до ввода его в эксплуатацию [8].

Также отличием в бухгалтерском и налоговом учете является применение различных методов начисления амортизации [10]. В бухгалтерском учете предприятие выбирает из 4 предложенных методов: линейный, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ списания стоимости пропорционально объему продукции или работ [2]. В налоговом учете имеется только два метода, а именно: линейный и нелинейный. Срок полезного использования в налоговом учете определяется классификатором основных средств, в бухгалтерском учете такого нет [1].

Различия в налоговом и бухгалтерском учете также касаются порядка применения амортизационных премий, что актуально и для предприятий лесной отрасли. Действие амортизационной премии распространено только в налоговом учете, в бухгалтерском учете амортизационная премия не отражается. Предприятие имеет право одновременно включить в расходы 10 % от первоначальной стоимости приобретенных основных средств в общем случае и 30 % от стоимости по объектам основных средств, которые относятся к третьей-седьмой амортизационным группам [1]. Использование амортизационной премии не является обязательным, но ее применение представляет собой один из способов оптимизации налоговых платежей для налогоплательщиков.

Также различием в бухгалтерском и налоговом учетах считаются суммы, полученные по итогам переоценки объектов основных средств. Особенность процесса переоценки состоит в том, что его итоги отражаются только в бухгалтерском учете. В налоговом учете сумма уценки или же дооценки объектов основных средств не считается доходом или расходом и не изменяет его стоимость, на базе которой предприятие начислит амортизацию [4]. Убрать данное расхождение возможно, в случае если предприятие откажется в бухгалтерском учете от проведения переоценки объектов основных средств.

#### Различия в нормах налогового и бухгалтерского законодательства

| Критерий   | Бухгалтерский учет  | Налоговый учет  |
|--|---|---|
| Минимальная стоимость единицы ОС                       | 40 000 рублей   | 100 000 рублей  |
| Затраты, которые включаются в первоначальную стоимость | суммы фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов   | сумма расходов на приобретение, сооружение или изготовление; сумма расходов на доставку; сумма расходов на доведение объекта ОС до рабочего состояния |
| Способ начисления амортизации                          | 4 метода:<br>линейный;<br>снижаемый остаток;<br>метод списания по сумме количества лет;<br>списание стоимости по пропорции к объему выпускаемого товара | 2 метода:<br>линейный;<br>нелинейный  |
| Амортизационная премия                                 | не применяется  | применяется   |
| Суммы, полученные по итогам переоценки ОС              | отражается  | не отражается   |

Таким образом, бухгалтерский и налоговый учет основных средств имеет как общие, так и отличительные особенности (см. таблицу). Основное отличие между учетом бухгалтерским и налоговым заключается в пороге стоимости объекта, по которой он относится к основным средствам или нет [7]. Еще одним важным отличием этих

двух видов учета по объектам основных средств является порядок определения первоначальной стоимости основных средств. Оба вида учета в организации должны осуществляться в полном соответствии с нормативно-правовыми актами, поскольку основные средства переносят свою стоимость на готовую продукцию, работы, услуги посредством начисления амортизации, входящей в состав себестоимости и определяемой при расчёте прибыли. Все эти различия в общей совокупности создают проблему для предприятия, так как в случае расхождений необходимо проводить процедуру для бухгалтерского и налогового учета отдельно. Это занимает много времени на перерасчеты и не приносит никакой выгоды ни предприятию [6].

### Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон [от 05.08.2000: в ред. от 28.12.2017 № 117-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.09.2019).
2. Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет основных средств» ПБУ 6/01: [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30.03.2001 № 26н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.03.2018).
3. Анализ лесной промышленности России и мира [Электронный ресурс] // GLOBAL REACH CONSULTING. 2017. 352 с. URL: <http://www.globalreach.ru/reports/analiz-lesnoj-promyshlennosti-rossii-i-mira.html> (дата обращения: 02.09.2019).
4. Зайцева Е. В. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств. Есть ли необходимость в сближении? // Молодой ученый. 2016. № 8. С. 540–543.
5. Стратегия развития лесного комплекса Российской Федерации до 2030 года [Электронный ресурс]. 2017. URL: <http://minpromtorg.gov.ru/> (дата обращения: 01.09.2019).
6. Селезнева И. П. Актуальные проблемы учета амортизации основных средств // Бухгалтер и закон. 2015. № 1 (173). С. 2–9.
7. Василенко М. Е. Актуальные проблемы учета амортизации основных средств на предприятии // АНИ: экономика и управление. 2018. № 2 (23).
8. Акимова Е. В. Формирование первоначальной стоимости основных средств [Электронный ресурс] // Планово-экономический отдел. 2016. № 3. URL: [https://www.profiz.ru/peo/3\\_2016/pervonachalnaja\\_stoimost/](https://www.profiz.ru/peo/3_2016/pervonachalnaja_stoimost/) (дата обращения: 01.09.2019).
9. Попова В. Ю. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств: современные тенденции развития // Научный форум: Экономика и менеджмент : сб. статей по материалам X Междунар. науч.-практ. конф. 2017. С. 17–22.
10. Амирова Л. И. Современные проблемы учета использования основных средств // Экономические науки. 2016. № 10. С. 3–5.

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТОЙ**

И. В. Кирьянкова, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Операции с использованием иностранной валюты должны осуществляться в строгом соответствии с ПБУ 3/2006 (приказ Минфина от 27.11.2006 № 154н) и принципами, установленными законодательством Российской Федерации. Бухгалтерский учет операций с иностранной валютой – один из сложнейших участков в бухгалтерском учете.*

*В данной статье рассматриваются понятия и сущность валютных счетов, особенности бухгалтерского учета операций с иностранной валютой. Изучены отличительные особенности бухгалтерского учета покупки иностранной валюты, учета курсовых разниц, отражения в бухгалтерском учете расчетов в иностранной валюте по импортным и экспортным контрактам. Охарактеризован предмет бухгалтерского учета операций с иностранной валютой.*

*Ключевые слова: валютные операции, бухгалтерский учет, курсовые разницы, иностранная валюта.*

## **FEATURES OF ACCOUNTING OPERATIONS WITH FOREIGN CURRENCY**

I. V. Kiryankova, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochoy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Operations with the use of foreign currency must be carried out in strict accordance with PBU 3/2006 (order of the Ministry of Finance of 27.11.2006 № 154n) and the principles established by the legislation of the Russian Federation. Accounting for foreign currency transactions is one of the most difficult areas in accounting, and requires knowledge not only in the field of accounting and tax accounting, but also a deep knowledge of currency control, which, according to statistics, changes very often.*

*In given article concepts and essence of currency accounts, features of book keeping of operations with a foreign currency are considered. Distinctive features of book keeping of purchase of a foreign currency, the account of course differences, reflexions in book keeping of calculations in a foreign currency under import and export contracts are studied. The subject of book keeping of operations with a foreign currency is characterised.*

*Keywords: currency transactions, accounting, exchange differences, foreign currency.*

Международная торговля – один из важнейших факторов развития мировой экономики. Многим российским предприятиям важно являться участниками международной торговли, при которой необходима работа с валютой, так как на международном рынке представлен более широкий ассортимент поставщиков, производителей продукции и потребителей. Импорт и экспорт помогают удовлетворять спрос на рынке и управлять оптимальными уровнями запасов и производства, а также приобрести компании новых клиентов и получить большую прибыль.

По данным Федеральной таможенной службы, внешнеторговый оборот Российской Федерации в 2018 году составил 688 млрд долларов США и увеличился по сравнению с 2017 годом на 18 %, в том числе экспорт – 450 млрд долларов США (рост на 26 %), импорт – 238 млрд долларов США (рост на 5 %) [11]. Динамика показателей внешней торговли говорит о том, что с каждым годом все больше предприятий стремятся стать участниками международной торговли.

Внешнеэкономическая деятельность предприятия связана с международным сотрудничеством, экспортом и импортом товаров и услуг, выходом на внешний рынок. Внешнеэкономическая деятельность является составной частью всей работы многих предприятий России. Это дает предприятиям большие преимущества, такие как участие в международной производственной кооперации и альтернативные варианты принятия управленческих решений для реализации своих задач [5, с. 35]. Для эффективного ведения внешнеэкономической деятельности в организациях необходимо правильно выстроить систему бухгалтерского учета операций с иностранной валютой.

Основная проблема бухгалтерского учета операций с иностранной валютой заключается во множестве специфических особенностей, значительно влияющих не только на значение отдельных показателей отчетности, но и в целом на ее достоверность [12, с. 84].

Для организации учета операций по валютным счетам необходимы знания их видов, порядка открытия, зачисления и списания денежных средств в иностранной валюте в соответствии с требованиями нормативных документов, регламентирующих учет операций с иностранной валютой, порядок и последовательность их отражения в бухгалтерском учете [8, с. 87]. Но одной из наиболее важных проблем является то, что ведение бухгалтерского учета операций с иностранной валютой требует от специалистов знаний в области таможенного и валютного законодательства, международных законодательных актов и особенностей налогообложения экспортно-импортных операций для достоверного отражения валютных операций по движению активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

При совершении каждой валютной операции возникает необходимость не только верно отразить ее в бухгалтерском учете, но и в определенные сроки, установленные валютным, таможенным и налоговым законодательством, оформить и предоставить соответствующие документы в уполномоченные органы. Компетентность бухгалтерской службы в вопросах таможенного регулирования, валютного контроля и налогообложения внешнеэкономической деятельности является залогом правильной и своевременной организации учета, позволяет избежать искажений при формировании отчетности, что благоприятно отразится на деятельности предприятия в целом [5, с. 37]. За каждое нарушение в области внешнеэкономической деятельности организации несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Российские и зарубежные организации заключают между собой внешнеторговые контракты по купле-продаже товаров и услуг; инвестированию совместных предприятий; приобретению ценных бумаг на внешних финансовых рынках [9, с. 164]. Вместе с тем в нашей стране нерезиденты образуют новые предприятия, за рубежом российские организации расширяют свои рынки сбыта. Данная деятельность приводит к необ-

ходимости выхода хозяйствующих субъектов на валютный рынок для осуществления импортных и экспортных операций.

Внешнеторговые операции осуществляются в иностранной валюте. Для совершения таких операций организациям необходимо открывать валютные счета в уполномоченных банках, которые имеют право, лицензию Центрального банка РФ на осуществление данных операций [3]. Важно учесть, что валютные счета возможно открыть только в свободно конвертируемых валютах [10, с. 222]. В бухгалтерском учете безналичная иностранная валюта признается в составе денежных средств.

В бухгалтерском учете все операции, в том числе с иностранной валютой, должны отражаться в национальной валюте, то есть в рублях. При этом на счетах необходимо отражать сумму в рублях по текущему курсу, установленному Центральным банком на дату совершения операции. В то же время законодательством не запрещается применять за определенный период времени усредненный курс валюты в случае, когда у организации в этом периоде было множество однотипных операций, а валютный курс существенно не изменялся.

Исключением является ситуация, когда контрактом, дополнительным соглашением или другим нормативным документом зафиксирован определенный курс валюты.

Кроме того, Министерство финансов считает исключением следующие операции:

– пересчет бухгалтерской финансовой отчетности по требованию иностранных инвесторов в необходимую валюту производится согласно курсу, установленному Центральным банком;

– составление консолидированной отчетности, в том числе и для двух стран при наличии дочерних предприятий за рубежом.

Во всех остальных случаях бухгалтерский учет и отчетность должны быть представлены в рублях.

Бухгалтерский учет операций с иностранной валютой регулируется ПБУ 3/2006, где перечислены все варианты, когда иностранная валюта пересчитывается на рублевые показатели [2]:

1) после совершения сделок с использованием денежных средств как в наличной, так и в безналичной форме оставшиеся денежные средства необходимо полностью пересчитать исходя из нового курса;

2) при составлении бухгалтерской отчетности для получения максимально достоверной информации необходимо пересчитать как наличные, так и безналичные денежные средства по текущему курсу, даже если валютный курс менялся незначительно;

3) в день принятия к учету основных средств, запасов и прочих внеоборотных активов, стоимость данного имущества пересчитывается исходя из текущего курса;

4) при получении организацией денежных средств в иностранной валюте в бухгалтерском учете данные денежные средства отражаются в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату поступления денежных средств. Для командировочных расходов курс берется согласно дате утверждения руководителем авансового отчета;

5) при получении юридическим лицом авансового платежа или осуществлении предварительной оплаты за поставку товара или оказание услуги берется курс Центрального банка на день совершения сделки, если контрактом не предусмотрены иные условия.

Для организации бухгалтерского учета операций с иностранной валютой предусмотрен счет 52 «Валютные счета». Он является активным, балансовым, основным, ресурсным, денежным, инвентарным. По дебету данного счета отражается поступление средств, а по кредиту – их списание с валютного счета. К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 52.1 «Валютные счета внутри страны»;
- 52.2 «Валютные счета за рубежом».

Для расчетов в иностранной валюте в уполномоченном банке используются следующие валютные счета:

1. Текущий валютный счет – этот счет используется для расчетов с кредиторами. Он предназначен для учета текущих операций.

2. Транзитный валютный счет – счет, предназначенный для зачисления поступлений валюты резиденту от покупателей (экспортная выручка, авансы) за исключением следующих поступлений денежных средств, зачисляемых на текущий валютный счет:

денежных средств, поступающих с одного текущего валютного счета организации на другой, открытый в уполномоченном банке;

денежных средств, поступающих от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет организации, по заключенным между ними контрактам.

Транзитный валютный счет в основном служит для выполнения банком функций контроля за поступлениями иностранной валюты.

Так как каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют, соответствует транзитный валютный счет, то в учетной политике предприятиями могут быть предусмотрены счета третьего порядка, соответствующие открытым валютным счетам:

52.1.1 «Транзитный валютный счет»;

52.1.2 «Текущий валютный счет».

Вся сумма экспортной выручки с транзитного валютного счёта зачисляется на текущий валютный счёт организации. Организация имеет право продать поступившую иностранную валюту в добровольном порядке или воспользоваться ей для оплаты расходов и иных платежей, расчеты по которым должны производиться в иностранной валюте. Также зачисление иностранной валюты возможно на текущий валютный счет организации, открытый в ином уполномоченном банке.

Одной из особенностей операций в иностранных валютах является наличие специфического объекта бухгалтерского учета – валютных курсовых разниц как последствия колебаний валютных курсов [4, с. 295]. Согласно ПБУ 3/2006 курсовая разница – это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на отчетную дату данного отчетного периода или дату исполнения обязательств по оплате, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода [1; 2]. Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

При пересчете валюты может выявиться как положительная, так и отрицательная курсовая разница. Положительная является дополнительным доходом за счет изменения стоимости активов и признается в составе прочих доходов, а отрицательная – в составе прочих расходов организации. В добавочном капитале отражаются все возникшие курсовые разницы. Эта сумма складывается из операций при конвертации иностранной валюты, обязательств и активов организации, находящихся за пределами Российской Федерации, в рубли. В этой ситуации курсовые разницы засчитываются в финансовый результат как полученный добавочный капитал только при прекращении деятельности компании за рубежом.

Единственной валютой, допустимой в учете, является рубль, поэтому оценку всех операций необходимо вести именно в рублях. Это касается и банковских счетов, предназначенных для расчетов в иностранной валюте. Поэтому перед совершением любой операции с иностранной валютой, а также на каждую отчетную дату (последний день месяца) необходимо осуществлять переоценку остатка валютных средств, то есть

устанавливать рублевый эквивалент валютным средствам на счете организации по курсу Центрального банка РФ. Переоценка остатка денежных средств в валюте также приводит к появлению курсовых разниц. В бухгалтерском учете данные курсовые разницы отражаются следующим образом:

– положительная курсовая разница при расчетах с иностранным поставщиком: Дебет счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит счет 91.1 «Прочие доходы»;

– отрицательная курсовая разница при расчетах с иностранным поставщиком: Дебет счет 91.1 «Прочие расходы» Кредит счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– положительная курсовая разница при расчетах с иностранным покупателем: Дебет счет 91.2 «Прочие доходы» Кредит счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– отрицательная курсовая разница при расчетах с иностранным покупателем: Дебет счет 91.2 «Прочие расходы» Кредит счет 66/67 «Расчеты по краткосрочным/ долгосрочным кредитам и займам».

При покупке валюты организацией банк списывает с расчетного счета юридического лица определенную сумму денежных средств в рублевом эквиваленте, соответствующую сумме денежных средств в валюте по курсу данной валюты в уполномоченном банке. Банки закупают иностранную валюту для продажи клиентам по курсу валютной биржи, который отличается от официального курса Центрального банка России. Приобретение иностранной валюты не относится к расходам организации, поэтому бухгалтерский учет этих операций следует вести на счете 57, при этом в учете формируются следующие проводки: Дебет счет 57 «Перевод в пути» Кредит счет 51 «Расчетный счет» [7, с. 10].

Если юридическое лицо решит продать полученную валюту по текущему курсу, то данную операцию необходимо отразить проводкой по дебету счета 57 и по кредиту счета 52. Ранее организации были обязаны продавать часть валютных средств по текущему курсу, но на сегодняшний день данная процедура не является обязательной.

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 и п. 11 ПБУ 10/99 доходы и расходы, связанные с продажей иностранной валюты, в бухгалтерском учете отражаются в составе прочих доходов и расходов. Бухгалтерский учет продажи иностранной валюты в соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы», так как это продажа иных активов организации.

Для осуществления валютного контроля, предусмотрена процедура постановки контракта на учет в уполномоченном банке. При сумме импортного контракта и кредитного договора менее 3 млн рублей и экспортного контракта менее 6 млн рублей, постановка контрактов на учет не требуется. Но при сделках суммой более 200 тыс. руб. банк вправе запросить подтверждающие документы по данному платежу. Поэтому особое внимание необходимо уделять правильному оформлению всех внешнеэкономических операций.

Необходимо учитывать, что за совершение операций с валютой банками предусмотрены комиссионные вознаграждения. При удержании комиссии с расчетного счета организации в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

– начисление комиссии – Дебет счет 91.2 Кредит счет 76;

– оплата комиссии – Дебет счет 76 Кредит счет 51.

Комиссии за валютное обслуживание могут быть отнесены на себестоимость материально-производственных запасов и другого имущества до момента их принятия к бухгалтерскому учету или включены в состав прочих расходов, что должно быть предусмотрено в Приказе по учетной политике, а после принятия к учету материально-производственных запасов и другого имущества – в составе прочих расходов.

Ведение внешнеэкономической деятельности организациями обязывает их открывать валютные счета для ведения расчетов с нерезидентами в иностранной валюте. Важной особенностью операций с иностранной валютой является своевременный пересчет в рубли валюты по установленному курсу. Также при совершении внешнеэкономических операций крайне важно избегать нарушений валютного законодательства РФ. В связи с частыми изменениями в законодательстве необходимо регулярно повышать уровень квалификации персонала не только в области бухгалтерского учета, но и в смежных сферах, непосредственно связанных с организацией внешнеэкономической деятельности предприятия. В бухгалтерском учете часто возникают сложности при учете внешнеэкономических операций. Для минимизации рисков, связанных с ошибками, допущенными в бухгалтерском учете операций с иностранной валютой, особое внимание стоит уделять своевременному и достоверному отражению данных операций в бухгалтерском учете на всех этапах их совершения.

Основными особенностями учета операций в иностранной валюте являются:

- наличие специфического объекта бухгалтерского учета – валютных курсовых разниц как последствия колебаний валютных курсов;
- проблемы организации эффективного контроля внутри предприятия и подбора компетентных кадров;
- особое внимание со стороны валютного, таможенного и налогового контроля.

Основными способами решения проблем в учете операций с иностранной валютой являются: создание системы внутреннего контроля валютных операций, регулярное повышение квалификации сотрудников предприятия, создания рациональной структуры системы валютного контроля внутри организации.

Для создания рациональной структуры системы внутреннего валютного контроля необходимо учитывать особенности деятельности организации и ее организационной структуры. В зависимости от этого можно выделить отдельное структурное подразделение – отдел внутреннего валютного контроля, за работниками которого необходимо закрепить функции по организации контроля за всеми внешнеторговыми операциями на предприятии. При небольшом объеме валютных операций исполнение функций валютного контроля может быть закреплено за главным бухгалтером.

Постоянная нестабильность российской валюты так или иначе заставляет регулярно контролировать колебания курса. Крайне важно уделять должное внимание правильности отражения в бухгалтерском учете операций с иностранной валютой для обеспечения достоверности данных учета и показателей отчетности [6, с. 53].

Достоверность информации по операциям с иностранной валютой зависит от содержания учетной политики, которой утверждается методика бухгалтерского учета валютных операций с учетом особенностей внешнеэкономической деятельности.

Стоит также отметить, что даже при наличии правильной организации бухгалтерского учета валютных операций проблемы, связанные с соблюдением всех требований контролирующих органов к ведению внешнеэкономической деятельности, зачастую остаются.

Организации, занимающиеся экспортом или импортом товаров, работ, услуг, привлекающие внешних инвесторов, осуществляющие торговлю лицензиями и технологиями на внешнем рынке, для успешного ведения бизнеса должны учитывать особенности ведения внешнеэкономической деятельности, которые заключаются в специфике составления внешнеторговых контрактов, договоров кредитования в иностранной валюте, методики учета ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учета и налогообложения экспортно-импортных операций. Без правильного отражения валютных и расчетных операций невозможна финансовая оценка бизнеса и экономически обоснованное управление, поэтому важно уделять особое внимание вопросам организации учета внешнеэкономической деятельности предприятия.

### Библиографические ссылки

1. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 27.11.2006 № 154н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Бардеева Л. С. Проблемы организации учета и контроля валютных операций // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2017. № 6-2. С. 292–296.
5. Ворс П. В., Филько И. В. Учет и аудит внешнеторговых операций предприятий-экспортеров // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2018. № 18. С. 34–38.
6. Гайворонская А. В. Особенности бухгалтерского и налогового учета операций в иностранной валюте // Формирование и реализация стратегии устойчивого экономического развития Российской Федерации / Пензенский гос. аграр. ун-т. Пенза, 2018. С. 53–56.
7. Галактионова Н. В., Тарасенок Ю. Г. Бухгалтерский учет отдельных видов деятельности. Учет в строительстве и учет внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие. Хабаровск : ХГУЭП, 2016. 100 с.
8. Лытнева Н. А., Парушина Н. В., Курако О. А. Особенности организации и учета операций на валютных счетах // Современные проблемы науки, технологий, инновационной деятельности. 2017. С. 87–91.
9. Максимова И. И., Музафарова Е. М. Особенности экспортных операций // Интеграция наук. 2018. № 4. С. 164–166.
10. Максимова И. И., Иванова К. А., Музафарова Е. М. Учет операций на валютных счетах // Вестник современных исследований. 2018. № 6.4. С. 222–225.
11. Сайт Федеральной таможенной службы РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://customs.ru/statistic> (дата обращения: 06.11.2019).
12. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.

© Кирьянкова И. В., Филько И. В., 2019

## **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ ОПЕРАЦИЙ В ТОРГОВЛЕ**

И. В. Кирьянкова, С. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Описаны основные тенденции развития внешнеэкономических отношений торговых предприятий Красноярского края, порядок организации внешнеэкономической деятельности. Рассматриваются понятия импорта и экспорта, изучаются различные аспекты организации бухгалтерского и налогового учета внешнеэкономических операций. В статье раскрываются основные особенности организации бухгалтерского и налогового учета внешнеэкономических операций. В совокупности основных проблем учета внешнеэкономических операций выделены: отличие оформления внешнеэкономических операций по сравнению с внутренним бухгалтерским учетом, значительные различия в налогообложении данных операций.*

*Ключевые слова: внешнеэкономические операции, бухгалтерский учет, налоговый учет, экспорт, импорт.*

## **FEATURES OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING FOR EXTERNAL ECONOMIC OPERATIONS IN TRADE**

I. V. Kiryankova, S. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The main trends in the development of foreign economic relations of trade enterprises of the Krasnoyarsk Territory, the procedure for organizing foreign economic activity are described. The concepts of import and export are examined, various aspects of the organization of accounting and tax accounting of foreign economic operations are studied. The article discusses the main features of the organization of accounting and tax accounting of foreign economic operations. Among the main problems of accounting for foreign economic operations are highlighted: the difference in the design of foreign economic operations in comparison with internal accounting, significant differences in the taxation of these operations.*

*Keywords: foreign economic operations, accounting, tax accounting, export, import.*

Внешнеэкономической деятельностью (ВЭД) является хозяйственная деятельность, при которой организация взаимодействует с зарубежными партнерами. Существуют различные виды и формы ВЭД, но все они направлены на расширение сфер сотрудничества, привлечение капитала и технологий, приток валютных ресурсов, увеличение объема торговли, улучшение структуры экспорта и импорта. Все это способствует повышению эффективности внешних связей не только отдельного предприятия, но и государства в целом.

Красноярский край является одним из крупнейших экспортно-ориентированных регионов страны и входит в число 15 субъектов Российской Федерации, которые обеспечивают в совокупности более 70 % её товарообмена с иностранными контрагентами. По данным Федеральной таможенной службы, внешнеторговый оборот Красноярского края в январе-марте 2019 г. составил в текущих ценах 2 236,3 млн долларов США. Доля экспорта во внешнеторговом обороте составила 76,9 %, импорта – 23,1 %. Торговые связи Красноярского края во многом определяют картину внешнеэкономической деятельности всего Восточно-Сибирского региона. В последние годы край постоянно занимает лидирующее положение по объемам экспортно-импортных операций среди субъектов, входящих в Восточно-Сибирский регион, и обеспечивает более 50 % всего объема экспорта и 40 % импорта [9].

Результаты деятельности на внешнем рынке российских организаций отражаются в бухгалтерском, налоговом учете и отчетности, данные которой используются различными пользователями для анализа и принятия различных решений. Соответственно, необходимо уделять должное внимание учету импортных и экспортных операций, а также их контролю и проверке [6, с. 115].

Внешнеэкономические операции подразделяются на импортные, экспортные, реимпортные и реэкспортные. Экспортной операцией является продажа и вывоз за границу продукции, товаров, иного имущества, работ и услуг иностранным покупателям и контрагентам, а импорт представляет собой покупку и ввоз зарубежных товаров для их последующей перепродажи на внутреннем рынке России.

Существует вид торговли, которая осуществляется через международные биржи товаров или торговые дома, то есть торговля через посредников. Выделяют также формы международной торговли, основанные на принципе состязательности. Например, такие, как аукционная торговля или международные торги.

Такой вид торговли, как встречная компенсационная, существует наряду с обычными операциями по экспорту и импорту, которые связаны с продажей товаров, работ или услуг, при которых оплата за экспортируемую или импортируемую продукцию осуществляется денежными средствами.

Внешнеторговые операции, представляющие собой встречную торговлю, характеризуются тем, что в заключенных между партнерами контрактах происходит фиксация твердых обязательств осуществления полного и частично сбалансированного обмена товаров между экспортерами и импортерами [3; 4].

Встречные внешнеторговые операции можно классифицировать следующим образом:

- операции по товарному обмену на безвалютной основе. Продукция оплачивается в натуральной форме, а реализация товара одновременно связана с приобретением другого. Таким образом, валютные расчеты в данном случае не производятся;
- торговые компенсационные операции на денежной основе характеризуются тем, что экспортер принимает участие в реализации продукции, которую на денежной основе предлагает импортер;
- промышленные компенсационные операции можно охарактеризовать тем, что в данном случае осуществление встречной торговли представляет собой часть про-

мышленного сотрудничества. Например, поставка оборудования для строительства того или иного производственного объекта может быть оплачена встречной поставкой продукции, которая будет произведена на данном объекте.

Для бухгалтерии предприятий – участников внешнеэкономической деятельности существуют определенные трудности при ведении бухгалтерского и налогового учета. Это связано с определением себестоимости экспортных товаров и услуг, с расчетом курсовых разниц, с особенностями бухгалтерского учета ценностей, стоимость которых отражена в иностранной валюте.

В настоящее время в связи с высокой динамичностью изменений в налоговом, таможенном законодательстве, учет экспортных операций является одной из наиболее сложных сфер бухгалтерского учета. При этом следует отметить и высокую актуальность данного направления учета для интенсивно развивающихся российских предприятий [4, с. 35].

При проведении внешнеторговых операций бухгалтер обязан руководствоваться законом № 173-ФЗ от 10.12.2013 «О валютном регулировании и валютном контроле». До 2018 года действовала Инструкция Банка России от 04.06.2012 № 138-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением». Основными изменениями в связи с введением нового документа стали: отменена паспорта сделки, исключение отказа со стороны банка в постановке контракта на учет, отмена обязательств по предоставлению документов по контрактам, сумма обязательств которых менее 200 000 рублей, отмена справок о валютных операциях.

Для внешнеторговых операций, осуществляемых в иностранной валюте, организациям необходимо открывать валютные счета в уполномоченных банках, которые имеют право на проведение данных операций и лицензию Центрального банка РФ. Операции с валютой осуществляются между резидентами и нерезидентами в соответствии действующим с законодательством Российской Федерации [2].

Денежные средства на валютных счетах в бухгалтерском учете следует отражать в рублях и иностранной валюте. Валютные средства относятся к активам, их стоимость необходимо пересчитывать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции и в последующем переоценивать на дату составления бухгалтерской отчетности (этой датой согласно ПБУ 4/99 считается последний календарный день отчетного периода). В связи с этим осуществляется пересчет зарубежной валюты в российские рубли по курсу ЦБ РФ в соответствии с требованием ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» [1]. В результате пересчета валюты возникают курсовые разницы. Они могут быть как положительными, так и отрицательными, которые в бухгалтерском учете признаются в составе прочих доходов или расходов.

Для обобщения информации в бухгалтерском учете о наличии и движении средств в иностранной валюте применяется счет 52 «Валютные счета». К счету 52 «Валютные счета» открываются следующие субсчета: 52/1 «Валютные счета внутри страны», 52/2 «Валютные счета за рубежом». Для разграничения операций по видам валютных счетов в рабочем плане счетов бухгалтерского учета необходимо предусмотреть субконто: 52/11 «Текущие валютные счета», 52/12 «Транзитные валютные счета» [7, с. 89].

Внешнеторговая деятельность предполагает использование большого количества документов, необходимость которых отпадает в организациях, не являющихся участ-

никами ВЭД. Данные документы оформляются не только российской стороной, но и зарубежными контрагентами. В частности, данными документами могут являться:

- контракт с иностранными контрагентами. Данный документ является аналогом российского договора с контрагентом. В нем необходимо прописать все условия сделки, руководствуясь сводом правил «Инкотермс 2010». Особое внимание должно быть уделено моментам о переходе права собственности на товар, условиям оплаты и возможным рискам при передаче товаров;

- платежные документы иностранных партнеров;

- поручения на приобретение или продажу валюты;

- таможенная декларация. Данный документ составляется стороной-отправителем, и является законным подтверждением легальности сделки. Здесь необходимо отразить всю информацию о передаваемом грузе, а также о транспорте, который будет перевозить товары через границу. Данный документ должен быть составлен на каждую партию перевозимого товара и утвержден со стороны таможенного брокера. Если в декларации будут допущены даже незначительные ошибки, таможенный контроль вправе отказать в пропуске данного груза через границу. Это относится как к импортным, так и к экспортным поставкам. Таможенная декларация может предоставляться в электронном виде с пометкой «впуск разрешен»;

- инвойс – этот документ выступает аналогом счета-фактуры. Но счет-фактура в российской практике является по большей степени налоговым документом, а инвойс в большей степени имеет отношение к бухгалтерской документации. Инвойс должен содержать полную информацию о товаре: его цена, количество, размер и прочие необходимые характеристики, а также должны быть указаны реквизиты сторон и условия поставки;

- иностранные перевозочные документы (CMR);

- заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, перечни к ним и декларация по НДС при внешнеэкономических отношениях с государствами-членами ЕАЭС;

- декларация о доходах, поступивших из источников, находящихся вне РФ;

- налоговый расчет, содержащий данные о выплаченных зарубежным контрагентам доходах;

- документы на оплату налогов, уплачиваемых в связи с выплатой доходов зарубежным партнерам.

Большую часть данных документов необходимо составлять на двух языках – русском и языке зарубежного партнера. Документы, оформленные только на иностранном языке, необходимо сопроводить переводом текста. При этом увеличивается объем документов и количество их копий, необходимых для представления в налоговые и таможенные органы.

Рассматриваемая в ходе проводимого научного исследования организация ООО «АйсГлобал» ведет свою деятельность с 2011 г. и является ведущим поставщиком запчастей к холодильному оборудованию и официальным дистрибьютором нескольких крупнейших концернов. Доля импорта в объеме товарных ресурсов организации составляет порядка 90 %. Основная доля экспорта приходится на организации из стран ЕАЭС.

При возникновении торговых отношений с иностранными компаниями в ООО «АйсГлобал» появилась необходимость открытия текущих и транзитных валютных счетов, возник ряд обязательств перед уполномоченным банком в части отчетности по экспортным и импортным операциям.

Так как организация совершает операции по импорту товаров, то, согласно таможенному законодательству, обязана совершать платежи, взимаемые таможенными

органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. При таможенном оформлении импортируемого товара взимаются следующие таможенные платежи:

- 1) ввозные таможенные пошлины;
- 2) таможенные сборы за таможенное оформление;
- 3) НДС;
- 4) акцизы.

Стоит отметить, что такие виды таможенных платежей, как акцизы и НДС, взимаемые при ввозе товаров, являются налоговыми платежами, но при этом следует руководствоваться и нормами таможенного права, так как в данном случае налог выступает еще и в качестве таможенного платежа. Для учёта НДС и акцизов к счёту 68 следует открыть соответствующие субсчета. Срок оплаты НДС на таможне 15 дней с момента поступления товара, по его истечении таможенные органы вправе начислить пени в соответствии со ст. 349 ТК РФ [5, с. 41].

При принятии к учету импортных поставок в себестоимость необходимо включать все затраты, относящиеся к данным товарам. Такими затратами являются таможенные сборы и пошлины, транспортные расходы на доставку товара. Транспортировка может быть осуществлена несколькими перевозчиками. Например, до терминала страны-отправителя перевозку осуществляет одна организация, после передачи товара через границу товар может принять другой перевозчик. Также по территории РФ груз может перевозиться несколькими компаниями. Соответственно, необходимо оплатить услуги всех перевозчиков и данные затраты полностью включить в себестоимость полученных товаров.

Так как для экспортных сделок действует особый порядок исчисления и уплаты НДС, то важнейшей особенностью для данного вида внешнеэкономических операций является правильность налоговых расчетов, а также возникновение права на применение и подтверждения ставки 0 % по НДС.

Правомерность применения нулевой ставки НДС необходимо обосновать. Для этого ООО «АйсГлобал» в течение 180 календарных дней с момента отгрузки предоставляет в налоговый орган пакет документов, подтверждающих право на применение ставки НДС 0 %. Датой отгрузки считается день оформления первичного документа для покупателя товара.

Подтвердить ставку НДС 0 % необходимо следующими документами, предусмотренными Договором о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014:

- 1) копия экспортного контракта, заключенного с контрагентом из ЕАЭС;
- 2) копии товаросопроводительных, транспортных документов и (или) иных документов с отметками, подтверждающими вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации;
- 3) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (с отметкой налогового органа государства ЕАЭС, на территорию которого ввезены товары);
- 4) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика-экспортера. Предоставление в налоговые органы документа, подтверждающего оплату реализованных товаров, не является обязательным, так как не предусмотрено Налоговым кодексом РФ;
- 5) декларация по налогу.

После предоставления пакета документов налоговым органом в течение трёх месяцев осуществляется камеральная налоговая проверка и принимается решение о возмещении НДС.

Среди наиболее актуальных проблем учета внешнеэкономических операций в ООО «АйсГлобал» можно выделить следующие:

1. Порядок отражения в бухгалтерском учете величины НДС по неподтвержденному экспорту.

Так как экспортируемые товары облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 0 % и по ним установлен специальный порядок возмещения из бюджета сумм входного НДС, то на предприятиях-экспортерах для решения данной проблемы должен быть организован отдельный учет сумм НДС, согласно нормам внутреннего налогового законодательства.

Отдельный учет также необходимо вести в том случае, если после приобретения товара НДС по нему был принят к вычету, а затем товар был реализован на экспорт. Организация самостоятельно определяет порядок отдельного учета, который закрепляется в приказе об учетной политике на очередной финансовый год [8, с. 99].

2. Несвоевременное предоставление документов, необходимых для отчетности, в уполномоченный банк или подтверждения права на применение ставки НДС 0 %.

Во избежание нарушения сроков предоставления отчетных документов рекомендуется указать в контракте пункт с обозначением точных сроков предоставления сторонами документов, а также ответственность за неисполнение обязательств, предусмотренных данным пунктом контракта.

Таким образом, для организации учета внешнеэкономических операций необходим поэтапный подход.

Результат бухгалтерского и налогового учета внешнеэкономических операций оказывает воздействие на финансовую составляющую предприятия. Компетентность бухгалтерской службы в части валютного, таможенного и налогового законодательства, а также достоверное и своевременное отражение информации, связанной с учетом данных операций позволяет избежать искажений при формировании налоговой и бухгалтерской отчетности, что благоприятно отразится на деятельности предприятия в целом [10, с. 85].

Таким образом, можно сделать вывод, что учет внешнеэкономических операций имеет ряд особенностей и сложностей, среди которых можно выделить: учет валютных операций параллельно в двух валютах; необходимость организации отдельной аналитики на счетах бухгалтерского учета и в иных регистрах для получения необходимой для отчетности всех видов (бухгалтерской, налоговой, статистической) информации, учитывающей наличие внешнеэкономической деятельности, особый порядок принятия к вычету НДС по расходам, связанный как с экспортными, так и с импортными операциями.

### **Библиографические ссылки**

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 27.11.2006 № 154н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Бархатов А. П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие. М. : Дашков и К, 2016. 308 с.

4. Ворс П. В., Филько И. В. Учет и аудит внешнеэкономических операций предприятий-экспортеров // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2018. № 18. С. 34–38.

5. Галактионова Н. В., Тарасенок Ю. Г. Бухгалтерский учет отдельных видов деятельности. Учет в строительстве и учет внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие. Хабаровск : ХГУЭП, 2016. 100 с.

6. Кудрявцев В. В., Зыкова Т. Б. Особенности аудита импортных и экспортных операций // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 115–120.

7. Лытнева Н. А., Парушина Н. В., Курако О. А. Особенности организации и учета операций на валютных счетах // Современные проблемы науки, технологий, инновационной деятельности. 2017. С. 87–91.

8. Ступко Л. В. Сущность бухгалтерского и налогового учета экспортных операций / Сб. статей Междунар. науч.-практ. конкурса. 2016. С. 98–104.

9. Управление Федеральной службы государственной статистики по Красноярскому краю, Республике Хакасия и Республике Тыва (Красноярскстат) [Электронный ресурс]. URL: <http://krasstat.gks.ru> (дата обращения: 05.11.2019).

10. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.

© Кирьянкова И. В., Филько С. В., 2019

## **ДИАГНОСТИКА И ОЦЕНКА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ЛЕСОПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ КРАСНОЯРСКОГО КРАЯ**

А. А. Кнауб, И. В. Мельман

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Проводится анализ и оценка финансового состояния лесопромышленных предприятий Красноярского края с использованием зарубежных методик диагностирования банкротства, пятифакторной модели Альтмана и модели Бивера, российских методик диагностики финансового кризиса Сайфулина и модели R-счета, разработанной Иркутской государственной экономической академией. Для выявления платежеспособности предприятий оцениваются прогнозные значения финансовой устойчивости и рассчитываются коэффициенты платежеспособности. На основании полученных данных делается прогноз финансового состояния и платежеспособности предприятий лесного комплекса Красноярского края.*

*Ключевые слова: лесопромышленный комплекс, финансовое состояние, платежеспособность, диагностика банкротства.*

## **DIAGNOSTICS AND EVALUATION OF FINANCIAL CONDITION OF FORESTRY ENTERPRISES OF THE KRASNOYARSK REGION**

A. A. Knaub, I. V. Melman

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Using foreign methods for diagnosing bankruptcy, in particular, the Altman five-factor model for private companies and the Beaver model, in conjunction with the Russian methods for diagnosing the financial crisis of Saifulin and the R-account model developed by the Irkutsk State Economic Academy, the financial condition of timber enterprises of the Krasnoyarsk Territory is analyzed and evaluated. To identify the solvency of enterprises, forecasted values of financial stability are evaluated and solvency ratios are calculated. Based on the data obtained, forecast values of the financial condition and solvency of the enterprises of the forest complex of the Krasnoyarsk Territory are produced.*

*Keywords: timber industry complex, financial condition, solvency, bankruptcy diagnostics.*

Одну их ведущих позиций в экономике Красноярского края занимает лесопромышленный комплекс (ДПК). Площадь лесного фонда края составляет 158,7 млн га. Расчетная лесосека в год составляет 81,9 млн куб. м. В лесозаготовке и деревообработке задействованы около 400 предприятий [7]. Плата в бюджет за использование лесных ресурсов Красноярского края значительна и по итогам 2018 года превысила 3,3 млрд рублей, из которых 1,2 млрд поступили в бюджет края. По объему платежей в Федерацию регион находится на 4-м месте в России.

В 2018 году Красноярский край занимает лидирующие позиции среди регионов России по числу реализуемых приоритетных инвестиционных проектов в области освоения лесов, объем инвестиций в сфере деревообработки увеличился более чем в 3 раза [1].

В лесопромышленном комплексе необходимо следовать таким векторам развития, как глубокая переработка заготавливаемой древесины и максимально эффективное комплексное использование лесосырьевой базы. Создание благоприятных условий для привлечения инвестиций в том числе зависит от устойчивости финансового положения экономического субъекта.

Когда организация финансово устойчива и платежеспособна, она имеет ряд преимуществ перед другими организациями, занимающимися таким же видом деятельности, в частности, для получения кредитов, привлечения инвестиций, сотрудничества с надежными поставщиками и солидными покупателями, а также в подборе высококвалифицированных кадров, что является немаловажным.

Благодаря анализу результатов финансовой отчетности руководство может оценить финансовое благополучие организации, характеристику состояния, структуру показателей, состав и размещение имущества, а также инвестиционную привлекательность и перспективы дальнейшего развития.

Оценка финансового состояния зависит от целей, которые преследуются в результате анализа, поскольку варьируются методики анализа, источники информации и объекты, на которые необходимо обратить пристальное внимание [9].

В настоящее время развитие организаций лесного комплекса зависит от качества управления финансово-хозяйственной деятельностью. Организация эффективного управления достаточно сложна, поскольку деятельность предприятий лесного комплекса сопряжена со значительным разнообразием осуществляемых операций и процессов, поэтому существуют риски банкротства, несмотря на масштаб материальной базы [5].

Среди предприятий лесного комплекса Красноярского края встречаются как предприятия с высоким и средним уровнем финансовой устойчивости и платежеспособности, так и находящиеся на грани банкротства.

В связи с этим представилось целесообразным на основе бухгалтерской отчетности предприятий лесного комплекса Красноярского края провести экспресс-анализ их финансового состояния и дать оценку их платежеспособности и финансовой устойчивости.

При выборе предприятий ориентация была направлена на географическое расположение в пределах Красноярского края, поэтому первым предприятием было выбрано непосредственно предприятие Красноярска (Красноярский ДОК), вторым – крупнейшее предприятие ЛПК Красноярского края в северную сторону от Красноярска (Лесосибирский ЛДК), третьим – находящееся в северо-восточном направлении от Красноярска (Богучанский ЛПК) и четвертым – расположенное в юго-восточной части (Сосновоборский ДОК).

Обозначенные лесопромышленные предприятия можно разделить также по масштабам хозяйственной деятельности – от крупнейшего к малому.

Получение достоверных оценок вероятности банкротства организации невозможно без использования соответствующих математических методов и моделей [2]. При оценке финансового состояния были использованы следующие методики диагностики банкротства:

1) пятифакторная модель Альтмана для частных компаний, не размещающих свои акции; это универсальная модель, так как включает в себя основные финансовые коэффициенты, но для российских предприятий она дает менее точный результат, поскольку была сформирована на статистической выборке американских предприятий [4];

2) модель Бивера – в данной модели итоговый коэффициент вероятности банкротства не рассчитывается, а полученные значения показателей сравниваются с их нормативными значениями, при этом возникает сложность интерпретации итогового значения [6];

3) модель Сайфулина – модель разработана российскими учеными под условия деятельности отечественных предприятий, но она не учитывает отраслевые особенности организаций и полагается на усредненные значения финансовых показателей [8];

4) модель R-счета, разработанная Иркутской государственной экономической академией (ИГЭА), данная модель дает оптимистичные результаты по сравнению с другими моделями [3].

Результаты диагностики финансового состояния лесопромышленных предприятий на примере выбранных представлены в табл. 1.

Таблица 1

**Результаты расчета финансового состояния организаций за 2017 год**

| Предприятие                   |  |  |   |  |
|-------------------------------|--|--|---|--|
| Модель                        | Лесосибирский ЛДК  | Красноярский ДОК   | Богучанский ЛПК   | Сосновоборский ДОК   |
| Пятифакторная модель Альтмана | $Z = 0,844$ (зона финансового риска)   | $Z = 3,084$ (зона финансовой устойчивости)   | $Z = -0,529$ (зона финансового риска)   | $Z = 2,063$ (зона неопределенности)  |
| Модель Бивера                 | Коэф. Бивера = $-0,025$ (год до банкротства)<br>Рентаб. активов = $-2,343$ (5 лет до банкротства)<br>Фин. леверидж = $95,63$ (год до банкротства)<br>Коэф. покрытия = $0,067$ (год до банкротства)<br>Коэф. ликвидности = $1,122$ (год до банкротства) | Коэф. Бивера = $0,454$ (благоприятно)<br>Рентаб. активов = $-6,877$ (благоприятно)<br>Фин. леверидж = $15,16$ (благоприятно)<br>Коэф. покрытия = $0,78$ (благоприятно)<br>Коэф. ликвидности = $2,725$ (благоприятно) | Коэф. Бивера = $-0,259$ (год до банкротства)<br>Рентаб. активов = $-20,098$ (год до банкротства)<br>Фин. леверидж = $77,31$ (5 лет до банкротства)<br>Коэф. покрытия = $0,428$ (благоприятно)<br>Коэф. ликвидности = $0,787$ (год до банкротства) | Коэф. Бивера = $0,0019$ (5 лет до банкротства)<br>Рентаб. активов = $-0,039$ (5 лет до банкротства)<br>Фин. леверидж = $20,76$ (благоприятно)<br>Коэф. покрытия = $0,737$ (благоприятно)<br>Коэф. ликвидности = $8,432$ (благоприятно) |
| Модель Сайфулина              | $R = -4,522$ (вероятность банкротства высока)  | $R = -0,445$ (вероятность банкротства высока)  | $R = -1,784$ (вероятность банкротства высока)   | $R = 0,718$ (вероятность банкротства высока)   |
| Модель R-счета ИГЭА           | $R = 3,190$ (вероятность банкротства минимальна)   | $R = 3,77$ (вероятность банкротства минимальна)  | $R = 1,78$ (вероятность банкротства минимальна)   | $R = 7,926$ (вероятность банкротства минимальна)   |

Таким образом, на основании проведенных расчетов получаются противоречивые результаты:

1. По Лесосибирскому ЛДК большинство показателей ниже нормативных значений, что сигнализирует об угрозе ухудшения финансового состояния в течение ближайшего года. При анализе баланса и отчета о финансовых результатах предприятия за два последних года можно сделать следующие выводы: валюта баланса возросла на 14 %; темп прироста заемного капитала составляет 3 %, однако доля собственного капитала уменьшилась на 3 %, доля заемных средств с каждым годом увеличивается, а нераспределенная прибыль уменьшается к концу 2017 года. Что касается абсолютных значений, то доля собственного капитала всего 5 % в пассиве баланса, отсюда и вытекают негативные значения при диагностике банкротства.

Проанализировав отчет о финансовых результатах, можно сказать, что выручка возросла на 2 %, а себестоимость на 5 %, также увеличились коммерческие расходы на 23 % в 2017 по сравнению с 2016 годом. Проценты к получению в абсолютном значении выражаются незначительной цифрой по сравнению с процентами к уплате. Прочие доходы и расходы уменьшились на 59 и 9 % соответственно. В результате данных изменений в текущем году произошло уменьшение чистой прибыли на 248 % и возник убыток.

2. Красноярский ДОК – полученные результаты практически все свидетельствуют о финансовой устойчивости и платежеспособности предприятия, но модель Сайфулина все-таки предупреждает о вероятности банкротства. Для того чтобы оценить состояние с помощью профессионального суждения, опираясь на полученные результаты, рассмотрим баланс и отчет о финансовых результатах за 2016–2017 годы. Валюта баланса уменьшилась на 2 %. Доля внеоборотных активов (72 %) значительно увеличилась по сравнению с прошлым годом на (18 %) и имеет превышение над оборотными средствами (28 %). Собственный капитал предприятия 81 %, хотя по сравнению с прошлым годом он уменьшился на 3 %. Рассматривая заемный капитал, можно сказать, что долгосрочные обязательства уменьшаются, а краткосрочные незначительно (4 %) увеличились, в частности за счет роста кредиторской задолженности, но по прочим обязательствам предприятие полностью рассчиталось. Несмотря на то что от основной деятельности получился убыток, по итогу отчетного года предприятие выходит на чистую прибыль благодаря прочим доходам.

3. Богучанский ЛПК – результаты говорят о возможном риске банкротства. Валюта баланса уменьшилась на 2 % к концу 2017 года. Собственный капитал уменьшился на 18 % по сравнению с прошлым годом и составляет всего 9 %, нераспределенная прибыль уменьшилась на 148 %, и появился непокрытый убыток. Заемный капитал увеличивается за счет долгосрочных займов и кредиторской задолженности. В связи с тем что произошло незначительное увеличение выручки (на 2 %), увеличение себестоимости на 158 % и коммерческих расходов на 159 %, это привело к убытку от продаж. В итоге предприятие получило убыток, уменьшив свою чистую прибыль.

4. Сосновоборский ДОК – результаты получились неопределенные, поскольку, согласно данным бухгалтерской отчетности, колоссальных изменений в структуре и по строкам баланса не произошло. Валюта баланса увеличилась всего на 643 тысячи рублей по сравнению с 2016 годом. Данное предприятие радикально отличается от трех предыдущих тем, что 99 % актива баланса занимают оборотные активы, это можно объяснить тем, что предприятие самое молодое. Доля собственного капитала составляет 84 %, в частности, из-за переоценки внеоборотных активов, поскольку предприятие получает нераспределенный убыток, который уменьшился на 14 % по сравнению с предыдущим годом. В заемном капитале увеличилась доля долгосрочных займов на 2 %, когда краткосрочные были погашены на 2 %. Однако в текущем году предпри-

ятие погасило убытки в рублях – 1 356 тыс. руб. и получило чистую прибыль, равную 72 тыс. руб. При этом продукция не производилась, поскольку себестоимость равна нулю. Произошло сокращение управленческих расходов, но огромные проценты к уплате и значительный прочий доход скорректировали убыток от продаж на прибыль. Предприятие из года в год переходит от убытков к прибыли, и, исходя из анализа финансовой отчетности, не совсем ясна складывающаяся ситуация.

При расчете коэффициента платежеспособности получились следующие результаты (табл. 2).

Таблица 2

**Коэффициенты платежеспособности предприятий лесного комплекса**

| Предприятие        | Коэффициент платежеспособности |
|--------------------|--------------------------------|
| Лесосибирский ЛДК  | 1,05                           |
| Красноярский ДОК   | 6,60                           |
| Богучанский ЛПК    | 1,29                           |
| Сосновоборский ДОК | 4,55                           |

Данный коэффициент показывает обеспеченность долгов организации ее активами, то есть какая сумма имущества приходится на один рубль обязательств. Значение, равное 2 и более, показывает, что имущество полностью покрывает долги, при том что после погашения обязательств производственный процесс значительно не пострадает. При величине коэффициента платежеспособности от 1 есть риск нанесения ущерба деятельности предприятия [10].

На основании проведенных расчетов и финансовой отчетности необходимо сделать вывод о том, что все предприятия в состоянии покрыть долги своими активами, однако Лесосибирскому ЛДК и Богучанскому ЛПК необходимо снизить уровень образовавшейся задолженности для того, чтобы не ухудшить свое финансовое положение и платежеспособность.

Диагностика вероятности банкротства важна и необходима для руководителя любой организации, поскольку она позволяет избежать многих трудностей в ведении бизнеса. Не менее важным является поддержание низкого уровня вероятности банкротства с целью привлечения инвесторов, новых контрагентов. Однако для предприятий лесного комплекса это сложно, поскольку помимо основных факторов на их деятельность оказывают влияние природно-климатические условия, предсказать влияние которых невозможно. Поэтому руководству лесопромышленных компаний необходимо постоянно контролировать финансовую ситуацию, используя для этого все возможные варианты и адаптируя их под свои условия хозяйственной деятельности.

**Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Стратегии развития лесного комплекса Российской Федерации до 2030 года [Электронный ресурс] : Распоряжение Правительства РФ от 20.09.2018 № 1989-р. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 22.11.2018).

2. Березовская Е. А., Евсигнеева А. С. Модели и инструменты оценки вероятности банкротства предприятия // Символ науки [Электронный ресурс]. 2015. № 12-1. С. 96–98. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/modeli-i-instrumenty-otsenki-veroyatnosti-bankrotstva-organizatsii> (дата обращения: 05.10.2019).

3. Жданов В. Ю., Афанасьева О. А. Модель диагностики риска банкротства предприятий авиационно-промышленного комплекса // Корпоративные финансы

[Электронный ресурс]. 2015. № 4. С. 77–89. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/model-diagnostiki-riska-bankrotstva-predpriyatij-aviatsionno-promyshlennogo-kompleksa> (дата обращения: 03.10.2019).

4. Землякова С. Н., Вихрова А. С. Методы диагностики вероятности банкротства // Концепт : научно-методический электронный журнал [Электронный ресурс]. 2017. Т. 39. С. 601–605. URL: <http://e-koncept.ru/2017/970447.htm> (дата обращения: 04.10.2019).

5. Кнауб А. А., Федорова И. Ю. Сегментирование деятельности организации лесного комплекса // Лесной и химический комплексы – проблемы и решения [Электронный ресурс] : сб. материалов по итогам Всерос. науч.-практ. конф. (2–4 сентября 2019, г. Красноярск) / СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2019. С. 466–469. URL: <https://www.sibsau.ru/scientific-publication/> (дата обращения: 15.10.2019).

6. Мороз Н. Ю., Татиевская К. А. Анализ потенциальности банкротства [Электронный ресурс] // Проблемы и перспективы развития теории и практики экономического анализа в России и за рубежом. 2015. С. 137–141. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=24807458> (дата обращения: 10.10.19).

7. Обнародован проект Лесного плана Красноярского края на 2019–2028 годы [Электронный ресурс] // ЛесПромИнформ : журнал. 2018. № 4. URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=5011> (дата обращения: 06.10.2019).

8. Попова Н. И. Проблемы диагностики банкротства организации [Электронный ресурс] // Современные проблемы и тенденции развития экономики и управления в XXI веке / отв. ред. Н. М. Егошина. 2016. С. 31–35. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27665891> (дата обращения: 02.10.2019).

9. Пучкова Н. В. Анализ методов оценки финансового состояния организации [Электронный ресурс] // Символ науки. 2016. № 3-1. С. 131–134. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27644589> (дата обращения: 07.10.2019).

10. Шеремет А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учебник для вузов. М. : Инфра-М, 2011. 367 с.

© Кнауб А. А., Мельман И. В., 2019

## **ПОРЯДОК ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

А. А. Кнауб, Т. Б. Зыкова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Современные экономические отношения требуют наличия достоверной, полной и сопоставимой финансовой информации о деятельности организации. Едиными правилами, согласно которым можно получить такую информацию, являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В статье рассматриваются ключевые отличия международных стандартов финансовой отчетности от российской системы бухгалтерского учета и их пути сближения, анализируются способы получения отчетности в соответствии с требованиями МСФО, и на их основе предлагается схема подготовки отчетности по МСФО способом трансформации.*

*Ключевые слова: финансовая отчетность, МСФО, трансформация, реклассификация, корректировочные записи.*

## **PROCEDURE FOR TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

A. A. Knaub, T. B. Zykova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Modern economic relations require reliable, complete and comparable financial information about the activities of the organization. The uniform rules under which such information can be obtained are international financial reporting standards (IFRS). The article discusses the key differences between international financial reporting standards from the Russian accounting system and their ways of convergence, analyzes the methods of obtaining reports in accordance with IFRS and on their basis proposes a scheme of preparation of IFRS reporting method of transformation.*

*Keywords: financial statements, IFRS, transformation, reclassification, adjustment records.*

Финансовая отчетность является одним из основных источников информации о деятельности организации и ее результатах, о финансовом состоянии и денежных потоках. Пользователями этой информации является широкий круг субъектов, как

внешних, так и внутренних по отношению к организации: инвесторы, кредиторы, государственные органы, собственники и управленческие кадры организации, а также другие заинтересованные лица. Исходя из этого, мировая учетная практика нацелена на унификацию учетных процедур для повышения прозрачности и обоснованности предоставляемой финансовой отчетности пользователям, независимо от их местонахождения.

Последние десятилетия профессиональными сообществами активно обсуждаются вопросы применения международных стандартов финансовой отчетности в России. Специалисты сходятся во мнении, что данные стандарты, безусловно, проникли в систему регулирования бухгалтерского учета и отчетности, поскольку при сотрудничестве с зарубежными странами необходимо предоставлять финансовую отчетность достаточно полно и прозрачно и для этого она должна оформляться по единым правилам. Такими общепринятыми правилами бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности являются международные стандарты финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности выступают международным инструментом обмена финансовой информацией, это отчетность, которая понятна и вызывает доверие пользователей. Составляя отчетность, соответствующую МСФО, организации приобретают возможность повысить свою конкурентоспособность за счет обеспечения надежной и прозрачной информацией заинтересованных пользователей. Инвесторы же могут получить информацию, благодаря которой можно оценить объект возможных вложений.

Понятие «финансовая отчетность» трактуется в МСФО как информация, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям [1; 2].

Современная ситуация перехода бухгалтерского учета в России на международные стандарты очень сложна. Следует отметить, что на сегодняшний день большинство публичных компаний составляют отчетность по МСФО. Их действия можно объяснить необходимостью привлечения внешнего финансирования и выходом на мировой рынок капитала либо наличием иностранного инвестора, а также заинтересованностью в повышении положительного имиджа и конкурентоспособности [4]. Кроме того, в настоящее время в России составлять отчетность по МСФО обязаны кредитные и страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации, компании, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, и др. Основная цель, которую ставит для себя организация при переходе на международные стандарты, заключается в оформлении более открытой и прозрачной информации для привлечения инвестирования [8].

Имеющиеся определенные различия в учете и порядке составления отчетности в России и МСФО требуют разработки механизмов их преодоления. Но при переводе отчетности в формат МСФО российские организации сталкиваются с рядом проблем в связи с имеющимися различиями (см. таблицу).

Таким образом, можно сделать вывод, что существующие различия в основных принципах МСФО и РСБУ приводят к принципиальным расхождениям при составлении финансовой отчетности, при этом отчетность по МСФО представляет большую ценность для пользователей, поскольку раскрывает реальное положение организации. В связи с этим встает вопрос о путях получения финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Способом получения отчетности в системе бухгалтерских стандартов, отличной от той системы, в которой организация осуществляла бухгалтерский учет, является трансформация финансовой отчетности [5].

### Ключевые отличия МСФО от РСБУ

| Признаки   | МСФО  | Российская система бухгалтерского учета (РСБУ)   | Механизмы трансформации  |
|--|---|--|--|
| Целевая направленность отчетности                    | Обслуживают потребности инвесторов и кредиторов   | Удовлетворяют интересы контролирующих и налоговых органов  | Смена приоритетных пользователей финансовой отчетности   |
| Группировка объектов в отчете о финансовом положении | Не предусмотрена какая-либо стандартная форма баланса, и определяется лишь круг обязательных статей баланса                               | Форма баланса закреплена законодательно. Нельзя представлять активы и обязательства в порядке убывания ликвидности | Указывать обязательные статьи отчета, в случае отсутствия суммы по определенной статье не включать ее                        |
| Приоритет содержания над формой                      | Приоритет экономического содержания над юридической формой. Определяющее значение придается профессиональному суждению                    | Больше внимания уделяется документарному оформлению операций   | Повышение значимости профессионального суждения. Привлечение высококвалифицированных специалистов к трансформации отчетности |
| Отчетный период                                      | Финансовый год календарно не закреплён  | Строго установлены календарные сроки   | Предоставить возможность организации самостоятельно определять финансовый год  |
| Дисконтирование                                      | На благо инвесторам учитывается временная стоимость денег   | Практически не используется дисконтирование  | Необходимо осуществлять пересчет   |
| Справедливая стоимость                               | Используется реальная стоимость для принятия адекватных решений   | Оцениваются по исторической стоимости  | Необходимо сменить базу оценки   |
| Налоговая база                                       | Определение налоговой базы зависит от того, каким образом руководство намеревается погасить балансовую стоимость актива или обязательства | Представляет собой сумму дохода или расхода, облагаемую налогом на прибыль   | Уточнить намерения руководства и, опираясь на них, определить налоговую базу по МСФО   |

Трансформация представляет собой процесс преобразования бухгалтерской (финансовой) отчетности организации посредством ее анализа на соответствие требованиям целевой системы стандартов бухгалтерского учета и корректировки, направленной на устранение выявленных расхождений [9].

Трансформация предполагает формирование финансовой отчетности по МСФО посредством корректировок показателей (статей) бухгалтерской отчетности без осуществления учетных записей всякий раз, когда организации требуется такая отчетность. Особенность трансформации заключается в необходимости корректировки показателей отчетности не только в рамках одной формы отчетности, например, бухгалтерского баланса, но и в сквозной корректировке всех связанных показателей отчетности из других форм отчетности [7].

На сегодняшний день не существует единого алгоритма трансформации финансовой отчетности, поскольку к каждой организации требуется индивидуальный подход. Это можно объяснить тем, что на процесс составления отчетности оказывают значительное влияние многие субъективные факторы: особенности организации бухгалтер-

ского учета, специфика финансово-хозяйственной деятельности, особенности применяемой учетной политики, необходимая степень детализации показателей отчетности, наличие финансовых и временных ресурсов, наличие высококвалифицированных специалистов и др. По этой причине в настоящее время существует ряд подходов к трансформации, из которых можно выбрать более подходящую под определенную организацию.

В научной литературе и практике выделяют три способа, в результате применения одного из которых получается отчетность, соответствующая МСФО: внешняя трансформация, внутренняя корректировка и параллельный учет (рис. 1).

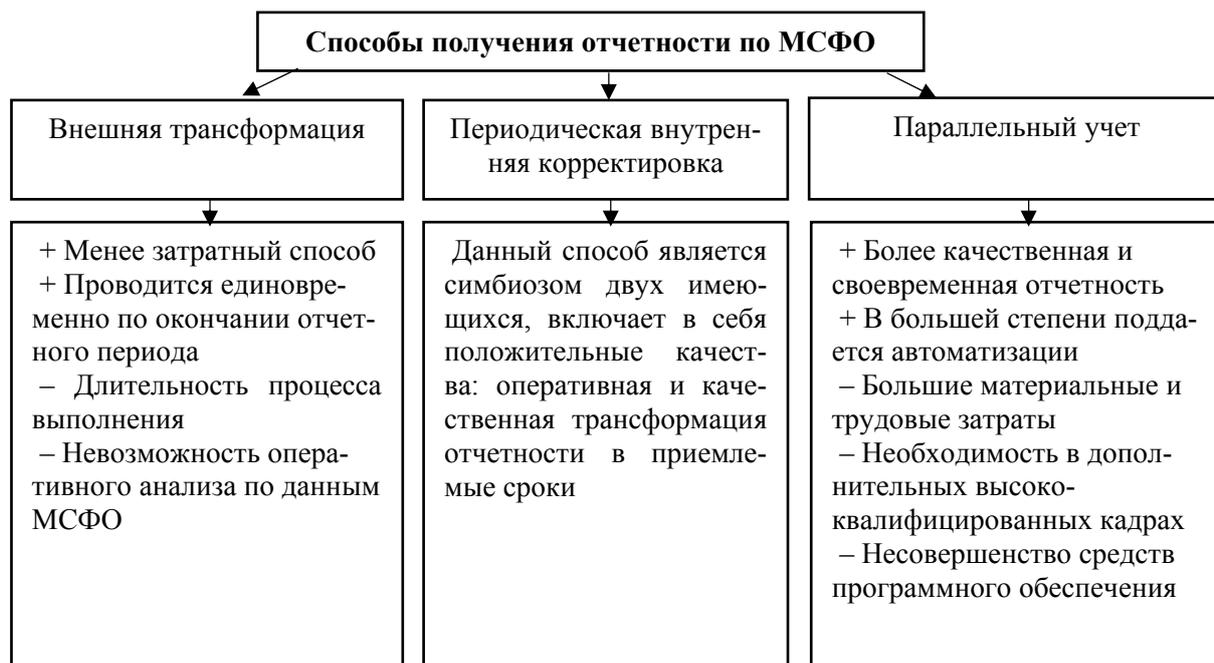


Рис. 1. Способы получения отчетности из РСБУ в МСФО

Стоит отметить, что выбор модели получения отчетности, соответствующей МСФО, зависит от финансовых возможностей организации и цели трансформации отчетности. В данной статье обратим внимание на модель внешней трансформации, поскольку многие организации отдают предпочтение именно ей вследствие того, что она не требует ежедневных высоких затрат и проводится единовременно по окончании отчетного периода.

Авдеев В. Ю. в своей статье сам процесс трансформации делит на две составляющие: техническую и интеллектуальную, и выделяет два подхода при трансформации: от оборотной ведомости или от баланса [3]. Авторы Кочедыкова В. Е. и Граница Ю. В. предлагают разделение процесса трансформации на три этапа: подготовительный, основной и технический [8]. Авторы Султанова Х. Р. и Султанов С. Ш. считают наилучшим разделение трансформации на два этапа: первый включает составление таблицы, содержащей сальдо по синтетическим и аналитическим счетам, участвующим в формировании статей баланса; второй – это непосредственно сбор и подготовка необходимой аналитической информации по отдельным счетам, включающей в себя составление пяти взаимосвязанных между собой таблиц [10]. Дружиловская Т. Ю. исходя из экономической сущности, задач и результатов выделяет три этапа трансформации финансовой отчетности: подготовительный, рабочий и этап формирования компонентов отчетности, соответствующей стандартам МСФО [5].

Методика трансформации российской отчетности, разработанная В. Т. Чая, включает следующие этапы: 1) анализ счетов для составления отчетности, а также состояния бухгалтерского учета организации и учетной политики, который позволяет выявить отклонения российской отчетности от требований МСФО; 2) формирование оборотно-сальдовых ведомостей в российской системе счетов бухгалтерского учета, подготовка рабочих документов; 3) составление корректирующих записей, по результатам которых формируются пробные отчеты; 4) реклассификация счетов российского Плана счетов в счета МСФО; 5) составление финансовой отчетности по МСФО [11, с. 264].

Ю. В. Ильина предлагает следующую методику трансформации отчетности: 1) предварительная корректировка российских баланса и отчета о финансовых результатах; 2) сбор дополнительной аналитической бухгалтерской и управленческой информации; 3) внесение в отчетность по МСФО корректирующих проводок; приведение отчетности к окончательному формату, соответствующему МСФО [6, с. 26].

Проанализировав имеющиеся подходы к трансформации отчетности, предлагаем следующую схему процесса трансформации финансовой отчетности (рис. 2).

Представленная схема описывает процесс трансформации начиная с оформления фактов хозяйственной жизни и составления отчетности по правилам РСБУ. Первый этап трансформации – «Этап интеллектуальной подготовки» – предполагает необходимость изучения общих требований к отчетности в формате МСФО, определенных в МСФО (IFRS 1) «Первое применение МСФО», проведение сопоставительного анализа международных и национальных стандартов и определение объема корректировок. При составлении финансовой отчетности по МСФО в первый раз необходимо выполнить требования МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». МСФО (IFRS) 1 определяет, что организация должна составить начальный баланс по МСФО на дату перехода на этот вид отчетности. При составлении отчетности по международным стандартам впервые необходимо показать, каким образом переход на ее составление повлиял на финансовое положение компании, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств. Кроме того, на данном этапе определяются периоды, за которые должна быть составлена отчетность МСФО, язык и валюта отчетности.

На втором этапе – «Этап технической подготовки» – составляется учетная политика согласно требованиям международных стандартов, выделяются отличия положений учетных политик, формируется план счетов по строкам из отчетности и подготавливается рабочая документация, отражающая различия в учете и представления информации в отчетности о хозяйственных операциях по их экономическому содержанию согласно российским правилам бухгалтерского учета и МСФО.

Далее через призму профессионального суждения по вопросам учета непосредственно происходит процесс трансформации, то есть реклассификация объектов учета в разрезе статьей баланса, оценка активов по требованиям МСФО и прочие корректировки, которые были предложены на первоначальном этапе. Трансформационные записи позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Корректировочные проводки могут быть реклассифицирующие, переносящие данные об объектах бухгалтерского учета из статей российской отчетности в статьи, предписанные МСФО. Другим видом корректировочных проводок являются проводки, которые приводят содержание статей отчетности по количественным и качественным характеристикам к уровню требований МСФО. Выполнение этих корректировок является наиболее трудоемким и ответственным с точки зрения формирования верных профессиональных суждений и сопоставления различий в признании и оценке объектов учета между российской системой бухгалтерского учета и международными стандартами.

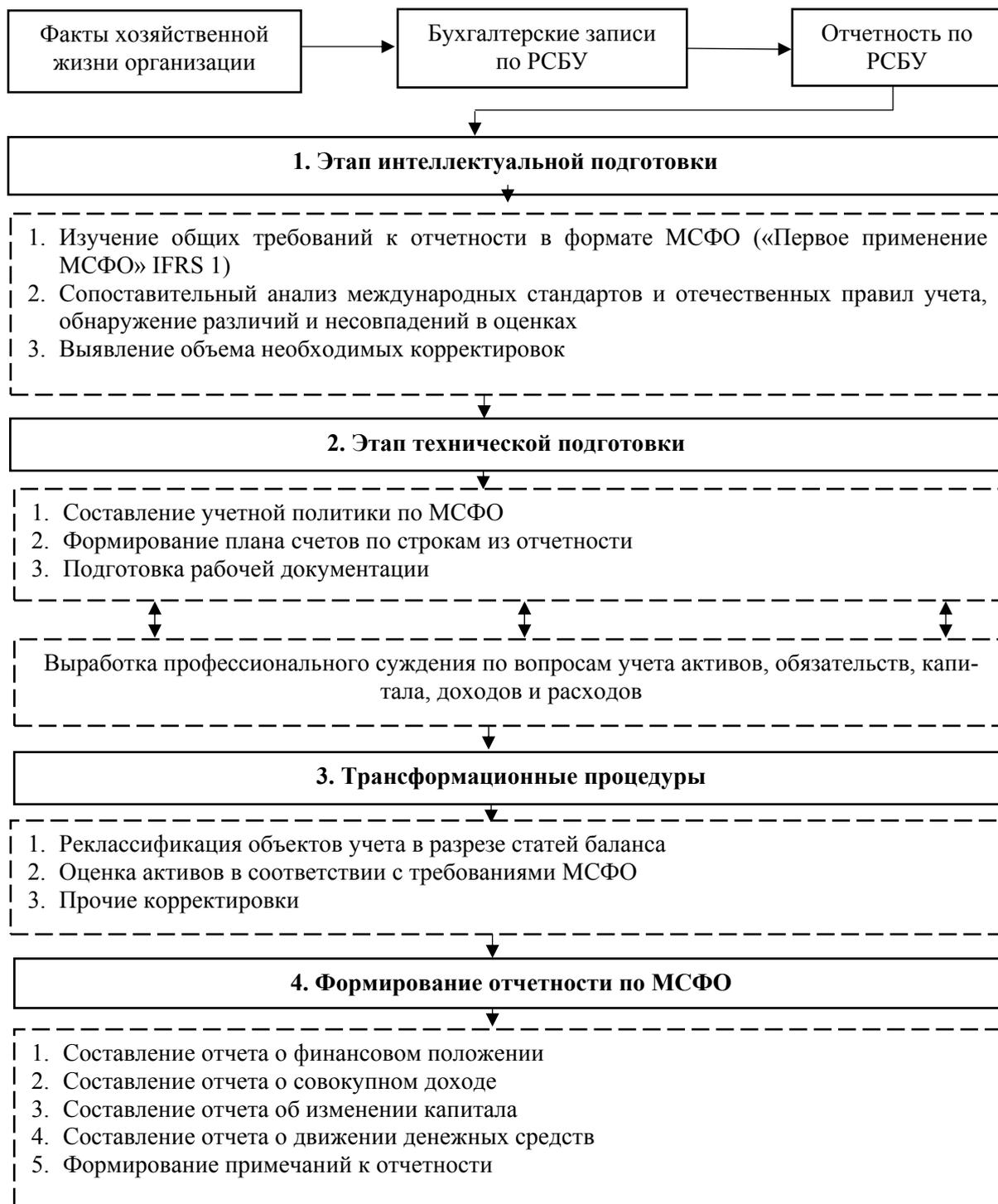


Рис. 2. Схема трансформации отчетности по МСФО

На заключительном этапе составляется отчетность, соответствующая требованиям МСФО.

Данная методика трансформации финансовой отчетности призвана обеспечить формирование финансовой отчетности в системе МСФО, максимально близкой к отчетности, которая была бы получена путем параллельного учета. Предложенная методика трансформации отчетности позволяет выполнить необходимые организационно-подготовительные мероприятия, выявить и уточнить область необходимых корректи-

ровок, собрать полную информацию, сделать соответствующие трансформационные записи и обеспечить достоверность финансовой отчетности по международным стандартам.

### Библиографические ссылки

1. Представление финансовой отчетности [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 1. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/8b01883380fec344f044c706161a816e9c86186e/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/8b01883380fec344f044c706161a816e9c86186e/) (дата обращения: 06.10.2019).

2. Российская Федерация. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_160581/c5904f544c9df649fbb626a457027a2dac3a9833](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581/c5904f544c9df649fbb626a457027a2dac3a9833) (дата обращения: 06.10.2019).

3. Авдеев В. Ю. Трансформация отчетности по МСФО: какой подход выбрать? [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/173124.html> (дата обращения: 06.10.2019).

4. Адаменко А. А., Ткаченко А. С., Чич Н. Ш. Переход на МСФО: проблемы и перспективы на сегодняшнем этапе экономического развития России [Электронный ресурс] // Вестник Академии знаний. 2017. № 2 (9). URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=21629869> (дата обращения: 11.10.2019).

5. Дружиловская Т. Ю. Теоретические и практические аспекты трансформации финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2019. № 13. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.10.2019).

6. Ильина Ю. В. Трансформируем отчетность // Расчет. 2006. № 8. С. 25–26.

7. Клинов Н., Назаров Д. Трансформация отчетности [Электронный ресурс] // Финансовая газета. 2004. № 49. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.10.2019).

8. Качедыкова В. Е., Граница Ю. В. Порядок трансформации отчетности из РСБУ в МСФО [Электронный ресурс] // Universum: Экономика и юриспруденция : электрон. науч. журнал. 2018. № 6 (51). URL: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/5935> (дата обращения: 10.10.2019).

9. Михайленко Р. Г., Колесник П. В. Совершенствование методики трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО [Электронный ресурс] // Бухгалтер и закон. 2015. № 3. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.10.2019).

10. Султанова Х. Р., Султанов С. Ш. Возможности трансформации российской финансовой отчетности в отчетность по МСФО [Электронный ресурс] // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. 2015. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26186648&> (дата обращения: 11.10.2019).

11. Чая В. Т., Чая Г. В. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник. М. : Рид Групп, 2011. 368 с.

## **ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ПО РАСЧЕТАМ С ПЕРСОНАЛОМ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

О. И. Козеева

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Учетно-аналитическая система – это одна из основных ступеней, обеспечивающих экономическую безопасность предприятия. Цель создания и поддержания учетно-аналитической системы состоит в организации бесперебойного функционирования деятельности для недопущения возникновения угроз при ведении учета и отражении хозяйственных операций.*

*При организации учета по расчетам с персоналом и создании учетно-аналитической системы на данном участке учета необходимо принимать во внимание факторы, влияющие на деятельность производственного предприятия. Определение основных факторов позволит выявить наиболее существенные риски и разработать необходимые методы и инструменты контроля, что в свою очередь обеспечит безопасность учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом производственных предприятий.*

*Ключевые слова: экономическая безопасность, учетно-аналитическая система, безопасность предприятий, методы и инструменты, расчеты с персоналом.*

## **ENSURING SECURITY OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM BY CALCULATIONS WITH PERSONNEL OF INDUSTRIAL ENTERPRISES**

O. I. Kozeeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Accounting and analytical system – this is one of the main steps to ensure the economic security of the enterprise. The purpose of creating and maintaining an accounting and analytical system is to organize the uninterrupted functioning of the activity in order to prevent the occurrence of threats when keeping records and reflecting business operations.*

*When organizing accounting for settlements with personnel and creating an accounting and analytical system in this area of accounting, it is necessary to take into account factors affecting the activities of a manufacturing enterprise. Determining the main factors will allow identifying the most significant risks, and developing the necessary methods and tools for control, which in turn will ensure the safety of the accounting and analytical system based on calculations with the personnel of industrial enterprises.*

*Keywords: economic security, accounting and analytical system, enterprise security, methods and tools, calculations with staff.*

Актуальность темы обуславливается необходимостью обеспечения эффективной учетной деятельности в разрезе учета по расчетам с персоналом. Для стабильного функционирования производственных предприятий необходимо создать учетно-аналитическую систему, которая в свою очередь, при рациональной организации, позволит обеспечить безопасность деятельности производственных предприятий.

Учетно-аналитическая система – это одна из основных ступеней, обеспечивающих экономическую безопасность экономического субъекта. Цель создания и поддержания учетно-аналитической системы состоит в организации бесперебойного функционирования деятельности для недопущения возникновения угроз при ведении учета и отражении хозяйственных операций.

Проблемы безопасности учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом рассматривались в научных работах и статьях [13; 19; 20; 21; 22] и регламентированы нормативными документами [1–12].

Одними из основных узких мест при формировании информации и ее исполнении являются субъективное профессиональное мнение бухгалтера и качество разработанных мер по обеспечению недопущения ошибок в его работе [5].

Для разработки рекомендаций по безопасности учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом необходимо выделить основные направления появления ошибок при осуществлении деятельности и определить их причины.

При рассмотрении требований инструментов и методов обеспечения безопасности учетно-аналитической системы были выявлены четыре риска, неотъемлемых от деятельности экономического субъекта и наиболее значительно влияющих на качество его функционирования. Каждый из представленных рисков непосредственно зависит от других:

- кадровые риски;
- информационные риски;
- технологические риски;
- финансовые риски [3].

Для обеспечения безопасности деятельности экономического субъекта необходимо обеспечивать функционирование учетно-аналитической системы, учитывая особенности деятельности и технические возможности, а также осуществлять своевременную доработку ее частей.

В разрезе учета расчетов с персоналом учетно-аналитическая система должна обеспечивать конфиденциальность персональных данных в отношении как сотрудников, так и организации; корректность расчетов и снижение возможности утраты данных.

Решение указанных задач должно основываться на формировании системы трактовки действий в каждом виде учета; разработке методов технологического обеспечения минимизации ошибок; внедрении системы внутреннего контроля качества работы каждого сотрудника.

Внедрение учетно-аналитической системы играет особо важную роль на крупных производственных предприятиях, количество и скорость обрабатываемой информации на которых зависит от соответствующего разделения обязанностей сотрудников и постоянного контроля качества [1].

В результате проведенного исследования научных работ были предложены методы обеспечения безопасности учетно-аналитической системы в разрезе каждого вида риска (рис. 1) [5].

Представленная методика устранения и недопущения возникновения причин кадровых рисков описывает инструменты, влияющие на функционирование учетно-аналитической системы.



Рис. 1. Методы обеспечения безопасности учетно-аналитической системы

Для более точного понимания необходимо раскрыть методы устранения некоторых причин возникновения рисков. Так, устранение рисков, связанных с неквалифицированным персоналом, возможно путем проведения следующих процедур:

- многоуровневого собеседования, состоящего из разностороннего тестирования и непосредственного общения с руководителями отдела;

- на период испытательного срока сотрудника установление за ним куратора, который обучает работе на новом месте и смотрит за результатами, ответственностью и исполнительностью. По истечении испытательного срока производится оценка работы нового сотрудника путем заполнения разработанной формы, включающей основные функции работника отдела.

Для обеспечения безопасной деятельности было предложено отдел учета расчетов с персоналом разделить на несколько видов служб, взаимодействующих с процессом учета и между собой (рис. 2). Также было учтено, что выделение отдельного подразделения, является необходимостью лишь на крупных производственных предприятиях, так что предложенная организационная система учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом может быть сокращена либо дополнена в зависимости от масштабов деятельности производственного предприятия [5].

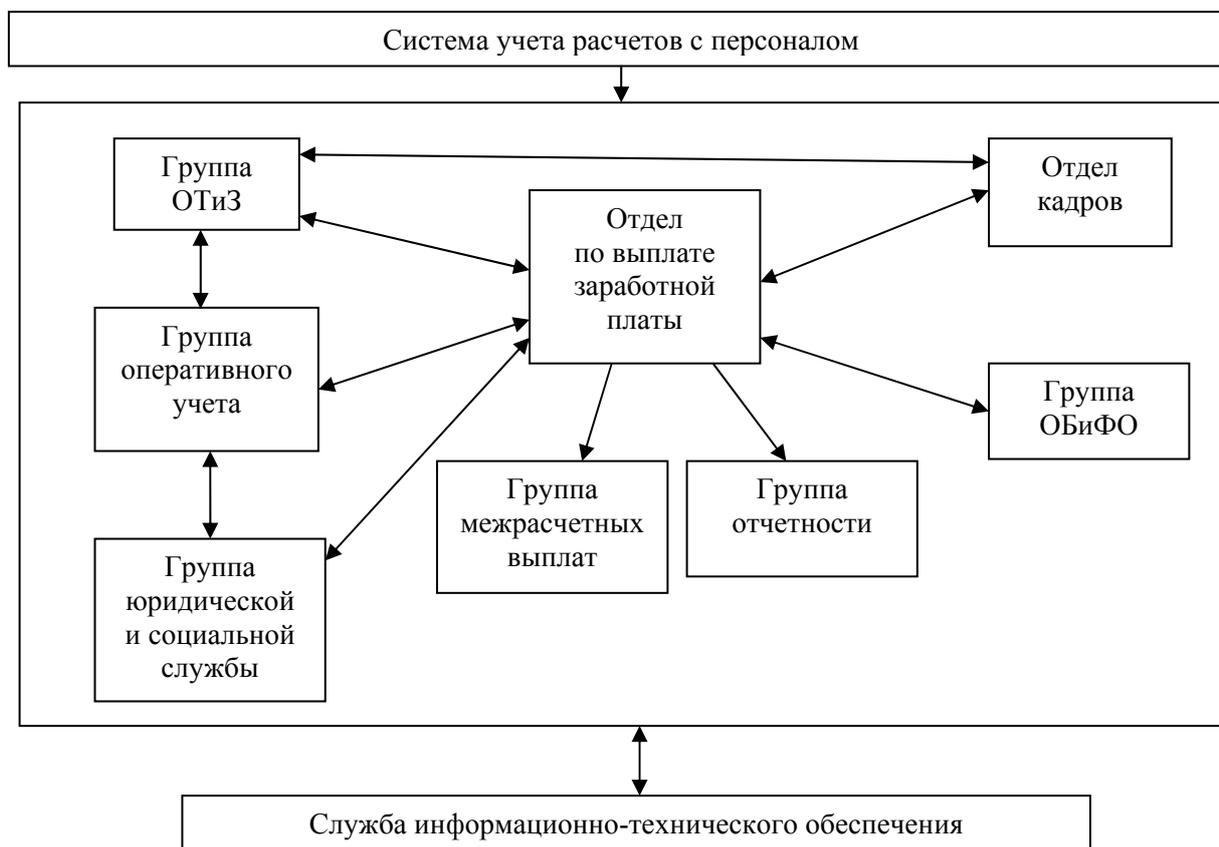


Рис. 2. Основные службы по расчетам с персоналом и их взаимосвязь

Представленная организационная система позволит производственным предприятиям при возможном увеличении штата сотрудников минимизировать кадровые, информационные и технические риски.

Возможность обеспечения безопасности путем увеличения штата в представленной организации обусловлена снижением нагрузки и грамотным распределением функционала среди сотрудников.

В современных условиях ведение учета невозможно без применения компьютеров и специализированных программ, поскольку объем обрабатываемой информации, особенно в деятельности крупных производственных предприятий, превышает возможности вычислительных способностей человека. В связи с чем, как видно из рис. 2, все службы зависят от отдела информационно-технического обеспечения. Помимо этого, видна взаимосвязь отделов между собой, но не всех. Такая зависимость основана на разграничении доступа к информации (табл. 1) [2].

Таблица 1

**Матрица доступа к информации по расчетам с персоналом**

| Наименование лиц, имеющих возможность доступа к информации | Полномочия   |
|--|--|
| Сотрудник отдела кадров                                    | Доступ к внесению личных данных, информации о присутствии, отсутствии. Нет доступа к информации о начислениях и удержаниях сотрудника, проведению выплаты, просмотру и изменению   |
| Сотрудник ОТиЗ   | Доступ к внесению данных начислений. Доступ к просмотру кадровых данных, данных об удержаниях.<br>Нет доступа к проведению выплаты, просмотру и изменению системных параметров программ  |
| Сотрудник по выплате заработной платы                      | Доступ к внесению данных о начислениях и удержаниях, проведению выплаты. Доступ к просмотру кадровых данных. Нет доступа к просмотру и изменению системных параметров программ   |
| Сотрудник ООУ  | Доступ к просмотру документов с целью их ранжировать и разместить в систему электронного документооборота. Нет доступа к личным данным (кроме Ф.И.О. и даты рождения) информации о начислениях и удержаниях сотрудника, проведению выплаты, просмотру и изменению системным параметрам программы |
| Сотрудник ОБиФО  | Доступ к проведению платежей в системе. Нет доступа к личным данным информации о начислениях и удержаниях сотрудника, проведению выплаты, просмотру и изменению системным параметрам программы   |
| Сотрудник юридической службы и социальных вопросов         | Доступ к просмотру документов с целью их ранжировать и разместить в систему электронного документооборота. Нет доступа к личным данным (кроме Ф.И.О. и даты рождения) информации о начислениях и удержаниях сотрудника, проведению выплаты, просмотру и изменению системных параметров программы |
| Сотрудник ИТ   | Полный доступ  |

Форма заполняется новым сотрудником, куратором и руководителем отдела, после чего принимается решение о дальнейшей совместной работе: при обнаружении не квалифицированного сотрудника в рядах постоянно занятых необходимо произвести одну из перечисленных мер по устранению (переобучение, повышение квалификации, понижение в должности, увольнение).

Контроль должен осуществляться от вышестоящих должностей к нижестоящим по уровням. Наиболее комфортный метод контроля осуществляется посредством использования контрольных процедур и чек-листов.

Чек-лист – реестр ежедневных, еженедельных и ежемесячных действий, которые должен выполнять сотрудник. Для устранения ситуаций невыполнения какого-либо шага необходимо отмечать каждое действие после его выполнения.

Контрольные процедуры – это сводные реестры выполнения работ по результатам отчетного периода, выполняющие как учетную, так и аналитическую функцию.

Обеспечение безопасного хранения, использования и передачи персональных данных может быть достигнуто только с применением постоянного контроля за исполнением, для этого были предложены методы по недопущению информационных рисков.

Для недопущения возникновения ошибок для отдела межрасчетных выплат был разработан план выполнения работы, или чек-лист, фрагмент которого представлен в табл. 2. Данный реестр предполагает наличие ежедневных, еженедельных и ежемесячных обязанностей, которые должен выполнять каждый сотрудник группы межрасчетов. Представленная таблица поможет минимизировать риски невыполнения ежедневных обязанностей, нарушения сроков обработки документов и выплат.

Следующий этап чек-листа – это аналитические контрольные процедуры, способствующие предотвращению и недопущению ошибок при начислении в связи с возможными техническими ошибками либо произведенными ошибками сотрудников других отделов по учету расчетов с персоналом. Фрагмент чек-листа по проведению аналитических контрольных процедур представлен в табл. 3 [5].

Таблица 2

**Чек-лист ежедневных обязанностей сотрудника группы межрасчетов**

| Операция                             | Срок выполнения | Краткое содержание   | Выполнение операции +/- |
|--------------------------------------|-----------------|--|-------------------------|
| Обработка документов                 | Ежедневно       | Обработка новых документов, поступивших в электронный документооборот  |                         |
| Формирование справок                 | Ежедневно       | Формирование справок по поступившим запросам в срок, установленный законодательством (3 дня)   |                         |
| Формирование межрасчетных выплат     | Ежедневно       | Выполнение расчетов и выплат, обязательных в соответствии с законодательством: отпускные, выплаты при увольнении, материальная помощь и единовременные компенсационные выплаты в связи со смертью работника/ члена семьи – по факту обращения за помощью, выплаты по решению суда и вознаграждения по договорам ГПХ – в течение 5 дней со дня получения судебного решения/ подписания акта выполненных работ |                         |
| Контроль загрузки платежных реестров | Ежедневно       | Проверка факта загрузки платежных реестров сотрудниками банковского отдела, проверка корректности загрузки НДФЛ по ИФНС  |                         |

В чек-листе аналитических процедур представлен фрагмент операций и их краткое содержание. Так, в представленном чек-листе выделены:

- контроль начислений и перечислений налога на доходы физических лиц;
- проверка сальдо расчетов по уволенным сотрудникам;
- учет, контроль и анализ возвратов;
- межотчетное проведение контроля за произведенными платежами;
- проверка полноты, корректности отражения начислений/ удержаний в учетной системе и соответствия первичным документам для начисления зарплаты в системе документооборота;
- проверка корректности результатов расчета заработной платы и расчета среднего заработка (выборочно).

## Чек-лист аналитических процедур

| Операция  | Срок выполнения                               | Краткое содержание   | Выполнение операции +/- |
|---|---|--|-------------------------|
| Контроль начислений и перечислений налога на доходы физических лиц  | Ежедневно, ежемесячно, поквартально, ежегодно | Проверка корректности исчисления налога на доходы физических лиц; проверка видов начислений для исчисления НДФЛ; ежемесячный контроль за предоставлением налоговых вычетов по НДФЛ |                         |
| Проверка сальдо расчетов по уволенным сотрудникам   | Контрольная дата – по факту увольнения        | Проверка начислений, удержаний, суммы к выплате по уволенным сотрудникам во избежание образования дебиторской задолженности  |                         |
| Учет, контроль и анализ возвратов   | Еженедельно                                   | При наличии возвратов в таблице контрольных процедур отражается информация о причине возврата  |                         |
| Межотчетное проведение контроля за произведенными платежами   | Контрольная дата – 29 число месяца            | Сверить суммы межрасчетных выплат между сводом, своим реестром по платежам и фактически перечисленными и отраженными суммами на сч. 70, 73, 76                                     |                         |
| Проверка полноты, корректности отражения начислений/ удержаний в учетной системе и соответствия первичным документам для начисления зарплаты в системе документооборота | Контрольная дата – 17 число месяца            | Контроль проведенных начислений и размещенных в систему электронного документооборота  |                         |
| Проверка корректности результатов расчета заработной платы и расчета среднего заработка (выборочно)   | Контрольная дата – 24 число каждого месяца    | Проверка корректности расчета среднего заработка (пособий по временной нетрудоспособности, отпускных, командировок, прочих начислений по среднему)                                 |                         |

В каждом из чек-листов прописаны сроки и периодичность выполнения и контроля, кроме того, выделена колонка «Выполнение операции +/-». Для каждого сотрудника эта колонка служит вспомогательным инструментом в выполнении ежедневной работы, для руководителей каждой группы чек-лист является инструментом контроля и оценки деятельности персонала.

Следующим, не менее важным видом риска является информационный риск. В связи с большим объемом обрабатываемой информации, а также сложностью автоматизированной системы ведения учета, неотъемлемым методом для недопущения возникновения информационных рисков и обеспечения безопасности учетно-аналитической системы является разработка сборника инструкций как по ведению учета в целом, так и по использованию компьютерных программ.

Сборники обязаны разрабатываться непосредственно для каждой группы учета, в зависимости от выполняемых функций. Такие сборники должны быть в открытом

только для персонала производственного предприятия доступе, своевременно обновляться и дополняться.

Еще одним методом обеспечения безопасности учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом можно считать использование в работе специализированных и обязательно лицензионных компьютерных и бухгалтерских программ.

Важным фактором при этом является совместимость программного обеспечения рабочего компьютера и используемой бухгалтерской учетной программы, поскольку зачастую возникает конфликт настроек или наложение нагрузки, что может привести к утрате данных или медленной работе программ.

Следующим шагом к недопущению возникновения информационного риска является создание и контроль за соблюдением политики конфиденциальности. В связи с тем что сотрудники по расчетам с персоналом являются пользователями персональных данных, необходимо составить в соответствии с законодательством перечень персональных данных и регулярно информировать о нем сотрудников бухгалтерской службы.

Таким образом, для того чтобы учетно-аналитическая система находилась в состоянии безопасности и стабильно функционировала, необходимо проанализировать каждую из ее составляющих, установить риски в разрезе составляющих, рассмотреть предполагаемые причины их возникновения, а также сформировать и внедрить методику по устранению наиболее вероятных рисков.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 30.11.1994 № 51-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.04.2019).

2. Российская Федерация. Законы. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 30.12.2001 № 197-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 19.04.2019).

3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 05.08.2000 № 117-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.03.2019).

4. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 06.12.2011 № 402-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.05.2019).

5. Российская Федерация. Законы. О коммерческой тайне [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 29.07.2004 № 98-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.05.2019).

6. Российская Федерация. Законы. О персональных данных [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 27.07.2006 № 152-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.04.2019).

7. Российская Федерация. Законы. Об информации, информационных технологиях и о защите информации [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 27.07.2006 № 149-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.05.2019).

8. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по ведению бухгалтерского учета «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 06.05.1999 № 32-н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2019).

9. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по ведению бухгалтерского учета «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс] : утв. при-

казом М-ва финансов РФ от 06.05.1999 № 33-н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2019).

10. Российская Федерация. Правительство. Об утверждении требований к защите персональных данных при их обработке в информационных системах персональных данных [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 01.11.2012 № 1119. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.05.2019).

11. Об утверждении Составы и содержания организационных и технических мер по обеспечению безопасности персональных данных при их обработке в информационных системах персональных данных [Электронный ресурс] : приказ ФСТЭК 18.02.2013 № 21. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.05.2019).

12. ГОСТ Р 50922–2006. Защита информации. Основные термины и определения [Электронный ресурс] : утв. приказом Федер. агентства по техническому регулированию и метрологии от 27.12.2006 № 373-ст. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.05.2019).

13. Андреева А. А., Киселева О. В. Содержание экономических методов и инструментов обеспечения имущественной безопасности хозяйствующих субъектов // Инновации в науке и практике. 2018. С. 43–48.

14. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Содержание экономической безопасности предприятия // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 3. С. 174–179.

15. Золотарева И. И. Меры обеспечения экономической безопасности // Экономика. Инновации. Управление качеством. 2016. № 3. С. 64–65.

16. Козеева О. И. Классификация угроз экономической безопасности предприятия // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2018. № 20. С. 68–72.

17. Козеева О. И. Проблемы оценки рисков защиты информации по расчетам с персоналом по оплате труда // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2018. № 21. С. 83–90.

18. Козеева О. И. Рекомендации по безопасности учетно-аналитической системы по расчетам с персоналом // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 107–115.

19. Мухина Е. Р. Учетно-аналитическая информация: понятия, требования к содержанию // Вектор экономики. 2016. № 3.

20. Федоренко И. В. Проблемы защиты бухгалтерской информации в современных условиях ее обработки // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 18. С. 166–171.

21. Цветкова И. И., Садовцева И. А. Основные принципы и подходы к формированию кадровой безопасности в системе экономической безопасности // Ученые записки Крым. федер. ун-та им. В. И. Вернадского. Серия: Экономика и управление. 2016. № 1. С. 273–279.

22. Якимова В. А. Оценка внутреннего контроля расчетов с персоналом по оплате труда в условиях применения аудируемым лицом автоматизированной информационной системы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 7. С. 16–30.

## АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОТЕНЦИАЛ МАТРИЧНОГО БАЛАНСА

В. А. Кузнецова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Статья посвящена методам финансового анализа деятельности предприятий. Наряду с традиционными методами и инструментами финансового анализа предлагается использовать матричный баланс, который в доступной и наглядной форме позволяет сделать выводы о целесообразности использования каждого вида финансовых ресурсов.*

*Описаны принцип и последовательность формирования матричного баланса. На примере информации реального предприятия проведен краткий анализ и обоснована целесообразность использования матричного баланса. Этим инструментом могут пользоваться аналитические службы любых предприятий независимо от их отраслевой принадлежности.*

*Ключевые слова: финансовый анализ, методы, матричный баланс.*

## ANALYTICAL POTENTIAL OF THE MATRIX BALANCE

V. A. Kuznetsova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The article is devoted to methods of financial analysis of enterprises. Along with traditional methods and tools of financial analysis, it is proposed to use a matrix balance, which in an accessible and visual form allows us to draw conclusions about the advisability of using each type of financial resources.*

*The article describes the principle and sequence of forming the matrix balance. On the example of information from a real enterprise, the feasibility of using a matrix balance is substantiated. This tool can be used by analytical services of any enterprises, regardless of their industry affiliation.*

*Keywords: financial analysis, methods, matrix balance.*

Независимо от отраслевой принадлежности и форм собственности все организации ведут учет имущества, обязательств и хозяйственных операций согласно действующему законодательству и нормативным актам [1; 2]. Одно из важнейших мест в системе отчетности организаций принадлежит бухгалтерскому балансу. С помощью информации, которая отражается в балансе, можно провести анализ

финансового состояния организации, эффективности ее хозяйственной деятельности [9, с. 117–128].

Для этих целей применяются такие инструменты, как структурный и динамический анализ. Если структурный (вертикальный) анализ позволяет выявить удельные веса статей в валюте баланса, то динамический (горизонтальный) анализ показывает изменение этих статей во времени [4, с. 31–33].

В дополнение к названным можно провести трендовый, факторный и сравнительный виды анализа. Благодаря трендовому анализу можно сформировать мнение о тенденции изменений статей баланса (прогнозный анализ). С помощью факторного анализа определяют факторы влияния на изменение значения исследуемой статьи баланса [4, с. 48–52]. Для проведения сравнительного анализа необходима дополнительная информация, так как данных баланса одной организации недостаточно, поскольку целью такого анализа является сопоставление статей баланса разных компаний.

Перечисленные аналитические методы основаны на применении традиционного формата баланса (формы 1) [3], который чаще всего используют аналитики. К сожалению, реже применяется иной аналитический инструмент, иной формат отчета – матричный баланс, который отражает форму представления бухгалтерского баланса в виде таблицы, сопоставляющей активы предприятия с источниками их формирования [5, с. 127–132].

Иными словами, матричная модель – это прямоугольная таблица, матрица, в которой по горизонтали расположены статьи актива (от наиболее к наименее ликвидным), а по вертикали – статьи пассива (в порядке уменьшения срочности). Размерность матрицы бухгалтерского баланса может соответствовать количеству статей по активу и пассиву баланса, т. е. 42 на 35, но для практических целей вполне достаточно размерности 10 на 10 по сокращенной форме баланса, а иногда и еще меньше – в зависимости от того, насколько заполнены строки баланса. Формат матричного баланса представлен в табл. 1.

Основой матричного баланса выступает основной принцип сопоставления активов и пассивов баланса по степени ликвидности и срочности привлечения. Предполагается, что долгосрочные источники финансирования (собственный капитал и долгосрочные обязательства) обеспечивают наличие внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений) и части оборотных активов. Краткосрочные источники финансирования (краткосрочные займы и кредиты, кредиторская задолженность) обеспечивают наличие наиболее ликвидных оборотных средств

Матричная форма позволяет более наглядно сопоставить статьи пассива и актива баланса и определить источники формирования для каждой статьи активов. Это позволяет обосновать выводы не только о достаточности собственных источников финансирования, но и о наличии собственных оборотных средств, ликвидности баланса, а также о произошедших изменениях за анализируемый период [8; 10]. Поэтому принято формировать три матрицы: на начало анализируемого периода, на конец анализируемого периода и разностный, или динамический матричный баланс за анализируемый период.

Формирование матричного баланса осуществляется по установленным правилам. Для первых двух балансов они следующие:

- 1) определение и обоснование размера матрицы с учетом статей актива и пассива баланса;
- 2) заполнение балансовых строк и граф матрицы в точном соответствии с данными бухгалтерского баланса;
- 3) подбор источников средств, находящихся в распоряжении предприятия;
- 4) проверка всех балансовых итогов матрицы.



Матричные балансы предприятия на начало и конец года, носящие статистический характер и отражающие состояние средств предприятия, являются исходными для формирования третьего, разностного баланса, отражающего динамику средств предприятия за год, что является достаточно важным для аналитических и прогнозных расчетов.

Наиболее ответственным является подбор источников средств, находящихся в распоряжении предприятия, при котором исходят из круга финансовых прав и полномочий, предоставленных предприятию, экономической природы внеоборотных и оборотных, собственных и заемных средств и хозяйственной целесообразности (табл. 2).

Таблица 2

**Подбор источников средств, находящихся в распоряжении предприятия**

| Внеоборотные активы                                   | Источники средств (статьи пассива)   |
|---|--|
| Основные средства и нематериальные активы             | Уставный и добавочный капитал, долгосрочные кредиты и займы, нераспределенная прибыль  |
| Капитальные вложения                                  | Долгосрочные кредиты и займы, уставный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль  |
| Долгосрочные финансовые вложения                      | Уставный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль  |
| Оборотные активы                                      |  |
| Запасы  | Уставный и добавочный капитал (остаток), нераспределенная прибыль (остаток), краткосрочные займы, кредиторская задолженность |
| Дебиторская задолженность                             | Кредиторская задолженность, краткосрочные кредиты и займы  |
| Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения | Резервный капитал, нераспределенная прибыль, кредиты и займы   |

Таким образом, формирование матричного баланса заключается в последовательном покрытии каждого вида актива (по мере их расположения в матрице) его нормативными источниками в определенном порядке.

Динамический матричный баланс – это та же матрица с пассивами по горизонтали и активами по вертикали. Его единственное отличие состоит в том, что в ячейках вместо значений по статьям указывается их изменение за отчетный период.

Динамический матричный баланс позволяет сделать выводы о структурных изменениях активов и пассивов и выявить слабые места, требующие более глубокого исследования [6].

Для наглядности рассмотрим сформированный нами динамический баланс ООО «ОКБ Микрон» (табл. 3). Оно осуществляет разработку, испытания, производство, монтаж и техническое обслуживание различной техники, созданной конструкторами компании или реализованной по техническому заданию заказчика [7]. Предприятие находится на стадии роста, поэтому деятельность организации направлена на стабилизацию на рынке машиностроительной продукции и создание бренда компании как поставщика услуг по производству изделий.

Проведенный финансовый анализ позволил сделать вывод, что предприятие финансово зависимо, его баланс неликвиден, а имущество используется неэффективно. Тем не менее деятельность ООО «ОКБ Микрон» прибыльна. За анализируемый период убытков не было.

При построении матричных балансов общества были исключены строки и столбцы с нулевыми суммами, что привело к формату матрицы размером 7 на 7.

К примеру, в имущественном комплексе ОКБ отсутствуют долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, а также резервный капитал и доходы будущих периодов.

Таблица 3

**Динамический баланс ООО «ОКБ Микрон»**

| Пассивы  | Активы                   |                              |                               |                            |          |
|--|--------------------------|------------------------------|-------------------------------|----------------------------|----------|
|  | Нераспределенная прибыль | Долгосрочные кредиты и займы | Краткосрочные кредиты и займы | Кредиторская задолженность | Баланс   |
| Основные средства и нематериальные активы        | +2 413                   | +12 180                      | +455 543                      | -239 356                   | +230 780 |
| Запасы и затраты, расходы будущих периодов и НДС |                          |                              |                               | +84 089                    | +84 089  |
| Дебиторская задолженность                        |                          |                              |                               | -429                       | -429     |
| Денежные средства и прочие активы                |                          | +2 575                       |                               |                            | +2 575   |
| Баланс   | +2 413                   | +14 755                      | +455 543                      | -155 696                   | +317 015 |

В матрице на начало анализируемого периода основные средства и нематериальные активы обеспечены уставным капиталом, нераспределенной прибылью, долгосрочными кредитами и займами только на 46 %. Остальная (большая) часть профинансирована кредиторской задолженностью, тем самым генерируется риск платежеспособности.

В матрице по состоянию на конец года сумма кредиторской задолженности, направленной на финансирование постоянных активов, снижается. Денежные средства обеспечены долгосрочными кредитами и займами. Запасы и дебиторская задолженность полностью обеспечены кредиторской задолженностью. Финансовое состояние незначительно улучшилось, но по-прежнему остаются проблемы с ликвидностью.

Как видно, в табл. 3 динамический баланс имеет размерность 5 на 5. Это обусловлено тем, что некоторые статьи баланса за анализируемый период не изменились. Так, уставный и добавочный капитал, а также нематериальные активы на начало и на конец года оставались неизменными.

На основе данных динамического баланса можно увидеть следующие положительные изменения:

- увеличение нераспределенной прибыли направлено на формирование основных фондов;
- высвободившиеся средства от инкассации дебиторской задолженности направлены на погашение части кредиторской задолженности;
- увеличение запасов произошло за счет роста кредиторской задолженности.

К негативным факторам следует отнести:

- рост краткосрочных кредитов и займов, направленных на формирование основных средств;
- долгосрочные займы не были в полной мере освоены и поэтому осели на банковских счетах, увеличив сумму денежных остатков.

Подводя итоги, можно сделать вывод о том, что матричный баланс очень информативен, с его помощью можно выявить не только положительные тенденции, но и тревожные симптомы. Этот инструмент полезен не только финансистам компании, но и внешним пользователям финансовой отчетности.

### Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 10.10.2019).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н). Доступ из справ.-правовой системы Гарант. URL: <http://base.garant.ru/12116599/#ixzz61qLo4VKk> (дата обращения: 10.10.2019).

3. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019). Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?> (дата обращения: 15.10.2019).

4. Пласкова Н. С. Анализ финансовой отчетности : учебник. М. : Эксмо, 2010. 384 с.

5. Артюшин В. Контролировать платежеспособность компании поможет матричный баланс [Электронный ресурс]. URL: <http://1-fin.ru/?id=226> (дата обращения: 15.09.2019).

6. Наконечникова Л. А. Применение матричного баланса в финансовом менеджменте предприятия [Электронный ресурс] // Форум. Серия: Гуманитарные и экономические науки. 2015. № 3 (6). С. 127–132. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23466716> (дата обращения: 15.09.2019).

7. ООО «Опытно-конструкторское бюро „Микрон“» [Электронный ресурс] : офиц. сайт компании ООО «Опытно-конструкторское бюро «Микрон». URL: <http://okbmikron.ru> (дата обращения: 05.05.2019).

8. Сизых Д. С., Сизых Н. В. Методы экспресс-оценки финансового состояния компании по матричному балансу // Проблемы управления. 2015. № 3. С. 49–58.

9. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций : практ. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2010. 208 с.

10. Щуцкая В. А., Кузнецова В. А. Матричный баланс как аналитический инструмент // Актуальные проблемы авиации и космонавтики : материалы V Междунар. науч.-практ. конф. (апрель 2019) / СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2019.

© Кузнецова В. А., 2019

## **АУДИТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УЧАСТНИКОВ РЫНКА ЦЕННЫХ БУМАГ**

Т. А. Куприянова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Налогообложение играет существенную роль в деятельности любой организации, и, следовательно, оптимизация налогового бремени интересует любого руководителя и собственника организации. Поэтому аудит налогообложения столь важен, особенно для профессиональных участников рынка ценных бумаг, поскольку они являются не только плательщиками налога на прибыль с доходов, получаемых в процессе деятельности, но и выступают в качестве налоговых агентов при совершении операций с ценными бумагами своих клиентов. В статье рассматриваются основные цели и задачи аудита налогообложения, раскрываются источники информации и предлагается план проведения аудиторской проверки.*

*Ключевые слова: аудит, профессиональные участники рынка ценных бумаг, налог на прибыль, план аудита.*

## **AUDIT TAXATION OF ACTIVITIES OF PROFESSIONAL PARTICIPANTS OF THE SECURITIES MARKET**

T. A. Kupriyanova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*Taxation plays a significant role in the activities of any organization, and, therefore, the optimization of the tax burden is of interest to any Manager and owner of the organization. Therefore, tax audit is so important, especially for professional participants of the securities market, as they are not only payers of income tax on income received in the course of activity, but also act as tax agents in transactions with securities of their clients. The article discusses the main goals and objectives of the tax audit, reveals the sources of information and proposes a plan for the audit.*

*Keywords: audit, professional participants of the securities market, income tax, audit plan.*

Несмотря на кризисные явления, происходящие в сфере обращения ценных бумаг и иных финансовых инструментов, деятельность профессиональных участников рынка ценных бумаг продолжает развиваться, порождая новые формы и виды сделок, что в свою очередь приводит к существенным изменениям в законодательстве в части

налогообложения операций с ценными бумагами, и как следствие перед профессиональными участниками рынка ценных бумаг возникает проблема правильного налогообложения совершаемых операций и доходов по ним. Основной проблемой, связанной с налогообложением деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг, является исчисление налога на прибыль при совершении сделок с ценными бумагами [1], а именно:

- порядок формирования цены при реализации ценных бумаг;
- порядок расчета рыночной цены ценной бумаги при совершении сделок с применением международных электронных систем;
- налоговое регулирование в процессе уступки права требования, а также залоговых, выпускаемых при обеспечении ипотечных кредитов.

Выходом в данной ситуации может являться проведение аудита налогообложения деятельности.

Необходимость проведения аудита обусловлена тем, что в связи с постоянными изменениями в области налогообложения данный раздел аудита имеет высокий уровень риска, обусловленный большим количеством нарушений и злоупотреблений.

Аудит налогообложения представляет собой выполнение аудиторского задания по изучению бухгалтерских и налоговых отчетов с выражением мнения об их достоверности и соответствии нормам законодательства, порядку формирования, отражения в учете и отчетности, а также уплате налогов в бюджет [2, с. 32].

При проведении аудита налогообложения деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг необходимо учитывать специфику налогообложения их деятельности, в частности, следующее:

- в связи с отсутствием внереализационных доходов и расходов все доходы и расходы учитываются непосредственно на счетах операционных доходов и расходов;
- имеются особенности формирования налогооблагаемой базы исходя из направления деятельности. [3]

В соответствии с законодательством к профессиональным участникам относятся юридические лица, осуществляющие определенные виды деятельности, предусмотренные законом (см. рисунок) [4].

Целью аудиторской проверки является правильность осуществления документального оформления операций по профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг в бухгалтерском учете, установление достоверности налогообложения результатов деятельности, подтверждение достоверности наличия задолженности по расчетам по налогу на прибыль, а также подтверждение достоверности налоговой отчетности организации.

В рамках достижения поставленной цели при проведении аудита необходимо решить следующие задачи:

- проверка организации аналитического и синтетического учета по расчетам с бюджетом;
- проверка правильности отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверка соблюдения проверяемой организацией действующего налогового законодательства;
- проверка полноты и своевременности уплаты налога на прибыль в бюджет;
- проверка правильности применения налоговых льгот [5, с. 73];
- проверка обоснованности исчисления налога на прибыль;
- проверка организации раздельного учета доходов, облагаемых по различным налоговым ставкам;
- проверка полноты и своевременности уплаты налога на прибыль в бюджет.

Порядок определения доходов и расходов деятельности профессионального участника рынка ценных бумаг регулируется ст. 298 НК РФ, согласно которой к доходам относятся:

- доходы от оказания посреднических услуг;
- доходы от оказания депозитарных услуг;
- доходы от услуг по ведению реестра;
- доходы от оказания консультационных услуг;
- доходы, возникающие от использования денежных средств клиентов до момента их возврата клиентам;
- иные доходы [6].



Виды деятельности на рынке ценных бумаг

Расходами деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг признаются:

- организационные взносы организаторам торговли, имеющим лицензию;
- расходы, связанные с поддержанием и обслуживанием торговых мест;
- расходы по проведению экспертизы рассматриваемых документов на подлинность;
- расходы на создание и доначисление резерва под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников, осуществляющих дилерскую деятельность;
- расходы на участие в собраниях акционеров, по поручению эмитентов или клиентов и др.

Существенное влияние на результаты аудиторской проверки оказывает количество и качество информации, получаемой аудитором. У профессиональных участников рынка ценных бумаг количество информации о налогообложении достаточно ограниченное (табл. 1).

Таблица 1

**Источники информации**

| Виды деятельности                              | Источники информации   |
|--|--|
| 1. Все виды деятельности                       | Лицензия (лицензия профессионального участника рынка ценных бумаг, лицензия фондовой биржи, лицензия на осуществление деятельности по ведению реестра) |
| 2. Дилерская деятельность                      | Договоры с биржей  |
|  | Договоры купли-продажи ценных бумаг  |
|  | Документы, подтверждающие стоимость ценных бумаг   |
| 3. Брокерская деятельность                     | Посреднические договоры  |
|  | Договоры комиссии  |
|  | Договоры купли-продажи ценных бумаг  |
| 4. Доверительное управление                    | Договоры доверительного управления   |
|  | Сертификаты, подтверждающие права на ценные бумаги   |
|  | Бумажные свидетельства результатов торгов  |
| 5. Депозитарная и регистрационная деятельность | Выписки по счетов депо   |
|  | Договоры с уполномоченным депозитарием или регистратором   |
|  | Решения собственников о выплате дохода по ценным бумагам   |

Некорректное восприятие и неточная последующая обработка информации приводят к неверному осуществлению хозяйственных операций. Снижение подобного организационного риска осуществляется посредством проверки введенных данных, сравнения их с первичными документами и бухгалтерскими счетами, управления доступом к информации и т. п. [7, с. 41].

Ключевым моментом при планировании аудита является разработка плана, в котором определяются основные направления проведения проверки (табл. 2).

Таблица 2

**План аудиторской проверки налогообложения**

| Направление проверки   | Аудиторские процедуры              | Примечание                                      |
|--|------------------------------------|---|
| 1. Оценка системы внутреннего контроля налогового учета и налогового контроля по отношению к сделкам с ценными бумагами  | Тестирование                       | Учетная политика для целей налогообложения      |
| 2. Оценка соблюдения законодательства при совершении операций с ценными бумагами на первичном и вторичном рынке          | Сплошная проверка, инспектирование | Регистры бухгалтерского учета                   |
| 3. Проверка полноты и достоверности первичных учетных документов, оформляемых при совершении операций с ценными бумагами | Инспектирование, сверка            | Учетная политика, регистры бухгалтерского учета |
| 4. Проверка существующей системы организации раздельного учета в разрезе налоговых ставок и категорий ценных бумаг       | Прослеживание, пересчет            | Регистры налогового учета                       |

| Направление проверки  | Аудиторские процедуры                | Примечание   |
|---|--------------------------------------|--|
| 5. Проверка соблюдения применяемых налоговых ставок   | Сплошная проверка, инспектирование   | Регистры налогового учета  |
| 6. Проверка достоверности формирования налоговой базы   | Пересчет инспектирование             | Регистры бухгалтерского и налогового учета                           |
| 7. Проверка аналитического и синтетического учета расчетов с бюджетом   | Выборочная проверка                  | Регистры бухгалтерского учета  |
| 8. Аудит правильности формирования налоговой декларации и своевременности ее представления в налоговые органы [8] | Сплошная проверка, пересчет          | Регистры налогового учета, налоговые декларации по налогу на прибыль |
| 9. Проверка своевременности уплаты и правильности заполнения платежных документов                                 | Выборочная проверка, инспектирование | Расчетно-платежные документы   |

В рамках проверки соблюдения законодательства при совершении операций с ценными бумагами документы могут быть сгруппированы по следующим признакам:

- по видам ценных бумаг;
- видам доходов;
- по целям приобретения ценных бумаг.

Выбор аналитических процедур аудитора основывается на его профессиональном суждении, опыте и практической деятельности [9].

При проведении аудита по существу аудитор определяет перечень аудиторских доказательств и процедур, которые необходимо будет применить; проводится оценка достаточности процедур внутреннего контроля, оценивается организация аналитического учета доходов, облагаемых по различным налоговым ставкам. Проводятся экономические расчеты, позволяющие оценить доходность каждого вида ценных бумаг. Оценка доходности формируется путем сравнения полученного дохода с рыночной ценой на момент совершения сделки.

По результатам проверки организации налогового учета можно сделать вывод о достаточности и глубине организации налогового учета доходов по операциям с ценными бумагами, а также о возможности сальдирования доходов для аудита налоговой базы в целом.

При проверке существующей системы организации раздельного учета в разрезе налоговых ставок и категорий ценных бумаг проверка проводится по одноименным ценным бумагам, по которым объявлен доход и изменялась курсовая стоимость. Для проведения аудиторской выборки принимаются периоды с наибольшей и наименьшей эффективностью. Для подтверждения рыночной цены аудитор использует различные официальные источники информации по сделкам с ценными бумагами.

По результатам пересчета сумм налоговой базы, облагаемой по разным ставкам аудитор должен поучить достаточные аудиторские доказательства правильности и полноты исчисления налоговой базы и обоснованности применения налоговых ставок. В случае выявления искажений должна быть дана оценка влияния на аудиторское заключение.

При аудите правильности формирования налоговой декларации и своевременности ее представления в налоговые органы необходимо учитывать, что величина убытка, полученного от сделок с ценными бумагами, не может уменьшать налоговую базу, исчисленную по операциям от обычных видов деятельности и внереализационным дохо-

дам. Полученный убыток может переноситься на будущие периоды отдельно от полученного убытка по обычным видам деятельности.

Проведение регулярного аудита налогообложения позволит профессиональным участникам рынка ценных бумаг избежать налоговых искажений и недоплат [10].

По результатам проведения аудита налогообложения аудитор может разработать учетную политику исходя из принципа экономии финансовых ресурсов с перспективой максимального снижения фискального давления на финансовую систему профессионального участника рынка ценных бумаг в рамках действующего налогового законодательства.

### Библиографические ссылки

1. Валиева Ф. Л., Анкудинова А. П. Проблемы налогообложения участников рынка ценных бумаг в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Материалы XV Всерос. форума молодых ученых с междунар. участием в рамках III Евразийского экономического форума молодежи «Диалог цивилизаций». 2012. URL: <http://arbir.ru/articles/a-385.htm> (дата обращения: 12.03.2019).

2. Сафонова М. Ф., Щербакова Е. А. Подходы к организации аудита налога на прибыль торговых организаций // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 35(329). С. 30–42.

3. Муравлева Т. В. Проблемы налогообложения профессиональных участников рынка ценных бумаг [Электронный ресурс] // Международный экономический форум. 2014. URL: <https://be5.biz/ekonmika1/r2014/3222.htm> (дата обращения: 12.03.2019).

4. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 30.11.1994 № 51-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 28.02.2019).

5. Хачатурова Д. В. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на прибыль санаторно-курортных учреждений // Бухгалтерский учет. 2009. № 10. С. 70–74.

6. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон: [от 05.08.2000 № 117-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2019).

7. Остаев Г. Я. Организация и внедрение системы внутреннего аудита финансовых вложений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2016. № 15. С. 36–47.

8. Дедова О. В., Ермакова Л. В., Шварц Э. С. Аудит расчетов с бюджетом при применении специальных налоговых режимов [Электронный ресурс] // Вестник Брянск. гос. ун-та. 2015. № 3. С. 280–285. URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_25302316\\_58415048.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_25302316_58415048.pdf) (дата обращения: 05.03.2019).

9. Плисова А. Б. Аудит налога на прибыль: применение аналитических процедур [Электронный ресурс] // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2014. № 33-1. С. 209–214. URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_27716964\\_24003121.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_27716964_24003121.pdf) (дата обращения: 05.03.2019).

10. Растагаева Ф. С., Зимина Г. А., Шашкова Т. Н. Методика проведения аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль [Электронный ресурс] // Инновационная наука : Междунар. науч. журнал. 2012. № 12. С. 234–243. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodika-provedeniya-audita-raschetov-s-byudzhedom-po-nalogu-na-dobavlennoy-stoimost-i-nalogu-na-pribyl> (дата обращения: 10.03.2019).

## РИСКИ В ОЦЕНКЕ КОНТРАГЕНТОВ

И. В. Мурников

ООО «Байкитская нефтегазоразведочная экспедиция»  
Российская Федерация, 660135, г. Красноярск, ул. Весны, д. 3А

*Рассматриваются нормы законодательства, связанные с оценкой рисков при выборе контрагента, термин должной осмотрительности, его применение и последствия. Рассмотрены особенности соблюдения налогового и сводного законодательства Российской Федерации с учетом его изменения в последние годы. Исследованы механизм и методика проверки контрагентов и предприятий налоговыми органами (Федеральной налоговой службой – ФНС России), а также межведомственное взаимодействие в рамках проводимой проверки. Описаны основные критерии оценки рисков, на основании которых инициируется проверка налоговым органом.*

*Ключевые слова: должная осмотрительность, критерии самостоятельной оценки рисков, определение надежности потенциального контрагента, экономическая безопасность, системы по проверке налогоплательщика.*

## RISKS IN ASSESSING CONTRACTORS

I. V. Murnikov

Baykitskaya Oil and Gas Exploration Expedition, LLC  
3A, Vesny Str., Krasnoyarsk, 660135, Russian Federation

*The article discusses the norms of legislation related to risk assessment when choosing a counterparty, the term due diligence, its application and consequences. The features of compliance with tax and consolidated legislation are considered. The mechanism and methodology of checking counterparties and enterprises by the fiscal body, as well as interagency cooperation within the framework of the audit are investigated. The main risk assessment criteria are described, on the basis of which a check is initiated by the tax authority.*

*Keywords: due diligence, criteria for independent risk assessment, determining the reliability of a potential counterparty, economic security, taxpayer verification system.*

Оценка контрагента является важным фактором при осуществлении предпринимательской деятельности, так как в соответствии с законодательством (статья 2 Гражданского кодекса РФ) предпринимательской деятельностью является деятельность, осуществляемая на собственный риск, направленная на систематическое извлечение прибыли от использования имущества, реализации товара, выполнения работ и оказания услуг.

Риск проявляется в следующих формах:

- качественный, выраженный в несвоевременной поставке товара (выполнении услуг) либо поставке товара ненадлежащего качества;
- правовой, выраженный в невозможности компенсации понесенных убытков в силу несоответствующего качества оказания услуг, скрытых условий договора либо совершение противоправного деяния, предусмотренного ст. 159 УК РФ (мошенничество – наиболее распространенная форма посягательства в предпринимательской среде);
- налоговый, выражается в доначислении налога на прибыль, НДС и других налогов, выставлении штрафов и пени, при выявлении необоснованной налоговой выгоды.

Налоговый риск является скрытым, идентификация его без применения специализированных информационных агрегаторов затруднена, в отличие от двух предыдущих рисков, которые возможно установить путем «наведения справок» о потенциальном контрагенте (получение характеристики от контрагентов и т. п.). Стандартная схема операций с высоким налоговым риском сводится к использованию в цепочке контрагентов фирм-однодневок, применению экономически нецелесообразных операций. При ведении объемной закупочной деятельности с множественностью поставщиков и различной номенклатурой товара такие операции, незаконные по сути, но оформленные всеми документами, сложно обнаружить в общем потоке документов, но скрыть от аналитических систем, применяемых в настоящее время фискальными органами, стало практически невозможно. При этом такие действия налогоплательщиков, выявленные налоговыми органами, трактуются последними как налоговое правонарушение<sup>1</sup>.

В этой связи в последние годы налоговыми органами введены соответствующие законодательные нормативы, а арбитражными судами сформирована практика их применения.

Так, в ст. 40 НК РФ отражены принципы определения цены товара, работ или услуг для целей налогообложения, а именно: при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов налоговые органы вправе проверять правильность применения цены по сделкам в случаях:

- между взаимозависимыми лицами<sup>2</sup>;
- по бартерным операциям;
- при отклонении цены более чем на 20 % от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по однородным товарам, работам и услугам в пределах непродолжительного периода времени. Налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии – однородных товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Согласно ст. 105.1 НК РФ «взаимосвязанные лица» – отношения между лицами которые могут оказывать влияние на условия и результаты сделки, совершаемой этими лицами.

Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 введено понятие налоговой выгоды: уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, приме-

---

<sup>1</sup> Ст. 106 НК РФ: налоговое правонарушение – виновно совершенное противоправное деяние (действие/ бездействие) налогоплательщика.

<sup>2</sup> Возможно трактовать с учетом ст. 45 ГК РФ «заинтересованность в совершении сделки»: признается сделка, в совершении которой имеется заинтересованность члена совета директоров.

нения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Также раскрыты основные критерии признания налоговой выгоды необоснованной (отсутствие экономического смысла и реальности деятельности).

В приказе ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ приводятся критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. В качестве наиболее важных из перечисленных критериев можно отметить:

- построение финансово-хозяйственной деятельности (далее – ФХД) на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- ведение ФХД с высоким налоговым риском.

Отмечается, что использование в хозяйственной деятельности фирм-однодневок является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды, а также включение в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной ФХД.

Приказом ФНС России от 14.08.2015 № СА-7-15/358@ введена система контроля «СУР АСК НДС». Система проводит проверку путем сопоставления налоговых вычетов, заявленных налогоплательщиком по книге покупок, с информацией по соответствующим счетам-фактурам контрагента-продавца и его книге продаж. Система функционирует со следующими существенными мерами последующего воздействия:

- направление в кредитные учреждения информации на ограничение операций в соответствии с пп. 1, 3 и 5 ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ, письмом ФНС от 23.12.2011 № АС-4-2/22130@;
- признание полномочий лица недействительными;
- направление в адрес оператора ЭДО уведомления об ограничении использования ключа;
- направление информации в правоохранительные органы с целью решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Система контроля «СУР АСК НДС» (дальнейшее развитие системы «Налог-3») с целью определения выгодоприобретателя (получателя необоснованной налоговой выгоды) строит схему-отчет «Дерево связей» поставщиков и покупателей (письмо ФНС РФ от 03.06.2016 № ЕД-4-15-9933@). Традиционно ФНС определяет в качестве выгодоприобретателя конечное звено в цепочке, т. е. заказчика услуги, в состав которой вошли либо «сфальсифицированные» операции ФХД, либо, наоборот, те, которые не были отражены. Данная позиция основывается на возможности взыскания недоимки по налогу (по результатам уточнения налоговых обязательств налогоплательщиков), так как иные (промежуточные) звенья данной цепочки являются «финансовыми пустышками», «фирмами-однодневками», взыскать доначисленный налог с которых не представляется возможным..

В 2016 году в НК РФ введена статья 45 «Исполнение обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов». Согласно этой статье налогоплательщик обязан самостоятельно исполнять обязанность по уплате налога. Ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым либо

таможенным органом требования об уплате налога. Заложен принцип уплаты налога не только самим налогоплательщиком, но и иным лицом, более того, предусматривается взыскание налога в судебном порядке в следующих случаях:

- 1) с лицевых счетов, если взыскиваемая сумма превышает 5 млн руб.;
- 2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведения налоговой проверки, числящейся более трех месяцев, за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными либо зависимыми. Стоит отметить, что предусмотрено право суда определять зависимость лиц и по «иным основаниям», которые предоставит фискальный орган, полученные в ходе проведения проверки;
- 3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами<sup>1</sup>.

Письмом ФНС от 19.12.2016 № СА-4-7/24347@ направлен обзор судебной практики по взысканию налогов путем применения упомянутой статьи. Отмечается зависимость, которая среди прочего выражается в тождественности адреса, контактных данных, переход работников, перевод активов. Более того, в качестве зависимых лиц могут выступать организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, т. е. имеет место презумпция субсидиарной ответственности, предусмотренной законодательством<sup>2</sup>.

Кроме того, законодательством РФ о налогах и сборах не установлены ограничения в виде возможности взыскания задолженности по налогам лишь с российских основных или зависимых обществ налогоплательщика. Более того, статус налогоплательщика, действующий либо ликвидированный, не имеет значения при проведении проверки и выявлении налоговых нарушений, т. е. норма ст. 44 НК РФ не действует, доначисление будет проводиться по взаимосвязи с ликвидированным лицом.

В 2017 году была введена в действие ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», согласно которой указывается на недопущение уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и сумм подлежащих уплате налогов в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. В письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ отдельно отмечается характерный признак «искажения»: нереальность исполнения сделки и неотражение дохода от реализации. Подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ установлен запрет для налогоплательщика уменьшать налоговую базу либо сумму подлежащего уплате налога. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия. Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования [11].

---

<sup>1</sup> Ст. 105 НК РФ – это лица, которые в силу имеющихся особенностей между их отношениями могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

<sup>2</sup> Ст. 399 ГК РФ «Субсидиарная ответственность»: если основной должник отказался удовлетворить требование кредитора или кредитор не получил от него в разумный срок ответ на предъявленное требование, это требование может быть предъявлено лицу, несущему субсидиарную ответственность (в данном случае зависимое лицо).

Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» указывает на необходимость сбора доказательной базы в части противоправного деяния, выраженного в умысле, осознании и проявлении активных действий с этой целью.

В целях качественного и полного сбора доказательной базы разработан алгоритм проверки, который основывается на описании противоправных действий, путем использования комплекса мероприятий, в том числе с привлечением сотрудников ОВД (п. 1.2 письма ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622@ «Рекомендации по проведению выездной налоговой проверки» и приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009). При этом следует понимать, что участие оперативных сотрудников в таких мероприятиях регламентируется Федеральным законом от 12.08.1995 № 144 «Об оперативно-розыскной деятельности», в рамках которого могут проводиться мероприятия, предусмотренные статьей 6: опрос; наведение справок; сбор образцов для сравнительного исследования; исследование предметов и документов; наблюдение; обследование помещений, зданий сооружений, участков местности и транспортных средств; контроль почтовых отправлений, телефонных и иных сообщений; прослушивание телефонных переговоров; оперативное внедрение; оперативный эксперимент и получение компьютерной информации. Результаты проведенных мероприятий в последующем передаются в налоговые и следственные органы в качестве доказательной базы противоправных деяний.

*Стоит понимать, что при организации такой проверки, изъятии документации, ЭВМ, в результате будет иметь место парализация по сути всей деятельности предприятия.*

В соответствии с Письмом ФНС России от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247@ налоговым органом может быть инициирована процедура аннулирования налоговой декларации после представления налогоплательщиком налоговых деклараций по НДС и по налогу на прибыль организаций при установлении по результатам проведения мероприятий налогового контроля совокупности фактов, свидетельствующих о нарушении налогоплательщиком требований, установленных п. 5 ст. 80 НК РФ (т. е. отражение недостоверных сведений в декларации).

Таким образом, предприниматель/ предприятие должен/ должно принять исчерпывающие меры для оценки потенциальных и действующих контрагентов с целью выявления «маркеров», признаков риска, которые отражены в действующем законодательстве, с целью недопущения совершения мошеннических действий и получения необоснованной налоговой выгоды, то есть риска получения убытков от деятельности недобросовестного контрагента или работников предприятия.

С целью проявления должной осмотрительности можно использовать различные агрегаторы для проверки контрагентов, такие как СПАРК-интерфакс, контур-фокус, прима-информ, ирбис и др., однако указанные агрегаторы схожи по назначению, но различны не только по стоимости обслуживания, но и по функциональным возможностям, например:

1. В спарк-интерфакс реализованы следующие инструменты:

– экспресс-оценка рисков – аналитические показатели, позволяющие провести экспресс-анализ компании и оценить ее благонадежность (индексы платежеспособности, финансового риска, должной осмотрительности);

– финансовый анализ – графический и табличный анализ финансово-экономических показателей и расчетных коэффициентов компании (по данным бухгалтерской отчетности, полученной от Росстата);

- судебная практика – выборки из судебной практики, отчеты, мониторинг, анализ по массиву арбитражных дел;
- поиск аффилированности – выявление связей между компаниями и физическими лицами по владельцам, телефонам, адресам, построение корпоративного дерева;
- данные Международной корпорации Dun & Bradstreet по 300 млн компаний в 220 странах;
- банкротства компаний – архив СПАРКа с сообщениями о банкротствах ведется с 1995 года. Источниками информации являются ИД «Коммерсантъ» и Единый федеральный реестр сведений о банкротствах (ЕФРСБ);
- объекты недвижимости по сведениям Росреестра – позволяет получать актуальные сведения об объектах недвижимости, включая информацию о собственниках, арендаторах, наличии ограничений, а также истории перехода прав на объекты (интегрированные в систему Data Mining);
- мониторинг изменений – оперативное отслеживание событий по выбранным компаниям и параметрам при изменении данных);
- отображение интеллектуальной собственности – указание товарных знаков и изобретений, их правообладателей и лицензий;
- взаимодействие с ИНФС – выписки из ЕГРЮЛ, ССЧ, блокировка расчетных счетов, сведения в отношении руководителя, учредителя, адреса, заявления компаний в ФНС и т. д.;
- кредитная история юридического и физического лица;
- заложенное имущество компании – информация о перечне, держателях и залоговом статусе имущества компаний;
- негативные списки – реестр недобросовестных поставщиков, список дисквалифицированных лиц, список юридических лиц, не предоставляющих отчетность и имеющих задолженность по уплате налогов;
- проверка доверенностей – проверка достоверности нотариального документа;
- участие в тендерных и государственных закупках – отслеживание закупочной деятельности по федеральным законам № 223-ФЗ от 18.07.2011 и № 44-ФЗ от 05.04.2013;
- данные ФССП – сведения об исполнительных производствах компании, включая завершённые;
- публикации – интернет-данные, справочные данные, СМИ, проверки надзорными органами, членство в союзах, таких как ТПП РФ, и т. д.;
- проверка наличия у объекта специальных лицензий, деклараций, сертификатов;
- выборка компаний – анализ и сегментация ключевых рынков, поиск потенциальных клиентов/ поставщиков.

## 2. Контур-фокус включает в себя следующее:

- взаимодействие с ИНФС – выписки из ЕГРЮЛ, ССЧ, блокировка расчетных счетов, сведения в отношении руководителя, учредителя, адреса, заявления компаний в ФНС и т. д.;
- сообщения о банкротстве – ЕФРСБ;
- данные ФССП – сведения об исполнительных производствах компании, включая завершённые;
- данные Росстата – бухгалтерская отчетность;
- сведения о лизингах – информация об объекте лизинга, лизингодателе;
- участие в тендерных и государственных закупках – отслеживание закупочной деятельности по федеральным законам № 223-ФЗ от 18.07.2011 и № 44-ФЗ от 05.04.2013;

– публикации – интернет-данные, справочные данные, СМИ, проверки надзорными органами, членство в союзах, таких как ТПП РФ, и т. д.;

– негативные списки – реестр недобросовестных поставщиков, список дисквалифицированных лиц, список юридических лиц, не предоставляющих отчетность и имеющих задолженность по уплате налогов;

– мониторинг изменений – оперативное отслеживание событий по выбранным компаниям и параметрам при изменении данных;

– судебная практика – выборки из судебной практики, отчеты, мониторинг, анализ по массиву арбитражных дел;

– финансовый анализ – графический и табличный анализ минимальных финансово-экономических показателей (по данным бухгалтерской отчетности Росстата);

– банкротство компаний – источниками информации являются ИД «Коммерсантъ» и Единый федеральный реестр сведений о банкротствах (ЕФРСБ);

– Росреестр – запрос сведений в отношении конкретного объекта недвижимости;

– поиск аффилированности – выявление связей между компаниями и физическими лицами по владельцам, телефонам, адресам, построение корпоративного дерева;

– мониторинг изменений – оперативное отслеживание событий по выбранным компаниям и параметрам при изменении данных);

– проверка наличия у объекта специальных лицензий, деклараций, сертификатов;

– отображение интеллектуальной собственности – указание товарных знаков и изобретений, их правообладателей и лицензий,

3. Прима-информ содержит в себе следующее:

– взаимодействие с ИНФС – выписки из ЕГРЮЛ, ССЧ, блокировка расчетных счетов, сведения в отношении руководителя, учредителя, адреса заявления компаний в ФНС и т. д.;

– банкротства компаний – источниками информации являются ИД «Коммерсантъ» и Единый федеральный реестр сведений о банкротствах (ЕФРСБ);

– сообщения о банкротстве – ЕФРСБ;

– данные ФССП – сведения об исполнительных производствах компании, включая завершенные;

– данные Росстата – бухгалтерская отчетность;

– сведения о лизингах – информация о объекте лизинга, лизингодателе;

– негативные списки – реестр недобросовестных поставщиков, список дисквалифицированных лиц, список юридических лиц, не предоставляющих отчетность и имеющих задолженность по уплате налогов;

– мониторинг изменений – оперативное отслеживание событий по выбранным компаниям и параметрам при изменении данных);

– поиск аффилированности – выявление связей между компаниями и физическими лицами по владельцам, телефонам, адресам, построение корпоративного дерева;

– наличие тендерных и государственных закупок – отслеживание закупочной деятельности по федеральным законам № 223-ФЗ от 18.07.2011 и № 44-ФЗ от 05.04.2013 (в которых организация признана победителем);

– судебная практика – выборки из судебной практики, отчеты, мониторинг, анализ по массиву арбитражных дел;

– проверка наличия у объекта специальных лицензий, деклараций, сертификатов.

4. В системе Ирбис реализовано следующее:

– взаимодействие с ИНФС – выписки из ЕГРЮЛ, ССЧ, блокировка расчетных счетов, сведения в отношении руководителя, учредителя, адреса, заявления компаний в ФНС и т. д.;

– данные ФССП – сведения об исполнительных производствах компании, включая завершенные;

– наличие тендерных и государственных закупок – отслеживание закупочной деятельности по федеральным законам № 223-ФЗ от 18.07.2011 и № 44-ФЗ от 05.04.2013 (в которых организация признана победителем);

– судебная практика – выборки из судебной практики, отчеты, мониторинг, анализ по массиву арбитражных дел;

– данные Росстата – бухгалтерская отчетность;

– банкротства компаний – источниками информации являются ИД «Коммерсантъ» и Единый федеральный реестр сведений о банкротствах (ЕФРСБ);

– сведения в отношении физического лица по участию в судебных процессах, исполнительные производства, реестр в рамках Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ;

– залоговые реестры;

– Росреестр – запрос сведений в отношении конкретного объекта недвижимости.

Основные различия системных возможностей оценки контрагентов приведены в таблице.

| Показатели оценки  | Наименование системы                          |   |                                     |  |
|--|---|---|-------------------------------------|--|
|  | Спарк-интерфакс                               | Контур-фокус  | Прима-информ                        | Ирбис  |
| Сведения ИНФС (открытые данные/ реестры)   | +   | +   | +                                   | +  |
| Сведения Росреестра  | +   | +   | –                                   | +  |
| Сведения ФССП  | +   | +   | +                                   | +  |
| Сведения арбитражных судов   | +   | +   | +                                   | +  |
| Сведения в рамках государственных закупок  | +   | +   | + (только по выигранным контрактам) | +  |
| Сведения Росстата  | +   | +   | +                                   | +  |
| Сведения в отношении физических лиц (банкротство, ФСПП, решения судов, ИНФС, Росреестр, Росфинмониторинг, МВД розыск и паспорт, БКИ в частности залогов) | –<br>(в полной мере не реализовано, сведения) | –<br>(только проверка паспорта и Росреестр)           | –<br>(в случае если лицо ИП)        | –<br>(за исключением Росреестра, розыска, БКИ) |
| Сведения ГБДД и РСА в отношении физического лица и транспорта (лишение права управления ТС, нахождение ТС в розыске, действительность страховки, КБМ)    | –   | –   | –                                   | –  |
| Сведения СМИ   | +   | +   | –                                   | –  |
| Интеграция аналитической системы рекомендаций «скоринг»  | +   | – (не учитывает глубокие связи с учетом ст. 45 НК РФ) | –                                   | –  |
| Система подбора контрагентов   | +   | +   | –                                   | –  |
| Система проверки юр. адреса и фактического нахождения через анализ информационных источников/ справочников   | –   | –   | –                                   | –  |
| Система анализа цены услуг/ товаров  | –   | –   | –                                   | –  |

Учитывая перечисленное, схожесть и разность анализируемых данных, можно сделать вывод о том, что принципы работы данных систем имеют общие черты, но кардинально различны в объеме обрабатываемых данных, которые существенно влияют на направления и результаты проверки, в том числе на объективность проверки при проявлении должной осмотрительности. Немаловажную роль для проверки играют скоринговые отчеты (проверки), основанные на аналитике Big Data, машинном обучении и принципиальных маркерах в совокупности сопутствующих систем анализа, реализуемые не только на основе бухгалтерской отчетности, например такой, как в «Спак-интерфакс» – индекс платежеспособности». Кроме анализа юридического лица и проверки основных «негативных реестров», таких как массовый учредитель, руководитель, дисквалификация, стоит проводить исследование учредителя, руководителя в отдельности на предмет наличия судебных процессов, в частности, на выявление совершения общественно опасных правонарушений и преступлений. Помимо судебных решений, немалый вклад делает проверка исполнительных производств, наличие залогов, досье кредитных историй.

В этой связи необходимо объективно выбирать продукт исходя из поставленных задач и возможного функционала, при необходимости используя открытые данные или дополнительный ресурс для углубленного исследования объекта с целью соблюдения требований ст. 54.1 НК РФ.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 23.05.2018) [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5142/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/) (дата обращения: 15.06.2019).

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.08.2019) [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения: 15.06.2019).

3. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/) (дата обращения: 15.06.2019).

4. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (дата обращения: 15.06.2019).

5. О проведении пилотного проекта по апробации программного обеспечения, реализующего функции задачи системы управления рисками при оценке налогоплательщиков НДС [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 14.08.2015 № СА-7-15/358@. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=679683#03045066097619453> (дата обращения: 15.06.2019).

6. Российская Федерация. Законы. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 23.04.2019) [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/) (дата обращения: 15.06.2019).

7. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32834/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/) (дата обращения: 15.06.2019).

8. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144624/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/) (дата обращения: 15.06.2019).

9. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц [Электронный ресурс] : федер. закон 18.07.2011 № 223-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_116964/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964/) (дата обращения: 15.06.2019).

10. О представлении в банки информации об организациях, отсутствующих по месту регистрации [Электронный ресурс] : письмо ФНС от 23.12.2011 № АС-4-2/22130@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124238/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124238/) (дата обращения: 15.06.2019).

11. Об оценке признаков риска СУР [Электронный ресурс] : письмо ФНС РФ от 03.06.2016 № ЕД-4-15-9933@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_199628/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_199628/) (дата обращения: 15.06.2019).

12. О направлении обзора судебной арбитражной практики по вопросу реализации налоговыми органами обязанности, установленной подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 19.12.2016 № СА-4-7/24347@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_209242/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_209242/) (дата обращения: 15.06.2019).

13. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_282284/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/) (дата обращения: 15.06.2019).

14. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) (вместе с Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» утв. СК России, ФНС России) [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220597/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/) (дата обращения: 15.06.2019).

15. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_150127/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150127/) (дата обращения: 15.06.2019).

16. Об оперативно-розыскной деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32834/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/) (дата обращения: 15.06.2019).

17. О профилактике нарушений налогового законодательства [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_302822/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_302822/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/) (дата обращения: 15.06.2019).

18. Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией (Зарегистрировано в Минюсте России 07.02.2019 № 53721) [Электронный ресурс] : приказ ФНС от 04.12.2018 № ММВ-7-17/786@. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_317757/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317757/) (дата обращения: 15.06.2019).

## **НОРМАТИВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ИНСТРУМЕНТЫ ПРОВЕРКИ НАДЕЖНОСТИ КОНТРАГЕНТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ И ОБОРОННО-ПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА**

И. В. Мурников<sup>1</sup>, И. В. Федоренко<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ООО «Байкитская нефтегазоразведочная экспедиция»  
Российская Федерация, 660135, г. Красноярск, ул. Весны, д. 3а

<sup>2</sup> Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Анализируются нормы законодательства, их эволюция и систематизация, становление термина «должная осмотрительность», его применение. Рассмотрены особенности соблюдения налогового и сводного законодательства. Исследованы ресурсы по проверке потенциального контрагента, агрегаторы, которые значительно снижают временные затраты на сбор характеризующих сведений в отношении проверяемого (изучаемого) контрагента. Рассмотрены дополнительные меры оценки надежности контрагентов, которые не реализованы в предлагаемых системах, но влияют на объективность проверки и, как следствие, на должную осмотрительность при оценке надежности контрагента.*

*Ключевые слова: должная осмотрительность, критерии оценки, определение надежности контрагента, экономическая безопасность, ресурсы по проверке контрагента.*

## **CHECKING CONTRACTORS RELIABILITY AT THE DEFENSE INDUSTRIAL COMPLEX**

I. V. Murnikov<sup>1</sup>, I. V. Fedorenko<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Baykitskaya Oil and Gas Exploration Expedition, LLC  
3a, Vesny Str., Krasnoyarsk, 660135, Russian Federation

<sup>2</sup>Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The article analyzes the norms of legislation, their evolution and systematization, the formation of the term due diligence, its application. The features of compliance with tax and consolidated legislation. Resources for the verification of a potential counterparty, aggregators, which significantly reduce the time spent on the collection of characterizing information in relation to the counterparty being examined (studied) are investigated. Additional measures for assessing the reliability of counterparties, which are not implemented in the proposed systems, but affect the objectivity of the test and, as a consequence, due diligence in assessing the reliability of the counterparty are considered.*

*Keywords: due diligence, criteria, determination of the reliability of a potential counterparty, economic security, resources for verifying counterparty.*

Крупнейшие предприятия промышленности, в том числе оборонно-промышленного комплекса (ОПК), имеют исторические связи с партнерами (контрагентами), которые сформированы задолго до появления закона о конкуренции и собственно контрактной системы закупок товаров (работ, услуг). Однако с развитием конкурентной среды перечень потенциальных контрагентов значительно увеличился, а вместе с тем существенно усложнилось как нормативно-законодательное регулирование процесса закупок, так и требования к его осуществлению и санкции за нарушения. Разнообразные требования нормативных документов в области организации и контроля закупок, отсутствие унифицированных, общепринятых механизмов и инструментов контроля надежности контрагентов при закупках обусловили актуальность темы исследования.

От надежности (чистоплотности) контрагента-поставщика зависит своевременность поступления материалов (работ, услуг) и, как следствие, своевременность выполнения заказа и получение платы за выполнение работ. Таким образом, своевременность выполнения обязательств поставщиками играет важную роль, в особенности при исполнении государственного контракта [1; 2; 22].

Обоснованный выбор контрагента влияет на финансовый результат предприятия, в том числе через налоговую нагрузку, так как при непрявлении должной осмотрительности возможно доначисление налогов и применение штрафных санкций со стороны налоговых органов.

Понятие должной осмотрительности введено в налоговую практику Постановлением Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 (далее – Постановление № 53) [3]. При этом четкое понятие должной осмотрительности не содержит ни указанное постановление, ни иной источник права, однако оно активно используется ФНС РФ и арбитражными судами в случаях, когда речь идет об обоснованности вычета по НДС и включении расходов в состав затрат при расчете налога на прибыль. Включение расходов в состав затрат, учитываемых при расчете налога на прибыль, рассмотрено фискальным органом, ФНС отдельно, и введена статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [4].

В Постановлении № 53 проявление «должной осмотрительности» рассматривается как один из критериев отсутствия получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. При этом в качестве необоснованной налоговой выгоды приводятся операции, которые не обусловлены разумными экономическими причинами либо имеет место факт отсутствия реальности сделки (невозможность осуществления либо отсутствие условий для достижения результата).

Между тем в Постановлении № 53 отмечено, что такие обстоятельства, как создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимосвязь участников сделки, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций и т. д., не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, но в совокупности могут признаны таковыми. Приведенные обстоятельства рассматриваются в рекомендациях по применению ст. 54.1 НК РФ как основные признаки недобросовестной деятельности.

На практике под проявлением «должной осмотрительности» понимается использование налогоплательщиком всех доступных ему возможностей для получения и проверки информации о контрагенте и условий оказания услуг, поставки товаров.

Приказом ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [5] определяются критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Наиболее важные из перечисленных критериев можно отметить отдельно:

– убыточность деятельности или доход равен расходу;

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов (преобладание кредиторской задолженности над дебиторской, высокая оборачиваемость капитала);
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- неоднократная налоговая и территориальная «миграция»;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности (далее – ФХД) с высоким налоговым риском.

Стоит отметить, что налоговый орган предоставляет отсылки, где те или иные показатели возможно получить, и достаточно подробно каждый из критериев описывает.

ФНС РФ указывает, что к признакам ведения ФХД с высоким налоговым риском относятся:

- отсутствие личных контактов руководства компании-поставщика или руководства компании-покупателя при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя или представителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских, и/ или производственных, и/ или торговых площадей (можно расценивать как наличие документального подтверждения нахождения в адресе, собственность, предоставление помещения по договору);
- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т. п.);
- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

Указанные критерии квалифицируют контрагента, по мнению налогового органа, как проблемного или «однодневку», и сделки, совершенные с таким контрагентом, принимают вид сомнительных.

Дополнительно повышает такие риски одновременное присутствие следующих обстоятельств:

- контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;
- наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил делового оборота (расчеты через третьих лиц, длительная отсрочка платежа, поставка без предоплаты или гарантии, несопоставимые штрафные санкции);
- отсутствие очевидных свидетельств (копии документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, необходимых лицензий, кадров);
- приобретение через посредников товаров, производство и заготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье, продукция промысла и т. п.);
- отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности;
- выпуск, покупка/ продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна;
- существенная доля расходов по сделке с «проблемными» контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика и отсутствие экономического обоснования целесообразности такой сделки.

Более того, в указанном приказе ФНС приводятся способы ведения ФХД с высоким налоговым риском, рассмотрены наиболее распространенные схемы и типовые способы получения необоснованной налоговой выгоды [5].

Приказом ФНС России от 14.08.2015 № СА-7-15/358@ введена система контроля «СУР АСК НДС» [6]. Система проводит проверку путем сопоставления налоговых

вычетов, заявленных налогоплательщиком по книге покупок, с информацией по соответствующим счетам-фактурам контрагента-продавца и его книге продаж. Система имеет три группы риска, которые оцениваются по 84 критериям:

- 1) низкий уровень – в полном объеме исполняет налоговые обязательства;
- 2) средний уровень – не включенные в группу 1 и 3;
- 3) высокий уровень – признаки организации, используемой для получения необоснованной налоговой выгоды.

Система функционирует со следующими существенными мерами воздействия:

- выставление налоговой претензии в части выявления налогового правонарушения по неполной оплате налогов в результате использования схем (операций) с высоким налоговым риском;
- внесение информации о недостоверности сведений ЕГРЮЛ в соответствии с п. 5, ст. 11 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [7];
- направление в кредитные учреждения информации на ограничение операций в соответствии с пп. 1, 3 и 5 ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ, письмом ФНС от 23.12.2011 № АС-4-2/22130@ [8; 9];
- признание полномочий лица недействительными;
- направление в адрес оператора ЭДО уведомления об ограничении использования ключа;
- направление информации в правоохранительные органы с целью решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам состава преступления, предусмотренным ст. 159 «Мошенничество», ст. 171 «Незаконное предпринимательство», ст. 173.1 «Незаконное образование юридического лица», ст. 174 Уголовного кодекса РФ «Легализация денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате...» Уголовного кодекса РФ [10].

В 2017 году введена в действие ст. 54.1 Налогового кодекса «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Предусматривается запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и суммы налога, подлежащей уплате, в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни.

Как указывается в письме ФНС РФ от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ», действия налогоплательщика должны быть совершены осознанно и иметь умышленный характер. Более того, по мнению налогового органа характерными примерами «искажений» являются:

- дробление бизнеса с целью создания искусственных условий для применения специальных налоговых режимов;
- нереальность исполнения сделки (отсутствие факта ее совершения), к такому можно отнести экономически нецелесообразные сделки;
- неотражение налогоплательщиком дохода от реализации товаров (использование при расчетах банковских ячеек, через которые передаются товар и денежная масса), в том числе вовлечение в операции подконтрольных лиц.

Согласно судебной практике взыскание налогов производится с основных или зависимых с проверяемым налогоплательщиком обществ, обзор направлен письмом ФНС от 19.12.2016 № СА-4-7/24347@ [12].

Термин «взаимозависимые лица» раскрывается в ст. 105.1 НК РФ: это отношения между лицами, которые могут оказать влияние на условия и результаты сделки, совершаемой этими лицами. В особенности под данный критерий попадают сделки, совершенные с заинтересованностью.

Согласно ст. 45 ГК РФ и ст. 81 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ [13]. Сделкой, в совершении которой имеется заинтересованность, признается сделка, в которой имеется заинтересованность члена совета директоров общества, единоличного исполнительного органа либо лица, имеющего право давать обществу обязательные для него указания. Лицо является заинтересованным, если он, его супруги, родители, дети, братья и сестры (в том числе не полнородные), усыновители и усыновленные и подконтрольные им лица (организации) являются выгодоприобретателем. Критерий сделки с заинтересованностью следующий: имущество, цена или балансовая стоимость которого составляет более 0,1 % балансовой стоимости активов общества или более 10 % уставного капитала общества.

Как указывается в п. 9 ст. 31 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», аффилированность порождает конфликт интересов при проведении процедуры закупки [14].

При осуществлении проверки отчетности и контрагентов общества сотрудники ФНС России в обязательном порядке сопоставляют указанные критерии на предмет возможности извлечения либо наличия необоснованной налоговой выгоды с учетом указанных обстоятельств.

Возвращаясь к судебной практике, отметим: подпунктом 2 п. 2 ст. 45 НК РФ установлены случаи взыскания в судебном порядке сумм налоговой задолженности, числящейся более трех месяцев, с иного лица (зависимого и (или) основного по отношению к налогоплательщику), в пользу которого отчуждено принадлежащее налогоплательщику (основному и (или) зависимому по отношению к иному лицу) имущество, за счет которого должна быть исполнена обязанность по уплате налога. Взыскание налоговой задолженности осуществляется с лиц, признанных судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка. Более того, не установлены ограничения в виде возможности взыскания задолженности по налогам лишь с российских основных или зависимых обществ налогоплательщика.

В Федеральный закон «О государственном оборонном заказе» от 29.12.2012 № 275-ФЗ [15] включены положения, устанавливающие основные понятия и требования к исполнителю государственного контроля в области государственного оборонного заказа (далее – ГОЗ). Ключевые функции по государственному контролю и надзору в сфере ГОЗ осуществляет Федеральная антимонопольная служба<sup>1</sup>. Указывается на запрет действий, влекущих за собой необоснованное завышение цены на продукцию ГОЗ<sup>2</sup>, предусматривается предоставление расчетно-калькуляционных материалов<sup>3</sup>.

Согласно п. 5.3.1.1 Положения Федеральной антимонопольной службы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 331 [16], служба контролирует:

- порядок образования цен на продукцию ГОЗ;
- соблюдение требований и положений действующего законодательства в сфере ГОЗ.

При проведении контрольных мероприятий ФАС руководствуется нормами законодательства в сфере ГОЗ, закупочной деятельности, а также госрегулирования цен на продукцию, поставляемую по ГОЗ, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 02.12.2017 № 1465 [17]. На основе последнего проводится рассмотрение расчетно-калькуляционных материалов, проверяется допустимость и правомерность затрат, их рациональность, дается стоимостная оценка.

---

<sup>1</sup> П. 16 ст. 3 ФЗ «О государственном оборонном заказе» от 29.12.2012 № 275-ФЗ.

<sup>2</sup> Ч. 3, ст. 8 ФЗ «О государственном оборонном заказе» от 29.12.2012 № 275-ФЗ.

<sup>3</sup> П. 19 ч. 1. ст. 8 ФЗ «О государственном оборонном заказе» от 29.12.2012 № 275-ФЗ.

В соответствии с Положением о закупке товаров, работ, услуг ГК «Роскосмос» (утв. Протоколом наблюдательного совета от 01.12.2015 № 3/2015) участники закупки должны соответствовать следующим требованиям:

- наличие государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- непроведение процедуры ликвидации, признания участника закупки несостоятельным (банкротом), открытия конкурсного производства;
- неприостановление деятельности в соответствии<sup>1</sup>;
- отсутствие недоимки по налогам;
- отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также неприменение в отношении руководителя, учредителей, гл. бухгалтера наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, которые связаны с исполнением договора;
- отсутствие сведений об участнике закупки в реестре недобросовестных поставщиков.

Также к участнику закупки могут предъявляться дополнительные требования, такие как наличие необходимого опыта и ресурсов. Но при формировании требований не должна складываться ситуация, приводящая к недобросовестному ограничению конкуренции.

Обеспечение закупки может достигаться за счет банковской гарантии либо перечисления денежных средств заказчику или организатору закупки. Начальная (максимальная) цена формируется на основании коммерческих предложений или сведений о ценах на аналогичный товар.

Необходимо учитывать, что согласно Постановлению Правительства РФ № 1465 единственный поставщик – это производитель, у которого отсутствуют аналоги и он включен в реестр единственных поставщиков.

Заключение договора с целью исполнения ГОЗ с единственным поставщиком (неконкурентным способом) не должно приобретать черты безальтернативной закупки по образу и подобию малоценной закупки. Малоценной закупкой признается закупка до 100 тыс. руб., а при выручке компании более 5 млрд руб. в год, – до 500 тыс. руб.<sup>2</sup> При планировании малоценных закупок необходимо соблюдать требования ст. 17 Закона о защите конкуренции [20] и положения ч. 1 ст. 1; п. 1 ч. 1 ст. 3 Федерального закона от 18.07.2011 № 223-ФЗ [19], иначе это будет дроблением закупки и ограничением конкуренции, что в свою очередь влечет установленную ответственность по ст.ст. 7.32.1, 7.32.2 КоАП РФ [18].

С учетом множества потенциальных и реальных поставщиков, нахождения их в различных регионах проверка надежности зачастую осуществляется скоринговым методом, то есть путем применения отдельных ресурсов или агрегаторов.

Ниже представлен перечень ресурсов, содержащих различную информацию о контрагенте:

- [rosreestr.ru/wps/portal/online\\_regust](http://rosreestr.ru/wps/portal/online_regust) – данные Росреестра;
- [egrul.nalog.ru/index.html](http://egrul.nalog.ru/index.html) – содержит сведения из сообщений юридических лиц, опубликованных в журнале «Вестник государственной регистрации»; сведения, опубликованные в журнале «Вестник государственной регистрации» о принятых регистрирующими органами решениях о предстоящем исключении недействующих юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц; поиск сведений

---

<sup>1</sup> Ст. 3.12 КоАП РФ.

<sup>2</sup> П. 15 ч. 9 ст. 4 ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» от 18.07.2011 № 223-ФЗ.

в реестре дисквалифицированных лиц; юридические лица, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица; адреса, указанные при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами; сведения о лицах, в отношении которых факт невозможности участия (осуществления руководства) в организации установлен (подтвержден) в судебном порядке; сведения о юридических лицах, имеющих задолженность по уплате налогов и/или не представляющих налоговую отчетность более года; сведения о физических лицах, являющихся руководителями или учредителями (участниками) нескольких юридических лиц;

- [e-disclosure.ru/](http://e-disclosure.ru/) – раскрытие информации;
- [2ip.ru](http://2ip.ru) – проверка сайта общества, кем зарегистрирован, местонахождение;
- [rsa.su](http://rsa.su) – информационный сайт о Российском союзе автостраховщиков;
- [fas.gov.ru/documents/678637](http://fas.gov.ru/documents/678637) – реестр естественных монополий [21];
- [gossluzhba.gov.ru/reestr](http://gossluzhba.gov.ru/reestr) – реестр лиц, уволенных в связи с утратой доверия;
- [xn--b1afk4ade4e.xn--b1ab2a0a.xn--b1aew.xn--p1ai/info-service.htm?sid=2000](http://xn--b1afk4ade4e.xn--b1ab2a0a.xn--b1aew.xn--p1ai/info-service.htm?sid=2000) – проверка по списку недействительных российских паспортов;
- [fssprus.ru/iss/ip](http://fssprus.ru/iss/ip) – банк данных исполнительных производств;
- [fedsfm.ru/documents/terrorists-catalog-portal-act](http://fedsfm.ru/documents/terrorists-catalog-portal-act) – «черный список» Росфинмониторинга;
- [sudact.ru](http://sudact.ru) – судебные акты;
- [xn--90adear.xn--p1ai/check/](http://xn--90adear.xn--p1ai/check/) – проверка ГИБДД (штрафы, водительское удостоверение, ТС) на розыск;
- [genproc.gov.ru/anticor/register-of-illegal-remuneration/](http://genproc.gov.ru/anticor/register-of-illegal-remuneration/) – реестр юридических лиц, привлеченных к административной ответственности за незаконное вознаграждение;
- <http://zakupki.gov.ru/epz/dishonestsupplier/quicksearch/search.html> – сведения из реестра недобросовестных поставщиков (подрядчиков, исполнителей) и реестра недобросовестных подрядных организаций;
- [fedresurs.ru/search](http://fedresurs.ru/search) – реестр юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности;
- [gks.ru/accounting\\_report](http://gks.ru/accounting_report) – Росстат, предоставление данных бухгалтерской отчетности по запросам пользователей;
- [reestr-zalogov.ru/state/index](http://reestr-zalogov.ru/state/index) – нотариальная палата, реестр залогов;
- [kbn-osago.ru](http://kbn-osago.ru) – проверка полисов ОСАГО, техосмотров АМТ;
- [nalog.ru/opendata](http://nalog.ru/opendata) – сведения о среднесписочной численности работников организации и другие сведения и ресурсы.

Специальные агрегаторы (веб-сервисы) по проверке контрагентов предоставляют более подробную информацию, с аналитическим инструментарием, при этом информация интегрирована по многим показателям. Агрегаторы значительно упрощают поиск информации и ее анализ:

- Спарк;
- Лик: Эксперт;
- Картатека;
- Контур Фокус;
- АИС Биранк и Дельта Безопасность;
- ПримаИнформ;
- Сбис и т. д.

Функционалы каждой системы существенно отличаются, хотя некоторые из них значительно похожи, но имеют свои преимущества и недостатки. Наряду с различиями в функциональном плане имеется различие и в цене, которая начинается от 15 тысяч рублей и доходит 500 тысяч рублей в год.

Обязательно необходимо провести дополнительные меры по изучению потенциального контрагента либо участников закупки на предмет аффилированности или наличия негативных сведений, вплоть до сбора характеризующего материала у лиц, ранее сотрудничавших с потенциальным контрагентом (их перечень по субъектам есть в 223 и 44-ФЗ), либо у бывших работников общества, которых можно отыскать на сайтах поиска работы (например hh.ru, job.ru). Особым показателем выступают ценовые материалы с целью исключения необоснованного завышения цены. Ценовые материалы можно определять на сайте госзакупок (zakupki.gov.ru) либо в крупнейших сетях российских ритейлеров.

К дополнительным маркерам оценки контрагента могут быть отнесены:

- нахождение организации на территории государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для налогообложения с РФ (оффшорные зоны);
- аффилированность по работникам организации;
- наличие массовости контактных сведений (телефоны, сайты, адреса, их взаимосвязь);
- наличие аффилированности по проведенным процедурам закупки, в том числе с учетом контактных данных;
- сопоставление юридического адреса с фактическим местонахождением, наличие представителя в юр.адресе с информационными (картографическими) сервисами;
- анализ ценовых материалов по виду продукции/ услуги;
- наличие сведений о директоре, учредителе, гл. бухгалтере, представителе в реестре уволенных по п. 7 ст. 81 ТК РФ (утрата доверия);
- сведения о привлечении к уголовной ответственности директора, учредителя, главного бухгалтера;
- наличие материально-технических ресурсов, их принадлежность;
- наличие кадровых ресурсов;
- контактные данные директора, учредителя, гл. бухгалтера, представителя;
- сведения из реестра антикоррупционной Хартии российского бизнеса;
- сведения из реестров Минпромторга, в том числе из реестра, сформированного приказом Минпромторга России от 04.10.2010 № 859 [23];
- сведения из реестров Росфинмониторинга;
- сведения из реестров ФАС;
- анализ по взаимосвязанным и историческим организациям с учетом негативных сведений на предмет «слива» организации с целью неуплаты налогов и образования тождественной компании (признаки «технических» фирм, имеющих задолженность по налогам и уведенных на массовых директоров);
- законность оказания определенных услуг (требующих специальных разрешений в зависимости от ОКВЭД);
- результаты отдельных финансовых показателей: несвойственная оборачиваемость капитала, значительное превышение кредиторской задолженности над дебиторской, уровень рентабельности (вероятность банкротства), снижение доходов при резком снижении запасов в совокупности с показателями выручки, увеличение кредиторской задолженности при снижении запасов в совокупности с показателем кредиторской задолженности, увеличение оборотов при уменьшении остатков, высокая и постоянная кредиторская задолженность (искусственные долги), факты просроченной дебиторской задолженности.

Объем и периодичность проверки необходимо определять исходя из условий предстоящей сделки, ее цены, не подвергать значительной проверке организации с государственным участием либо входящим в группу «родственных» компаний. При решении вопроса о заключении крупных сделок стоит осуществить проверку потенци-

ального контрагента в адресе, это позволяет установить наличие материальных ресурсов (оценка их качественных характеристик), имущественный комплекс (оценить качество выполнения услуг, условия производства, соблюдение технического регламента, возможные нерациональные затраты), кадровые ресурсы (оценка качества выполнения работы). При проверке в адресе возможно получение характеристики у смежных организаций в части времени пребывания в данном адресе, общей характеристики. Проверку следует проводить с фотофиксацией.

Применение различных мер по проверке надежности контрагента позволяет снизить риски заключения договоров с неблагонадежными контрагентами и взыскания санкций и штрафов при последующих проверках государственными контролирующими органами.

### **Библиографические ссылки**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

2. Гражданский кодекс Российской Федерации от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 23.05.2018) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

3. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.05.2019) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (заглавие с экрана).

5. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

6. О проведении пилотного проекта по апробации программного обеспечения, реализующего функции задачи системы управления рисками при оценке налогоплательщиков НДС [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 14.08.2015 № СА-7-15/358@. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

7. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

8. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

9. О представлении в банки информации об организациях, отсутствующих по месту регистрации [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 23.12.2011 № АС-4-2/22130@. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

10. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 23.04.2019) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

11. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ [Электронный ресурс] : письмо ФНС РФ от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

12. О направлении обзора судебной арбитражной практики по вопросу реализации налоговыми органами обязанности, установленной подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 19.12.2016 № СА-4-7/24347@. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

13. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

14. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

15. О государственном оборонном заказе [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ (ред. от 27.12.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

16. Об утверждении Положения о Федеральной антимонопольной службе [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

17. О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу, а также о внесении изменений и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 02.12.2017 № 1465. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

18. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 01.05.2019) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

18. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ (ред. от 28.11.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

19. О защите конкуренции [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 27.12.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

20. О естественных монополиях [Электронный ресурс] : федер. закон от 17.08.1995 № 147-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

21. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

22. Об организации работы в Министерстве промышленности и торговли Российской Федерации по оформлению перечней продукции, ввозимой в Российскую Федерацию и вывозимой из Российской Федерации для производства вооружения и военной техники, авиационной техники военного и гражданского назначения и судового газотурбостроения (вместе с «Порядком организации работы в Министерстве промышленности и торговли Российской Федерации по оформлению перечней продукции, ввозимой в Российскую Федерацию и вывозимой из Российской Федерации для производства вооружения и военной техники, авиационной техники военного и гражданского назначения и судового газотурбостроения») [Электронный ресурс] : приказ Минпромторга России от 04.10.2010 № 859. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

23. Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией [Электронный ресурс] : приказ ФНС от 04.12.2018 № ММВ-7-17/786@. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2019).

## КОЭФФИЦИЕНТНЫЙ АНАЛИЗ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Н. И. Попова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Рассматриваются вопросы повышения эффективности использования денежных средств предприятия. Обоснована актуальность применения коэффициентного метода анализа как эффективного инструмента работы с денежным потоком, практическая ценность которого заключается в повышении контроля за эффективным использованием денежных средств, принятия обоснованных решений по оптимизации и сбалансированности денежных потоков с целью обеспечения платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия.*

*Отражены достоинства применения коэффициентного метода анализа. Представлена коэффициентная модель с позиции разных авторов, обеспечивающая оценку деятельности предприятия с точки зрения формирования и использования ее денежных потоков.*

*Ключевые слова: денежные средства, денежный поток, коэффициентный анализ.*

## COEFFICIENT ANALYSIS OF CASH

N. I. Popova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The issues of increasing the efficiency of the use of funds of the enterprise are considered. The relevance of applying the coefficient analysis method as an effective tool for working with cash flow, the practical value of which is to increase control over the efficient use of cash, make informed decisions on optimizing and balancing cash flows in order to ensure the solvency and financial stability of the enterprise, is substantiated.*

*The advantages of using the coefficient analysis method are reflected. A coefficient model is presented from the perspective of different authors, providing an assessment of the enterprise from the point of view of formation and use of its cash flows.*

*Keywords: cash, cash flow, coefficient analysis.*

Большой практический интерес вызывают вопросы, связанные с формированием и использованием денежных средств предприятия. Эффективное использование денежных средств играет важную роль в реализации стратегических и оперативных планов, сохранении платежеспособности, обеспечении финансовой устойчивости и высокой рентабельности предприятия. Неэффективное управление денежными средствами мо-

жет иметь печальные последствия для предприятий: получение убытка от финансово-хозяйственной деятельности и высокий риск угрозы банкротства.

«Денежные средства представляют собой страховой запас на случай несбалансированности денежных потоков в результате различий в объемах продаж (поступлений) и закупок (расходования)», – отмечает В. Б. Малицкая. По мнению автора, «их чрезмерное наличие, так и недостаток не является положительным моментом в работе организаций» [11].

Неплатежеспособность, снижение ликвидности, убыточность и даже прекращение деятельности предприятия в качестве хозяйствующего субъекта рынка являются следствием недостатка денежных средств. Однако негативное влияние на деятельность предприятия может оказать и наличие избытка денежных средств, поскольку избыток денежных средств, не вовлеченный в оборот, не приносит дохода.

«Денежные средства сами по себе, без использования их в хозяйственной деятельности, не приносят дохода, а их нехватка может привести к неплатежеспособности» [11].

Вопросы повышения эффективности использования денежных средств нашли достаточно глубокую и всестороннюю теоретическую проработку в многочисленных научных публикациях. «Возрастающий интерес к методическим аспектам оценки эффективности использования денежных средств обуславливается тем, что такой анализ может дать четкое представление о механизме управления движением денежных средств, с целью обеспечения устойчивых позиций организации на рынке и получения высоких финансовых результатов» [3, с. 822].

На сегодняшний день экономическая наука выработала широкий спектр учетно-аналитических методов и приемов, предлагаемых для анализа денежных потоков, непосредственный интерес среди которых вызывает методика коэффициентного анализа денежных потоков предприятия.

Методика коэффициентного анализа денежных средств является предметом исследования многих авторов, таких как Л. Т. Гиляровская [2], Д. А. Ендовицкий [5], Н. В. Климова [7], Т. В. Логинова [9], О. Г. Блажевич [1], А. Х. Ефстафьева, А. С. Серова [4] и др.

В современных условиях многие предприятия вынуждены применять все более эффективные инструменты управления денежными средствами для поддержания баланса между платежеспособностью и обеспечением высокой рентабельности. Актуальность применения коэффициентного анализа как эффективного инструмента работы с денежным потоком, используемым в практической деятельности хозяйствующими субъектами, отражена на рис. 1.

Рассматривая направления использования информации коэффициентного анализа денежных средств, следует отметить, что данный финансовый инструмент [1, 9, 10]:

- позволяет оценить возможность предприятия погашать свои обязательства различными видами оборотных активов;
- характеризует уровень покрытия краткосрочных обязательств оборотными активами;
- свидетельствует о степени соответствия достигнутого уровня ликвидности оборотных активов их оптимальному значению;
- отражает уровень рентабельности и оборачиваемости денежного потока;
- позволяет определить отклонения от плановых и фактических значений относительных показателей, характеризующих денежные потоки; изучить динамику коэффициентов с целью выявления положительных и отрицательных тенденций в изменении качества управления денежными потоками;
- позволяет разработать мероприятия для внесения необходимых корректировок, направленных на оптимизацию решений по управлению потоками денежных средств предприятия [1; 4; 9].

Описывая технологию коэффициентного анализа, О. Г. Блажевич акцентирует внимание на том, что «при анализе необходимо помнить, что не всегда сокращение абсолютных значений коэффициентов, характеризующих эффективность использования денежных средств, означает неэффективную работу организации в этом направлении. Проблемы в работе с формированием и использованием денежных ресурсов возникают в том случае, если значения коэффициентов становятся ниже допустимого уровня». Автор считает, что для того чтобы «сделать более-менее серьезные выводы, анализ нужно проводить, используя данные 3–5 лет» [1, с. 17].

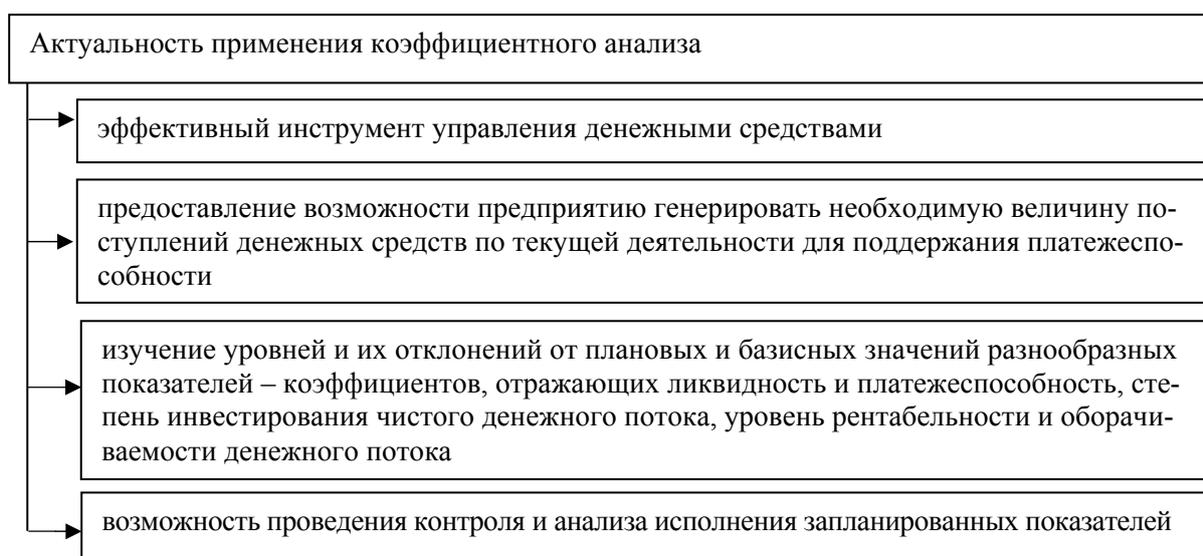


Рис. 1. Актуальность применения коэффициентного анализа

Рассмотренные выше моменты отражают достоинства коэффициентного анализа как эффективного инструмента работы с денежным потоком. В качестве недостатка коэффициентного анализа И. В. Макаренко отмечает необходимость привязки разнообразных показателей – коэффициентов, характеризующих ликвидность, платежеспособность, степень инвестирования чистого денежного потока нормативным коэффициентам [10, с. 54].

Возрастающая роль комплексной оценки денежных потоков с применением коэффициентного анализа обусловлена следующими причинами (рис. 2) [9].

Практические рекомендации по применению коэффициентного метода анализа денежных потоков приводятся во многих научных работах. Результатом коэффициентного анализа является коэффициентная модель, включающая относительные показатели, характеризующие эффективность использования денежных средств предприятия и позволяющие определить достаточность и адекватность денежных потоков. Рассмотрим коэффициентную модель, отражающую процесс формирования и использования денежных потоков предприятия, с позиции разных авторов (табл. 1).

Проведенное исследование научных трудов позволяет сделать вывод, что в целом, представленные коэффициентные модели включают схожие группы финансовых коэффициентов, однако имеются и отличительные особенности.

Представляется целесообразным в процессе анализа денежных потоков ориентироваться на коэффициентную модель, которая будет максимально учитывать отраслевые особенности формирования и использования денежных средств, являясь наиболее оптимальной по соотношению значимости информации, полученной при проведении анализа, с трудозатратами, возникающими при применении разработанной модели.

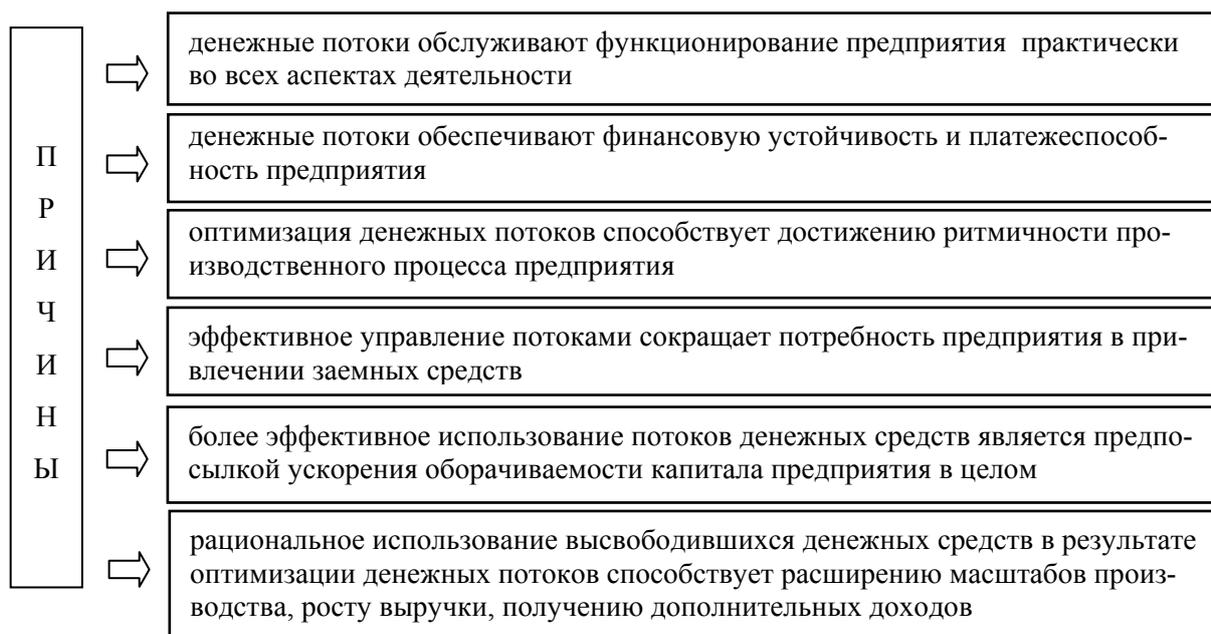


Рис. 2. Обоснование необходимости применения коэффициентного анализа

Таблица 1

### Коэффициентная модель с позиции разных авторов

| Автор               | Коэффициентная модель (группы показателей)   |
|---------------------|--|
| Т. В. Логинова [9]  | Показатели, характеризующие размер и структуру чистого денежного потока:<br>чистый денежный поток;<br>доля чистого денежного потока от текущих и инвестиционных операций   |
|                     | Показатели эффективности и рентабельности:<br>коэффициент эффективности денежных потоков;<br>коэффициент рентабельности положительного денежного потока  |
|                     | Показатели ликвидности и платежеспособности:<br>коэффициент обеспеченности;<br>коэффициент платежеспособности;<br>коэффициент ликвидности денежного потока   |
| Н. В. Климова [8]   | Коэффициент текущей платежеспособности;<br>коэффициент достаточности чистого денежного потока;<br>коэффициент эффективности денежных потоков;<br>коэффициент рентабельности положительного денежного потока по текущей деятельности;<br>коэффициент оборачиваемости денежных средств<br>коэффициент текущей платежеспособности |
| А. Г. Зайко [6]     | Показатели покрытия выручки и чистой прибыли денежными средствами;<br>показатели покрытия капитальных затрат и инвестиций денежными средствами;<br>показатели покрытия долговых обязательств денежными средствами;<br>показатели рентабельности и ликвидности денежных потоков;<br>показатели соотношения денежных потоков     |
| В. Б. Малицкая [11] | Показатели, характеризующие денежные потоки и эффективность их использования:<br>сумма возможного срочного вложения денежных средств в депозиты;<br>коэффициент достаточности чистого денежного потока;<br>коэффициент соотношения денежных средств и оборотных активов;<br>коэффициент оборачиваемости денежных средств       |

| Автор   | Коэффициентная модель (группы показателей)  |
|---|---|
| О. Г. Бла-<br>жевич [1]                         | Показатели эффективности использования денежных средств, определяемые отношением прибыли к платежам организации по разным видам деятельности:<br>чистая прибыльность (убыточность) денежного потока от операционной деятельности;<br>операционная прибыльность (убыточность) денежного потока от операционной деятельности;<br>чистая прибыльность (убыточность) совокупного денежного потока |
| А. Х. Ев-<br>стафьева,<br>А. С. Се-<br>рова [4] | Показатели движения денежных средств:<br>коэффициент достаточности чистого денежного потока;<br>коэффициент ликвидности денежного потока;<br>коэффициент эффективности денежного потока;<br>коэффициент реинвестирования чистого денежного потока   |
|   | Показатели эффективности использования денежных потоков:<br>рентабельность положительного денежного потока;<br>рентабельность среднего остатка денежных средств;<br>рентабельность чистого денежного потока   |
| И. В. Ма-<br>каренко<br>[10]                    | Коэффициент чистого пополнения денежных средств;<br>коэффициент оседания притока денежных средств;<br>коэффициент инкассации дебиторской задолженности;<br>ликвидность перспективного денежного потока;<br>покрытие кредиторской задолженности денежными выплатами  |

Исследование показателей, предлагаемых различными авторами для формирования коэффициентной модели, позволяет выявить наиболее востребованную группировку коэффициентов по направлениям анализа (табл. 2).

Таблица 2

### Группировка финансовых показателей по направлениям анализа

| Группы показателей   | Характеристика  |
|--|---|
| Показатели оборачиваемости денежных средств                              | Показывают, насколько денежные средства, полученные от операционной деятельности, формируют выручку и прибыль предприятия   |
| Показатели ликвидности и платежеспособности                              | Рассчитываются как отношение поступлений и платежей, отражают возможности предприятия генерировать необходимую величину поступлений денежных средств по текущей деятельности для поддержания платежеспособности |
| Показатели покрытия капитальных затрат и инвестиций денежными средствами | Позволяют сделать выводы о способности предприятия осуществлять инвестиции и капиталовложения, а также о целесообразности выплаты дивидендов акционерам в отчетном периоде                                      |
| Показатели эффективности и рентабельности                                | Характеризуют эффективность формирования и расходования денежных средств предприятия  |
| Показатели соотношения денежных потоков                                  | Характеризуют соотношения различных видов денежных потоков, что позволяет определить достаточность генерируемых предприятием денежных средств   |

Представленные показатели, включаемые в коэффициентную модель, могут исчисляться применительно как к денежным потокам от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, так и к денежным потокам предприятия в целом.

Исследование показателей рентабельности денежных потоков выявило, что данные показатели можно исчислять, используя как показатель чистой прибыли предпри-

ятия, так и показатели прибыли от продаж, прибыли до налогообложения, а вместо показателя притока денежных средств можно использовать показатель оттока денежных средств. Также возможен анализ рентабельности денежных потоков по видам деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

Таким образом, необходимо отметить, что ценность применения коэффициентного анализа заключается в повышении контроля за эффективным использованием денежных средств, получении объективной и точной оценки их поступлений и направлений расходов, возможности предприятия генерировать необходимую величину поступлений денежных средств для поддержания платежеспособности в текущем и будущем периодах.

Знание методики коэффициентного анализа как эффективного аналитического инструмента работы с денежным потоком позволит повысить качество и эффективность управленческих решений по оптимизации и сбалансированности денежных потоков предприятия.

### Библиографические ссылки

1. Блажевич О. Г. Управление денежными потоками в организации // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2015. № 1 (30). С. 12–18.
2. Экономический анализ : учебник для вузов / Л. Т. Гиляровская, Г. В. Корнякова, Н. С. Пласкова и др. М. : ЮНИТИ-Дана, 2017. 615 с.
3. Дайберт Н. А. Проблемы управления денежными средствами // Молодые ученые в решении актуальных проблем науки : сб. материалов Всерос. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых / под общ. ред. Ю. Ю. Логинова. Красноярск, 2017. С. 821–823.
4. Евстафьева А. Х., Серова А. С. Коэффициентный метод как инструмент факторного анализа в оценке движения денежных средств холдингов // Инновационное развитие экономики. 2018. № 1 (43). С. 289–297.
5. Ендовицкий Д. А., Любушин Н. П., Бабичева Н. Э. Финансовый анализ : учебник. М. : КноРус, 2018. 300 с.
6. Зайко А. Г. Коэффициентный анализ денежных потоков предприятия энергетического машиностроения [Электронный ресурс] // Науковедение : интернет-журнал. 2017. Т. 9, № 7 URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/04EVN217> (дата обращения: 14.10.2019).
7. Климова Н. В. Анализ денежных средств в целях налогового консультирования // Экономический анализ: теория и практика. 2011. № 3 (210). С. 34–39.
8. Климова Н. В. Оптимизация денежных средств в обеспечении экономической и финансовой безопасности хозяйствующего субъекта // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 29 (158). С. 30–37.
9. Логинова Т. В. Роль управленческих решений в оценке денежных потоков организации // Избр. вопросы современной науки : монография / науч. ред. С. П. Акутина. М., 2017. С. 77–107.
10. Макаренко И. В. Обоснование алгоритма анализа и оценки денежных потоков организации // Труды БГТУ. Экономика и управление. 2013. № 7 (163). С. 52–55.
11. Малицкая В.Б. Методика коэффициентного анализа денежных средств организации [Электронный ресурс] // Российский экономический интернет-журнал. 2006. № 4. С. 168. URL: <https://elibrary.ru/contents.asp?id=33832297&> (дата обращения: 14.10.2019)

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ МОНИТОРИНГА  
ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ВУЗА И ФОРМИРОВАНИЯ  
СЕБЕСТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ**

Ю. А. Сафронова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Обосновывается необходимость внедрения в учетную практику образовательного учреждения системы управленческого учета. Характеризуется модель управленческого отчета, позволяющего формировать показатели доходов и расходов учреждения в разрезе источников финансирования, видов, направлений деятельности, и позволяет собирать необходимые данные для расчета затрат по определенной образовательной программе. Предложен метод распределения затрат, позволяющий рассчитывать себестоимость образовательных услуг в разрезе специальностей или направлений подготовки. Результатом формирования управленческого отчета является возможность определения рентабельности образовательных программ, что позволяет оценить реальный вклад каждой образовательной программы в общий финансовый результат деятельности образовательного учреждения.*

*Ключевые слова: высшее образование, образовательные услуги, финансово-хозяйственная деятельность, учет затрат, управленческий учет.*

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR MONITORING  
OF INCOME AND EXPENSES OF THE UNIVERSITY  
AND FORMATION OF THE COST OF EDUCATIONAL SERVICES**

Y. A. Safronova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The author substantiates the necessity of introduction of accounting practices in educational institutions of system of the administrative account. The article reveals the model of the management report to generate indicators of income and expenditure of the institution in terms of funding sources, types of activities and allows you to collect the necessary data to calculate costs for a specific educational program. The author proposes a cost-sharing method that allows you to calculate the cost of educational services in the context of specialties or areas of training. The ability to determine the profitability of educational programs is the result of the formation of the management report, which allows us to assess the real contribution of each educational program to the overall financial result of the educational institution.*

*Keywords: higher education, educational services, financial and economic activity, cost accounting, management accounting.*

Главными целями любого хозяйствующего субъекта является обеспечение устойчивого развития, а также получение максимальной прибыли. Но для достижения данных целей необходима эффективная система управления организацией. Для ее успешного функционирования нужна точная и своевременная информация, а также необходима надлежащая аналитическая обработка этой информации.

Бюджетные и автономные образовательные учреждения, являясь некоммерческими организациями, также нуждаются в грамотно организованной системе учетно-аналитического обеспечения управления. Она отвечает за взаимодействие между структурными подразделениями вуза, а также отражает влияние внешних и внутренних факторов на организацию.

Кроме того, эффективность образовательной деятельности во многом зависит от качества предоставляемых образовательных услуг, а также от их себестоимости. В свою очередь, качество образования зависит от организации учебного процесса, уровня подготовки профессорско-преподавательского состава, состояния материально-технической базы для реализации образовательной услуги и формирования общекультурных и профессиональных компетенций, возможности студентов реализовывать собственные творческие способности и научный потенциал в рамках формирования общекультурных компетенций [1, с. 58].

В условиях, когда существенно меняется состав и соотношение факторов, определяющих эффективность деятельности вузов, возникает острая необходимость в качественном изменении и его ключевых показателей эффективности, одним из которых является финансово-экономическая деятельность [2, с. 80].

Процесс управления финансово-экономической деятельностью вуза является весьма сложным и многогранным и в первую очередь включает определение стратегии развития вуза, в том числе выявление приоритетных направлений, объемов их финансирования и их эффективного использования. И не следует забывать, что специфика деятельности вуза определяется не только его масштабом, целями и задачами, но также видами деятельности, которые осуществляются в образовательном учреждении. Современный крупный вуз является не только образовательным центром, но и научно-исследовательским центром, а также может выполнять значительные объемы других услуг и работ. Поэтому система управления вуза должна учитывать все направления деятельности.

Актуальной является разработка модели управления финансово-экономической деятельностью вуза посредством реализации оптимальных вариантов перспектив развития вуза для обеспечения его конкурентоспособности на рынке образовательных услуг.

Для того чтобы реализовать стратегический план, разработанный в вузе, необходимо использовать набор управленческих инструментов финансовой политики, среди которых бюджетирование является основным [3].

Процесс бюджетирования представляет собой систему методов, финансово-экономических инструментов, позволяющих достичь поставленных целей благодаря планированию, контролю и анализу в финансовой сфере. Определение и распределение совокупных финансовых средств вуза реализуется путем последовательности управленческих решений в сфере бюджетного планирования [4].

В отличие от жестко формализованных форм бухгалтерской и налоговой отчетности, бюджет не связан с каким-либо стандартом. Поэтому каждый вуз волен самостоятельно разрабатывать форму предоставления бюджета.

На основании формирования бюджета доходов и бюджета расходов осуществляется комплексная балансировка притоков денежных средств от различных источников финансирования (бюджетных и внебюджетных) и их оттоков по всем профилям деятельности вуза [5].

Прежде чем планировать будущее, надо уметь анализировать текущее состояние, оценивать имеющиеся возможности и ограничения. Бюджет является необходимым инструментом этого процесса. Поэтому при всей сложности процесса бюджетирования крупного вуза его необходимо рассматривать как обязательное условие устойчивого экономического развития учебного заведения [6, с. 26].

Учет финансовых потоков и экономических показателей вуза несложно проводить, если в организации грамотно организован управленческий учет с внедрением множества необходимых аналитических процедур и деятельность осуществляется в рамках единой информационной системы с разработанными готовыми решениями. Но, к сожалению, управленческий учет в вузах развит еще довольно слабо. Система управленческого учета отсутствует даже в тех государственных вузах, которые ежегодно имеют высокие рейтинги. До сих пор сохраняется преимущественная ориентация первичной документации на обобщенное отражение данных.

Многие образовательные организации только приближаются к осознанию необходимости внедрения единой автоматизированной информационной системы, которая позволит объединить в едином поле информацию об учебном процессе и финансовой деятельности. Поэтому многие вузы до сих пор получают необходимую для принятия управленческого решения информацию только из бухгалтерского и налогового учета.

Подчас процесс получения данных для финансового мониторинга является довольно трудоемким и требует большого количества времени. Это напрямую зависит от того, насколько финансовая информационная система вуза отвечает современным требованиям, от степени ее аналитичности и от того, насколько сложную финансовую структуру имеет сам вуз.

Дело в том, что различные учетные системы образовательных учреждений хранят большой объем данных, которые могут помочь в обосновании любых решений различного масштаба. Но очень большой массив информации в вузах, к сожалению, остаётся невостребованным из-за того, что информация, как правило, противоречива, может быть недостоверна, ее сложно извлечь и интерпретировать. Поэтому на современном этапе очень важной задачей для образовательных учреждений в области бухгалтерского учета является всестороннее развитие аналитической группировки данных.

Это влечет за собой необходимость разработки методических и практических рекомендаций по дальнейшему развитию и совершенствованию учетных систем и определения ключевых аналитических показателей в части предоставления упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений руководителями вузов.

Поскольку ведение финансового учета в образовательных организациях осуществляется в компьютеризированной форме, то используемые программы можно модифицировать с целью обобщения данных в разрезе показателей внутренней отчетности. По сути, финансовый и управленческий учеты основываются на одном и том же массиве первичных документов. Применение различных методов обработки позволяет формировать данные для финансовой и управленческой отчетности.

Использование управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета позволяет более рационально и эффективно осуществлять финансово-хозяйственную деятельность вуза, расширять границы применения последнего [7, с. 17].

В данном исследовании разработаны учетно-аналитические инструменты, которые позволят вузам, осуществляющим бухгалтерский учет на базе Корпоративной информационной системы «Флагман» (программный продукт компании «Инфософт»), в рамках процесса бюджетирования осуществлять постоянный мониторинг за показателями доходов и расходов организации. Разработанное пользовательское решение на базе программного модуля «Финансовый менеджмент» позволяет снабжать руково-

дящий аппарат вуза сведениями в удобной для них форме. Отчетные данные могут быть представлены в виде таблиц, диаграмм, графиков и т. д.

Кроме того, разработанный финансовый механизм позволит собирать данные, необходимые для определения рентабельности образовательных программ, проектов и т. д.

Бюджет вуза предлагается структурно представить в виде следующей модели (рис. 1).

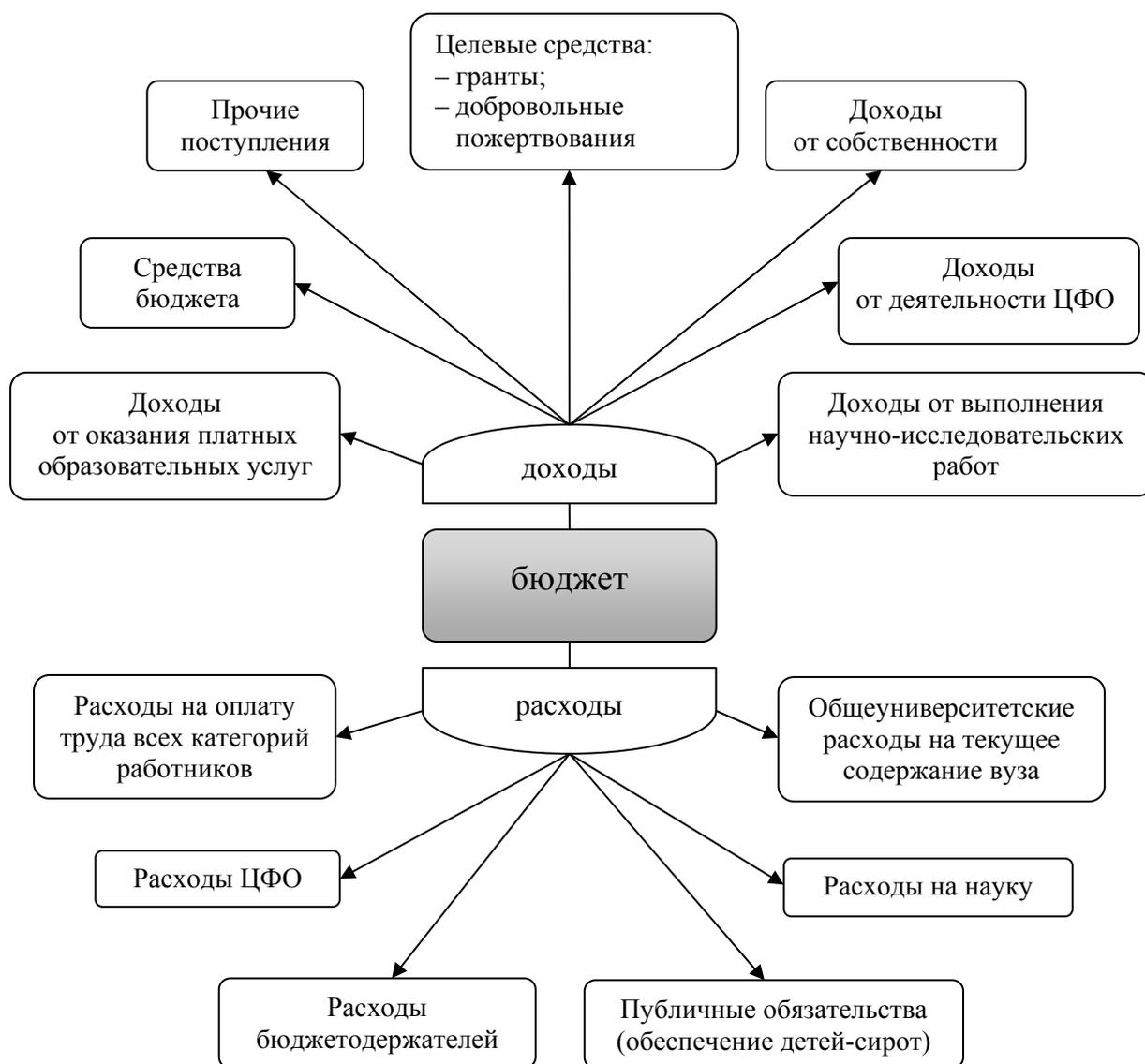


Рис. 1. Структура бюджета вуза

На основе представленной модели формируется управленческий отчет о доходах и расходах (далее – УОДР) образовательного учреждения.

Отчет о доходах и расходах является финансово-экономическим планом-прогнозом вуза и включает в себя операционные и функциональные бюджеты по направлениям деятельности [8].

Управленческий учет доходов и расходов играет важную роль в управлении вузом, так как предоставляет наиболее полную информацию о деятельности образовательного учреждения.

УОДР является формой отчетности, предназначенной для внутреннего пользования и применяемой для управленческих целей.

При сборе данных о доходах и расходах в УОДР используется внутренняя классификация доходов и расходов, разработанная в конкретном учебном учреждении.

Преимущество современной системы планирования и бюджетирования заключается в том, что формировать аналитику по доходам и расходам можно в тех разрезах, которые необходимы руководителям для принятия эффективных управленческих решений.

Детализированная модель формирования доходов вуза представлена на рис. 2.



Рис. 2. Показатели аналитики по доходам

УОДР может содержать показатели доходов и расходов не только в разрезе источников финансирования, но и по видам, направлениям деятельности, по центрам финансовой ответственности.

Показатели доходов в разрезе видов деятельности могут иметь различные уровни детализации и отражаться, например, по образовательным программам, отдельным научным проектам или мероприятиям, по видам услуг и т. д.

В зависимости от степени развитости управленческого учета в вузе показатели расходов также могут быть представлены в отчете с разной степенью детализации (рис. 3). Например, расходы могут быть представлены в разрезе видов деятельности, образовательных программ, научных проектов, мероприятий и пр.

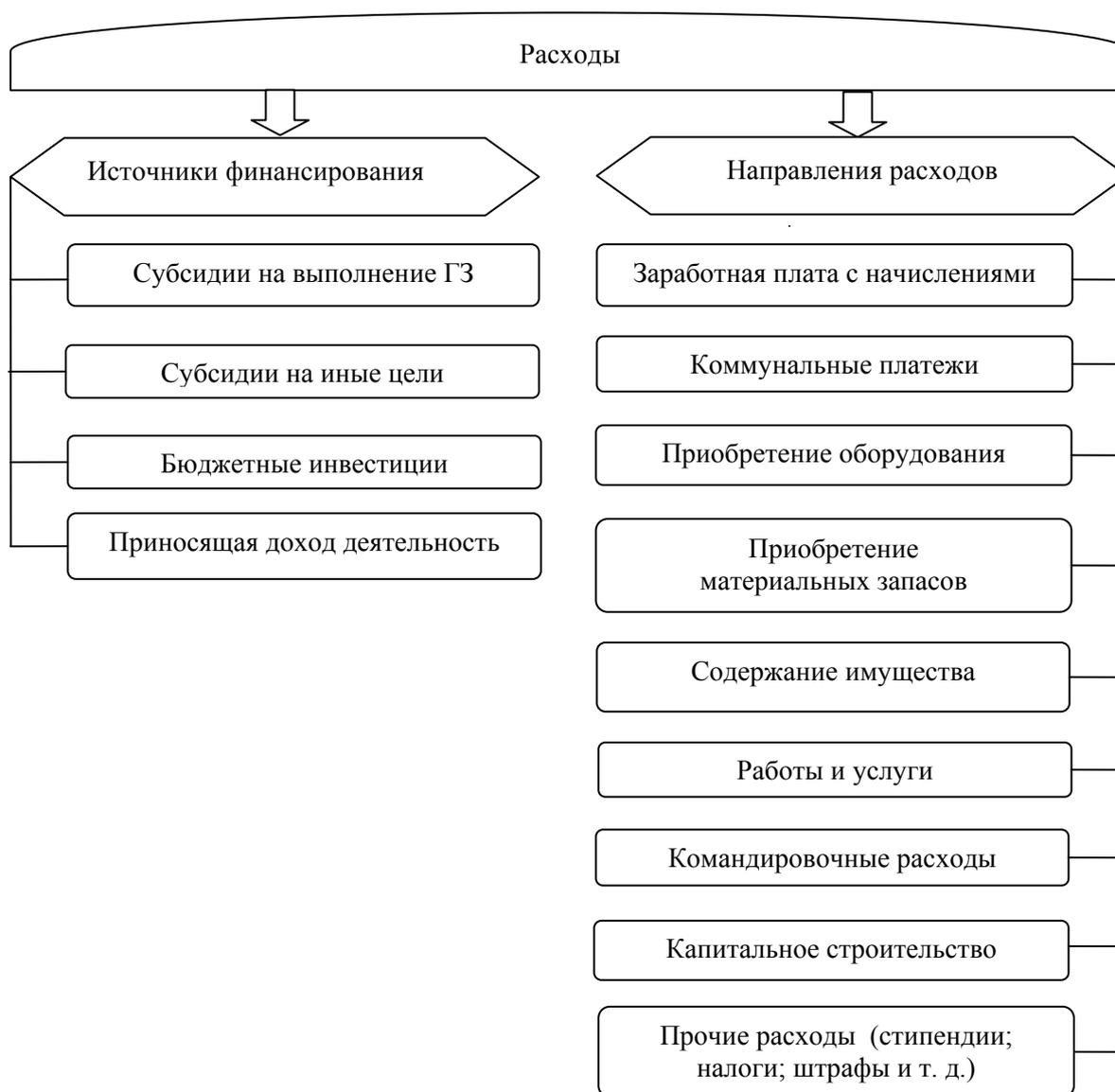


Рис. 3. Показатели аналитики по расходам

Учетные данные для анализа могут собираться за квартал, финансовый год, учебный год, согласно запросу руководителя. Но лучше всего анализировать изменения показателей за несколько лет (обычно за три года), для того чтобы выявить тенденции в динамике финансово-экономического состояния вуза (положительные или отрицательные).

Итогом формирования управленческого отчета является финансовый результат, который может определяться в отношении ЦФО, вида деятельности, образовательной программы, отдельных мероприятий или проектов.

Важным результатом разработанного отчета является возможность сбора данных для расчета затрат по определенной образовательной программе в разрезе специальности или направления подготовки.

Для того чтобы узнать, являются образовательные услуги прибыльными или убыточными, нужно выделить и провести анализ затрат по каждой образовательной услуге, т. е. вычислить ее себестоимость.

Учет доходов по специальностям и направлениям подготовки вести несложно, чего нельзя сказать о расходах. Основная сложность возникает в момент распределения затрат по образовательным программам.

Существующая система учета затрат государственного вуза, ориентированная на универсальную бюджетную классификацию расходов, не позволяет сразу провести точный расчет затрат на осуществление образовательных услуг, оказанных конкретному студенту, да и законодательно утвержденной методики калькулирования себестоимости образовательных услуг не существует [9, с. 86].

Традиционно по способу отнесения затрат на себестоимость образовательной услуги затраты подразделяются на прямые (непосредственно связанные с оказанием образовательной услуги) и косвенные (затраты на общехозяйственные нужды в рамках обеспечивающего и управленческого процессов).

К прямым затратам принято относить:

- расходы на оплату труда с начислениями профессорско-преподавательского персонала (ППС) и учебно-вспомогательного персонала (УВП);
- расходы по командировкам преподавателей, связанным с образовательным процессом;
- расходы на амортизацию основных средств, эксплуатируемых в аудиториях, лабораториях, кафедрах, деканатах;
- расходы материалов, используемых непосредственно в учебном процессе;
- прочие расходы, непосредственно связанные с оказанием образовательной услуги.

Однако прямым счетом данные расходы можно отнести только на структурное подразделение (институт). Но отнести их на конкретную специальность или направление подготовки прямым счетом практически невозможно, так как в большинстве своем институты оказывают образовательные услуги по разным образовательным программам. Поэтому вышеуказанные расходы к прямым можно отнести лишь условно. Скорее их можно отнести к распределяемым прямым расходам [10]. Поэтому правильнее называть их условно-прямыми.

Для расчета фактической себестоимости обучения студентов по образовательным программам предлагаем группировать затраты по способам распределения. Процесс распределения разделим на несколько этапов.

На первом этапе производится распределение части условно-прямых расходов, отнесенных на институт согласно порядку, представленному в табл. 1.

На втором этапе косвенные (общеуниверситетские) расходы распределяются по всем структурным подразделениям (центрам финансовой ответственности) пропорционально доходам структурных подразделений.

На третьем этапе общеуниверситетские затраты, отнесенные на затраты института, и нераспределенная часть условно-прямых затрат распределяются по специальностям и направлениям подготовки согласно порядку, представленному в табл. 2.

Завершает процесс этап распределения затрат институтов по формам обучения (очная, очно-заочная, заочная) и уровням квалификации (бакалавр, специалист, магистр) пропорционально доходам институтов по указанным формам обучения и уровням квалификации.

Таблица 1

**Порядок распределения расходов института по специальностям  
и направлениям подготовки (по трудоемкости)**

| Расходы   | Метод распределения*   |
|---|--|
| Условно-прямые<br>– расходы на оплату труда профессорско-преподавательского персонала и учебно-вспомогательного персонала;<br>– платежи в государственные внебюджетные фонды по заработной плате ППС и УВП;<br>– командировочные расходы ППС, связанные с образовательным процессом.<br>– расходы на повышение квалификации ППС | Сумма распределяемых расходов рассчитывается путем умножения трудоемкости по конкретной специальности на сумму распределяемых расходов на один час трудоемкости. (1 час трудоемкости равен общей сумме расходов на оплату труда, деленной на общую трудоемкость) |

*Примечание.* В случае если институт оказывает образовательные услуги только по одной специальности или направлению подготовки, то условно-прямые затраты включаются в калькуляцию себестоимости образовательной услуги прямым счетом.

Таблица 2

**Порядок распределения расходов института по специальностям  
и направлениям подготовки (по контингенту)**

| Расходы   | Метод распределения  |
|---|--|
| Условно-прямые<br>– амортизация основных средств, используемых в аудиториях, лабораториях, кафедрах, деканатах;<br>– расходы на приобретение материалов, непосредственно используемых в учебном процессе;<br>– прочие расходы, непосредственно связанные с оказанием образовательной услуги   | Сумма расходов по институту умножается на коэффициент соотношения контингента студентов по конкретной специальности к общему контингенту студентов института |
| Косвенные<br>– расходы на оплату труда административно-управленческого персонала (АУП) и прочего обслуживающего персонала (ПОП);<br>– платежи в государственные внебюджетные фонды по заработной плате АУП и ПОП;<br>– расходы на командировки АУП;<br>– амортизация основных средств библиотеки, учебно-методического управления, общехозяйственного назначения и пр.;<br>– расходы на канцелярские товары;<br>– организационные и членские взносы;<br>– услуги банков и инкассации;<br>– расходы по содержанию и эксплуатации зданий и помещений;<br>– оплата коммунальных услуг;<br>– другие расходы |  |

В результате произведенных действий по каждому институту будут формироваться финансовые потоки по каждой специальности (направлению подготовки).

Таким образом, одной из возможностей УОДР является определение рентабельности образовательных программ, т. е. формирование финансового результата (поло-

жительного или отрицательного), который позволит оценить реальный вклад каждой образовательной программы в общий финансовый результат деятельности вуза.

Поскольку рассмотренные процедуры, необходимые для формирования УОДР, могут требовать аналитических подходов, не отраженных в бухгалтерских проводках, то предложено формировать УОДР с совмещением данных бухгалтерских проводок и данных из документооборота.

Внедрение в управленческий учет вуза подобной учетной модели, которая основывается на учетно-аналитической базе данных, позволит образовательной организации повысить эффективность управления образовательной деятельностью.

### **Библиографические ссылки**

1. Золотарева Г. И., Кузьмина В. Н. Факторы, оказывающие влияние на себестоимость образовательных услуг // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. Вып. 13. С. 58–62.

2. Гаджиев Н. Г., Ахмедова Х. Г., Лугуева, Д. Г. Моделирование как способ совершенствования системы управления финансово-экономической деятельностью вуза // Экономика образования. 2013. № 2. С. 79–86.

3. Митина О. Механизм финансовой политики государственного вуза и управление затратами на обучение [Электронный ресурс]. URL: <https://pandia.ru/text/80/195/37633.php> (дата обращения: 20.08.2019).

4. Меликсетян С. Н. Особенности финансового планирования в высших учебных заведениях [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2016. № 20 (404). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-finansovogo-planirovaniya-v-vysshih-uchebnyh-zavedeniyah-1> (дата обращения: 14.08.2019).

5. Торхова А. Н. Информационно-аналитическая система управленческого учета в вузе // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 6 (204). С. 27–33.

6. Гринь А. М. Бюджетирование вуза как необходимое условие его экономической устойчивости // Университетское управление: практика и анализ. 2002. № 2. С. 23–32.

7. Попова А. Д. Управленческий учет и внутренний контроль доходов и расходов в бюджетных образовательных учреждениях : дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д. : РИНХ, 2015. 211 с.

8. Коротков А. К., Ладонкин Е. М., Мирошник А. В. Повышение качества финансового менеджмента в организации [Электронный ресурс] // Наукovedение : интернет-журнал. 2016. Т. 8, № 2. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/08EVN216.pdf> (дата обращения: 15.08.2019).

9. Золотарева Г. И., Кузьмина В. Н. Проблемы определения себестоимости образовательных услуг // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. Вып. 13. С. 86–92.

10. Ковалева О. В. Системный учет доходов и расходов по образовательным услугам в рамках управленческого учета вузов // Бухгалтер и закон. 2014. № 2. С. 2–8.

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ОПТОВО-РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ**

Е. С. Сенькова, М. В. Полубелова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Все экономические субъекты в соответствии с российским законодательством обязаны вести бухгалтерский учет. В целях рациональной организации и ведения бухгалтерского учета в оптово-розничной торговле необходимо учитывать ее специфику и в том числе отраслевую принадлежность. Бухгалтерский и налоговый учет деятельности таких организаций в первую очередь определяется основными характеристиками оптовой и розничной торговли. Рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета деятельности организаций оптово-розничной торговли. Определен порядок учета оптовой и розничной продажи товаров, возможное совмещение режимов налогообложения.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, оптовая торговля, розничная торговля.*

## **FEATURES OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF ORGANIZATIONS OF WHOLESALE AND RETAIL TRADE**

E. S. Senkova, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*All economic entities, in accordance with Russian legislation, are required to maintain accounting records. In order to rationally organize and maintain accounting in wholesale and retail trade, it is necessary to take into account its specifics, including industry affiliation. Accounting and tax accounting of such organizations is primarily determined by the main characteristics of wholesale and retail trade. The article deals with the features of accounting and tax accounting of organizations of wholesale and retail trade. The procedure for accounting for wholesale and retail sales of goods, the possible combination of tax regimes.*

*Keywords: accounting, tax accounting, wholesale trade, retail trade.*

В экономике нашей страны одно из лидирующих по численности мест занимают различные торговые организации. В соответствии с российским законодательством все предприятия, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, обязаны вести бухгалтерский и налоговый учет.

Бухгалтерский и налоговый учет способствует получению полной информации о финансовом состоянии организации, позволяет эффективно управлять хозяйственной деятельностью и своевременно разрабатывать перспективные планы, контролировать процесс их выполнения. Иными словами, «...бухгалтерский учет – это составная часть управленческой и финансовой системы предприятия» [7, с. 15].

Продажа товаров может проводиться оптом или в розницу, некоторые организации совмещают эти два вида продаж и, соответственно, должны осуществлять их учет.

Бухгалтерский учет в оптово-розничной торговле осуществляется в соответствии с требованиями действующего законодательства, подчиняется определенным правилам, строгое соблюдение которых является обязательным. В противном случае неизбежно возникновение учетных ошибок, которые, в свою очередь, проявляются в налоговой отчетности и могут стать причиной повышенного внимания со стороны контролирующих структур, применения штрафных санкций, блокировки счетов организации [3, с. 351].

При формировании системы бухгалтерского учета оптово-розничной торговой организации необходимо учитывать отличия оптовой и розничной торговли, специфику учета в зависимости от применяемого режима налогообложения.

Отличительные особенности оптовой и розничной торговли приведены в табл. 1.

Таблица 1

#### Сравнение оптовой и розничной торговли

| Параметры                  | Розничная торговля  | Оптовая торговля  |
|----------------------------|---|---|
| Определение                | Розничная торговля – вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности | Оптовая торговля – это вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности (в том числе для перепродажи) или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием |
| Предназначение товара      | Для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью  | Для использования в предпринимательской деятельности, например, в целях перепродажи или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием  |
| Основание                  | Договор розничной купли-продажи   | Договор поставки, а также иные договоры гражданско-правового характера, содержащие признаки договора поставки   |
| Момент заключения договора | Выдача покупателю кассового (товарного) чека или иного документа, подтверждающего оплату товара   | Дата и срок заключения указаны в договоре   |
| Покупатели                 | Преимущественно физические лица   | Преимущественно юридические лица  |
| Форма оплаты               | Наличная и безналичная  | Преимущественно безналичная   |
| Документальное оформление  | Кассовый (товарный) чек, иные документы, подтверждающие оплату  | Договор, товарная накладная, товарно-транспортная накладная, счета-фактуры и т. п.  |
| Система налогообложения    | Общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения   | Общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный налог   |

В оптовой торговле осуществляется реализация крупных партий товаров, оплата производится в безналичной форме, оплата наличными или с использованием платежных терминалов не предусмотрена. Оптовые организации могут быть как непосредственно производителями товаров, реализующими собственные продукты, так и посредниками. Чем больше товарооборот, тем ниже отпускные цены [9].

Бухгалтерский учет в оптовой торговле и розничной торговле отличается как законодательным подходом, так и алгоритмом отражения хозяйственных операций. Бухгалтерский учет в оптовой торговле включает в себя фиксацию фактов поступления, внутреннего движения товаров и конечной реализации покупателю для последующей перепродажи. Бухгалтерский учет в розничной торговле несколько отличается от учета оптового товара. Связано это не только с тем, что продажи ведутся мелкими партиями или поштучно, но и с преобладанием наличных расчетов [5].

Общим является то, что товары учитываются на счете 41: по дебету отражается поступление, по кредиту продажа или выбытие по другим причинам.

Также одинаково осуществляется документальное отражение поступления товаров, они принимаются к учету на основании документов, полученных от поставщиков, на поступившие товары составляется приходный ордер или акт о приемке.

В оптовой торговле товар учитывается только по стоимости приобретения, то есть по покупной цене. Об этом сказано в п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [4].

Покупная цена товаров не включает уплаченный при их приобретении НДС, если он выделен в счете поставщика. Все затраты, связанные с приобретением товаров, относятся на счет 41, то есть включаются в фактическую себестоимость товара. Транспортно-заготовительные расходы можно включать непосредственно в стоимость товаров или учитывать отдельно.

В розничной торговле товары могут приниматься к бухгалтерскому учету по продажной стоимости (п. 13 ПБУ 5/01). Она равна их продажной цене – стоимости покупки, увеличенной на торговую наценку.

Величина торговой наценки устанавливается организацией самостоятельно для каждого наименования товаров. Торговая наценка учитывается на специальном счете 42. В течение месяца проданные товары списывают по продажной стоимости. По окончании месяца рассчитывают средний процент наценки и сторнируют сумму, приходящуюся на проданные товары [10].

В торговле могут использоваться три метода оценки товаров при списании (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости): по стоимости каждой единицы, по средней стоимости и метод ФИФО.

Учет реализации товаров осуществляется с использованием счета 90. К нему могут быть открыты субсчета для учета финансовых результатов по отчетному периоду, НДС по товарно-материальным ценностям, себестоимости товара, выручке от продаж [1].

Организации, которые осуществляют оптовые продажи, для целей налогообложения могут использовать как общую систему налогообложения, так и упрощенную систему налогообложения. Как следствие – различные аспекты, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета в оптовой торговле во многом определяются применяемым режимом налогообложения [2].

Если большая часть контрагентов не уплачивают налог на добавленную стоимость, то, как правило, выбирается упрощенная система налогообложения. В противном случае, то есть если существенная доля контрагентов являются плательщиками НДС, выбирают общую систему налогообложения.

Если организация применяет общую систему налогообложения, то доходы от реализации определяются налогоплательщиками в соответствии с правилами статьи

249 НК РФ, согласно которой доходами от реализации признается выручка от реализации покупных товаров, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, выраженные в денежной или натуральной формах [8].

Организации, занимающиеся розничными и/или оптовыми продажами, рассчитывают расходы текущего периода исходя из отдельных положений главы 25 НК РФ.

В соответствии с Налоговым кодексом к прямым расходам торговые организации относят покупную стоимость товара, а также расходы, связанные с его доставкой. Остальные расходы являются косвенными и могут быть в полном объеме списаны на расходы отчетного (налогового) периода [6].

Применение общей системы налогообложения, как правило, приводит к высокой налоговой нагрузке. Бухгалтерский учет при данной системе налогообложения ведется в полном объеме и является относительно сложным. Это приводит к необходимости иметь полностью укомплектованную бухгалтерию. В целях сокращения затрат бухгалтерский учет может передаваться на частичный или полный аутсорсинг.

Упрощенная система налогообложения позволяет снизить налоговую нагрузку. При использовании данного режима налогообложения организация не является плательщиком НДС. Это может привести к необходимости снижения цены на товар на ставку налога в целях сохранения конкурентоспособности организации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с Законом № 402-ФЗ.

Организации, занимающиеся розничной торговлей, могут применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД). При исчислении суммы ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны, используется физический показатель базовой доходности «площадь торгового зала (в кв. м)» (ст. 346.29 НК РФ). Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов. Бухгалтерский учет организации, применяющие ЕНВД, ведут в обычном порядке.

В целях оптимизации налоговой нагрузки организации оптово-розничной торговли могут совмещать различные налоговые режимы: ОСНО с ЕНВД или УСН с ЕНВД. Совмещение налоговых режимов рассмотрено на примере ЕНВД и УСН. При совмещении необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по каждому применяемому налоговому режиму.

Налоговый кодекс РФ не содержит прямых положений о том, как именно должен быть организован отдельный учет. Поэтому если совмещаются два режима налогообложения, то необходимо разработать такой порядок самостоятельно, с учетом особенностей деятельности, и отразить его в налоговой учетной политике и учетной политике для целей бухгалтерского учета. При этом важно, чтобы такой порядок позволял однозначно отнести те или иные показатели к соответствующим видам деятельности.

Для организации отдельного учета при совмещении налоговых режимов необходимо:

- к счетам бухгалтерского учета открыть субсчета для отражения операций по разным видам деятельности;
- стоимость реализуемых товаров распределять между режимами налогообложения по видам деятельности;
- общие расходы делить на пропорциональной основе между режимами налогообложения по видам деятельности;
- в приказе об учетной политике утвердить рабочий план счетов и методику распределения общих расходов между видами деятельности, переведенными на разные системы налогообложения.

Для того чтобы организовать отдельный учет в разрезе оптовой и розничной торговли, потребуется разработать аналитический учет, то есть к некоторым синтетическим счетам потребуется открыть аналитические счета (субсчета), которые будут отражать информацию о расходах каждого вида торговли и общих расходах, подлежащих распределению. Основные бухгалтерские счета, используемые в учете организации оптово-розничной торговли, к которым необходимо открыть аналитические субсчета, для целей отдельного учета различных объектов отражены в табл. 2.

Таблица 2

**Аналитический учет для целей организации отдельного учета**

| Счет                    | Аналитический счет   |
|-------------------------|--|
| 41 «Товары»             | Необходимо открытие субсчетов с целью отдельного учета товаров для оптовой и розничной торговли:<br>41-1 «Товары для розничной торговли»<br>41-2 «Товары для оптовой торговли»   |
| 44 «Расходы на продажу» | Субсчета, открытые к данному счету, должны показывать отдельно расходы на продажу по оптовой и розничной торговле, а также общие расходы на продажу, подлежащие дальнейшему распределению. К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:<br>44-1 «Расходы на продажу в розничной торговле»<br>44-2 «Расходы на продажу в оптовой торговле»<br>44-3 «Общие расходы на продажу»   |
| 90 «Продажи»            | На субсчетах данного счета должны отражаться обособленно выручка от разных видов торговли, себестоимость товаров, реализованных оптом и в розницу, расходы на продажу, а также финансовый результат деятельности по оптовой и розничной торговле. К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:<br>90-1-1 «Выручка от оптовой торговли»<br>90-1-2 «Выручка от розничной торговли»<br>90-2-1 «Себестоимость товаров, реализованных в оптовой торговле»<br>90-2-2 «Себестоимость товаров, реализованных в розничной торговле»<br>90-2-3 «Расходы на продажу по оптовой торговле»<br>90-2-4 «Расходы на продажу по розничной торговле»<br>90-9-1 «Финансовый результат по оптовой торговле»<br>90-9-2 «Финансовый результат по розничной торговле» |

Таким образом, организации оптово-розничной торговли в процессе ведения бухгалтерского учета должны учитывать специфику осуществляемых продаж. Данные организации в целях сокращения налоговой нагрузки часто совмещают налоговые режимы, и это приводит к необходимости организации и ведения отдельного учета товаров, расходов, доходов и финансовых результатов. Все это в совокупности влечет за собой усложнение их учета.

**Библиографические ссылки**

1. Бухгалтерский учет оптовой торговли: проводки [Электронный ресурс]. URL: <https://online-buhuchet.ru/buxgalterskij-uchet-optovoj-torgovli/> (дата обращения: 24.09.2019).

2. Особенности бухучета в оптовой торговле [Электронный ресурс]. URL: <https://бухгалтер.рф/articles/vedem-bukhuchet/osobennosti-bukhucheta-v-optovoy-torgovle/> (дата обращения: 24.09.2019).

3. Кругляк З. И., Калининская М. В. Налоговый учет и отчетность в современных условиях. М. : Инфра-М, 2018. 351 с.
4. Анищенко А. Особенности бухгалтерского учета в оптовой торговле [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.09.2019).
5. Особенности налогового учета в организациях торговли [Электронный ресурс]. URL: <https://buhgury.ru/osobennosti-nalogovogo-ucheta-v-organizaciyax-torgovli.html> (дата обращения: 23.09.2019).
6. Особенности налогового учета в организациях торговли [Электронный ресурс]. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/3284/> (дата обращения: 23.09.2019).
7. Томшинская И. Н. Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях. СПб. : Питер Пресс, 2017. 331 с.
8. Семенихин В. В. Торговля. Поставка [Электронный ресурс]. 7-е изд., перераб. и доп. М. : ГроссМедиа : Росбух, 2019. 1720 с. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.09.2019).
9. Учет товаров в оптовой и розничной торговле: тонкости учета товара [Электронный ресурс]. URL: <http://buhvopros.com/buhgalterskij-uchet-v-torgovle/> (дата обращения: 23.09.2019).
10. Типовая ситуация: Как учитывать товары в оптовой и розничной торговле [Электронный ресурс]. М. : Главная книга, 2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.09.2019).

© Сенькова Е. С., Полубелова М. В., 2019

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ АЭРОГЕОДЕЗИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

А. А. Сухорукова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Рассматриваются особенности учета затрат и калькулирование себестоимости аэрогеодезического предприятия. Представляется классификация расходов и перечень статей затрат аэрогеодезического предприятия в соответствии со специфическими особенностями, которые вызваны особыми условиями труда, характером конечной продукции, организацией труда и рынка, спецификой используемого оборудования и технологиями производственного процесса. Основным научно-практическим направлением совершенствования производства должна стать автоматизация как основных трудоёмких, так и вспомогательных процессов работ, для чего предлагаются мероприятия по снижению себестоимости аэрогеодезических работ.*

*Ключевые слова: затраты, калькулирование, себестоимость, аэрогеодезическое предприятие.*

## **SPECIAL ASPECTS OF AEROGEODESIC ENTERPRISE'S ACCOUNTING COSTS**

A. A. Sukhorukova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*This article discusses special aspects of accounting cost and estimation of an aerogeodesic enterprise's cost. A classification of expenses and a list of expenditure items of the aerogeodesic enterprise's are presented in accordance with specific aspects, which are caused by specific employment conditions, the nature of the final product, the organization of labor and the market, the specifics of the used equipment, and production process technologies. The main scientific and practical direction to improve production process should be automatization of both the main labor-intensive and supporting processes, which will be possible by taking suggested measures that can reduce the aerogeodesic enterprise's cost.*

*Keywords: charges, calculation, costs, aerogeodesic enterprise.*

Отечественный рынок геодезического производства сегментирован по следующим направлениям: кадастровые и прочие топографо-геодезические работы – 31,8 млрд руб.; инженерно-геодезические изыскания – 29,8 млрд руб.; цифровое картографирование территорий – 3,2 млрд руб.; дистанционное зондирование Земли (ДЗЗ) из космоса – 2,4 млрд руб.; создание геоинформационных систем (ГИС) – 1,3 млрд руб. Около 90 % объема отечественного отраслевого рынка приходится на кадастровые работы и инженерные изыскания. В значительной мере развитие данных сегментов обеспечивается ростом строительной отрасли, которая является одним из основных потребителей данного вида работ, а также развитием девелопмента и инфраструктуры. Объем государственного сегмента российского рынка картографо-геодезических работ и геопространственных данных в 2018 году составил 22,6 млрд руб., в том числе: кадастровые и прочие топографо-геодезические работы; инженерно-геодезические изыскания; цифровое картографирование территорий; ДЗЗ из космоса; создание геодезических систем. Емкость рынка в период с 2015 по 2018 годы выросла с 18,3 до 22,6 млрд руб. (+23 %). В 2018 году наиболее емким сегментом отраслевого рынка являются кадастровые и прочие топографо-геодезические работы – 31,8 млрд руб., или 46 % от общего объема рынка. Сегмент отраслевого рынка по цифровому картографированию территорий является одним из самых узких сегментов. Его емкость в 2018 году составила 3,2 млрд руб., или 5 % от общего объема рынка [1, с. 27].

Геодезическое производство в целом, как и любое другое, основывается на единой экономической основе, общей для всех отраслей хозяйственной деятельности. Вместе с тем оно имеет и свои специфические особенности, которые обусловлены технологиями производства, большим разнообразием физико-географических и экономических условий районов производства работ, специфическим характером труда геодезистов и особенностями содержания и назначения его результатов, необходимостью подготовительного этапа по проектированию, организации и согласованию по проведению работ [2, с. 12].

Деятельность аэрогеодезических предприятий имеет ряд специфических особенностей, которые вызваны особыми условиями труда, характером конечной продукции, организацией труда и рынка, спецификой используемого оборудования и технологии производственного процесса:

1) высокая трудоемкость производства [3], то есть большую часть затрат составляет оплата труда, при этом материалоемкость и фондоемкость этого производства достаточно низкая;

2) рынок геодезической продукции характеризуется отсутствием массового спроса на аэрогеодезическую продукцию, когда продукция и работы в инженерной аэрогеодезии чаще всего выполняются по заказу конкретного заказчика, поскольку продукция, являясь специфической, не имеет массового спроса на свободном рынке. При этом потенциальных организаций-исполнителей аэрогеодезических работ в рамках страны намного меньше, чем потенциальных заказчиков этих работ. Кроме того, они не знают друг друга, что является еще одной особенностью аэрогеодезического производства;

3) для деятельности аэрогеодезических предприятий характерны существенные различия в нормировании производства геодезических работ в зависимости от сложности и вида аэрогеодезического производства;

4) особенности определения затрат и транзакционных издержек в аэрографии обусловлены спецификой производства топографо-аэрогеодезических и инженерно-аэрогеодезических работ и влияют на порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой базы прибыли от аэрогеодезических работ;

5) различия в определении затрат производства для разного вида работ и условий их проведения определяют различия в ценообразовании. Из-за разнообразия усло-

вий производства аэрогеодезических работ невозможно установить для всей территории РФ единый прейскурант цен на все виды этих работ и продукции для разных предприятий, действующих внутри этой отрасли. Трудоемкость и стоимость одной и той же единицы продукции аэрогеодезических предприятий в зависимости, например, от физико-географических и сезонных факторов проведения аэрогеодезических работ может многократно отличаться в разных районах или в разные периоды календарного года производства таких работ, что сказывается и на различиях в затратах и себестоимости таких работ [4, с. 38]. Топографические и кадастровые съемки выполняются на пространственных объектах, каждый из которых имеет свои специфические географические и экономические характеристики. Выполнение производственного комплекса, равноценного по объему, составу и управлению территориями и качеству работ, на различных объектах будет требовать различных материальных, трудовых и денежных затрат, что требуется учитывать при ценообразовании;

б) разнообразные условия производства:

– различные географические и климатические условия;

– подразделение на полевые и камеральные работы;

7) сезонность работ [5, с. 35]. Обычно полевой сезон приурочен к весенне-летне-осеннему периоду.

При этом все геодезические работы, выполняемые в зависимости от типа их финансирования, можно разделить на три основные группы: госбюджетные работы, договорные работы, работы для потребительского рынка [6].

Основной особенностью учета затрат и калькулирования себестоимости работ геодезических предприятий является то обстоятельство, что при организации производственной деятельности на все топографо-геодезические и картографические работы, которые предстоит выполнить, разрабатывается технический проект (задание) и составляется смета с целью определения объемов предстоящих работ на объекте и количества трудовых, материальных и денежных затрат для их выполнения. В дальнейшем финансирование этих работ заказчиком производится в соответствии с утвержденной сметой и техническим проектом.

Смета на топографо-геодезические работы – это документ, в котором по действующим нормативам определена полная нормативная стоимость (сметная стоимость) предусмотренных техническим заданием объемов на объекте.

Общая сметная стоимость работ включает основные (затраты на производство работ и проведение организационно-ликвидационных мероприятий) и накладные расходы (расходы, связанные с организацией производства и его управлением, а также с обслуживанием производства). Основные расходы зависят от технологии производства работ, а также от организационно-технических и физико-географических условий их выполнения. Номенклатура основных и накладных расходов утверждается Росреестром [7, с. 17].

Затраты на производство топографо-геодезических работ определяются преимущественно по действующим сметным укрупненным расценкам (СУР), а на работы, не имеющие расценок или выполняемые в нетипичных организационно-технических условиях, рассчитываются на основании действующих норм выработки, тарифов, норм расхода материалов и других действующих нормативов. Расходы на проведение организационно-ликвидационных мероприятий начисляются на сумму основных и накладных расходов на производство топографо-геодезических работ в размерах, установленных Росреестром на территориальную зону деятельности предприятий. В особых случаях расходы на проведение организационно-ликвидационных работ рассчитываются прямым счетом по нормам времени на организационные и ликвидационные мероприятия

по действующим официальным тарифным справочникам по перевозке грузов и пассажиров различными видами транспорта и др. [7, с. 18].

Расходы аэрогеодезического предприятия, осуществляемые по обычным видам деятельности, возникают в связи с производством геодезической продукции и выполнением следующих видов работ и услуг:

- гравиметрические и топографо-геодезические работы;
- инженерно-изыскательские работы;
- землеустроительные работы;
- цифровые картографические работы;
- разработка геоинформационных систем (ГИС);
- создание тематической картографической продукции и др. [8, с. 130].

Сметные расценки, нормативы заработной платы и трудовых затрат рассчитаны на определенные комплексы полевых и камеральных работ и включают в себя затраты на все операции и процессы, необходимые для производства конечных материалов в соответствии с их наименованием, условиями проведения и описанием состава аэрогеодезических работ. Первичная документация и аналитический учет аэрогеодезического предприятия прямых затрат на производство ведется в разрезе объектов калькулирования (заказов (договоров) и наименований геодезической продукции).

Калькулирование на аэрогеодезических предприятиях осуществляется, как правило, позаказным и нормативным методом.

Нормативный метод предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат продуктов [9, с. 121].

Отличительной чертой позаказного метода является индивидуальный характер выполнения работ. Объектом калькуляции является отдельный производственный заказ.

Себестоимость продукции аэрогеодезического предприятия формируется по полной себестоимости.

Затраты на производство и продажу на аэрогеодезическом предприятии учитывают на синтетических счетах бухгалтерского учета, например, 20 «Основное производство», а учет косвенных затрат ведется на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» в разрезе соответствующего заказа. В конце отчетного периода затраты списываются со счетов 25, 26 в дебет счета 20.

Существующий подход к организации учетного процесса и калькулированию себестоимости работ на аэрогеодезических предприятиях позволяет использовать схему учета и контроля затрат, описанную в работе [10]:

1. Составление технического проекта (планирование производственного процесса и обоснование потребности в трудовых и материальных ресурсах, необходимом оборудовании).
2. Составление сметы на выполнение работ (калькулирование плановой (нормативной) себестоимости отдельных видов топографо-геодезических и картографических работ и расчет плановых затрат по статьям калькуляции с учетом имеющейся классификации затрат).
3. Учет фактических затрат по статьям калькуляции и выявление отклонений от плановых показателей.
4. Мониторинг отклонений фактических затрат от плановых с целью выявления недопустимых величин.
5. Анализ отклонений, выявление причин отклонений.
6. Корректировка плана производственной деятельности с целью сокращения фактических расходов до запланированных величин.

Кроме того, рекомендуется выявить и отследить факторы, повлиявшие на изменение затрат по данным статьям, операциям, видам продукции и т. п.

Таким образом, при решении задач производства необходимо минимизировать издержки любого вида с целью увеличения объема фактической прибыли за счет снижения себестоимости выполнения работ, но для этого надо выявить возникновение различного вида затрат, в том числе непредвиденных, на любом этапе, в том числе при расчете фактической прибыли. Автоматизация трудоёмких основных и вспомогательных процессов позволяет провести мониторинг отклонений фактических затрат от плановых и разработать мероприятия по снижению себестоимости аэрогеодезических работ.

### Библиографические ссылки

1. Долгосрочная программа развития АО «Роскартография» на период 2018–2024 годов. М., 2019.
2. Чернова Т. В. Экономическая статистика : учеб. пособие. Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2009. С. 140.
3. Алиев И. М., Горелов Н. А., Ильина Л. О. Экономика труда : учебник для бакалавров. М. : Юрайт, 2013. С. 671.
4. Артамонова И. А., Васютинская С. И. Микроэкономика : учеб. пособие. М. : МИИГАиК, 2015. С. 102.
5. Ожерельева Т. А. Особенности организационно-экономических отношений в сфере геодезического производства // Славянский форум. 2013. № 1(3). С. 33–38.
6. Буровцева С. Н., Заславская Е. В., Данчук Е. А. Проблемы ценообразования в геодезическом производстве // Интерэкспо Гео-Сибирь. 2007. № 6. С. 156–161.
7. Голубева Е. А. Экономика и управление в топографо-геодезическом производстве [Электронный ресурс] : курс лекций. Омск : СибАДИ, 2015. С. 17–18. URL: <http://bek.sibadi.org/fulltext/esd16.pdf> (дата обращения: 15.06.2019).
8. Алексеева З. Е., Тишкова Л. В. Инновационные аспекты и проблемы нормирования геодезических работ // Вестник СГУГиТ (Сибирского государственного университета геосистем и технологий). 2014. № 1 (25). С. 34–37.
9. Соломенникова Е. А., Прищенко Е. А., Гурин В. В. Совершенствование нормативного метода учета и контроля затрат // Мир экономики и управления. 2017. Т. 1, № 2. С. 121–129.
10. Пашнина А. Р., Негруб Е. А. Учет затрат на производство продукции // Актуальные проблемы современной науки. 2015. № 2 (81). С. 28–30.

© Сухорукова А. А., 2019

**РЕКОМЕНДУЕМЫЕ КРИТЕРИИ И ИНСТРУМЕНТЫ УЧЕТА  
ДЛЯ КОНТРОЛЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ  
НА АЭРОГЕОДЕЗИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Г. И. Золотарева, А. А. Сухорукова

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Представлены рекомендуемые критерии и инструменты бухгалтерского учета затрат на аэрогеодезических предприятиях. В результате анализа порядка формирования себестоимости работ аэрогеодезических предприятий были выявлены проблемы, связанные с учетом и документированием затрат при производстве геодезических работ. В результате проведенного исследования установлено, что в силу недостаточной оперативности учета, снижаются возможности контроля за себестоимостью аэрогеодезических работ. Для решения данной проблемы разработаны и рекомендованы к использованию критерии, позволяющие выявить подобные проблемы на предприятиях и инструменты бухгалтерского учета затрат, реализация которых возможна в полевых условиях при выполнении геодезических работ. Предлагаемый подход к организации учетного процесса на аэрогеодезических предприятиях позволит обеспечить точность учета, сократить его трудоемкость и усилить текущий контроль затрат и мониторинг себестоимости геодезических работ.*

*Ключевые слова: учет затрат, контроль затрат, смета, геодезические работы, аэрогеодезические предприятия.*

**THE RECOMMENDED CRITERIA AND INSTRUMENTS OF ACCOUNT  
FOR CONTROL OF PRODUCTION EXPENSES  
AT THE AEROGEODETTIC ENTERPRISES**

G. I. Zolotareva, A. A. Sukhorukova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*In this work the recommended criteria and instruments of accounting of expenses at the aero geodetic enterprises are presented. As a result of the analysis of an order of formation of cost of works of the aero geodetic enterprises the problems connected taking into account and documenting of expenses by production of geodetic works were revealed. As a result of the conducted research it was established that owing to insufficient efficiency of account, possibilities of control of cost of aero geodetic works decrease. For the solution*

*of this problem the criteria allowing to reveal similar problems at the enterprises and instruments of accounting of expenses which realization is possible in field conditions when performing geodetic works were developed and recommended for use. Offered approach to the organization of registration process at the aero geodetic enterprises will allow to provide account accuracy, to reduce its labor input and to strengthen the current control of expenses and monitoring of cost of geodetic works.*

*Keywords: accounting of expenses, control of expenses, estimate, geodetic works, aerogeodetic enterprises.*

Деятельность аэрогеодезических предприятий характеризуется рядом особенностей, которые описаны в работах многих авторов [1–3]. Данные особенности в значительной степени отражаются на порядке осуществления учета и контроля затрат с целью формирования себестоимости выполненных работ, предоставленной геодезической продукции (например, топографических планов, карт и т. п.).

Основной особенностью учета и формирования себестоимости работ в геодезическом производстве ввиду позаказного характера работ является обязательность планирования всех этапов выполняемых работ и применение проектно-сметного метода расчета потенциальных расходов при исчислении себестоимости. Сущность этого метода заключается в том, что на все геодезические работы, которые предстоит выполнить на объекте, вначале разрабатывают технический проект или программу, где устанавливаются качественные и количественные параметры продукции, и на их основе составляют смету на производство работ [3].

Под этот проект должен быть организован позаказный учет затрат, который должен обеспечить разграничение произведенных затрат между заказами. Однако на практике данное правило либо не применяется, либо применяется частично. В итоге себестоимость произведенных аэрогеодезических работ в период активной производственной деятельности формируется приблизительно, по заведомо неточным данным.

Кроме того, деятельность аэрогеодезических предприятий характеризуется достаточно длительным производственным периодом выполнения определенных заказов, особенно с госбюджетным финансированием, и так как объем порученной работы, как правило, большой, а работа производится на значительном удалении от районов с развитой инфраструктурой, в полевых условиях и имеет ярко выраженный сезонный характер, сопровождается обязательным проведением организационно-ликвидационных мероприятий, то процедура обмена документами между полевой бригадой и центральной бухгалтерией затруднена. Поэтому текущий контроль за уровнем затрат и их отклонений от сметной стоимости выполняемых работ в этот период практически не осуществляется либо осуществляется частично, в ограниченных масштабах путем корректировки сметных расходов на основании переданных документов.

Эта ситуация нередко приводит к снижению рентабельности выполняемых работ и уменьшению запланированной прибыли.

Проведенный анализ рекомендаций ведущих экономистов и научных статей в области контроля фактических затрат [4–11] показал, что данная проблема решаема, авторами предлагаются различные способы решения, в основном нормативного и документального характера.

Например, Каменец Н. В. считает, что для такого типа предприятий наиболее целесообразно применять позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости выполняемых работ [4]. Это обусловлено и характером отрасли, типом произ-

водства, и особенностями технологического и производственного процесса. А в связи с удаленностью производственных участков от головного офиса большое значение приобретает учетная группировка затрат по местам и центрам их возникновения.

Целых Л. А. также рекомендует использовать позаказный метод учета затрат при наличии производственного процесса, выполняемого при индивидуальном заказе, а в процессе его реализации применять специализированные документы, например карточки регистрации заказа. С помощью этих документов рекомендуется организовать не только бухгалтерский, но и налоговый учет [5].

Захаров И. А. предлагает использовать для учета затрат нормативный метод и при его описании отмечает, что основная идея этого метода заключается в том, что фактические затраты предприятия в данном отчетном периоде представляются в виде двух слагаемых: затрат по нормам и отклонений от норм [6]. Зная нормируемые величины для хозяйственной деятельности предприятия, каждый работник центра ответственности может: вести ежедневный контроль по нормам; контролировать выполнение плановых показателей; выявлять причины отклонений от норм и нормативов. Автор предлагает в течение месяца регистрировать все данные (сметы, фактические отклонения) в отдельном журнале, там же надо записывать меры, принятые по отклонениям от смет.

Маркосян Л. А. отмечает, что отклонения в потреблении и использовании производственных ресурсов в процессе производства, появившиеся под влиянием различных факторов, характеризуют наличие дополнительных затрат [7]. Формирование на основе норм затрат плановых калькуляций позволяет планировать расходы, а составляя и правильно используя аналитическую информацию диагностированных отклонений, можно выявить причины, виновников и на этом основании выделить пути снижения затрат. Зная о них и своевременно устраняя причины отклонений, можно восстановить прежнее нормальное течение технологического процесса и предотвратить будущие отклонения.

Шушпанов С. А. также рекомендует использовать для учета затрат нормативный метод, описывая при этом процедуру учета и его документальное оформление, но отмечает, что отклонения не должны «засорять» своими оборотами счета учета затрат и доходов, так как они все-таки выполняют вспомогательную роль и используются для анализа отклонений [8].

В то же время следует отметить, что многие авторы рекомендуют предварительно проанализировать ситуацию и оценить, какой метод учета наиболее подходит для данного типа предприятия, так как прямое использование предлагаемых рекомендаций может быть нецелесообразно.

Поэтому для геодезии, ввиду специфического производственного процесса, были разработаны критерии, которым должна соответствовать организация учета затрат:

1. Учет затрат должен обеспечивать контроль затрат по сделанным заказам (по контрагентам, договорам, с указанием кода данного заказа).

2. Учет затрат должен обеспечивать контроль по центрам ответственности (это позволит контролировать как сами затраты, осуществленные в конкретном подразделении, так и процедуру их документального оформления).

3. Учет затрат должен обеспечивать контроль самих затрат и их отклонений от запланированных в техническом проекте затрат на выполнение всех видов работ (то есть использовать нормативный метод учета затрат, чтобы обеспечить контроль соответствия фактических затрат и затрат, запланированных в техническом проекте).

4. Учетный процесс должен обеспечивать возможность документального подтверждения произведенных расходов в удаленном режиме (онлайн).

Для соответствия данным критериям авторами разработаны и предлагаются к использованию рекомендации по текущему контролю и своевременности учета производимых в полевых условиях затрат производственного характера.

В первую очередь, необходимо обеспечить ведение позаказного учета затрат. Формирование технического проекта, включающего смету на производство геодезических работ, позволяет организовать позаказный учет затрат, который должен обеспечить разграничение произведенных затрат между заказами. Однако на практике данное правило либо не применяется, либо применяется частично. В итоге себестоимость произведенных аэрогеодезических работ в период активной производственной деятельности формируется приблизительно, по заведомо неточным данным.

Организация позаказного учета предполагает, что все затраты должны быть изначально ориентированы на конкретный заказ (например, с указанием его кода в виде номера договора или номера технического проекта), поэтому при оформлении документов, отражающих те или иные затраты, обязательно должен указываться код данного заказа.

Во-вторых, рекомендуется обеспечить учет затрат по центрам ответственности – подразделениям предприятия (полевым базам, партиям, бригадам), которые в геодезическом предприятии являются центрами ответственности. Это позволит контролировать как сами затраты, осуществленные в данном подразделении, так и процедуру их документального оформления.

В-третьих, рекомендуется в учете применять нормативный метод учета затрат (это позволит шире использовать имеющиеся в распоряжении предприятия расчеты затрат, представленные в проектно-сметной документации). Кроме того, в этом случае осуществляется контроль не самих произведенных расходов, а их отклонений, что позволяет резко сократить объем выполняемой работы по текущему контролю.

Для этой цели можно использовать в учете счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который и предназначен для обобщения такой информации и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг от нормативной (плановой).

Обеспечив соответствующий набор субсчетов по счету 40, можно дифференцировать выявляемые отклонения по необходимым в управлении аналитическим инструментам в рамках выполняемого заказа.

Далее рекомендуется обеспечить текущий контроль и своевременный учет отклонений затрат путем формирования специальных документов, обеспечивающих документальное подтверждение произведенных расходов, с одной стороны, и выявление отклонений, с другой. Для этой цели ответственному исполнителю вменяется в обязанность еженедельное заполнение специального документа на удаленном доступе (онлайн), в котором отражены параметры, характеризующие его работу, например, объем выполненных работ, количество работников, принимавших участие в работе, вид и количество использованных материально-производственных запасов, цены на технологическое топливо и использованное электричество и т. п. Кроме того, в документе должны быть отражены параметры, характеризующие условия выполнения данных работ, например, климатические условия: температура воздуха (если бригада живет и выполняет работу в полевых условиях), осадки (например, дождь, снег, туман), чрезвычайные обстоятельства (например, разлив реки) и т. п. Для удобства работы перечень данных параметров должен быть определен заранее. Аналогично должен быть обеспечен выбор видов работ и номенклатура возможных материалов. Заполнение данных документов может производиться с установленной периодичностью, например, раз в неделю, в месяц.

Предлагаемые критерии организации учета затрат, рекомендуемые инструменты учета аэрогеодезического предприятия и краткое обоснование этого выбора представлены в таблице.

**Критерии организации учета затрат, рекомендуемые инструменты учета аэрогеодезического предприятия и краткое обоснование данного критерия**

| Критерий   | Рекомендуемый инструмент учета  | Обоснование  |
|--|---|--|
| Учет затрат должен обеспечивать контроль затрат по сделанным заказам   | Позаказный метод учета затрат   | Позволит контролировать все затраты по конкретному заказу (например, с указанием его кода в виде номера договора или номера технического проекта)  |
| Учет затрат должен обеспечивать контроль по центрам ответственности  | Учет затрат по подразделениям (полевым базам, партиям, бригадам)  | Позволит контролировать как сами затраты, осуществленные в данном подразделении, так и процедуру их документального оформления   |
| Учет затрат должен обеспечивать контроль самих затрат и их отклонений от запланированных в техническом проекте затрат на выполнение всех видов работ | Нормативный метод учета затрат, применение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», соответствующего набора субсчетов к нему | Позволит сократить объем выполняемой работы по текущему контролю затрат, дифференцировать выявляемые отклонения по необходимым в управлении аналитическим инструментам в рамках выполняемого заказа, обеспечить контроль соответствия фактических затрат и затрат, запланированных в техническом проекте |
| Учетный процесс должен обеспечивать возможность документального подтверждения произведенных расходов в удаленном режиме (онлайн)                     | Специальные документы, формирующиеся в удаленном доступе (онлайн)   | Обеспечит своевременный контроль производимых затрат, их документальное подтверждение, с одной стороны, и выявление отклонений, с другой   |

Из таблицы видно, что организация учета затрат с использованием заданных критериев и предлагаемых инструментов соответствует особенностям деятельности аэрогеодезических предприятий и позволит обеспечить точность, своевременность и документальное подтверждение затрат.

**Библиографические ссылки**

1. Алексеева З. Е., Тишкова Л. В. Инновационные аспекты и проблемы нормирования геодезических работ // Вестник Сиб гос ун-та геосистем и технологий. 2014. № 1 (25). С. 126–136.
2. Сухорукова А. А. Особенности учета затрат аэрогеодезических предприятий // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. трудов / СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2019. С. 181–186.

3. Буровцева С. Н., Заславская Е. В., Данчук Е. А. Проблемы ценообразования в геодезическом производстве // Гео-Сибирь. 2007. Т. 6. С. 156–161.
4. Каменец Н. В. Отраслевые особенности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости работ (услуг) на предприятиях геофизики // Наука и бизнес: пути развития. М. : ТМБпринт. 2015. № 10. С. 59–62.
5. Целых Л. А. Методика обеспечения контроля правильности ведения налогового учета при позаказном методе учета затрат // Известия ТРТУ. 2005. № 8 (52). С. 127–135.
6. Захаров И. А. Учет и анализ издержек обращения при использовании элементов нормативного учета // Economics. 2017. № 11 (32). С. 72–78.
7. Маркосян Л. А. Учет и контроль затрат на основе нормативного метода с применением анализа норм и отклонения от норм // Фундаментальные и прикладные научные исследования: актуальные вопросы, достижения и инновации : сб. статей победителей II Междунар. науч.-практ. конф. 2016. С. 367–369.
8. Шушпанов С. А. Проблемы бухгалтерского учета отклонений себестоимости продукции и формирования финансового результата при нормативном методе учета затрат // Вестник Камчат. гос. технич. ун-та. 2007. № 6. С. 162–165.
9. Ерохина О. С., Федорович Т. В. Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами // Проблемы учета и финансов. 2012. № 2 (6). С. 51–58.
10. Попова И. С. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами // Вестник Хабаров. гос. акад. экономики и права. 2014. № 1. С. 21–28.
11. Морозова И. Р. Нормативный учет как метод калькулирования себестоимости продукции и анализ отклонений // Проблемы развития предприятий: теория и практика : материалы 16-й Междунар. науч.-практ. конф. : в 3 ч. 2017. С. 261–265.

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ: ПОНЯТИЕ,  
СОДЕРЖАНИЕ, РОЛЬ В УЧЕТЕ МАТЕРИАЛОВ  
В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Т. В. Ташина, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Актуальность темы исследования определяется важностью учетно-аналитического обеспечения как фактора повышения эффективности деятельности организаций. Рассмотрены различные авторские подходы к понятию учетно-аналитического обеспечения, проведена их сравнительная характеристика и выделены основные черты, позволяющие понять его сущность. Исследовано содержание понятия учетно-аналитического обеспечения. Рассмотрены задачи бухгалтерского учета материалов. Выделены проблемы учетно-аналитического обеспечения материальными запасами в строительных организациях.*

*Сложность учета материальных ценностей, его особенности требуют автоматизации бухгалтерского учета как необходимого этапа развития организаций и важной составляющей учетно-аналитического обеспечения материалов. В связи с этим проанализированы программные продукты, рекомендуемые для автоматизации учета материалов.*

*Ключевые слова: учет материалов, учетно-аналитическое обеспечение.*

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT: CONCEPT, CONTENT,  
ROLE IN ACCOUNTING MATERIALS IN CONSTRUCTION ORGANIZATIONS**

T. V. Tashina, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The relevance of the research topic is determined by the importance of accounting and analytical support as a factor in increasing the effectiveness of organizations. The article discusses various author's approaches to the concept of accounting and analytical support, carried out their comparative characteristics and highlights the main features that make it possible to understand its essence. The content of the concept of accounting and analytical support. The tasks of accounting materials are considered. The problems of accounting and analytical support of material reserves in construction organizations are highlighted.*

*The complexity of accounting for material assets, its features require automation of accounting as a necessary stage in the development of organizations and an important*

*component of accounting and analytical support for materials. In this regard, the software products recommended for automation of material accounting are analyzed.*

*Keywords: materials accounting, accounting and analytical support.*

В современных условиях организации вынуждены усовершенствовать процессы учета и анализа определённых информационных показателей в целях их использования для планирования деятельности и прогнозирования результатов работы. Это позволяет решить такие задачи, как принятие управленческих решений, направленных на повышение финансово-экономической стабильности и эффективности деятельности организации.

Важную роль в процессе сбора, хранения и обработки информации играет бухгалтерский учет, который должен достоверно отражать факты хозяйственной жизни организации и давать возможность оптимально использовать ее ресурсы. Бухгалтерский учет посредством формирования качественной (полной, достоверной) и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации дает возможность использования учетных данных для эффективного проведения аналитических операций. Учет и анализ, таким образом, объединяются в единый процесс. Взаимодействие этих процессов лежит в основе учетно-аналитического обеспечения, главной целью которого является снабжение необходимой информацией заинтересованных пользователей, благодаря чему становится возможным принятие стратегически верных управленческих решений.

Понятие учетно-аналитического обеспечения рассматривается многими авторами. Так, Алферов В. Н. говорит о том, что учетно-аналитическое обеспечение – это «комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов, обеспечивающий процесс непрерывного целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений» [2, с. 7]. Например, Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. рассматривают учетно-аналитическое обеспечение как «систему, базирующуюся на бухгалтерской информации, включающую оперативные данные и использующую для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации» [7]. Вахрушина М. А. отводит учетно-аналитическому обеспечению важную роль в управлении организацией и определяет его как «сбор, обработку и передачу финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов» [4, с. 23]. Савицкая Г. В. учетно-аналитическое обеспечение организации рассматривает как «совокупность информационного (плановые, учетные и внеучетные источники) и методического обеспечения (методы и методики анализа) деятельности организации» [9, с. 18].

Содержание и последовательность данных видов управленческой деятельности определяется разными авторами не однозначно, но в качестве основных функций управления рассматриваются следующие взаимосвязанные элементы: бухгалтерский учет и отчетность, контроль и регулирование, анализ и планирование, представляющие собой процесс непрерывных, взаимосвязанных действий, образующих замкнутый цикл управления.

Таким образом, обобщенно можно определить учетно-аналитическое обеспечение как систему сбора, хранения информации, ее дальнейшей обработки и анализа для повышения качества принимаемых управленческих решений в соответствии с поставленными целями.

Проанализировав понятие учетно-аналитического обеспечения, можно выделить его основные составляющие. Это учетная составляющая, сочетающая различные виды учета: бухгалтерский учет, производственный учет, управленческий учет, оперативный учет, другие виды учета, а также анализ, планирование, контроль и отчетность. Учет является необходимой базой для анализа, лежащего в основе принятия управленческих решений, контроля их исполнения и составления внутренней управленческой и внешней отчетности.

В. С. Лень отмечает, что «в связи с тем, что для принятия управленческих решений используется внешняя информация, которая может влиять на деятельность организации и ее результаты, этот элемент также необходимо включить в определение понятия» [5, с. 22].

Сложившаяся в последнее время ситуация в экономике (недостаток финансирования, недостаточно высокий уровень менеджмента и организации работ, использование устаревших неэффективных технологий) обусловила необходимость совершенствования и повышения эффективности управления инвестиционными процессами. Однако успешное управление невозможно без точной, оперативной информации и ее последующей аналитической обработки. Поэтому система учетно-аналитического обеспечения является неотъемлемой частью системы управления.

Строительство – это одна из самых материалоёмких отраслей экономики. Материальные расходы являются одним из ключевых факторов формирования себестоимости возводимых зданий и сооружений. Оптимальная обеспеченность материалами ведет к минимизации затрат и улучшению финансовых результатов строительных организаций [3, с. 75]. Таким образом, одним из самых важных элементов управления в строительных организациях является учетно-аналитическое обеспечение материально-производственных запасов. Традиционные методики учета в связи со спецификой строительной отрасли отличаются низкой оперативностью, непрозрачностью и ненадлежащей структурированностью данных учета. Решение этих проблем с целью повышения эффективности управления приведет к росту конкурентоспособности строительной организации.

В зависимости от исследуемого объекта учета меняется содержание учетно-аналитического обеспечения. Так, учетно-аналитическое обеспечение материалов должно способствовать выявлению слабых участков деятельности и своевременной нейтрализации негативных факторов на основе анализа имеющихся учетных данных, раскрывающих затратный механизм процессов обеспечения материалами и их использования для производства работ.

Неточности в отражении поступления и списания материалов в учете влияют на итоги баланса и налогооблагаемую базу, что повышает риск недоплат или переплат по налогам. Правильное определение потребности в материалах способствует повышению эффективности деятельности организации. Отсутствие грамотно организованного учета особенно опасно в организациях, в которых расходы на материалы велики. В итоге любая ошибка может привести к неудовлетворительному результату.

Основными задачами бухгалтерского учета материалов являются:

- 1) обеспечение сохранности материалов, контроль над соответствием складских запасов данным бухгалтерского учета;
- 2) правильное и своевременное документирование всех операций по движению материальных ценностей;
- 3) выявление фактических затрат на приобретение материалов;
- 4) контроль за соблюдением норм потребления материалов;
- 5) расчет фактической себестоимости израсходованных материалов;

- 6) контроль за выявлением излишних, неиспользуемых материалов и их реализацией;
- 7) контроль за материалами, находящимися в пути;
- 8) осуществление своевременного расчета с поставщиками;
- 9) контроль за неотфактурованными поставками [1].

Для успешного решения этих задач в организациях должен быть правильно налажен складской учет, разработана система первичных и сводных документов, хорошо поставлен документооборот. Необходимо обеспечить тщательный подбор и подготовку материально ответственных лиц и лиц, связанных с учетом.

Успешность деятельности организации в значительной мере определяет обеспеченность материальными ресурсами и рациональность их использования. Поэтому грамотное материально-техническое оснащение, строгий учет расхода материалов являются базой для стабильной работы любой организации.

В процессе учета материалов неизбежно возникают проблемы, связанные со спецификой материальных запасов и их использования. Можно выделить следующие проблемы учетно-аналитического обеспечения материальными запасами в строительных организациях:

- имеется большое количество наименований материалов и необходимость их учета в строгом соответствии с номенклатурой;
- сложность технологического процесса увеличивает документооборот, связанный с движением материалов;
- разнообразие осуществляемых операций также накладывает отпечаток на ведение и организацию учета материалов;
- наличие российских и зарубежных поставщиков материалов;
- несвоевременность предоставления материальных отчетов, в которых отражены неактуальные данные об остатках и расходе материалов;
- низкая оперативность информации о поступлении, движении и расходовании материалов.

Проблема совершенствования учета материальных ресурсов особенно остро стоит в материалоёмких производствах и имеет огромное значение с точки зрения учета и оптимального использования материалов в производстве. Недостатки имеющейся практики учета материалов заставляют искать пути их решения.

Бухгалтерский учет материалов отличается своей функциональностью. Наличие, сохранность, нормативы использования, качество учета и контроля, обеспечение эффективности являются основополагающим аспектом эффективной деятельности организации и гарантией ее развития [8]. При организации учета материалов стоит сложная задача по его совершенствованию, поиску новых способов и инструментов контроля и анализа, полных и достоверных источников информации. Четко и ясно организованный учет материалов играет важную роль в организации учетно-аналитического обеспечения организации.

В настоящее время во многих организациях не уделяется должного внимания управлению запасами, в связи с чем происходит недооценивание либо увеличение своих будущих потребностей запасов [6, с. 69]. Тем не менее поставка материалов на объекты строительства или в производство по утвержденному графику и в необходимом объеме способствует повышению эффективности деятельности, экономит трудовые затраты и не требует огромных складских площадей, что несомненно несет экономическую выгоду организации.

Сложность учета материальных ценностей требует самых развитых информационных систем для управления процессами движения материалов в организации. По всем подразделениям (отделам, цехам, службам, складам), имеющим соответствующие

затраты и дающим доходы, подлежащие измерению, должен быть организован обособленный учет. В этих целях создается локальная сеть по организации в целом, в которой работают бухгалтерские компьютерные программы, доступные для всех работников организации, осуществляющих учет материальных ценностей. Это обеспечивает получение сводных данных, отражающих движение материалов по счетам учета, составленных на основании первичных документов. В этом случае ведомости по приходу и расходу материалов могут не составляться, так как вся информация уже сформирована и сгруппирована в программе. Для всех пользователей программ учета видны обороты и количественные остатки по каждому наименованию материалов, а также данные об их стоимости. Это позволяет синхронизировать данные бухгалтерского и складского учета, облегчает организацию документооборота последнего. К тому же использование программного обеспечения увеличивает информационную составляющую учета в связи с повышением оперативности получения необходимых данных.

Таким образом, автоматизация бухгалтерского учета является необходимым этапом развития организации. Такая автоматизация ведется за счет внедрения различных программных продуктов для отдельных участков учета. Это позволяет облегчить труд бухгалтеров, дает запас времени для проведения экономического и финансового анализа деятельности организации путем сокращения рутинной работы. При автоматизации бухгалтерского учета снижается трудоемкость учетных работ и количество допущенных ошибок.

В настоящее время разработано большое количество программ для автоматизации учета материальных ценностей. Все они преследуют одну цель, но отличаются своим функционалом. Рассмотрим несколько программ, в которых организован учет материалов.

Программа для автоматизации учета товарно-материальных ценностей и денежных средств «СуперСклад» отличается простотой использования, что позволяет пользоваться ею даже не имеющему бухгалтерского образования сотруднику. Необходимо лишь владеть информацией на уровне пользователя и иметь общее представление о складском и финансовом учете. В программе «СуперСклад» реализованы следующие возможности: простая регистрация прихода, расхода и возврата материальных ценностей; оперативный доступ к информации о движении и остатках материалов; печать первичных документов (накладная, счет-фактура и т. п.); отдельный учет материальных ценностей до 100 складов и торговых точек; простота регистрации движения денежных средств; оперативная информация о задолженностях и взаиморасчетах с поставщиками и покупателями; настройка доступа пользователей к различной информации; возможность настройки печатного вида первичных документов при помощи встроенного генератора первичных документов; фиксация и ведение протокола действий пользователей: всегда известно, кто и когда произвел последнее изменение товарного или денежного документа [10].

Еще одной программой автоматизированного складского учета является «АЛТИУС СОФТ». Эта программа ориентирована на учет материалов в строительстве. В ней реализована возможность формирования планов поставки материалов для выполнения работ по конкретному договору. Доступ к планам имеет и отдел снабжения через модуль «СтройЛогистик». Можно осуществить подбор поставщиков, составить договоры покупки с автоматическим заполнением номенклатуры материалов (исходя из «подбора поставщиков» и плановых дат поставки), а позже – приходные накладные по этим договорам. Предусмотрена возможность их автоматического заполнения из «Договора покупки», остается исключить те материалы, которые отсутствуют в данной поставке, исправить их цену и количество. Можно контролировать поступление материалов и материалы в статусе заказа. Неоспоримым преимуществом программы явля-

ется автоматическое сопоставление сметных (договорных) расходов на материалы с фактическими, что позволяет контролировать причины перерасхода. Предусмотрена возможность контроля над отпускаемыми материалами в части их необходимости для определённого этапа работ. Но сверхлимитный отпуск материалов также возможен с последующим определением отклонения.

Бухгалтерия имеет сведения о списании материалов в конце месяца по актам выполненных работ и обычно списывает материалы формально, опираясь на ведомость, составленную по сметным нормативам. Фактический расход и остаток материалов становится известен только по окончании выполнения работ. В программе «АЛТИУС – Управление строительством» все затраты, в том числе и на материалы, можно отследить в любой момент времени, что позволяет вести оперативный контроль затрат по конкретным объектам или работам. Программа дает возможность заблаговременно контролировать превышение фактической стоимости поставки над плановой [11].

Отделы снабжения обычно используют в своей работе программы, предназначенные для автоматизации складского учёта и бухгалтерское программное обеспечение. Однако в обоих случаях в программах такого типа нет планов – они содержат только факты. Кроме снабженца никто не может сказать о том, каковы поставки, процесс получается плохо управляемым. Этот же комплекс программного обеспечения систематизирует процесс закупки и поставки материалов в строительной организации, где сложность учета материалов определяется особенностями строительной отрасли. Уникальность каждого строительного объекта не позволяет определить нормы расхода материалов на него, как в производстве. Эта программа позволяет не только получать оперативную информацию о движении материалов, но и осуществлять оперативный контроль над их использованием, чего не может дать обычный складской учет материальных ценностей.

При введении новых средств автоматизации учета материальных запасов необходимо руководствоваться данными анализа их эффективности и, соответственно, учитывать целесообразность затрат на их внедрение относительно предполагаемой пользы для организации. Внедрение автоматизации позволяет более оперативно вести бухгалтерский учет, выводить оперативную информацию за определенный период времени, предоставляет функцию быстрого поиска и выведения необходимой экономической информации, автоматизации составления бухгалтерских и финансовых отчетов, также дает возможность контроля и анализа расходования материалов, что несомненно способствует повышению эффективности учетного обеспечения управления материалами на предприятии.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение строительных материалов должно способствовать повышению эффективности деятельности организации, то есть вести к увеличению рентабельности, финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности. А так как удельный вес материалов в себестоимости работ строительной организации велик, то организация учетно-аналитического обеспечения материалов играет огромную роль в успешности управления такой организацией, оказывает влияние на его качество.

### **Библиографические ссылки**

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 09.06.2001 № 44н. URL: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru) (дата обращения: 30.10.2019).

2. Алферов В. Н. Учетно-аналитическая система формирования затрат (на примере деятельности дорожно-строительных предприятий) : монография. М. : Наука, 2013. 150 с.

3. Бухгалтерский учет в строительных организациях : учеб. пособие / Л. К. Афанасьева, А. П. Крюкова. СПб. : СПбГИЭУ, 2014. 169 с.
4. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Омега-Л, 2007. 576 с.
5. Лень, В. С. Учетно-аналитическая система предприятия: Обоснование определения, модель // Научный диспут: вопросы экономики и финансов : материалы V междунар. науч.-практ. конф. / Финансово-экономический научный совет. 2016. С. 20–26.
6. Мездриков Ю. В. Чтоб припасы... медом не казались. Значение и задачи учетно-аналитического обеспечения управления материально-производственными запасами // Российское предпринимательство. 2008. № 8-2. С. 68–70.
7. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Электронный ресурс] / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. 2003. № 5. URL: <http://www.finman.ru/articles/2003/5/704.html> (дата обращения: 30.10.2019).
8. Юсупова М. Б., Эргашев М. Г. Проблемы бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей и пути их решения [Электронный ресурс]. URL: <http://jurnal.org/articles/2015/ekon49.html> (дата обращения: 30.10.2019).
9. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности : учебник. 2-е изд., испр. и доп. Минск : РИГТО, 2012. 367 с.
10. «СуперСклад» – простая программа складского учета [Электронный ресурс]. URL: <http://sklad-prog.ru/info.html> (дата обращения: 30.10.2019).
11. Учёт и контроль материалов в строительстве [Электронный ресурс]. URL: <http://www.altius.ru/press-centr/publikacii-o-nas/2013/uchyot-i-kontrol-materialov-v-stroitelstve.html> (дата обращения: 30.10.2019).

© Ташина Т. В., Филько И. В., 2019

## **СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СРЕДЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ АО «КРАСНОЯРСКНЕФТЕПРОДУКТ»**

Е. А. Хартанович, М. А. Сучков

Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

*Приведены результаты стратегического анализа внешней среды, ресурсного потенциала, конкурентных преимуществ и SWOT-анализа среды АО «Красноярскнефтепродукт». Выявлены возможности и угрозы внешней среды, а также сильные и слабые стороны внутренней среды объекта исследования и на данной основе предложены направления его стратегического развития.*

*Результаты исследования дополняют и углубляют имеющиеся знания в области стратегического анализа и могут быть полезны в практической деятельности менеджеров предприятий нефтяной промышленности при разработке и реализации стратегий их развития.*

*Ключевые слова: внешняя среда, внутренняя среда, Красноярский край, нефтяная промышленность, стратегический анализ, стратегия.*

## **STRATEGIC ANALYSIS OF THE ENVIRONMENT OF FUNCTIONING OF THE ENTERPRISE JSC “KRASNOYARSKNEFTEPRODUKT”**

E. A. Hartanovich, M. A. Suchkov

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

*The article presents the results of a strategic analysis of the external environment, resource potential, competitive advantages and a SWOT analysis of the environment of JSC Krasnoyarsknefteprodukt. The possibilities and threats of the external environment, as well as the strengths and weaknesses of the internal environment of the object of study are identified and on this basis the directions of its strategic development are proposed.*

*The results of the study complement and deepen existing knowledge in the field of strategic analysis and can be useful in the practical activities of managers of oil industry enterprises in the development and implementation of strategies for their development.*

*Keywords: external environment, internal environment, Krasnoyarsk Territory, oil industry, strategic analysis, strategy.*

Важным средством достижения и повышения конкурентоспособности предприятий в условиях жесткой конкурентной борьбы и быстро меняющейся рыночной ситуации является качественно разработанная стратегия поведения [2, с. 12].

Стратегия предприятия – это долгосрочное направление его развития по достижению стратегических целей [2; 9; 10].

По мнению большинства зарубежных и отечественных ученых – Д. Кэмпбела, Дж. Стоунхауса, Б. Хьюстона, В. А. Барина, В. Л. Харченко, В. Д. Марковой, С. А. Кузнецовой – важнейшей функцией стратегического управления предприятием является анализ среды его функционирования [3; 6; 8]. Как процесс стратегический анализ среды состоит из основных этапов:

- анализ внешней среды;
- анализ ресурсного потенциала;
- анализ конкурентных преимуществ;
- SWOT-анализ [9, с. 29].

Объектом исследования выступало предприятие нефтяной промышленности – АО «Красноярскнефтепродукт», расположенное в г. Красноярске.

Основной деятельностью АО «Красноярскнефтепродукт» является оптовая и розничная торговля нефтепродуктами для промышленности, сельского хозяйства и населения Красноярского края через систему 14 нефтебаз и 137 автозаправочных станций. Сегодня это динамично развивающееся предприятие, осуществляющее свою производственную деятельность на территории 41 района Красноярского края. Среди предприятий нефтепродуктообеспечения объект исследования занимает одно из ведущих мест, обеспечивая до 19 % розничных и свыше 15 % оптовых поставок нефтепродуктов в Красноярском крае.

Важнейшим элементом стратегического управления и планирования в компании является анализ внешней среды, а также проведение мониторинга рынков хозяйствования. Угрозы, которые подстерегают предприятие в процессе ведения бизнеса, и возможности, которые ему предоставляются, – все это присутствует именно во внешней среде, частью которой является бизнес [1, с. 3].

Внешняя среда предприятия условно делится на две части:

1) микросреда – среда прямого воздействия – поставщиков, потребителей, конкурентов, стратегических партнеров, государственных органов, общественных организаций, акционеров;

2) макросреда – среда косвенного воздействия – технологии, экономики, политики, социокультуры, экологии [9, с. 22].

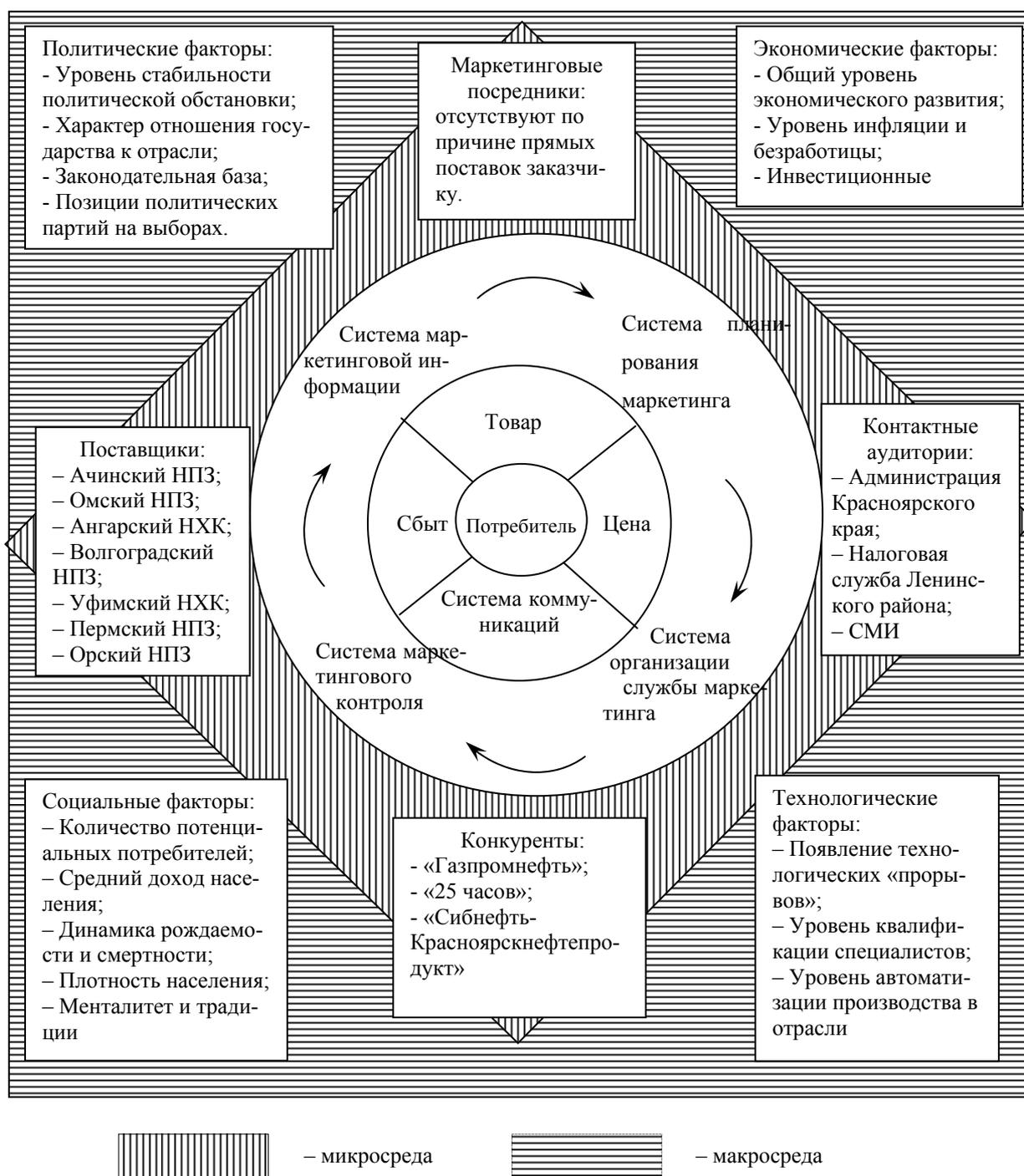
Эти части внешней окружающей среды объекта исследования представлены на рисунке.

Для анализа макросреды в странах со слаборазвитой экономикой или экономикой переходного периода применяют метод PEST-анализа [9, с. 71]. PEST-анализ (ПЭСТ-анализ) проводится по следующим направлениям воздействия внешней среды:

- политическое (P – policy) окружение;
- экономическое (E – economy) окружение;
- социальное (S – society) окружение;
- технологическое (T – technology) окружение [5, с. 4].

В результате проведения PEST-анализа внешней среды объекта исследования было выявлено, что наибольшее влияние на деятельность предприятия оказывают экономические факторы (среднее значение по модулю 7), к которым относятся экономическое состояние в стране и система налогообложения. На втором месте технологические факторы (среднее значение по модулю 6,7), что обусловлено технологическим проры-

вом, появлением новых видов топлива, повышением требований к уже существующей продукции. На третьем месте социальные факторы (среднее значение по модулю 4,6): рост числа потребителей, снижение платежеспособности населения, а также менталитет и традиции населения. Наименьшее влияние на деятельность предприятия оказывают политические факторы (среднее значение по модулю 3,9), по причине того, что Россия – нефтедобывающая страна, которая не закупает нефтепродукты, а сама их добывает и перерабатывает, эта сфера имеет значительную государственную поддержку.



Внешняя окружающая среда АО «Красноярскнефтепродукт»

Анализ ресурсного потенциала предприятия является вторым ключевым этапом стратегического анализа, а именно – анализа внутренней среды. Данный анализ позволяет определить ресурсы предприятия, эффективность их использования и спрогнозировать ресурсные возможности, необходимые для разработки и реализации стратегии его развития [4; 10].

Анализ ресурсного потенциала объекта исследования показал, что фондоотдача снижается ввиду значительного увеличения стоимости основных фондов предприятия по сравнению с ростом выручки от продаж, то есть имущество объекта исследования используется неэффективно.

Наблюдается сокращение среднесписочной численности работников по причине объединения функционала и оптимизации штата, при этом фонд оплаты труда ежегодно растет в связи с индексацией заработной платы. Как следствие – производительность труда растет быстрее средней заработной платы, что свидетельствует об эффективном использовании трудовых ресурсов на предприятии.

При ежегодном увеличении выручки от продаж, в связи с ростом средней цены и объемов реализации всех видов нефтепродуктов наблюдается тенденция сокращения затрат на 1 руб. выручки, то есть степень эффективности использования ресурсов объекта исследования повышается.

Увеличение чистой прибыли и ликвидности активов свидетельствует о повышении ресурсных возможностей предприятия, необходимых для разработки и реализации стратегии его развития.

Важным этапом стратегического анализа внутренней среды является анализ конкурентных преимуществ, который позволяет выявить превосходство предприятия над конкурентами [7, с. 89].

Анализ конкурентных преимуществ АО «Красноярскнефтепродукт» и его основного конкурента – АО «Газпромнефть» – выявил, что объект исследования конкурентоспособен по критериям «производство» и «финансы». В частности, уровень производственного оборудования, обеспеченность сырьем, перспективность и качество продукции, финансовая обеспеченность, рентабельность продукции, возможность получения кредитов у АО «Красноярскнефтепродукт» выше, чем у конкурента.

SWOT-анализ выступает этапом интеграционного стратегического анализа, в связи с тем что затрагивает как внешнюю, так и внутреннюю среду предприятия. Данный анализ предполагает выделение факторов внутренней среды (сильных и слабых сторон) и факторов внешней среды предприятия (возможностей и угроз), а также установление между ними логических связей с целью разработки стратегических альтернатив [9, с. 185]. Матрица SWOT-анализа АО «Красноярскнефтепродукт» представлена в таблице.

Результаты проведенного стратегического анализа среды функционирования объекта исследования позволяют сделать вывод о том, что с целью сохранения лидирующего положения для объекта исследования приоритетными направлениями стратегического развития является увеличение сегмента розничной реализации нефтепродуктов в Красноярском крае, а также расширение ассортимента реализуемых на АЗС сопутствующих товаров и услуг, максимальное использование имеющихся на АЗС площадей под открытие шиномонтажных сервисов, автомоечных комплексов. Предлагается оптимизировать структуру объекта исследования, сосредоточив усилия на развитии розничной сети, а именно: на строительстве новых и реконструкции действующих автозаправочных станций и комплексов.

При осуществлении оптовой торговли одна из основных задач АО «Красноярскнефтепродукт» заключается в выявлении потенциальных потребителей продукции и изучении их финансового положения, а также во всестороннем анализе реальных

возможностей предприятий-конкурентов, поставляющих аналогичную продукцию на рынок.

Разработка и реализация системы изучения конкурентов и потенциальных потребителей позволяет более гибко работать на различных сегментах рынка бензина и дизельного топлива, а также осуществлять соответствующую стратегию маркетинга с учетом реально складывающейся обстановки.

По прогнозам аналитиков, автомобильный парк страны будет продолжать увеличиваться быстрыми темпами и в основном за счет автомобилей импортного производства, соответственно, и потребление бензина будет расти в ближайшие несколько лет, на этом фоне можно также выделить тенденцию увеличения количества легковых автомобилей, работающих на дизельном топливе. В связи с этим прогнозируется увеличение спроса на высокооктановые виды бензина и дизельное топливо.

#### Матрица SWOT-анализа АО «Красноярскнефтепродукт»

| Сильные стороны  | Слабые стороны   |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– высокое качество нефтепродуктов;</li> <li>– квалифицированный персонал;</li> <li>– высокий уровень организации поставки нефтепродуктов;</li> <li>– широкий охват рынка сбыта;</li> <li>– положительный имидж организации на рынке;</li> <li>– ассортимент продукции;</li> <li>– скидки бюджетным организациям;</li> <li>– строительство и модернизация автозаправочных станций;</li> <li>– крепкие и надежные деловые связи с поставщиками и потребителями продукции;</li> <li>– накопленный многолетний опыт работы на рынке нефтепродуктов</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– отсутствие маркетинговой службы в филиале;</li> <li>– нераскрученная торговая марка;</li> <li>– слабая рекламная кампания;</li> <li>– снижение фондоотдачи</li> </ul>   |
| Возможности  | Угрозы   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– развитие сети филиалов;</li> <li>– выход на новые рынки сбыта;</li> <li>– увеличение объемов потребления нефтепродуктов на рынке;</li> <li>– увеличение объемов продаж продукции;</li> <li>– система безналичного расчета;</li> <li>– положительная тенденция развития нефтехимической промышленности в РФ</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– усиление конкуренции;</li> <li>– падение спроса на продукцию;</li> <li>– регулирование цен государством;</li> <li>– чрезвычайные ситуации;</li> <li>– нестабильная политическая ситуация;</li> <li>– разработка альтернативных видов топлива (водородный двигатель, солнечная энергия)</li> </ul> |

Стратегия деятельности АО «Красноярскнефтепродукт» на розничном рынке нефтепродуктов должна заключаться в закреплении предприятия на освоенных географических сегментах и занятии новых рынков на территории Красноярского края и за его пределами, то есть предлагается стратегия концентрированного роста. Решением по реализации данной стратегии может быть строительство нового автозаправочного комплекса.

На основании анализа конкурентных преимуществ предприятию предлагается стратегия лидерства по издержкам. Используя данную стратегию, предприятие ориентируется на широкий рынок и производит товары в большом количестве, минимизируя затраты и предлагая низкие цены. Эта стратегия опирается на производительность и обычно связана с существованием эффекта кривой опыта. Она подразумевает тщательный контроль над постоянными расходами, инвестиции в производство, направ-

ленные на реализацию эффекта кривой опыта, тщательную проработку конструкций новых товаров. Решением по реализации данной стратегии может быть обновление фондов средозащитного назначения.

Реализация каждой из предложенных стратегий позволит АО «Красноярскнефтепродукт» усилить позиции на рынке нефтепродуктов и улучшить конкурентоспособность.

### **Библиографические ссылки**

1. Абдуллаев А. А., Кузнецов А. Н. Мониторинг внешней среды как аспект стратегического управления // Стратегии бизнеса: анализ, прогноз, управление : электронный науч.-экон. журнал. 2015. № 4 (12). С. 3–8.

2. Артамонова Е. И., Волкова Е. А. Оценка внешней и внутренней среды организации как основа стратегического анализа (на примере торговой сети «Гулливер») // Труды Ульяновского научного центра «Ноосферные знания и технологии» / Ульяновский гос. технич. ун-т. Ульяновск, 2017. С. 12–21.

3. Баринов В. А., Харченко В. Л. Стратегический менеджмент : учеб. пособие. М. : Инфра-М, 2011. 284 с.

4. Вяткина Т. Г. Анализ направлений повышения эффективности использования ресурсного потенциала предприятия // Организатор производства. 2013. № 3. С. 64–67.

5. Горшенина Е. В., Никифорова М. С. Проблемы использования инструментов стратегического менеджмента в управлении организацией // Экономические исследования. 2015. № 2. С. 2–14.

6. Кэмпбел Д., Стоунхаус Дж., Хьюстон Б. Стратегический менеджмент : учебник / пер. с англ. Н. И. Алмазовой. М. : Проспект, 2003. 336 с.

7. Ламбен Ж.-Ж. Стратегический маркетинг. Европейская перспектива : пер. с фр. СПб. : Наука. Ленингр. отд-ние, 1996. 589 с.

8. Маркова В. Д., Кузнецова С. А. Стратегический менеджмент : учеб. пособие. М. : Инфра-М ; Новосибирск : Сибирское соглашение, 2004. 287 с.

9. Современный стратегический анализ : учеб. пособие / П. В. Иванов [и др.] ; под ред. П. В. Иванова. Ростов н/Д. : Феникс, 2014. 589 с.

10. Томпсон А. А., Стрикленд А. Д. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / пер. с англ. А. Р. Ганиева, Э. В. Кондукова. М. : Вильямс, 2013. 928 с.

© Хартанович Е. А., Сучков М. А., 2019

**ТРЕБОВАНИЯ ПО ОФОРМЛЕНИЮ СТАТЕЙ**  
**для опубликования в сборнике научных трудов**  
**«Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики»**

**Общие требования.** Тексты представляются в электронном виде (формат Microsoft Office Word с расширением doc). Файлы со статьями в электронном виде высылаются по электронной почте по адресу: fedorenko2@mail.ru или astra07@inbox.ru. Достаточно отправить на один адрес.

Количество авторов одной статьи не более 5-ти. В одном номере сборника публикуется не более одной статьи автора и (или) двух статей этого же автора в соавторстве.

**Объем статьи:** 4–10 страниц (включая рисунки, таблицы и библиографические ссылки).

**Параметры страницы:** формат А4 (210×297). Поля: правое и левое – 2 см, верхнее и нижнее – 2,5 см.

**Текст:** шрифт – Times New Roman, размер 12 пт, межстрочный интервал – одинарный, межбуквенный и междусловный интервал – нормальный, перенос слов не допускается.

**Не допускается (!)** набирать тексты прописными (заглавными) буквами, жирным или подчеркнутым шрифтом, а также размещать все указанные элементы в рамках и имитировать оформления набора, выполняемого в журналах.

**Абзацный отступ** равен 0,5 см.

**Индекс УДК** предшествует названию статьи, соответствует заявленной теме и проставляется в верхнем левом углу листа.

**Блок 1.** Ниже по центру название статьи (жирным шрифтом 12 пт, прописными), ниже через строку – нежирным шрифтом 12 пт печатается фамилия и инициалы автора(ов), ниже место работы (учебы) автора(ов), через строку ниже – аннотация (нежирным курсивом, 12 пт, минимум из 70–80 слов; аннотация должна раскрывать содержание статьи и следовать логике и последовательности изложения материала), ниже, через строку, ключевые слова (не более 6).

**Блок 2.** То же, что и блок 1, на английском языке.

**Блок 3. Основной текст** статьи размещается через пробел после блока 2.

В основном тексте статьи рекомендуется структурно выделять следующие части:

**введение:** постановка задачи, решаемая проблема по объекту исследования;

**основная часть:** обзор литературных источников по уже предложенным решениям (не менее 10) и предложения автора по решению поставленных задач;

**закключение,** в котором приводятся основные выводы о результатах исследования с акцентом на новизну результатов, эффективности их использования и др.

**Блок 4. Библиографические ссылки** на использованные источники должны отражать характер использованной информации. Рекомендуемое количество использованных источников – не менее 10. Ссылки оформляются числами, заключенными в квадратные скобки, например [1] – для электронных источников, [2, с. 6] – для печатных источников. Если ссылка содержит несколько источников, то оформляется следующим образом: [2; 3]. Библиографический список оформляется на русском языке по ГОСТ Р 7.0.5–2008 по требованиям, представленным ниже, в порядке их использования по тексту статьи и размещается через строку от подзаголовка «Библиографические ссылки» после основного текста.

Ниже, через строку после списка, указываются сведения об авторстве (выравнивание – по правому краю), например:

© Иванов А. Б., Петров В. Г., 2019

**Формулы.** Простые внутрискочные и однострочные формулы должны быть набраны без использования специальных редакторов – символами (шрифт Symbol). Специальные сложные символы, а также многострочные формулы, которые не могут быть набраны обычным образом, должны быть набраны в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. Набор математических формул в пределах всего текста должен быть единообразен:

- русские и греческие символы – прямым шрифтом,
- латинские – курсивом,
- размер обычного символа – 12 пт,
- крупный индекс – 10 пт,
- мелкий индекс – 9 пт,

- крупный символ – 11 пт,
- мелкий символ – 10 пт.

Формулы, набранные отдельными строками, располагают по центру.

В основном тексте статьи простые латинские, греческие или иные специальные символы **не должны (!)** набираться в редакторе формул.

**Иллюстрации.** Оформляются отдельным файлом с расширением tiff либо выполняются в редакторе Microsoft Word и размещаются в основном тексте. Используется сквозная нумерация арабскими цифрами обычным шрифтом без кавычек с выравниванием по центру, например:

Отступить одну строку от текста перед рисунком

Рис. 1. Название рисунка, под рисунком с выравниванием по центру,  
шрифт Times New Roman 11  
Отступить строку, 1 интервал

Иллюстрации могут быть сканированы с оригинала (в градациях серого с разрешением 150 dpi) или выполнены средствами компьютерной графики. Не принимаются цветные иллюстрации или с разрешением 300 dpi и более.

**Таблицы** должны быть последовательно пронумерованы. Слово «таблица» набирается светлым курсивом с выравниванием вправо, шрифтом 11, например, Таблица 1, ниже – заглавие таблицы (набирается жирным шрифтом по центру). Если таблица имеет большой объем, она может быть помещена на отдельной странице, а в том случае, когда она имеет значительную ширину – на странице с альбомной ориентацией. Заголовки граф центрируются.

Отступить строку, 1 интервал

*Таблица 1*

#### Название таблицы

|  |   |
|--|---|
| Если таблица имеет большой объем, она может быть помещена на отдельной странице. | В том случае, когда она имеет значительную ширину, – на странице с альбомной ориентацией. |
|--|---|

\*При необходимости используйте пояснительные сноски ниже таблицы.

Отступить строку, 1 интервал

Материалы должны быть представлены на русском языке и включать:

- 1) индекс УДК;
- 2) название статьи (**ПРОПИСНЫМИ БУКВАМИ**);
- 3) **Имя, Отчество, Фамилию** автора (ов) (не более 3), место работы (учебы), e-mail одного или всех авторов;
- 4) место работы (учебы), город;
- 5) аннотация (резюме) на русском языке объемом не менее 70–80 слов (курсивом);
- 6) ключевые слова (курсивом);
- 7) основной текст, рисунки, таблицы;
- 8) библиографические ссылки (рекомендуется **не менее 10**) – оформленные согласно ГОСТ Р 7.0.5–2008.

**К печатному варианту статьи необходимо приложить:**

сведения об авторе:

- фамилия, имя, отчество (полностью);
- ученая степень, звание, должность;
- место работы;
- e-mail, телефон.

**Статьи рецензируются. Отклоненные материалы не возвращаются.**

**Мнение авторов может не совпадать с мнением редакции.**

**Редакция вправе вносить в представленные материалы стилистические правки и сокращения.**

### Пример оформления статьи

УДК Times New Roman 12

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики  
Вып. 23. С. 7–14

Отступить строку, 1 интервал

#### НАЗВАНИЕ СТАТЬИ, НЕ БОЛЕЕ 12 СЛОВ

#### ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. Б. Первый автор<sup>1</sup>, В. Г. Второй автор<sup>2</sup>, не более 5 авторов  
шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

<sup>1</sup> Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, город, например,  
<sup>1</sup> Сибирский государственный университет науки и технологий  
имени академика М. Ф. Решетнева

Российская Федерация, 660037, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

<sup>2</sup> Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

*Аннотация. Шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал, выровнять по ширине, абзацный отступ 0,5. Аннотация должна состоять минимум из 70–80 слов и включать следующие аспекты содержания статьи: предмет, тему, цель работы; метод или методологию проведения работы; результаты работы; область применения результатов; выводы. Аннотация должна раскрывать содержание статьи и следовать логике и последовательности изложения материала.*

Отступить строку, 1 интервал

*Ключевые слова: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.*

Отступить строку, 1 интервал

#### НАЗВАНИЕ СТАТЬИ НА АНГЛИЙСКОМ ЯЗЫКЕ

#### ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. В. Первый автор<sup>1</sup>, V. G. Второй автор<sup>2\*</sup>, не более 5 авторов  
Фамилии авторов в транслитерации (система BGN), шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

<sup>1</sup> Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс, например,  
Reshetnev Siberian State University of Science and Technology  
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

<sup>2</sup> Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс на английском языке

шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

*Аннотация на английском языке – 70–80 слов. Требования такие же, как и к русскоязычной аннотации. Не использовать страдательный залог! Рекомендуется подготавливать аннотацию после написания статьи, следуя содержанию и логике написания статьи!*

Отступить строку, 1 интервал

*Ключевые слова на английском языке: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.*

Отступить строку, 1 интервал

Основной текст статьи. Шрифт Times New Roman 12, одинарный межстрочный интервал, абзацный отступ 0,5. Перенос слов не разрешается.

Подзаголовки: шрифт Times New Roman 12, жирный.

Страницы не нумеруются.

Отступить строку, 1 интервал

### **Библиографические ссылки**

Отступить строку, 1 интервал

1. Если менее 3-х авторов и 3 автора: Вапник В., Червоненкис А. Теория распознавания образов. М. : Наука, 1974. 415 с.

2. Если более 3-х авторов: Об эволюционных алгоритмах решения сложных задач оптимизации / А. В. Гуменникова, М. Н. Емельянова, Е. С. Семенкин и др. // Вестник СибГАУ. 2003. № 4 (10). С. 14–23.

3. Electronic textbook StatSoft [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fmi.unisofia.bg/fmi/statist/education/textbook/eng/glosa.html> (дата обращения: 10.01.2013).

4. Levendel Y. Reliability analysis of large software systems: Defect data modeling // IEEE Trans. Software Engineering, 1990. Vol. 16. P. 141–152.

5. Ковалев И. В. Система мультиверсионного формирования программного обеспечения управления космическими аппаратами : дис. ... д-ра техн. наук. Красноярск : КГТУ, 1997. 228 с.

6. Пат. 2246034 Российская Федерация, <sup>МПК7</sup> F 03 G 3/08. Маховичный накопитель / Гулия Н. В. № 2003123507/06 ; заявл. 05.01.2001 ; опубл. 10.02.2005, Бюл. № 4. 8 с.

7. Титов Г. П. Выбор приборного состава системы определения геометрии крупногабаритной трансформируемой антенны // Решетневские чтения : материалы XV Междунар. науч. конф. (10–12 ноября 2011, г. Красноярск) : в 2 ч. / под общ. ред. Ю. Ю. Логинова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2011. С. 98–99.

Отступить строку, 1 интервал

© Иванов А. Б., Петров В. Г., 2019

Сведения об авторах на русском и английском языках оформляются на отдельном листе:

**Фамилия, имя, отчество (полностью)** – ученая степень, звание, должность; место работы, e-mail, телефон.

То же на английском языке.

